

NAČELA I SPECIFIČNOSTI USTAVNOSUDSKE KONTROLE POREZNIH ZAKONA U REPUBLICI HRVATSKOJ

Dr. sc. Mato Arlović*

UDK 336.22(497.5)
<https://doi.org/10.30925/zpfsr.47.1.18>
Ur.: 21. siječnja 2026.
Pr.: 17. veljače 2026.
Pregledni rad

Sažetak

Porezi su prisilni prihodi države koje ona ubire od poreznih obveznika radi osiguravanja sredstava za financiranje izdataka potrebnih za ostvarivanje javnih i drugih potreba od interesa za državu. Ustav Republike Hrvatske utvrdio je opći (ustavni) okvir za zakonodavno uređenje poreznog sustava. Taj okvir počiva na najvišim vrednotama ustavnog poretka Republike Hrvatske te na načelima jednakosti, pravednosti i razmjerne opterećenosti, s jedne strane, a s druge strane iz samostalnosti i širokim ovlastima zakonodavca da uređuje poreze, uz obvezu pridržavanja ustavnog okvira kako ga je Ustavom propisao hrvatski ustavotvorac. Ustavni sud Republike Hrvatske, u okviru svoje apstraktne kontrole ustavnosti zakona općenito, nadležan je provoditi i ocjenu usklađenosti poreznih zakona s Ustavom. Provodeći ocjenu ustavnosti poreznih zakona s Ustavom, Ustavni sud Republike Hrvatske polazi od općih načela koja su bitna za provedbu te njegove nadležnosti, ali i od specifičnih načela koja se odnose upravo na ocjenu usklađenosti. Ustavni sud Republike Hrvatske o tim je načelima u pojedinim svojim odlukama zauzeo načelna ustavnopravna stajališta, koja su općeobvezujuća za sve na području njegove jurisdikcije.

Ključne riječi: porezi; ustavnopravni okvir; ustavna načela o porezima; Ustavni sud Republike Hrvatske.

1. UVOD

Teoretičari iz različitih područja društvenih znanosti tijekom vremena iznjedrili su velik broj definicija¹ kojima izražavaju svoja stajališta o tome što podrazumijevaju

* Dr. sc. Mato Arlović, zamjenik predsjednika Ustavnog suda Republike Hrvatske; mato_arlovic@usud.hr. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8937-1753>.

♦ 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).

1 Tako npr. Božidar Jelčić et al., *Financijsko pravo i financijska znanost* (Zagreb: Narodne

pod pojmom poreza. Sve te definicije u sadržajnom smislu počivaju na istovrsnim (svima ili samo nekima) elementima. Upravo stoga autor ovoga rada polazi od pojmovnog određenja poreza kako ga prihvaća naša suvremena leksikografija kao njegovo uobičajeno određenje, s jedne strane, te od njegova pravnog izraza kako ga definira hrvatski zakonodavac u Općem poreznom zakonu, s druge strane.²

Uobičajenu leksikografsku definiciju poreza sadržava, primjerice, *Pravni leksikon*. U njemu je porez određen kao: „nepovratni prihod države koji ona ubire na osnovi svojeg financijskog suvereniteta od fizičkih i pravnih osoba radi financiranja javnih potreba, a porezni obveznici pri tome ne dobivaju izravnu protunaknadu. Ako porezni obveznici ne ispune poreznu obvezu, država primjenjuje neku od mjera prisile.“³

Zakonsku (pravnu) definiciju poreza u Republici Hrvatskoj zakonodavac je propisao u čl. 2. st. 2. Općeg poreznog zakona. Ta odredba Općeg poreznog zakona glasi: „Porezi su novčana davanja i prihod su proračuna koji se koristi za podmirivanje proračunom utvrđenih javnih izdataka. Trošarine se smatraju porezima.“⁴

Iz navedenih se definicija teorija, s jedne strane, izvodi obilježja (karakteristike) poreza, a s druge strane njihovu namjenu, koju utvrđuje država radi obavljanja svojih zadaća. Tako, npr. autori Jelčić i dr. kao temeljna obilježja poreza navode: „1.) porezi su derivatni prihod države, 2.) porezi su prisilni prihod države, 3.) porezi služe za podmirivanje javnih (državnih) rashoda – ubiru se u javnom interesu, 4.) nema neposredne protunaknade za plaćeni porez, 5.) obveza plaćanja poreza izvršava se (u pravilu) u novcu te 6.) porezi su uglavnom nedestimirani prihodi države (neafektacija poreza).“⁵ Isti autori nadalje konstatiraju da su porezi prihodi države „koji joj služe za ostvarivanje fiskalnih i nefiskalnih (ekonomskih, socijalnih, demokratskih, obrazovnih, stambenih, zdravstvenih, znanstvenih, kulturnih, ekoloških i dr.) ciljeva“⁶, čime zapravo utvrđuju njihovu namjenu.

Analizom same biti poreza, njihove namjene i obilježja uočava se prisutnost proturječja između ostvarivanja javnog i privatnog interesa u vezi s njima.⁷ O tom proturječju tijela ovlaštena za ustavno i zakonodavno uređenje društvenih odnosa u demokratskim državama, utemeljenima na ljudskim pravima i slobodama te vladavini prava, moraju voditi računa. Naime, to se proturječje može iskazati kao pravo države na poreznu suverenost, koja joj omogućuje miješanje (zadiranje) u privatne interese fizičkih i pravnih osoba, a koje se s pravnog aspekta očituje kao ograničavanje ljudskih prava i sloboda. U konkretnim društvenim odnosima ono se ispoljava kao

novine, 2008.), 81 i 82, navode više od dvadesetak definicija pojma porez.

2 Opći porezni zakon, Narodne novine, br. 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 42/20., 114/24., 151/25.

3 Vladimir Pezo, *Pravni leksikon* (Zagreb: Izdavački zavod Miroslav Krleža, 2007.), 1128.

4 Čl. 2. st. 2. Općeg poreznog zakona.

5 Jelčić et al., *Financijsko pravo*, 84.

6 Jelčić et al., *Financijsko pravo*, 84 i 85.

7 O međuodnosu javnog i privatnog interesa u području poreznih odnosa vidi u: Mato Arlović, „Ustavnosudska kontrola poreznih zakona u Republici Hrvatskoj“, u: *Zbornik radova Porezno pravo i ustavno sudstvo*, ur. Mato Tadić (Sarajevo: Ustavni sud Bosne i Hercegovine, 2018.), 92 i 93.

proturječje između javnog i privatnog interesa.

U demokratskim državama vladavine prava, u kojima su ustavom propisana i zajamčena ljudska prava i slobode, uređivanje i rješavanje toga proturječja ne može i ne smije biti samovoljno, arbitrarno ili utemeljeno isključivo na poziciji moći. Ono jest i mora biti predmet zakonske regulative u skladu s ustavom, odnosno s njime utvrđenim i propisanim najvišim ustavnim vrednotama i načelima koja se odnose na poreze.

Slijedom izloženog razvidno je da ni porezna zakonodavna suverenost države nije apsolutna, već da ona u demokratskim državama vladavine prava jest i mora biti ograničena ustavnopravnim normama, točnije normama ustavne snage koje se potom razrađuju pravnim aktima zakonske snage. Upravo su ustavom (ili njemu odgovarajućim aktom) utvrđeni i propisani sadržaji obligatorni ustavni okvir za ostvarivanje porezne suverenosti, i to kako u području zakonodavne regulacije poreza tako i u njihovoj implementaciji. Sadržaji ustavnog okvira, kojim su utvrđene granice porezne suverenosti države, s jedne strane, te na njihovoj osnovi zakonom razrađena i propisana prava, obveze i odgovornosti subjekata poreznih odnosa, s druge strane, u Ustavu Republike Hrvatske (u daljnjem tekstu: Ustav) prihvaćeni su i propisani kao najviše vrednote ustavnog poretka, kao načela ustavnog poretka te ustavom zajamčena prava i slobode koje su izravno i/ili neizravno povezane s pitanjem poreza.

Sveukupnost ustavnih vrednota i načela te zajamčenih prava i sloboda čini ustavnu osnovu na kojoj se temelji pravna osnova za zakonsku regulaciju poreznog sustava sa svim njegovim konkretnim obilježjima, pa i specifičnostima o kojima mora voditi računa i od njih polaziti kako zakonodavac pri zakonskom uređivanju poreza tako i nadležno tijelo – u Republici Hrvatskoj njezin Ustavni sud – pri provođenju nadzora i odlučivanju o suglasnosti poreznih zakona s Ustavom. Navedena ustavna osnova istovremeno je i temelj za utvrđivanje granica ustavnopravnog okvira za ostvarivanje porezne suverenosti države, odnosno prava na slobodu širokog polja slobodne procjene⁸ države u području porezne politike, kako ga nazivaju autori Jelčić i dr.⁹ Drugim riječima, porezna suverenost države po svojem je opsegu i bitnim elementima u Republici Hrvatskoj određena samim Ustavom. Samom ustavnom činjenicom da je hrvatski ustavotvorac granice ustavnog okvira propisao i omeđio Ustavom, nesporno je da porezna suverenost države nije apsolutna, nego je po svojoj naravi relativna pravna kategorija. Upravo se stoga u praksi Ustavnog suda Republike Hrvatske, umjesto pojma porezne suverenosti države, češće koristi opisano stajalište u kojem država ima pravo na široku slobodu procjene prilikom pravnog normiranja i provođenja porezne politike. Takvo stajalište podržava i autor ovoga rada jer ono točnije određuje ustavom (u Republici Hrvatskoj) propisani status države u provođenju porezne politike. Naime, bez obzira na to koliko je slobodno područje djelovanja ustavotvorac ustavom propisao državi, on ga je ipak istovremeno i ograničio.

8 Pojam široke slobodne procjene navodi Ustavni sud Republike Hrvatske u svojoj odluci i rješenju br. UIP3820/2009 i U-IP-3826/2009 i dr. od 17. studenoga 2009., t. 10.3., Narodne novine, br. 143/09.

9 Jelčić et al., *Financijsko pravo*, 84.

Što se pak tiče koncepta zasnovanog na stajalištu da u području poreza država uživa pravo na široku slobodu procjene, kao prvo, treba istaknuti da taj koncept ima svoje utemeljenje u čl. 2. st. 4. al. 1. Ustava, koji glasi: „Hrvatski sabor ili narod neposredno, samostalno, u skladu s Ustavom i zakonom, odlučuje: o uređivanju gospodarskih, pravnih i političkih odnosa u Republici Hrvatskoj.“¹⁰ Iz citirane odredbe neupitno proizlazi ustavno ovlaštenje Hrvatskog sabora, odnosno naroda, da bez uplitanja trećih donosi zakone kojima uređuje poreze. Takvom ustavnom normom hrvatskom zakonodavcu dano je pravo na uživanje širokog polja slobodne procjene pri uređivanju sustava poreza u Republici Hrvatskoj, ali je istovremeno već tom normom načelno odredio gornju granicu uživanja širokog polja slobodne procjene. Naime, Ustav je odredio takvo odlučivanje, odnosno da doneseni porezni zakoni moraju biti u skladu s Ustavom i zakonom.¹¹

Drugo, budući da je sam hrvatski ustavotvorac načelnom odredbom postavio granice zakonodavcu pri odlučivanju o uređivanju poreza kao sastavnog dijela gospodarskih, pravnih i političkih odnosa, on je već tom svojom odredbom obvezao zakonodavca da na osnovi Ustava utvrdi što čini temelj za utvrđivanje granica ustavnog okvira unutar kojeg država uživa pravo na široku slobodu procjene pri zakonodavnom uređivanju poreznih odnosa.

2. TEMELJI ZA ODREĐIVANJE PRAVA NA ŠIROKO POLJE PROCJENE DRŽAVE PRI ZAKONODAVNOM UREĐIVANJU POREZA

Temelji koji proizlaze iz Ustava za utvrđivanje granica ustavnog okvira, odnosno prava države – točnije njezina zakonodavca – na široko polje slobodne procjene pri uređivanju poreza, prema mišljenju autora, mogu se sistematizirati u četiri skupine:

- I. Granice utemeljene na najvišim vrednota ustavnog poretka Republike Hrvatske, napose:
 1. jednakost (čl. 3. Ustava)
 2. socijalna pravda (čl. 3. Ustava)
 3. poštivanje prava čovjeka (čl. 3. Ustava)
 4. nepovredivost vlasništva (čl. 3. Ustava)
 5. vladavina prava (čl. 3. Ustava).
- II. Granice utemeljene na ustavnim načelima koja se odnose na poreze, napose:
 3. načelo ustavnosti i zakonitosti (čl. 5. Ustava)
 4. načelo jednakosti pred zakonom (čl. 14. st. 2. Ustava)
 5. načelo zabrane diskriminacije (čl. 14. st. 1. Ustava)
 6. načelo razmjernosti (čl. 16. Ustava)
 7. načelo jednakosti (čl. 51. st. 2. Ustava)
 8. načelo pravednosti (čl. 51. st. 2. Ustava).¹²

10 Ustav Republike Hrvatske, Narodne novine, br. 56/90., 135/97., 113/20., 28/01., 76/10., 5/14.

11 Vidi pobliže čl. 2. st. 4. Ustava.

12 Sve su navedene odredbe u zagradama za IV. grupu osnova za utvrđivanje granica

III. Granice povezane s poštivanjem ljudskih prava i sloboda, a vezane su uz pitanja poreza, kao što su:

1. jamstvo prava vlasništva (čl. 48. st. 1. Ustava)
2. pravo na zaradu koja zaposleniku i njegovoj obitelji može osigurati slobodan i dostojan život (čl. 56. st. 1. Ustava)
3. zahtjevi u vezi s dužnostima države u pogledu pružanja pomoći i/ili skrbi, te pružanja njezine zaštite:
 - a. slabim, nemoćnim i drugima zbog nezaposlenosti ili nesposobnosti za rad (čl. 58. st. 1. Ustava)
 - b. posebna skrb države u zaštiti osoba s invaliditetom (čl. 58. st. 2. Ustava)
 - c. posebna skrb države radi zaštite hrvatskih branitelja, hrvatskih ratnih vojnih invalida, udovica, roditelja i djece poginulih hrvatskih branitelja (čl. 58. st. 3. Ustava)
 - d. zaštita obitelji (čl. 62. st. 1. Ustava)
 - e. zaštita materinstva, djece i mladeži (čl. 63. Ustava)
 - f. poticanje države radi razvitka znanosti, kulture i umjetnosti (čl. 69. st. 2. Ustava)
 - g. poticaji i pružanja pomoći države u tjelesnoj kulturi i sportu (čl. 69. st. 5. Ustava)
 - h. obveze države radi osiguranja uvjeta za zdrav okoliš (čl. 70. st. 2. Ustava).

IV. Implicitna načela¹³, koja su na osnovi zauzetih stajališta Ustavnog suda Republike Hrvatske i Europskog suda za zaštitu ljudskih prava i sloboda, izvedena iz najviših vrednota ustavnog poretka i Ustavom propisanih (gore navedenih) ustavnih načela, napose:

1. pravna sigurnost
2. zaštita legitimnih očekivanja
3. jasnoća i određenost zakonskih (poreznih) odredbi
4. zabrana arbitrarnosti
5. zabrana retroaktivnosti poreznih zakona.

Zakonodavac Republike Hrvatske, u skladu s Ustavom, pri zakonskom uređivanju poreza, kako je već istaknuto, uživa široko polje slobodne procjene. Granice toga širokog polja, kako je izloženo u navedenoj sistematizaciji, omeđene su najvišim vrednotama hrvatskog ustavnog poretka, ustavnim načelima, ustavom propisanim ljudskim pravima i slobodama, te na osnovi svih njih izvedenim (implicitnim) načelima. Te granice obvezuju zakonodavca pri donošenju zakona, s jedne strane, a s druge strane pri odlučivanju o usklađenosti poreznih zakona s Ustavom, gdje je supstancijalni sadržaj tih granica nezaobilazan u obavljanju tog posla za Ustavni sud Republike Hrvatske. U nastavku ovoga rada autor će ukratko

zakonodavčeve slobodne procjene pri zakonskom uređenju poreza i odnose se na Ustav.

13 O implicitnim načelima vidi u: Ustavni sud Republike Hrvatske, *Nacionalno izvješće za XVII. kongres Konferencije europskih ustavnih sudova*, Zagreb, 2016., 4.

izložiti kako Ustavni sud Republike Hrvatske primjenjuje (i/ili treba primjenjivati) navedene ustavne vrednote, ustavna načela, ljudska prava i slobode kod provođenja postupka odlučivanja o ocjeni ustavnosti poreznih zakona.

3. USTAVNI SUD O TEMELJIMA NA KOJIMA POČIVAJU GRANICE PRAVA DRŽAVE NA ŠIROKO POLJE SLOBODNE PROCJENE

Odlučivanje o usklađenosti zakona s Ustavom općenito, pa tako i poreznih zakona *in concreto*, jedna je od najbitnijih nadležnosti¹⁴ Ustavnog suda Republike Hrvatske. Provođeci postupak ocjene o usklađenosti poreznih zakona s Ustavom, Ustavni sud Republike Hrvatske (kao i pri ocjeni ustavnosti bilo kojeg drugog zakona) pristupa tom poslu kao objektivnom ustavnom sporu,¹⁵ odlučujući o ustavnosti osporenog zakona kako s aspekta njegove formalne tako i materijalne (ne) ustavnosti.¹⁶ Pri provođenju tog postupka Ustavni sud Republike Hrvatske ocjenjuje i odlučuje o ustavnosti osporenog zakona polazeći od Ustava kao cjeline,¹⁷ a dodatnu pozornost posvećuje ispitivanju i odlučivanju o usklađenosti osporenog zakona i/ili pojedinih njegovih osporenih odredbi s Ustavom propisanim najvišim vrednotama, načelima i zajamčenim ljudskim pravima i slobodama.

Navedena pitanja pri provođenju postupka ocjene i odlučivanja o usklađenosti poreznih zakona s Ustavom primjenjuju se na sve porezne zakone¹⁸ koji čine sustav poreznog prava, kao ukupnost pravnih pravila kojima država utvrđuje i uređuje „vrste poreza, (...) prava i obveze poreznih subjekata, elemente oporezivanja, način utvrđivanja porezne obveze, njezina izvršavanja i određivanja porezne kontrole“.¹⁹ Konkretno, svaki pojedini porezni zakon može biti predmet konkretne ocjene ustavnosti, odnosno njihove usklađenosti s Ustavom u cjelini i/ili pojedinih njihovih odredaba, neovisno o tome kako ih znanost i po kojim kriterijima sistematizira u okviru sustava poreznog prava. U ovome radu polazi se od sistematizacije poreznih zakona u sustavu poreznog prava kakvu daju Jelčić i dr.²⁰, koji razlikuju dvije sistematizacije sustava poreznog prava.

14 O nadležnostima Ustavnog suda Republike Hrvatske vidi čl. 129. Ustava.

15 Pojam objektivnog ustavnog spora preuzet je iz rada Ive Krbeka, *Ustavno sudovanje* (Zagreb: JAZU, 1960.), 76. Više o obradi tog pojma vidi u: Mato Arlović, „Ocjena ustavnosti i zakonitosti drugih propisa“, *Pravni vjesnik* 30, br. 3-4 (2014): 3-5.

16 O pitanju formalne i materijalne ustavnosti vidi u: Branko Smerdel i Smiljko Sokol, *Ustavno pravo* (Zagreb: Pravni fakultet, 2006.), 165-168.

17 O tome zašto Ustavni sud Republike Hrvatske pristupa Ustavu kao cjelini kod tumačenja najviših vrednota ustavnog poretka, ustavnih načela te njegovih odredbi uopće vidi njegovo zauzeto stajalište u rješenju br. UI3789/2003 od 8. rujna 2010., t. 8.2., Narodne novine, br. 142/10.

18 Osim poreznog zakona sustav poreznog prava obuhvaća i sve druge propise (podzakonske akte) te opće pravne akte jedinica lokalne i regionalne samouprave koje nadležna tijela donose na osnovi poreznih zakona u skladu s njima i s ustavom radi njihova provođenja.

19 Pezo, *Pravni leksikon*, 1149-1150.

20 Božidar Jelčić et al., *Hrvatski fiskalni sustav* (Zagreb: Narodne novine, 2004.).

Prva sve porezne zakone razvrstava na: a) neposredne i b) posredne poreze. Po njima, neposredni porezi obuhvaćaju zakone kojima se oporezuju: dohodak, dobit, nasljedstvo i darovi, motorna vozila, plovila, automati za zabavne igre itd. Za razliku od neposrednih poreza posredni porezi, po njima, obuhvaćaju zakone kojima se oporezuju dodatna vrijednost, promet nekretnina i posebni porezi na potrošnju.²¹ Druga sistematizacija zakona koji čine sustav poreznog prava razrada je Tablice I. *Struktura ostvarenih poreznih prihoda i doprinosa na razini države za razdoblje od 1998. do 2002. godine*, sadržane u istoj knjizi. Autori su tu sistematizaciju preuzeli od Ministarstva financija, Središnjeg ureda Porezne uprave.²² Uz navedene sistematizacije moguće su i drugačije,²³ no njima se neće baviti u ovome radu. Isto tako, s obzirom na svrhu ovog rada, smatramo da nije neophodno enumerativno nabrajati sve zakone koji čine sustav poreznog prava. Naprosto, navedena pitanja i polazišta u provođenju postupka ocjenjivanja njihove usklađenosti s Ustavom u većoj se mjeri primjenjuju na svaki od njih, ako jest ili kada bude predmet konkretnog provođenja postupka ocjene ustavnosti. Stoga se navodi samo najznačajnije porezne zakone koji se svakodnevno susreću i koji se u postupcima ustavnosudske kontrole njihove usklađenosti s Ustavom pojavljuju kao predmet pred Ustavnim sudom Republike Hrvatske. To su: Zakon o porezu na dodanu vrijednost²⁴, Zakon o porezu na dohodak²⁵, Zakon o porezu na dobit²⁶ i Zakon o porezu na promet nekretnina²⁷.

Kako je uvodno u ovom poglavlju rada istaknuto, pri provođenja odlučivanja o usklađenosti s Ustavom svih zakona koji su predmet ustavnosudske kontrole njihove ustavnosti, Ustavni sud Republike Hrvatske polazi od toga da se taj postupak

21 Jelčić et al., *Hrvatski fiskalni sustav*. Za neposredne i posredne poreze vidi pobliže na str. 8-112.

22 Tablica I. u: Jelčić et al., *Hrvatski fiskalni sustav*, 6-7.

23 Porezni sustav sistematizira npr. Porezna uprava pri Ministarstvu financija Republike Hrvatske kao: a) državne poreze koji obuhvaćaju: porez na dodanu vrijednost i porez na dobit, b) županijske poreze koji obuhvaćaju: porez na nasljedstva i darove, porez na cestovna motorna vozila, porez na plovila, porez na automate za zabavne igre, c) gradske ili općinske poreze koji sadrže: porez na potrošnju, porez na kuće za odmor (zamijenjen porezom na nekretnine 2025. godine), porez na korištenje javnih površina, porez na promet nekretnina, d) zajedničke poreze koji su: porez na dohodak, e) porezi na dobitke od igara na sreću i naknade za priređivanje igara na sreću, a sadrže lutrijske igre i to u obliku mjesečne naknade za priređivanje lutrijskih igara i porez na dobitke od lutrijskih igara na sreću, zatim porezi od igara u kasinima, porezi od igara po osnovi kladenja i to u vidu: naknade za priređivanje kladenja, poreza na dobitke od igara na osnovi kladenja, porezi od igara na sreću na automatima, naknade za priređivanje prigodnih jednokratnih igara na sreću te f) naknade za priređivanje nagradnih igara i to u vidu propisane uplate priređivača nagradnih igara u korist Hrvatskog crvenog križa. Vidi detaljnije na: *Porezna uprava*, pristup 10. veljače 2026., <https://porezna-uprava.gov.hr>.

24 Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine, br. 73/13., 99/13., 148/13., 153/13., 143/13., 143/14., 115/16., 106/18., 121/19., 138/20., 39/22., 113/22., 33/23., 114/23., 35/24., 152/24., 52/25.

25 Zakon o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 138/20., 151/22., 114/23., 152/24.

26 Zakon o porezu na dobit, Narodne novine, br. 174/04., 90/05., 57/06., 146/08., 80/10., 22/12., 148/13., 143/14., 50/16., 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 138/20., 114/22., 114/23.

27 Zakon o porezu na promet nekretnina, Narodne novine, br. 115/16., 106/18.

provodi kao objektivni ustavni spor, da on obuhvaća ocjenu ustavnosti s formalnog i materijalnog pravnog aspekta te da se u njihovoj ocjeni polazi od Ustava kao cjeline. Takav je pristup neophodan i pri ocjeni ustavnosti poreznih zakona, možda i detaljnije nego kod nekih drugih zakona iz sustava pravnog poretka.

To naprosto stoga što su porezni zakoni, s jedne strane, pravni instrumenti kojima država na osnovi prava na široku slobodu procjene pravno uređuje društvene odnose, a s druge strane pri njihovu uređivanju mora voditi računa o tome da poštuje najviše vrednote ustavnog poretka, njegova temeljna načela te njime propisana i zajamčena ljudska prava i slobode, koji čine graničnike ustavnog okvira njezina prava na široku slobodne procjene.

Načelo objektivnog ustavnog spora izražava stajalište da je „cilj ustavnog spora utvrditi je li akt ustavan, a ne je li on to s obzirom na određene razloge“,²⁸ koje u svojem podnesku za ocjenu njegove ustavnosti iznosi podnositelj zahtjeva i/ili prijedloga za ocjenu ustavnosti konkretnog pravnog akta, tj. zakona. Naime, u objektivnom ustavnom sporu ocjene ustavnosti zakona ispituje se i ocjenjuje sama ustavnost zakona, a ne moguća povreda prava pojedinog sudionika spora.

U objektivnom ustavnom sporu ocjene ustavnosti zakona rješavaju se pitanja usklađenosti zakona s Ustavom, a ne pitanja subjektivnih prava, obveza i odgovornosti, kao što je to slučaj kod subjektivnog sudskog spora, kao spora među strankama. Kod objektivnog ustavnog spora nije od važnosti hoće li se ili ne prihvatiti zahtjev i/ili prijedlog podnositelja te u njima njegovi razlozi za ocjenu ustavnosti poreznog zakona (kao što je to bitno u sporu među strankama), već je od odlučujuće važnosti da se riješi pitanje ustavnosti osporenog (poreznog) zakona i/ili njegove pojedine odredbe.²⁹ Napose, u slučaju u kojem Ustavni sud Republike Hrvatske utvrdi neustavnost osporenog (poreznog) zakona i/ili njegove pojedine osporene odredbe, iste uklanja iz pravnog poretka jer zbog svoje neustavnosti ugrožava vladavinu prava (i druge najviše vrednote ustavnog poretka), te pravnu sigurnost koju jamči poštivanje načela ustavnosti i zakonitosti.

Pri ocjeni ustavnosti poreznih zakona primjena načela objektivnog ustavnog spora zahtijeva od Ustavnog suda Republike Hrvatske da ispita je li osporeni porezni zakon i/ili njegova pojedina osporena odredba u skladu s cjelokupnim ustavnim okvirom, koji je ustavotvorac propisao u Ustavu i time zakonodavcu (državi) omeđio pravo na njegovu široku slobodu procjene pri uređivanja tih odnosa. Načelo objektivnog ustavnog spora u cijelosti je podudarno sa zahtjevom da se pri ocjeni ustavnosti svih zakona, pa tako i poreznih, polazi od Ustava kao cjeline. U Republici Hrvatskoj to konkretno znači da je njezin Ustavni sud dužan u provođenju postupka ocjene ustavnosti poreznog zakona započeti od najviših vrednota ustavnog poretka, jer su one „temelj za tumačenje Ustava“,³⁰ zatim od načela ustavnosti, te drugih načela koja su propisana Ustavom, a na kojima se temelji porezni sustav Republike Hrvatske.

Provedeći postupak ocjene ustavnosti poreznog zakona, Ustavni sud Republike

28 Arlović, „Ocjena ustavnosti“, 4.

29 Arlović, „Ocjena ustavnosti“, 4-5.

30 Čl. 3. Ustava Republike Hrvatske, Narodne novine, br. 85/10. – pročišćeni tekst.

Hrvatske – polazeći od načela ustavnosti i objektivnog ustavnog spora u skladu s ustavnim zahtjevom da Ustav tumači na osnovi najviših vrednota ustavnog poretka – dužan je voditi računa o ustavnosti osporenog poreznog zakona s formalnog i materijalnopravnog aspekta. Pri ispitivanju formalne ustavnosti osporenog zakona Ustavni sud Republike Hrvatske utvrđuje je li zakonodavac poštovao „ustavom predviđeni postupak donošenja zakona ili je li prekršio odredbe u obliku u kojem se donosi zakon“³¹, kako ističu Smerdel i Sokol. Međutim, potrebno je ukazati i na potrebu ispitivanja njegove usklađenosti s ustavnom vrednotom vladavine prava, kao jednom od najviših vrednota ustavnog poretka, i s formalnog aspekta ustavnosti koji proizlaze iz zahtjeva te najviše vrednote kakvi zakoni moraju biti. O tome će biti više riječi kasnije u nastavku ovoga rada kada se govori o vladavini prava.

Ocjenjujući porezni zakon s aspekta njegove materijalne neustavnosti Ustavni sud Republike Hrvatske utvrđuje jesu li osporeni porezni zakon i/ili pojedine njegove osporene odredbe u supstancijalnom (materijalno-sadržajnom) smislu usklađeni s Ustavom. Izloženi načelni pristup u provođenju postupka ocjene ustavnosti poreznog (ili bilo kojeg drugog) zakona Ustavni sud Republike Hrvatske provodi u svojoj praksi neovisno o tome je li postupak pred njim započeo podnošenjem zahtjeva ovlaštenog podnositelja za ocjenu ustavnosti nekog poreznog zakona ili pojedine njegove odredbe ili je postupak pokrenut prihvaćanjem prijedloga za ocjenu takvog zakona od ovlaštenog predlagatelja.³²

31 Smerdel i Sokol, *Ustavno pravo*, 165.

32 Ovlaštenici prava na podnošenje zahtjeva za ocjenu ustavnosti poreznih (i drugih) zakona te ocjenu ustavnosti i zakonitosti drugih propisa propisani su čl. 35. i 36. Ustavnog zakona o Ustavnom sudu Republike Hrvatske, Narodne novine, br. 49/02. Podnositelji podnošenjem zahtjeva pokreću postupak pred Ustavnim sudom Republike Hrvatske ocjene ustavnosti zakona ili ocjene ustavnosti i zakonitosti; vidi pobliže čl. 35. Ustavnog zakona o Ustavnom sudu Republike Hrvatske. Za razliku od podnositelja zahtjeva o prijedlogu podnositelja za ocjenu ustavnosti zakona ili ocjenu ustavnosti i zakonitosti drugog propisa o pokretanju postupka po osnovi prijedloga odlučuje Ustavni sud u skladu s Ustavnim zakonom o Ustavnom sudu Republike Hrvatske (vidi pobliže čl. 43. Ustavnog zakona o Ustavnom sudu Republike Hrvatske). Pored uobičajenih ovlaštenika koji mogu podnijeti zahtjev za ocjenu ustavnosti zakona, odnosno ocjenu ustavnosti i zakonitosti drugih propisa, kao ovlaštenici podnošenja zahtjeva utvrđeni su čl. 37. Ustavnog zakona o Ustavnom sudu Republike Hrvatske u posebnim okolnostima koje su uređene upravo tim člankom Ustavnog zakona o Ustavnom sudu. Na kraju treba reći da u skladu s čl. 38. st. 2. Ustavnog zakona o Ustavnom sudu Republike Hrvatske Ustavni sud Republike Hrvatske može i sam pokrenuti postupak za ocjenu suglasnosti zakona s Ustavom i ocjenu suglasnosti drugih propisa s Ustavom i zakonom. Ovdje je prilika ukazati na pogrešno tumačenje ove mogućnosti Ustavnog suda. Naime, ona se u javnosti, u pravilu, tumači kao ovlast odnosno dužnost Ustavnog suda da po službenoj dužnosti pokreće ove postupke. Uopće se ne radi o službenoj dužnosti, već se radi o mogućnosti da Ustavni sud Republike Hrvatske na vlastitu inicijativu pokrene te postupke. Mogućnost Ustavnog suda Republike Hrvatske da po vlastitoj inicijativi može pokrenuti postupak za ocjenu suglasnosti zakona s Ustavom, ili ocjenu drugih propisa s Ustavom i zakonom kompatibilna je s načelom objektivnog ustavnog spora. Takav zaključak nesporno proizlazi iz konkretnih postupaka, npr. ocjene ustavnosti pojedinih osporenih odredbi zakona u kojima Ustavni sud Republike Hrvatske postupajući po zahtjevu i/ili prijedlogu podnositelja naide i na druge odredbe tog zakona za koje je evidentno da nisu usklađene s Ustavom. Tada će Ustavni sud Republike Hrvatske na vlastitu inicijativu pokrenuti ocjenu ustavnosti i tih odredbi, radi utvrđivanja

Međutim, cjelovitost postupaka ocjene ustavnosti osporenog poreznog zakona i/ili pojedinih njegovih odredbi ne iscrpljuje se samo u postupanju Ustavnog suda Republike Hrvatske samo po osnovi tih pitanja. Ukupnost postupka ocjene ustavnosti osporenog poreznog zakona i/ili njegovih pojedinih osporeni odredaba traži od Ustavnog suda Republike Hrvatske da ocijeni i utvrdi je li taj osporeni zakon, odnosno njegove osporene odredbe u suglasnosti s najvišim vrednotama hrvatskog ustavnog poretka koje se odnose na njega, ustavnim načelima koja se izravno i/ili neizravno odnose na poreze te s pojedinim ustavnim odredbama koje porezni zakon razrađuje i/ili na koje njegov sadržaj može utjecati.

3.1. Granice zasnovane na najvišim vrednotama ustavnog poretka

U čl. 3. Ustava propisane su najviše vrednote ustavnog poretka Republike Hrvatske, koje su „i temelj za njegovo tumačenje“.³³ U svojem izvornom sadržaju te su vrednote prije svega etičke vrijednosti i to pojmovi kategorije čiji je sadržaj odrediv, ali nije unaprijed određen. Unošenjem navedenih etičkih vrijednosti u Ustav one postaju ustavne kategorije i temelj za njegovo tumačenje. Iz toga slijedi da je svatko tko tumači i primjenjuje Ustav dužan isti tumačiti polazeći od njime propisanih najviših vrednota ustavnog poretka.³⁴ Budući da u supstancijalnom smislu hrvatski ustavotvorac nije propisao što u sadržajnom smislu obuhvaćaju pojedine od najviših vrednota ustavnog poretka, od iznimne je važnosti postojanje tijela čije je tumačenje tih vrednota općeobvezatno.³⁵ Hrvatski je ustavotvorac takvu zadaću dodijelio Ustavnom sudu Republike Hrvatske, propisavši normom ustavne snage općeobvezujuću snagu njegovih odluka. Provodeći svoje ustavne nadležnosti Ustavni sud Republike Hrvatske dužan je u njihovoj realizaciji pri tumačenju Ustava kao cjeline polaziti upravo od najviših vrednota ustavnog poretka. Radi izbjegavanja moguće dvojbe, pa i proturječja o tome što se u sadržajnom smislu razumijeva pod pojedinom najvišom vrednotom ustavnog poretka, Ustavni sud Republike Hrvatske

njihove (ne)ustavnosti, na osnovi svoje ovlasti utvrđene Ustavnim zakonom o Ustavnom sudu Republike Hrvatske, vodeći se načelom objektivnog ustavnog spora i zahtjevima koji iz njega proizlaze.

33 Čl. 3. Ustava glasi: „Sloboda, jednakost, nacionalna ravnopravnost i ravnopravnost spolova, mirotvorstvo, socijalna pravda, poštivanje prava čovjeka, nepovredivost vlasništva, očuvanje prirode i čovjekova okoliša, vladavina prava i demokratski višestranački sustav najviše su vrednote ustavnog poretka Republike Hrvatske i temelj za tumačenje Ustava.“

34 Iz takvog ustavnog uređenja najviših vrednota ustavnog poretka Republike Hrvatske s pravom se može zaključiti da je njih hrvatski ustavotvorac Ustavom propisao uzimajući ih, ne samo kao najviše vrednote ustavnog poretka već i kao temelj ustavnog identiteta Republike Hrvatske. Polazeći od ove konstatacije potpuno je prihvatljivo stajalište akademika Bačića o najvišim ustavnim vrednotama kada govori: „Za konkretnog ustavotvorca one su dio svojevrsne tehnologije obvezivanja (engl. *commitment technologies*), kojima su predstavnici naroda kao politički ustavotvornog ranga izrazili svoj kapacitet sažimanja vrednota ustavnog poretka Republike Hrvatske kao kriterija kredibilitnosti scenarija novog početka u razvoju i ostvarivanju nacionalnog prava i politike.“ Vidi Arsen Bačić, „Ustav Republike Hrvatske i najviše vrednote ustavnog poretka“, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu* 49, br. 1 (2012): 10 i 11.

35 Vidi čl. 31. st. 1. Ustavnog zakona o Ustavnom sudu Republike Hrvatske, Narodne novine, br. 99/99., 29/02., 49/02.

prije svega mora protumačiti što pod njom razumijeva i prihvaća, te takvo svoje stajalište javno objaviti u obrazloženju svojih odluka, kako bi ono bilo općeobvezatno, uključujući i sam Ustavni sud. Takav postupak Ustavni sud Republike Hrvatske provodi i proveo je do sada za gotovo sve najviše vrednote ustavnog poretka (osim za vrednotu mirotvorstva)³⁶, pa tako i one koje se odnose na pitanja zakonskog uređenja poreza. Treba istaknuti da su neka ustavna načela u svojem normativnom izražaju istovjetna s normativnim izričajem pojedine najviše vrednote ustavnog poretka. Razumljivo je samo po sebi da je zauzeto stajalište Ustavnog suda Republike Hrvatske u interpretiranju sadržaja te ustavne vrednote istovjetno i obligatorno i za to ustavno načelo.

Propisavši da su ustavne vrednote iz čl. 3. Ustava najviše vrednote ustavnog poretka te da su istovremeno i temelj za tumačenje Ustava, hrvatski je ustavotvorac normom ustavne snage obvezao sve na dužnost da prilikom donošenja i provođenja zakona te pri kontroli njihove ustavnosti sve zakonske (i druge) propise donose, provode i nadziru u skladu s njima. Navedeni pristup podrazumijeva da i sama ustavna načela te ustavom propisana ljudska prava i slobode u supstancijalnom smislu moraju biti usklađena s najvišim vrednotama ustavnog poretka. Isto tako, polazeći od načela jedinstva i usklađenosti ustavnopravnog poretka, razumljivo je samo po sebi da s njima moraju biti usklađeni i svi zakoni kojima se razrađuju sva prava i slobode, uključujući ljudska i manjinska prava i slobode.

Iz jedinstva i usklađenosti ustavnopravnog poretka proizlazi da se na njegovu vrhu nalazi Ustav kao najviši pravni akt i najviše pravo od kojeg prolazi i na kojem počiva taj ustavni poredak. Iz takvog pristupa proizlazi nužnost da svi sadržaji ustavnih načela te Ustavom i zakonom propisanih prava moraju biti usklađeni s poimanjem što se u sadržajnom smislu podrazumijeva pod pojedinom ustavnom vrednotom, napose s onom koja se izravno odnosi na istovjetne društvene odnose koje oni pravno uređuju. U skladu s tom tezom, tumačenje što se podrazumijeva pod pojmom pojedine najviše vrednote ustavnog poretka u supstancijalnom (sadržajnom) smislu istovrsna su i za sadržaj ustavnih direktivnih i izvedenih načela koja su temelj za utvrđivanje granice pri odlučivanju o usklađenosti pojedinih zakona kojima se ti društveni odnosi uređuju s Ustavom. U tom smislu, zauzeto stajalište o tumačenju pojedinih najviših ustavnih vrednota u potpunosti korespondiraju s tumačenjem sadržaja istovrsnih ustavnih načela koja se izravno razrađuju poreznim zakonima, ali su ona istovremeno i okvirni općeobvezujući sadržaj za tumačenje izvedenih načela prisutnih u tim propisima. Takav načelni pristup u svojoj praksi prihvaća i Ustavni sud Republike Hrvatske, provodeći postupak odlučivanja o suglasnosti poreznih zakona u cjelini i/ili pojedinih njihovih odredbi s Ustavom. Stoga se u nastavku ovoga rada stajališta o tumačenju pojedinih najviših vrednota ustavnog poretka nastoji povezati s odgovarajućim ustavnim načelima (uključujući i izvedenima) te s Ustavom propisanim ljudskim pravima i slobodama. Prije obrade tih pitanja valja ukazati na međuodnos koji je hrvatski ustavotvorac Ustavom utvrdio između pojedinih najviših vrednota ustavnog poretka Republike Hrvatske, radi otklanjanja mogućih nejasnoća, pa i pogrešnih tumačenja u njihovom međuodnosu.

36 Ustavni sud Republike Hrvatske, *Nacionalno izvješće za XVII. kongres*, 3.

U čl. 3. Ustava samo se taksativno navode najviše vrednote ustavnog poretka Republike Hrvatske, ali se ne propisuje što se pod njihovim sadržajem podrazumijeva niti kakav je njihov međuodnos. Iz toga proizlazi da su one za hrvatskog ustavotvorca jednake i ravnopravne. Međutim, na temelju ustavnog identiteta koji proizlazi iz najviših vrednota ustavnog poretka, kao i drugih vrednota, načela i ciljeva sadržanih u Ustavu kao cjelini, s pravom se s ustavnog aspekta može definirati Republiku Hrvatsku kao državu ustavne vladavine zasnovane na vladavini prava.³⁷ Polazeći od takve spoznaje, autor rada smatra da je u tom kontekstu ustavna vrednota vladavine prava jedna od najvažnijih, te da se može označiti kao nadkrovnna vrednota, osobito stoga što „vladavina prava nije samo vladavina zakona, već vladavina po pravu“.³⁸ Određenje vladavine prava kao vladavine po pravu odnosi se i na tumačenje svih ostalih najviših vrednota ustavnog poretka. Autor rada smatra da je to onaj sadržaj koji je s ustavnopravnog aspekta postao općeprihvatljiv i općeobvezujući. Pored ostalog i zbog potrebe da osigura i njihovu primjenu u konkretnim životnim odnosima po pravu i tako otkloni svaki oblik samovolje i arbitrarnosti. Takav status imaju stajališta Ustavnog suda Republike Hrvatske izražena u tumačenju najviših vrednota ustavnog poretka koje je zauzeo u obrazloženjima svojih odluka.

Polazeći od izloženog, u nastavku rada izlažu se stajališta proizašla iz interpretacije najviših vrednota ustavnog poretka Republike Hrvatske koja je potrebno poštivati kako pri zakonodavnom uređenju poreznih zakona tako i pri provođenju postupka odlučivanja o pitanju ustavnosti tih zakona.

Uz vladavinu prava, za područje poreza najznačajnija i najviša je vrednota ustavnog poretka socijalna pravda, jer se ona u svojem supstancijalnom sadržaju pojavljuje kao temelj socijalnih i gospodarskih ljudskih prava i sloboda. U tom smislu njezin sadržajni supstrat ne može biti u proturječju s ustavnim vrednotama poštivanja prava čovjeka i nepovredivosti vlasništva, budući da su te dvije vrednote u svojoj razradi u ustavnom sadržaju izražene upravo kroz socijalna i gospodarska prava i slobode čovjeka.

Sličnu poziciju ima i jednakost kao jedna od najviših vrednota ustavnog poretka. Tim prije što se ona pri ustavnom uređenju, istovremeno uz pravednost, pojavljuje i kao drugo ustavno načelo u funkcionalnoj vezi sa socijalnom pravdom, kao ustavnom vrednotom koja je nezaobilazna pri zakonodavnom uređenju poreza. Stoga se te ustavne vrednote u nastavku rada neće obrađivati odvojeno, već u sklopu zauzetih stajališta Ustavnog suda Republike Hrvatske o ustavnoj vrednoti socijalne pravde, socijalnoj državi i ustavnim načelima koji su s njima u funkcionalnoj vezi, napose kada se radi o zakonodavnom uređenju poreza.

37 Smerdel i Sokol, *Ustavno pravo*, 48. govore da: „ustavna vladavina (...) označava oblik uređenja političke zajednice u kojoj je vlast, pa i najviša, ograničena ustavom i pravom. Ideja ustavne vladavine odražava stari demokratski ideal po kojem se građani ne pokoravaju drugim ljudima, već zakonima: *non sub homine sed sub lege*.“

38 Vidi pobliže t. 11. odluke i rješenja Ustavnog suda Republike Hrvatske br. U-I-659/1994, U-I-146/1996, UI228/1996, U-I-508/1996 i U-I-589/1999 od 15. ožujka 2000., Narodne novine, br. 31/00.

3.1.1. Stajališta Ustavnog suda o tumačenju pojma vladavine prava kao ustavne vrednote

S obzirom na prethodno istaknuti značaj ustavne vrednote vladavine prava, izlaganje u ovome dijelu rada započinje tom vrednotom. Već je navedeno da hrvatski ustavotvorac ustavnim normama u sadržajnom smislu nije propisao vladavinu prava kao jedne od najviših vrednota ustavnog poretka. Taj je posao obavio Ustavni sud Republike Hrvatske, u svojoj odluci i rješenju br. U-I-659/1994, U-I-146/1996, U-I-228/1996, U-I-508/1996 i U-I-589/1999 od 15. ožujka 2000.³⁹ u t. 11. obrazloženja Ustavni je sud izrazio stajalište što se razumijeva pod vladavinom prava kao jednom od najviših vrednota hrvatskog ustavnog poretka riječima: „Vladavina prava je više od samog zahtjeva za postupanjem u skladu sa zakonom: ona uključuje i zahtjeve koji se tiču sadržaja zakona. Stoga vladavina prava sama po sebi ne može biti pravo u istom smislu u kojem su to zakoni koje donosi zakonodavac. Vladavina prava nije samo vladavina zakona, već vladavina po pravu koja – uz zahtjev za ustavnošću i zakonitošću, kao najvažnijim načelom svakog uređenog pravnog poretka – sadrži i dopunske zahtjeve koji se tiču samih zakonâ i njihova sadržaja. (t. 11.) U tom smislu Sud osobito ističe da u pravnom poretku utemeljenom na vladavini prava zakoni moraju biti opći i jednaki za sve, a zakonske posljedice trebaju biti izvjesne za one na koje će se zakon primijeniti. Sud također napominje da zakonske posljedice moraju biti primjerene legitimnim očekivanjima stranaka u svakom konkretnom slučaju u kojem se zakon na njih neposredno primjenjuje (t. 11.1.).“

Već je iz citiranog stajališta Ustavnog suda Republike Hrvatske o vladavini prava vidljivo da se on očitovao i o tome što u kontekstu vladavine prava u sadržajnom smislu razumijeva o nekim ustavnim načelima, kao što su načelo ustavnosti i zakonitosti te jednakosti, ali i o nekim izvedenim načelima, kao što su načelo izvjesnosti i načelo legitimnog očekivanja.⁴⁰ U kontekstu zauzetog tumačenja valja očekivati da na osnovi izrečenih stajališta svi zakoni moraju udovoljavati tim zahtjevima, pa tako i porezni. U suprotnom, onaj tko ispituje i odlučuje o ustavnosti osporenog (poreznog) zakona polazeći od vladavine prava kao najviše ustavne vrednote, morao bi zaključiti i utvrditi da konkretni osporeni zakon povrjeđuje, odnosno nije u skladu s vladavinom prava kao najvišom vrednotom ustavnog poretka.

U nekim svojim kasnijim odlukama Ustavni sud Republike Hrvatske, ne samo da je ranije izloženo stajalište o vladavini prava potvrdio već ga je i dodatno proširio i konkretizirao, poglavito u odnosu na izvedena načela koja su važna za odlučivanje o pitanju ustavnosti i zakonitosti (uključivo i poreznih) zakona. Tako je npr. u odluci br. U-I-722/2009 od 6. travnja 2011.⁴¹ istaknuo da: „Zahtjevi pravne sigurnosti i vladavine prava iz čl. 3. Ustava traže da pravna norma bude dostupna adresatima i za njih predvidljiva, tj. takva da oni mogu stvarno i konkretno znati svoja prava i

39 Ustavni sud Republike Hrvatske, br. U-I-659/1994, U-I-146/1996, U-I-228/1996, U-I-508/1996 i U-I-589/1999 od 15. ožujka 2000., Narodne novine, br. 31/00.

40 Što je razumljivo jer ta su načela, kao i načelo pravne predvidljivosti, bitni elementi sadržaja vladavine prava kao jedne od najviših vrednota hrvatskog ustavnog poretka.

41 Ustavni sud Republike Hrvatske, br. U-I-722/2009 od 6. travnja 2011., Narodne novine, br. 44/11.

obaveze kako bi se prema njima mogli ponašati (t. 5.). Ustavni sud smatra nespornim da adresati pravne norme ne mogu stvarno i konkretno znati svoja prava i dužnosti te predvidjeti posljedice svojeg ponašanja ako pravna norma nije dovoljno određena i precizna. Zahtjev za određenošću i preciznošću pravne norme predstavlja jedan od temeljnih elemenata načela vladavine prava i ključan je za postanak i održanje legitimiteta pravnog poretka. On osigurava da demokratski legitimirani zakonodavac samostalno zakonom razrađuje temeljna prava i slobode, da izvršna i upravna vlast raspoložu jasnim zakonskim i podzakonskim regulatornim mjerilima za svoje odluke te da sudbena vlast i sudovi mogu provoditi kontrolu. Kada se taj zahtjev ne poštuje, neodređeni i neprecizni zakoni ustavnopravno nedopušteno delegiraju dijelove ovlasti zakonodavca na subjektivno rješavanje od upravnih i sudbenih vlasti (t. 5.1.).“

Vidljivo je iz citiranog da je u toj odluci Ustavni sud Republike Hrvatske zauzeo stajalište o tome što podrazumijeva pod vladavinom prava i koji značaj za pitanje ostvarivanja vrednota vladavine prava imaju pojedina, napose izvedena načela ustavnog poretka Republike Hrvatske. To su određenost i preciznost, zatim dostupnost i razumljivost zakonskih normi te njihova jasnoća. Ta izvedena načela osobito su važna kao mehanizmi ostvarivanja vrednota vladavine prava u području poreznih odnosa, a napose u području pravnog uređenja društvenih odnosa zasnovanih na vrednoti socijalne pravde kao jednoj od najviših vrednota hrvatskog ustavnog poretka.

3.1.2. Stajališta Ustavnog suda o tumačenju pojma socijalne pravde kao ustavne vrednote

Socijalnu pravdu kao jednu od najviših vrednota ustavnog poretka Republike Hrvatske često se, prema mišljenju autora, neopravdano izjednačava sa socijalnom državom, koja je Ustavom također propisana kao ustavna vrednota, iako u čl. 3. nije uvrštena u krug onih najviših ustavnih vrednota koje čine temelj hrvatskog ustavnog poretka i temelj za tumačenje Ustava. Autor rada smatra opravdanim ustavno razlikovanje između tih vrednota. Naime, socijalna država prije svega izražava model društveno-političkog i socijalno-gospodarskog uređenja u kojem država preuzima odgovornost za kreiranje, vođenje i ostvarivanje socijalne i gospodarske politike utemeljene na vrednoti socijalne pravde, kako bi bez diskriminacije po bilo kojoj osnovi svim građanima i njihovim obiteljima omogućila socijalnu i ekonomsku dobrobit u skladu sa svojim materijalnim i financijskim mogućnostima. Socijalna pravednost kao vrednota treba u socijalnoj državi omogućiti građanima i njihovim obiteljima, u skladu s načelom jednakosti i pravednosti te jednakosti pred zakonom, jednake mogućnosti za život koji je dostojan za čovjeka i to u svim područjima društvenog života, radi zadovoljavanja njihovih potreba i interesa na primarnoj, sekundarnoj i tercijarnoj razini.

Socijalna država i socijalna pravda međusobno su povezane i uvjetovane. Socijalnu državu zapravo je točnije poimati kao ideal koji se želi ostvariti te kao temeljno ustavno načelo koje „ispunjava tri funkcije: 1.) omogućuje državni intervencionizam i diržizam, odnosno bilo koju vrstu afirmativne akcije u ekonomskom području, 2.) obvezuje javnu vlast da intervenira u tržišnu funkciju kako bi jamčila

realizaciju temeljnih socijalnih prava, ostvarila socijalnu sigurnost i izjednačila ili umanjila ekstremne socijalne razlike, 3.) zabranjuje rastavljanje temeljnih struktura države blagostanja ili radikalno prekoračenje zakonom utemeljenih socijalnih prava.⁴² Socijalnu pravdu treba poimati kao Ustavom propisanu jednu od najviših vrednota ustavnog poretka, da bi na osnovi nje ustavni poredak mogao zakonima razraditi pravne mehanizme, uvjete i kriterije njezina provođenja radi realizacije ideala socijalne države.

Što se podrazumijeva pod socijalnom pravdom kao jednom od najviših vrednota, Ustavni sud Republike Hrvatske utvrdio je u obrazloženjima svojih odluka. Zanimljivo je primijetiti da je svoja stajališta o tome što su u sadržajnom smislu pod vrednotom socijalne pravde te u kakvom su odnosu socijalna država i socijalna pravda Ustavni sud Republike Hrvatske iskazao upravo u svojoj odluci i rješenju donesenima u postupku apstraktne kontrole Zakona o posebnom porezu na plaće, mirovine i druge primitke iz 2009. godine. Kako bi mogao zauzeti stajalište o supstancijalnom smislu pojma socijalne pravde kao jedne od najviših vrednota hrvatskog ustavnog poretka te o njezinu odnosu prema idealu socijalne države, Ustavni sud Republike Hrvatske u obrazloženju tih odluka i rješenja očitovao se i što podrazumijeva u sadržajnom smislu u odnosu na pojam jednakosti, koji Ustav sadrži i kao jednu od najviših vrednota ustavnog poretka i kao jedno od ustavnih načela koje se odnosi na poreze. Osim toga, u njima je izrazio i svoja stajališta što podrazumijeva pod ustavnim načelima: zabrane diskriminacije, razmjernosti, porezne jednakosti i pravednosti te načela slobode zakonodavca u uređivanju poreznih odnosa. Zbog tih svojih sadržaja navedena odluka i rješenje Ustavnog suda Republike Hrvatske ima velik, gotovo sistemski značaj⁴³, posebice kada se radi o zakonima u području poreza. Radi se o odluci i rješenju br. U-IP-3820/2009, U-IP-3826/2009 i dr. od 17. studenoga 2009.⁴⁴

U toj odluci i rješenju Ustavni sud Republike Hrvatske zauzeo je stajalište o tome što podrazumijeva u sadržajnom smislu pod ustavnom vrednotom socijalna pravda, prihvaćajući s jedne strane znanstvene stavove akademika Bačića⁴⁵, a s druge strane polazeći od vlastite interpretacije te vrednote i njezine povezanosti sa socijalnim i gospodarskim ljudskim pravima i slobodama. Stoga, u t. 13.1. u st. 4. i 5. ističe: „Ustavni karakter socijalnih prava, kao temeljnih prava zajamčenih

42 Arsen Bačić, „Prava izgubljena u tranziciji“, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu* 42, br. 1-2 (2025): 5.

43 Sistemski značaj ove odluke za Ustavni sud Republike Hrvatske proizlazi i iz činjenice da je on u njoj interpretativnom metodom došao do stajališta u kojem je pokazao što podrazumijeva pod socijalnom pravdom kao najvišom ustavnom vrednotom, zatim u kojem je međudnosu ona sa socijalnom državom, i napokon što je svojim stajalištima pokazao koja i kakva je strukturalna funkcionalna povezanost te ustavne vrednote s vrednotom jednakosti, koja se kod poreza tretira i kao ustavno načelo te s ustavnim načelima porezne pravednosti, razmjernosti, zabrane diskriminacije itd. Točnije koja i kakva je njezina funkcionalna povezanost u sadržajnom smislu sa svim Ustavom propisanim poreznim načelima (uključivo i onima koja su iz njih izvedena).

44 Ustavni sud Republike Hrvatske, br. U-IP-3820/2009, U-IP-3826/2009, Narodne novine, br. 143/19.

45 Bačić, „Prava izgubljena“, 5.

Ustavom, upućuje na dva osnovna zahtjeva socijalne države: državna i javna vlast dužna je slijediti politiku pravedne i jednake redistribucije nacionalnih resursa kako bi izjednačila ekstremne nejednakosti (...). Na taj se način građanima osigurava ona najmanja mjera dobrobiti koju dopuštaju gospodarski resursi zemlje. Prema tome, temeljna socijalna prava uspostavljaju poštovanje i zadovoljenje 'početnog minimuma' potreba koje su povezane s uvažavanjem dostojanstva svake osobe, što uključuje i davanja koja prelaze egzistencijski minimum, ali su danas u socijalnom i kulturnom smislu sama po sebi razumljiva.“

Zaključno, Ustavni sud Republike Hrvatske u t. 13.2. st. 2. utvrđuje sljedeće: „Socijalna je pravda sastavna komponenta koncepta socijalne države, jer takva država zahtijeva uspostavu i očuvanje socijalne pravde. Stoga povreda koncepta socijalne države nastaje kada pomoć, osigurana onima kojima je potrebna, ne odgovara zahtjevima socijalne pravde, bilo da je pokrivenost nekim socijalnim davanjima pogrešno ograničena, bilo da je socijalna zaštita jedne socijalne skupine zanemarena.“

Iz izloženih stajališta o socijalnoj pravdi i njezinoj povezanosti sa socijalnom državom, kao i o njezinu međuodnosu s Ustavom zajamčenim ljudskim, socijalnim i gospodarskim pravima, pred Ustavni sud Republike Hrvatske sama po sebi nametnula se potreba da se očituje i o tome što podrazumijeva pod ustavnom vrednotom i načelom jednakosti te pod drugim ustavnim načelima koja u provedbi porezne politike utječu na njihovo ostvarivanje u stvarnim društvenim odnosima.

Ustavni sud Republike Hrvatske zauzeo je stajalište o tome što on podrazumijeva pod pojmom jednakosti, kako kao jednoj od najviših ustavnih vrednota, tako i kao ustavnom načelu (jamstvo pred zakonom) u području poreznog prava, povezujući ga s načelom pravednosti. Tako Ustavni sud Republike Hrvatske u t. 12. st. 2. i 3. iste odluke i rješenja prvo utvrđuje „da je ustavno jamstvo jednakosti svih pred zakonom (...) poseban izraz jednakosti kao najviše vrednote ustavnog poretka Republike Hrvatske. (...) To jamstvo zahtijeva da svaki građanin u skladu sa svojim gospodarskim mogućnostima bude na jednak način obvezan u pogledu financiranja općih državnih i javnih zadaća.“ To načelo „stoga zahtijeva da se prema skupini adresata zakonskih normi, odnosno onima na koje se zakon odnosi, u usporedbi s nekom drugom skupinom ne postupa drugačije ako među objema skupinama ne postoje razlike takve vrste i težine da se različito postupanje može opravdati. Detaljnija mjerila nije moguće pobliže odrediti na apstraktan i generalan način, već samo u odnosu na pojedina konkretna pravna područja.“

U odnosu na načela porezne pravednosti i jednakosti polazeći od njih kao granica zakonodavne djelatnosti te od svoje ovlasti kontrole te djelatnosti, Ustavni sud Republike Hrvatske koristeći se stajalištima Saveznog ustavnog suda Njemačke, u istoj je odluci zauzeo stajalište: prvo, da je zakonodavac vezan načelom pravednosti i jednakosti svaki put kada ono „počiva na usporedbi životnih odnosa, koji nisu jednaki u svim, nego uvijek u pojedinim elementima. Koji su elementi mjerodavni za životne odnose koje treba odrediti kako bi se prema njima postupalo jednako ili nejednako, načelno odlučuje zakonodavac (...). Pri utvrđivanju poreznih osnova zakonodavac ima široku slobodu odlučivanja. Ona završava tek tamo gdje jednako ili nejednako

postupanje prema reguliranim činjeničnim stanjima više nije spojivo s načinom promatranja koji je usmjeren prema zamisli pravde, gdje, dakle, nedostaje očigledan razlog za jednako ili nejednako postupanje. Savezni ustavni sud provjerava samo poštovanje ovih vanjskih granica zakonodavčeve slobode (zabrana proizvoljnosti), ali ne je li zakonodavac u konkretnom slučaju pronašao najsvrsishodnije, najracionalnije i najpravednije rješenje.⁴⁶

U ostvarivanju interesa porezne jednakosti potrebno je „težiti za tim da se porezni obveznici iste financijske sposobnosti jednako porezno opterećuju (horizontalna porezna pravednost), dok (u slučaju vertikalne porezne pravednosti) porezno opterećivanje višeg dohotka u usporedbi s poreznim opterećenjem nižeg dohotka mora biti primjereno (njem. *angemessen*) (usp. BVerfGE 82, 60 [89]; 99, 246 [260]). Doduše, zakonodavac kod utvrđivanja poreznih predmeta i određivanja porezne stope ima velik manevarski prostor za odlučivanje, ali u skladu s imperativom što razmjernijeg opterećenja svih poreznih obveznika mora pri oblikovanju polaznog poreznopravnog činjeničnog stanja jednom donesenu odluku o opterećivanju dosljedno provoditi u skladu s poreznom jednakošću (usp. BVerfGE 84, 239 [271]; 93, 121 [136]; 99, 88 [95]; 99, 280 [290]; 101, 132 [138]; 101, 151 [155]). Za izuzetke od takvog dosljednog provođenja potreban je poseban stvarni razlog (usp. BVerfGE 99, 88 [95]; 99, 280 [290]).“

4. UKRATKO O STAJALIŠTIMA USTAVNOG SUDA REPUBLIKE HRVATSKE I O DRUGIM USTAVNIM NAČELIMA VAŽNIM ZA POREZE

Ustavni sud Republike Hrvatske u svojem sažetom stajalištu o socijalnoj državi, socijalnoj pravdi te Ustavom priznatim i zajamčenim pravima upućuje na njihovu apstraktnost. Zbog te apstraktnosti sam Ustav zahtijeva da se ona moraju razraditi zakonom, pa se kao ustavne vrednote i ustavna prava ne mogu neposredno primjenjivati. To, na Ustavu utemeljeno, utvrđenje Ustavnog suda Republike Hrvatske mora se adekvatno primijeniti na sve zakone kojima se razrađuju te ustavne vrednote i prava, uključujući i porezne zakone. Upravo to potvrđuje njihovu ulogu (zajedno s drugim ustavnim vrednotama, načelima i pravima) kao ustavnopravnog temelja koji određuje granice širokog polja slobodne procjene države u zakonodavnom uređivanju porezne politike i njezinoj provedbi.

Od ustavnih načela koja izrijeком obvezuju hrvatskog zakonodavca da o njima vodi računa pri zakonskom uređivanju poreza – kao što to mora i Ustavni sud Republike Hrvatske pri provođenju ocjene i donošenju odluka o ustavnosti tih zakona – valja istaknuti barem u najkraćim crtama sljedeća: načelo razmjernosti, načelo zabrane retroaktivnosti, načelo zabrane diskriminacije i načelo formalnog zakonskog uređenja poreza.

Obveza primjene načela razmjernosti proizlazi iz samog sadržaja Ustava.

46 BVerfGE 26, 302 (*Einkommensteuergesetz*), rješenje Drugog senata od 9. srpnja 1969., 2 BvL 20/65, u postupku ocjene § 23. st. 1. Zakona o porezu na dohodak u verziji od 15. kolovoza 1961., BGBl. I, s. 1254.

Naime, u čl. 16. st. 2. Ustava propisuje se načelo razmjernosti te određuje kada je ono obligatorno i kakvo mora biti. Obligatorno je uvijek kada se ograničavaju slobode ili prava, tada ograničenje tih sloboda ili prava mora biti razmjerno naravi potrebe za ograničenjem.⁴⁷ Primjer predstavlja zakonodavčevo miješanje u pravo vlasništva pri zakonodavnom uređivanju poreza. Naime, i u praksi⁴⁸ Europskog suda za ljudska prava nesporno je stajalište „da je svako oporezivanje u načelu miješanje u mirno uživanje vlasništva, zajamčeno čl. 1. Protokola br. 1 uz Konvenciju.“⁴⁹

Ograničenje prava vlasništva⁵⁰ u provođenju porezne politike mora, prvo, biti uređeno zakonom (kojim se uređuju porezi), jer se pravo vlasništva kao ljudsko pravo i kao takvo može ograničiti samo zakonom. Drugo, mora biti u razmjeru s gospodarskim mogućnostima poreznog obveznika.⁵¹ Iz navedene ustavne formulacije razvidno je da je pojam gospodarske mogućnosti poreznog obveznika znatno širi u sadržajnom obuhvatu od same vrijednosti predmeta vlasništva koji može biti osnova oporezivanja. Zbog toga se načelo razmjernosti miješanja u pravo vlasništva putem poreznih zakona treba promatrati u kontekstu čl. 51. st. 1. Ustava, u vezi s člancima Ustava koji uređuju socijalna prava poreznog obveznika i njegove obitelji. Najčešće se gospodarska mogućnost poreznog obveznika utvrđuje i na temelju prihvaćenih i propisanih poreznih oblika koji ne bi trebali ulaziti u poreznu osnovicu pri oporezivanju poreznog obveznika, kao što su npr. visina poreznog minimuma egzistencije, olakšice kao državna potpora zaštite braka, obitelji, djece i mladeži te slabih, nemoćnih, nesposobnih za rad i nezaposlenih itd. Treće, porezno ograničenje prava vlasništva mora biti razmjerno potrebi za ograničenjem. Drugim riječima, ono ne smije biti takvo da postane element gašenja gospodarske djelatnosti poreznog obveznika niti predstavljati za njega prekomjerno opterećenje. Četvrto, polazeći od kriterija gospodarske mogućnosti, takvo ograničenje mora biti za sve (usporedive) porezne obveznike jednako i pravedno, odnosno bez diskriminacije po bilo kojoj osnovi.

Načelo zabrane diskriminacije hrvatski je ustavotvorac izrazio odredbom čl. 14. Ustava. Prvo, propisujući da svatko u Republici Hrvatskoj ima prava i slobode neovisno o bilo kojoj osnovi razlikovanja, prema Ustavom navedenih, ali i drugim osobinama. Drugo, propisao je da su svi pred zakonom jednaki. Slijedom tako postavljenih načela razmjernosti i načela zabrane diskriminacije moguće je izvesti kao zasebno i načelo formalne zakonitosti, tj. da ta načela, kao i sva druga ustavna načela, moraju biti propisana i razrađena u pravnom aktu zakonske snage.

Kod poreznih zakona, u pravilu, vrijedi zabrana načela retroaktivnog

47 Vidi pobliže čl. 16. Ustava.

48 Vidi npr. presudu Europskog suda za ljudska prava u predmetu *Burden protiv Ujedinjenog Kraljevstva*, zahtjev br. 13378/2005., presuda od 20. travnja 2008., § 59.

49 Konvencija za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda s Protokolima br. 1, 4, 6, 7, 11, 12, 13, 14, Narodne novine – Međunarodni ugovori, br. 18/97., 6/99., 14/02., 13/03., 9/05., 1/06., 2/10., 13/17., 6/24.

50 O ograničenjima prava vlasništva vidi detaljnije u Mato Arlović, „Ustavopravni okvir ograničenja prava vlasništva u Republici Hrvatskoj“, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci* 46, br. 1 (2025): 235-259.

51 Vidi pobliže čl. 51. st. 1. Ustava.

djelovanja⁵², odnosno da porezne obveze na poreznog obveznika ne mogu djelovati unatrag. Drugim riječima, određene porezne činjenice ne mogu se naknadno oporezivati. Naprosto stoga što „su nastupile prije nego što je utvrđena porezna obveza, odnosno ne može se naknadno donesenim (poreznim, op. a.) propisima pogoršati položaj poreznog obveznika. Od zabrane djelovanja poreznih propisa unatrag odstupa se onda kada se tim novim propisima poboljšava položaj poreznog obveznika.“⁵³

5. UMJESTO ZAKLJUČKA

Izložene najviše vrednote hrvatskog ustavnog poretka, Ustavom propisana načela te njime propisana i zajamčena ljudska prava i slobode, napose ona iz područja socijalnih i gospodarskih prava i sloboda promatrana u cjelini Ustava, čine okvir koji, s jedne strane, omeđuje široko polje procjene zakonodavca pri zakonodavnom uređivanju poreza, a s druge strane čini temelj za odlučivanje Ustavnog suda Republike Hrvatske o usklađenosti poreznih zakona s Ustavom.

Uz uobičajene druge temelje za provođenje postupka ocjene ustavnosti poreznih zakona, koji su primjenjivi na sve druge zakone za koje se provodi ocjena ustavnosti, kod poreznih zakona proizlaze i specifičnosti koje se primarno vežu uz njih. Te specifičnosti također proizlaze iz Ustava, te prakse Ustavnog suda Republike Hrvatske i Europskog suda za ljudska prava.

Prvo, zakonodavac Republike Hrvatske pri zakonodavnom uređivanju porezne politike raspoláže širokim poljem slobodne procjene. Međutim, to polje slobodne procjene nije apsolutno, već je relativnog ustavnopravnog karaktera. Naime, ono je ograničeno ustavnopravnim okvirom u kojem se zakonodavac mora kretati prilikom uređivanja poreza. Ustavnopravni okvir, promatran u sadržajnom smislu Ustava kao cjeline, predstavlja osnovu i za Ustavni sud Republike Hrvatske pri provođenju apstraktne kontrole ustavnosti poreznih zakona. U tom smislu za Ustavni sud Republike Hrvatske nisu ustavnopravna pitanja propisivanja pojedinih vrsta poreza, zatim koji i koliki je krug poreznih obveznika, visina poreznih stopa i/ili poreznih olakšica. Za njega su ustavna pitanja od kojih polazi prilikom odlučivanja o ustavnosti poreznih zakona s formalnog i materijalnog aspekta: jesu li oni doneseni u skladu s materijalnim sadržajem najviših ustavnih vrednota, ustavnim načelima i njima zajamčenih ljudskih prava i sloboda te je li pri njihovu donošenju poštovan propisani postupak. Drugim riječima, Ustavni sud Republike Hrvatske u postupku ocjene ustavnosti poreznih zakona provjerava s formalnog i materijalnog aspekta postojanje Ustavom utvrđenih granica zakonodavčevog širokog polja slobodne procjene, te jesu li poštovane i primijenjene pri donošenju poreznog zakona, ali ne

52 Zabrana retroaktivnog djelovanja, odnosno primjene poreznih zakona proizlazi iz čl. 5. Općeg poreznog zakona. Taj članak glasi: „U postupku oporezivanja primjenjuju se propisi koji su bili na snazi u vrijeme nastanka činjenica na kojima se temelji oporezivanje.“

53 Barbara Jelčić i Božidar Jelčić, *Rječnik javnih financija i financijsko pravo* (Zagreb: Informator, 1981.). Cit. prema t. 10.1. obrazloženja odluke Ustavnog suda Republike Hrvatske br. U-I-5294/2013, U-I-150/2014 i U1448/2014 od 18. lipnja 2014., Narodne novine, br. 83/14.

ocjenjuje je li u konkretnom slučaju odabrano najsvrsishodnije, najracionalnije i najpovoljnije zakonsko rješenje.

Drugo, specifičnosti koje karakteriziraju obvezu zakonodavca da o njima vodi računa pri zakonodavnom uređivanju poreza, a koje su za Ustavni sud Republike Hrvatske nezaobilazne pri odlučivanju o njihovoj usklađenosti, dodatno proizlaze iz načela jednakosti i pravednosti koje je ustavotvorac propisao Ustavom kao temeljna ustavna načela na kojima počiva porezni sustav. Ta ustavna načela za zakonodavca pri zakonodavnom uređenju poreznog sustava predstavljaju specifične kvalifikatorne elemente za tumačenje najviših ustavnih vrednota i Ustavom propisanih načela prilikom njihove razrade u konkretnom poreznom zakonu. Kada se u odnosu na te ustavne okolnosti uzme u razmatranje obveza zakonodavca da je dužan razraditi sva ljudska prava i slobode poreznih obveznika, polazeći od ustavne obveze da je svatko dužan sudjelovati u podmirivanju javnih troškova u skladu sa svojim gospodarskim mogućnostima, time se zaokružuje krug najvažnijih kvalifikatornih elemenata na osnovi kojih zakonodavac mora tumačiti i primjenjivati ustavne vrednote i Ustav kao cjelinu pri zakonodavnom uređenju poreznog sustava. Razumljivo je samo po sebi da ti (koje samo za porezni sustav ustavotvorac propisuje kao posebna načela i okolnosti) kvalifikatorni elementi obvezuju i Ustavni sud Republike Hrvatske da ih uzme u obzir te da na njihovoj osnovi tumači je li osporeni porezni zakon u skladu s Ustavom.

U radu autor, polazeći od konkretnih odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske, ukazuje na to kako tumači i, na osnovi takva tumačenja, zauzima stajališta u vezi sa supstancijalnim sadržajem ustavnih vrednota i Ustavom propisanih načela (uključujući i ona koja su specifična za porezni sustav), radi provođenja svoje nadležnosti odlučivanja o usklađenosti poreznih zakona s Ustavom.

Polazeći od prikazanih stajališta Ustavnog suda Republike Hrvatske o tome što u supstancijalnom smislu razumijeva pod pojedinom najvišom vrednotom ustavnog prava te pod pojedinim Ustavom propisanim načelom, napose u odnosu na ocjenu usklađenosti s Ustavom, smatramo da je opravdano zaključiti da je Ustavni sud Republike Hrvatske na njima za svoj rad izgradio valjanu osnovu za provođenje odlučivanja o usklađenosti poreznih zakona s Ustavom.

LITERATURA

Knjige i članci:

1. Arlović, Mato. „Ocjena ustavnosti i zakonitosti drugih propisa“. *Pravni vjesnik* 30, br. 3-4 (2014): 9-48.
2. Arlović, Mato. „Ustavopravni okvir ograničenja prava vlasništva u Republici Hrvatskoj“. *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci* 46, br. 1 (2025): 235-259.
3. Arlović, Mato. „Ustavnosudska kontrola poreznih zakona u Republici Hrvatskoj“. U: *Zbornik radova Porezno pravo i ustavno sudstvo*, ur. Mato Tadić, 89-127. Sarajevo: Ustavni sud Bosne i Hercegovine, 2018.
4. Bačić, Arsen. „Prava izgubljena u tranziciji“. *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu* 42, br. 1-2 (2025): 1-19.
5. Jelčić, Barbara i Božidar Jelčić. *Rječnik javnih financija i financijsko pravo*. Zagreb: Informator, 1981.

6. Jelčić, Božidar, Olivera Lončarić-Horvat, Jure Šimović, Hrvoje Arbutina i Nikola Mijatović. *Financijsko pravo i financijska znanost*. Zagreb: Narodne novine, 2008.
7. Jelčić Božidar, Olivera Lončarić-Horvat, Jure Šimović, Hrvoje Arbutina i Nikola Mijatović. *Hrvatski fiskalni sustav*. Narodne novine, Zagreb, 2004.
8. Krbek, Ivo. *Ustavno sudovanje*. Zagreb: JAZU, 1960.
9. Pezo, Vladimir. *Pravni leksikon*. Zagreb: Izdavački zavod Miroslav Krleža, 2007.
10. Smerdel, Branko i Smiljko Sokol. *Ustavno pravo*. Zagreb: Pravni fakultet, 2006.

Pravni propisi:

1. Konvencija za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda s Protokolima br. 1, 4, 6, 7, 11, 12, 13, 14, Narodne novine – Međunarodni ugovori, br. 18/97., 6/99., 14/02., 13/03., 9/05., 1/06., 2/10., 13/17., 6/24.
2. Opći porezni zakon, Narodne novine, br. 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 42/20., 114/22., 152/24., 151/25.
3. Ustav Republike Hrvatske, Narodne novine, br. 56/90., 135/97., 113/20., 28/01., 76/10., 5/14.
4. Ustavni zakon o Ustavnom sudu Republike Hrvatske, Narodne novine, br. 99/99., 29/02., 49/02.
5. Zakon o porezu na dobit, Narodne novine, br. 177/04., 90/05., 57/06., 146/08., 80/10., 22/12., 148/13., 143/14., 50/16., 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 138/20., 114/22., 114/23.
6. Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine, br. 73/13., 99/13., 148/13., 153/13., 143/14., 115/16., 106/18., 121/19., 138/20., 39/22., 113/22., 33/23., 114/23., 35/24., 152/24., 52/25.
7. Zakon o porezu na dohodak, Narodne novine, br. 115/16., 106/18., 121/19., 32/20., 138/20., 151/22., 114/23., 152/24.
8. Zakon o porezu na promet nekretnina, Narodne novine, br. 115/16., 106/18.

Sudska praksa:

1. ESLJP, Burden protiv Ujedinjenog Kraljevstva, zahtjev br. 13378/2005, presuda od 20. travnja 2008.
2. USRH, U-I-659/1994, U-I-146/1996, U-I-228/1996, U-I-508/1996 i U-I-589/1999 od 15. ožujka 2000.
3. USRH, U-I-3789/2003 od 8. rujna 2010.
4. USRH, U-I-5294/2013, U-I-150/2014 i U-I-448/2014 od 18. lipnja 2014.
5. USRH, U-IP-3820/2009, U-IP-3826/2009 i dr. od 17. studenoga 2009.

Mrežne stranice:

1. *Porezna uprava*. Pristup 10. veljače 2026. <https://porezna-uprava.gov.hr>

Ostalo:

1. Ustavni sud Republike Hrvatske. *Nacionalno izvješće za XVII. kongres Konferencije europskih ustavnih sudova*. Zagreb, 2016.

Mato Arlović*

Summary

PRINCIPLES AND SPECIFIC FEATURES OF CONSTITUTIONAL COURT REVIEW OF TAX LAWS IN THE REPUBLIC OF CROATIA

Taxes are compulsory revenues collected from taxpayers by the state in order to secure funds for expenditures necessary to meet public and other needs of interest to the state. The Constitution of the Republic of Croatia establishes a general (constitutional) framework for the legislative regulation of the tax system. The framework is based on the highest values of the constitutional order of the Republic of Croatia, as well as on the principles of equality, fairness, and proportionality of the tax burden, on the one hand, and, on the other hand, on the autonomy and broad powers of the legislature in regulating taxation, subject to the obligation to comply with the constitutional framework as prescribed by the Croatian Constitution. Within the scope of its abstract review of the constitutionality of laws in general, the Constitutional Court of the Republic of Croatia is also competent to assess the conformity of tax laws with the Constitution. In conducting constitutional review of tax laws, the Constitutional Court proceeds from and respects general principles relevant to the exercise of this competence, as well as specific principles relating to the assessment of the constitutionality of tax laws. In several of its decisions, the Constitutional Court of the Republic of Croatia has adopted principled constitutional-law positions on these issues, which are generally binding on all within its jurisdiction.

***Keywords:** taxes; constitutional framework; constitutional principles of taxation; Constitutional Court of the Republic of Croatia.*

* Mato Arlović, Ph.D., Deputy President, Constitutional Court of the Republic of Croatia; mato_arlovic@usud.hr. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8937-1753>.

◆ 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).