

Zagrebačka pravna revija



Elektronički časopis poslijediplomskih studija
Pravnog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu

Vol. 10 | Br. 3 | 2021

ČLANCI

Stabilnost i trajnost ustava u redovnim i
izvanrednim okolnostima

Đorđe Gardašević
Vedran Zlatić

Ugovor o poreznom savjetništvu
Ivan Akrap

Porezno priznati rashodi od kamata na zajam
između povezanih trgovačkih društava

Luka Pribisalić

O (ne)postojanju klauzula vječnosti u
Ustavu Republike Hrvatske

Luka Brajković

Zagreb Law Review
*e-Journal of Postgraduate Studies of
Faculty of Law, University of Zagreb*

ISSN: 1848-6118

ZAGREBAČKA PRAVNA REVIJA

**Elektronički časopis poslijediplomskih studija
Pravnog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu**



revija.pravo.unizg.hr

Nakladnik / Publisher

Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu / Faculty of Law of the University in Zagreb

Glavni urednik / Editor-in-chief

izv. prof. dr. sc. Zoran Burić

Izvršni urednik / Executive editor

dr. sc. Juraj Brozović

Tehnički urednik / Technical editor

Krunoslav Fučkor

Uredništvo / Editorial board

izv. prof. dr. sc. Henrik-Riko Held, izv. prof. dr. sc. Marko Jurić, izv. prof. dr. sc. Barbara Preložnjak, izv. prof. dr. sc. Sunčana Roksandić, izv. prof. dr. sc. Iva Savić, izv. prof. dr. sc. Ružica Šimić Banović, izv. prof. dr. sc. Marko Turudić, doc. dr. sc. Antun Bilić, doc. dr. sc. Marko Bratković, doc. dr. sc. Teo Giljević, doc. dr. sc. Miran Marelja, doc. dr. sc. Trpimir Mihael Šošić, doc. dr. sc. Dora Zgrabljic Rotar

Međunarodno uredništvo / International editorial board

prof. dr. sc. Paul Cardwell, Sveučilište Strathclyde, Glasgow, Škotska; prof. dr. sc. Gordan Kalajdziev, Pravni fakultet Justinijan Prvi, Sveučilište Sveti Kiril i Metodij u Skopju, Makedonija; prof. dr. sc. Polonca Kovač, Fakultet za javnu upravu, Sveučilište u Ljubljani, Slovenija; prof. dr. sc. Barbara Kresal, Fakultet za socijalni rad, Sveučilište u Ljubljani, Slovenija; prof. dr. sc. Nele Matz Luck, direktorica na Walther Schücking Institutu za međunarodno pravo, Sveučilište u Kielu, Njemačka; prof. dr. sc. Meliha Povlakić, Pravni fakultet, Sveučilište u Sarajevu, Bosna i Hercegovina; prof. dr. sc. Charles Szymanski, Pravni fakultet, Vytautas Magnus Sveučilište, Kaunas, Litva; prof. dr. sc. Vasilka Sancin, Pravni fakultet, Sveučilište u Ljubljani, Slovenija; prof. dr. sc. Katja Šugman Stubbs, Pravni fakultet, Sveučilište u Ljubljani, Slovenija; prof. dr. sc. Jurij Toplak, Sveučilište u Mariboru, Slovenija; doc. dr. sc. Miloš Živković, Pravni fakultet Sveučilišta u Beogradu, Srbija; dr. sc. Mitja Grbec, Fakultet za pomorstvo i promet, Portorož, Slovenija; dr. sc. Nataša Hadžimanović, Max Planck Institut, Hamburg, Njemačka.

Lektor / Copyeditor

prof. dr. sc. Petar Vuković

Lektor za engleski jezik / Copyeditor for English language

Mark Davies

Adresa uredništva / Editorial board contact address

Zagrebačka pravna revija
Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu
Trg Republike Hrvatske 14, 10 000 Zagreb
E-mail: zoran.buric@pravo.hr

*Izdavanje časopisa dijelom je financirano sredstvima
Ministarstva znanosti i obrazovanja Republike Hrvatske*

SADRŽAJ

ČLANCI

Đorđe Gardašević, Vedran Zlatić

Stabilnost i trajnost ustava u redovnim i izvanrednim okolnostima 199

Ivan Akrap

Ugovor o poreznom savjetništvu 227

Luka Pribisalić

Porezno priznati rashodi od kamata na zajam između povezanih trgovačkih društava 248

Luka Brajković

O (ne)postojanju klauzula vječnosti u Ustavu Republike Hrvatske 269

CONTENTS

ARTICLES

Đorđe Gardašević, Vedran Zlatić

Stability and Durability of the Constitution in Normal Circumstances
and in a State of Emergency 199

Ivan Akrap

The Tax Consultancy Contract 227

Luka Pribisalić

Tax-deductible Interest on Loans between Affiliated Companies..... 248

Luka Brajković

The (Non-)Existence of Eternity Clauses in the Constitution of the Republic of Croatia 269

ČLANCI

STABILNOST I TRAJNOST USTAVA U REDOVNIM I IZVANREDNIM OKOLNOSTIMA

Izvorni znanstveni rad

UDK 342.4(091)

340.131:342.4

342.77

Primljeno: 8. veljače 2022.

Dr. sc. Đorđe Gardašević*

Dr. sc. Vedran Zlatić**

U ovome radu razmatra se očuvanje ustava, njegova trajnost i stabilnost tijekom vremena, i to kako u redovnim tako i u izvanrednim okolnostima. U prvome poglavlju ovoga rada govori se o važnosti očuvanja stabilnosti i trajnosti ustava kao najvišeg pravnog akta u državi. Potreba za očuvanjem ustavne stabilnosti i trajnosti pojavljuje se još od vremena prvih modernih pisanih ustava, a jednaku važnost ima i danas. Međutim da bi se ustav očuvao u promjenjivoj okolini, potrebno je omogućiti njegovu prilagodbu na nove okolnosti. Upravo u drugom i trećem poglavlju obrađuje se pitanje odnosa ustavne promjene i ustavne stabilnosti te trajnosti. Autori pokazuju kako upravo promjene ustava pridonose očuvanju njegove stabilnosti i trajnosti. Naposljetku, posebno je važno razmotriti procese ustavnih modifikacija u okolnostima izvanrednih stanja. Stoga se upravo u četvrtom poglavlju ovoga rada razmatra na koji način izvanredna stanja utječu na ustavne modifikacije te očuvanje stabilnosti i trajnosti ustava.

Ključne riječi: ustav, ustavne promjene, stabilnost ustava, izvanredna stanja

1. UVOD

Stabilnost ustava i njegova trajnost predstavljaju nesumnjivo jedan od temeljnih preduvjeta normalnog i učinkovitog funkcioniranja svakog ustavnog, pa tako i pravnog poretka. Upravo u prvoj cjelini ovoga rada govorit će se o važnosti očuvanja stabilnosti i trajnosti ustava kao najvišeg pravnog akta u državi. Međutim takvu stabilnost i trajnost, uči nas iskustvo, nije moguće postići izoliranjem ustava od okoline u kojoj se nalazi i promjena koje su u njoj događaju. Drugim riječima kazano, mora se postići optimalan način uspješnog koegzistiranja ustava s okolinom u kojoj se nalazi, na koju je neizbježno upućen i od čije se sudbine ne može odvojiti. Stoga je nužno omogućiti ustavu njegovu prilagodbu na nove uvjete okoline putem njegovih periodičnih promjena kako bi ustavna rješenja ostala učinkovit regulator najvažnijih državno-političkih procesa u društvu. Naravno, toga su bili svjesni još i prvi moderni ustavotvorci, pa su već u samim ustavima

* Izvanredni profesor na Katedri za ustavno pravo Pravnog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu

** Asistent na Katedri za ustavno pravo Pravnog fakulteta Sveučilišta u Splitu

predviđali mogućnost prilagodbe ustava putem procesa njegove promjene, a takva praksa unošenja klauzula o promjeni u ustave zadržala se do danas, tako da gotovo svaki ustav predviđa i mogućnost svoje promjene. Druga i treća cjelina ovoga rada bave se upravo pitanjem odnosa ustavne promjene s njegovom stabilnosti i trajnosti.

Međutim, pokatkada promjene okoline izlaze izvan redovitog razvoja društva i države tijekom vremena uslijed pojave nenadanih, nepoželjnih, ali svakako neizbježnih izvanrednih okolnosti i događaja koji uvjetuju prilagodbu cijelog ustavno-pravnog poretka na nove okolišne uvjete. Primjer pojave takvih izvanrednih okolnosti koje iziskuju brz i učinkovit odgovor ustavnopravnog sustava predstavlja svakako i pojava novog koronavirusa, koji se brzo proširio cijelim svijetom te je najprije doveo do ugroze zdravlja cjelokupnog svjetskog stanovništva, a potom je nanio nesagledive posljedice za svjetsku ekonomiju, čije negativne učinke već osjećamo, bez naznake do kada će i do koje mjere takvi učinci dosezati. Naravno, pandemijski uvjeti zahtijevali su brzu prilagodbu i cijelog ustavnog i pravnog poretka na drastično izmijenjene uvjete okoline. Upravo u četvrtoj cjelini ovoga rada izlaže se o očuvanju ustava, njegove stabilnosti i trajnosti i u takvim izvanrednim okolnostima.

2. VAŽNOST OČUVANJA TRAJNOSTI I STABILNOSTI USTAVA KAO TEMELJNOG I NAJVIŠEG PRAVNOG AKTA¹

Ustav u hijerarhiji pravnih propisa predstavlja najviši pravni akt. Njime se određuju temeljna pravna pravila kada je posrijedi reguliranje najvažnijih pravnih, političkih, ali i društvenih odnosa uopće u određenoj državi i društvu.² Dakle ustav se nalazi ne samo na vrhu hijerarhije pravnog poretka nego je istovremeno ishodišna točka kada je posrijedi organiziranje državno-pravnog poretka i stoga se samorazumljivom čini potreba za osiguravanjem njegove trajnosti i stabilnosti kroz vrijeme. Naime osiguravanjem trajnosti ustavnih rješenja koja zapravo predstavljaju pravni izraz temeljnih društvenih konsenzusa osigurava se nužna pretpostavka za daljnji razvoj ne samo pravnog poretka nego i cijele države i njezinih institucija. Uostalom, svaki pravni, pa tako i ustavni poredak i uspostavlja se s ciljem definiranja osnovnih pravila kojima se reguliraju najvažniji društveni procesi i odnosi, pa je stoga potrebno očuvati i njihovu trajnost i stabilnost kroz vrijeme. U tome smislu možemo navesti i razmišljanja B. Perića, koji navodi da svaki „svaki pravni poredak nosi u sebi duboko uvriježeni nagon za stabilizacijom... i u tu svrhu stvaraju se ustavi... kao pravne forme stabilizacije“.³ Nadalje, ustavi se pokatkada portretiraju i kao „stabilizacijski element pravnog i političkog sustava“.⁴ Upravo zato

¹ Više o očuvanju stabilnosti i trajnosti ustava kroz njegovu promjenu, vidi, između ostaloga, i u: Zlatić, V., *Modifikacije i stabilnost ustava*, doktorska disertacija, Sveučilište u Zagrebu Pravni fakultet, 2021.

² Usp. Bačić, A., *Ustavno pravo Republike Hrvatske – Praktikum*, Pravni fakultet Sveučilišta u Splitu, Split, 2017, str. 28.

³ Perić, B., *Struktura prava*, Narodne novine, Zagreb, 1964, str. 130.

⁴ Vidi: Mratović, V., Smerdel, B., Bačić, A., Crnić, J., Filipović, N., Lauc, Z., *Radna skupina Predsjednika Republike Hrvatske za izradu stručne podloge mogućeg prijedloga ustavnih promjena*, Zbornik PFZ, 50 (3), 2000, Zagreb, str. 374. Preuzeto s:

razumljivo je da se ustavi i stvaraju s namjerom da traju kroz vrijeme i da na taj način zapravo usmjeravaju daljnji razvoj kako pravnog poretka tako i države u cijelosti, to više što se ustavima, kako se to pokatkada navodi, uspostavljaju „pravila igre“ kojima se pravom reguliraju temeljni politički i društveni odnosi u određenoj državi.⁵ Drugim riječima, kako navodi A. Busch, ustavima se polažu pravni temelji određene države te im je stoga imanentna težnja za dugovječnošću te oni i predstavljaju „institucionalni odgovor“ kada su posrijedi zahtjevi pravnog poretka za stabilnošću i trajnošću.⁶

Stoga, kad se uzme u obzir njegova važnost i uloga u funkcioniranju države i društva, i ne čudi što je u povijesti ustavotvorstva uvijek bila prisutna i želja za očuvanjem postojećeg ustava. Takvu težnju samih ustavotvoraca da ustave usmjere prema (dugo)vječnosti možemo pratiti još od antičkih vremena. Jedan od najglasovitijih svakako je primjer spartanskog zakonodavca i ustavotvorca Likurga, koji je u zamjenu za očuvanje trajnosti svojega ustava i zakona bio spreman žrtvovati i svoj život.⁷ U kasnijim vremenima ustavotvorci su također bili skloni držati se uvjerenja o poželjnosti i nužnosti osiguranja trajnosti i stabilnosti ustava i ustavnog poretka. Tako je primjerice J. Locke, koji je bio autor fundamentalnog ustavnog dokumenta sjevernoameričke kolonije Caroline u drugoj polovini 17. stoljeća, za navedeni ustavni dokument ustvrdio kako će „ove temeljne ustavne odredbe ostati... zauvijek sveti i nepromjenjivi oblik vladavine“.⁸ Težnja za očuvanjem trajnosti ustava bila je imanentna i piscima prvih modernih pisanih ustava. Tako su i američki očevi utemeljitelji bili svjesni potrebe da se osigura trajnost i stabilnost ustava. Spomenimo razmišljanja J. Madisona, koji je bio svjestan da upravo trajnost i opstojnost kroz vrijeme svemu, pa tako i državnoj vlasti uspostavljenoj ustavom, pridaju određeno poštovanje i vrijednost.⁹

https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/zboprufaz50&div=25&start_page=373&collection=journals&set_as_cursor=0&men_tab=srchresults – 15. 1. 2022.

⁵ Albert, R., *Amending constitutional amendment rules*, *International Journal of Constitutional Law*, vol. 13, issue 3, 2015, str. 656, dostupno na: https://heinonline.org/HOL/Page?collection=cow&handle=hein.journals/injcl13&id=664&men_tab=srchresults – 27. 1. 2022.

⁶ Busch, A., *The Grundgesetz after 50 years: Analysing changes in the German constitution*, *German Politics* 9(1), 2000, str. 8, dostupno na: https://www.researchgate.net/publication/232911327_The_grundgesetz_after_50_years_Analysing_changes_in_the_German_constitution/download – 26. 6. 2019.

⁷ Usp. *Plutarch, Plutarch's Lives: vol. I (of IV)*, Life of Lykurgus, chapter XXVIII, e-izdanje knjige priredio: The Project Gutenberg eBook, *Plutarch's Lives, Volume I (of 4)*, by Plutarch, et al, Translated by Aubrey Stewart and George Long. E-text prepared by Jonathan Ingram, Linda Cantoni, and the Project Gutenberg Online Distributed Proofreading Team, with special thanks to Thundergnat; preuzeto s: https://www.gutenberg.org/files/14033/14033-h/14033-h.htmLIFE_OF_LYKURGUS – 12. 1. 2022., Zlatić, V., *Razvoj, značaj i uloga nepromjenljivih dijelova ustava*, *Zagrebačka pravna revija* 9 (1) 2019, str. 25, dostupno na: <http://revija.pravo.unizg.hr/index.php/zpr/article/view/230> – 12. 1. 2022.

⁸ Navedeno prema: Bačić, A., *Ustavne promjene i dileme konstitucionalizma*, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, god. 46, 4/2009, str. 650. Usp. Fundamentalni ustavni dokument Caroline iz 1669. godine, dostupno na: http://avalon.law.yale.edu/17th_century/nc05.asp – 12. 1. 2022.

⁹ Hamilton, A., Jay, J., Madison, J., *The Federalist*, The Gideon Edition, Carey, G. W., McClellan, J. (ur.), Liberty Fund, Indianapolis, 2001, no. 49, str. 262, dostupno na: https://oll-resources.s3.us-east-2.amazonaws.com/oll3/store/titles/788/0084_LFeBk.pdf – 12. 1. 2022. Pored toga i sama Preambula Ustava SAD-a govori o tome da narod navedeni ustav donosi ne samo za sadašnju generaciju nego i za svoje potomstvo, a to

Naravno, usmjerenost ustavotvoraca prema očuvanju ustava prisutna je i u kasnijim epohama razvoja modernog ustavotvorstva te u mnogim ustavima možemo pronaći mehanizme koji služe prvenstveno osiguranju stabilnosti i trajnosti ustava. Tako primjerice neki ustavi zabranjuju donošenje novoga ustava u određenom razdoblju nakon stupanja na snagu postojećeg ustava. Primjer je za to svakako paragvajski ustav, koji propisuje mogućnost donošenja novog ustava tek nakon proteka vremena od deset godina od donošenja postojećeg ustava.¹⁰ Pored toga u ustavima puno češće možemo pronaći zabranu njihove promjene ili od dana stupanja na snagu postojećeg ustava, gdje opet možemo uzeti za primjer paragvajski ustav, koji propisuje rok od tri godine za takvu zabranu svoje promjene,¹¹ ili pak od dana zadnje ustavne promjene, za što su primjeri portugalski¹² te grčki¹³ ustav, koji u tome smislu propisuju rok od pet godina. S druge strane postoje i oni ustavi, poput austrijskog,¹⁴ švedskog,¹⁵ belgijskog,¹⁶ rumunjskog,¹⁷ estonskog,¹⁸ španjolskog¹⁹ ili pak brazilskog²⁰ ustava, koji propisuju zabranu svoje promjene u vrijeme izvanrednih ili ratnih okolnosti, naravno ponovno prvenstveno vođeni idejom očuvanja stabilnosti samog ustava u kriznim vremenima. Na sličan način mogu se tumačiti i zabrane promjene ustava u slučajevima teritorijalne ugroženosti države, kao što je to slučaj sa francuskim²¹ te gabonskim ustavom.²²

nedvojbeno sugerira kako su *očevi utemeljitelji* svakako imali na umu trajnost ustava koji su stvorili i donijeli. Tekst Ustava SAD-a dostupan na: https://www.senate.gov/civics/constitution_item/constitution.htm – 12. 1. 2022.

¹⁰ Čl. 289. paragvajskog Ustava, dostupno na: https://www.constituteproject.org/constitution/Paraguay_2011.pdf?lang=en – 14. 1. 2022. Naravno, sasvim je drugo pitanje, s obzirom na prirodu same konstituirajuće vlasti preko koje se novi ustav donosi, učinkovitost takvih zabrana koje se odnose na (ne)mogućnost i/ili zabranu donošenja novih ustava.

¹¹ Čl. 290. paragvajskog Ustava.

¹² Čl. 284. portugalskog Ustava, dostupno na: <https://www.parlamento.pt/sites/EN/Parliament/Documents/Constitution7th.pdf> – 14. 1. 2022.

¹³ Čl. 110. grčkog Ustava, dostupno na: <https://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/f3c70a23-7696-49db-9148-f24dce6a27c8/001-156%20agliko.pdf> – 12. 7. 2019.

¹⁴ Čl. 18. stavak 5. austrijskog Ustava, dostupno na: https://www.constituteproject.org/constitution/Austria_2013?lang=en – 21. 1. 2022.

¹⁵ Odjeljak 15., članak 5. stavak 2. Ustava Švedske, dostupno na: https://www.constituteproject.org/constitution/Sweden_2012?lang=en – 21. 1. 2022.

¹⁶ Čl. 196. belgijskog Ustava, dostupno na: https://www.dekamer.be/kvvcr/pdf_sections/publications/constitution/GrondwetUK.pdf – 14. 1. 2022.

¹⁷ Čl. 152. rumunjskog Ustava, dostupno na: http://www.cdep.ro/pls/dic/site2015.page?den=act2_2&par1=7&idl=2 – 14. 1. 2022.

¹⁸ Čl. 161. estonskog Ustava, dostupno na: <https://www.riigiteataja.ee/en/eli/530102013003/consolide> – 14. 1. 2022.

¹⁹ Čl. 169. španjolskog Ustava, dostupno na: https://www.congreso.es/constitucion/ficheros/c78/cons_ingl.pdf – 20. 11. 2019.

²⁰ Čl. 60. brazilskog Ustava, dostupno na: https://www.constituteproject.org/constitution/Brazil_2017.pdf?lang=en – 14. 1. 2022.

²¹ Čl. 89. francuskog Ustava, dostupno na: https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/as/root/bank_mm/anglais/constitution_anglais_oct2009.pdf – 14. 1. 2022.

²² Čl. 116. gabonskog Ustava, dostupno na: https://www.constituteproject.org/constitution/Gabon_2011.pdf?lang=en – 14. 1. 2022. Na ovome mjestu nismo obrađivali posebne slučajeve zabrane promjene određenih dijelova ustava koje mogu biti izričito predviđene samim tekstom ustava u tzv. „klauzulama vječnosti“ jer ćemo toj vrsti ograničenja ustavnih promjena više pozornosti posvetiti u nastavku teksta, kada budemo govorili o granicama ustavnih promjena.

3. OČUVANJE USTAVA KROZ NJEGOVU PROMJENU

Trajnost i stabilnost ustava spadaju sasvim sigurno među najvažnije vrijednosti određenog ustavnog poretka i o njima je potrebno uvijek voditi računa. Tome je tako jer bi bez stabilnog ustavnog poretka i ustavnih rješenja koja su dizajnirana da traju kroz vrijeme te tako jamče ostvarenje zahtjeva pravne izvjesnosti i sigurnosti bilo nemoguće postići učinkovit i održiv državno-pravni sustav. Naprosto trusni ustavni sustavi uvijek i neizbježno produciraju krhke, nestabilne i fragilne sustave vlasti i upravljanja, koje zbog urođene im institucionalne nestabilnosti i nestalnosti nije moguće održati na dulje vrijeme niti je moguće za vrijeme njihova trajanja osigurati ostvarenje temeljnih zahtjeva ustavne demokracije i vladavine prava.

Međutim uvijek se mora voditi računa i o činjenici da ustavi postoje u dinamičnoj okolini, koja je podložna stalnom i kontinuiranom gibanju i promjeni. Stoga ustavi, da bi ostali učinkovit regulator najvažnijih pravno-političkih odnosa u državi, moraju i sami imati mogućnost pravovremeno reagirati na promjene okoline kako bi se adaptirali i uskladili s novim uvjetima države i društva u kojem egzistiraju.²³ Na taj se način postiže da ustavi u svome razvoju ne kasne za razvojem samog društva i odnosa u njemu, a pored toga se omogućava i poboljšanje onih ustavnih rješenja koja su se možda u praksi pokazala neodgovarajućim ili pak nedostatnim da ispune ono što se od njih očekivalo u trenutku pisanja i donošenja ustava. Naposljetku, radi se o tome da se ustav kao temeljni pravni okvir određene države ne može distancirati od događaja i kontinuiranog gibanja same države i njezina društva i stoga kao takav mora biti u mogućnosti adekvatno pratiti društvene mijene tijekom vremena i pravovremeno te valjano odgovoriti na sve izazove s kojima će se tijekom svoga trajanja neizbježno suočiti. Zato u jednakoj mjeri i za ustave vrijedi ono što je Pound kazao za pravo, koje „mora biti stabilno, ali ipak ne može stajati mirno“.²⁴ Upravo zato i ne čudi što je ideja za potrebom ustavne promjene tijekom vremena bila prihvaćena istovremeno kada i zahtjev za očuvanjem ustavne stabilnosti i trajnosti. Toga su bili svjesni i prvi moderni ustavotvorci, pa su tako već i sami *očevi utemeljitelji* bili svjesni da pored zahtjeva za očuvanjem stabilnosti i trajnosti ustava treba predvidjeti i mogućnost njegove promjene.²⁵ Naposljetku, ustavi su, kako to napominje

²³ Nemogućnost ustava da se prilagodi novim uvjetima okoline može dovesti i do svojevrsne „zastare“ samih ustavnih odredbi, a to predstavlja zapravo nemogućnost primjene starih ustavnih rješenja na nove odnose i uvjete koji su se tijekom vremena razvili i pojavili u državi i društvu. U takvim slučajevima politički akteri i drugi subjekti koji primjenjuju ustav na konkretne situacije zapravo takva neodgovarajuća ustavna rješenja jednostavno izbjegavaju primjenjivati u praksi. Više o tome vidi u: Albert, R., *Constitutional Amendment by Constitutional Desuetude*, American Journal of Comparative Law, vol. 62, issue 3, 2014, str. 641–646, dostupno na: <https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/amcomp62&id=661&collection=journals&index=14>. 1. 2022., Albert, R., *Constitutional Disuse or Desuetude: The Case of Article V*, Boston University Law Review, vol. 94, issue 3, 2014, str., 1071–1072, dostupno na: https://heinonline.org/HOL/Page?public=true&handle=hein.journals/bulr94&div=40&start_page=1029&collection=journals&set_as_cursor=0&men_tab=srchresults – 14. 1. 2022.

²⁴ Pound, R., *Interpretations of Legal History*, The Macmillan Company, New York, 1923, str. 1.

²⁵ Naravno, takva razmišljanja *očeva utemeljitelja* o potrebi za promjenom ustava svoj su izraz našla i u odredbama Ustava SAD-a, konkretno u njegovu čl. V., kojim se propisuju postupci za promjenu ustava. Naravno, ne treba posebno isticati da je unošenje u ustav postupaka i procedura za njegovu promjenu postalo standardna praksa i u gotovo svim kasnijim pisanim ustavima.

Kotzur, u podjednakoj mjeri sredstva za stabilizaciju kao i mehanizmi za tranziciju²⁶ i prijelaz između različitih epoha u razvoju države i društva.²⁷

O korelaciji ustavne trajnosti i stabilnosti s njegovom promjenom pisao je još krajem 18. stoljeća Burke ustvrdivši da je upravo mogućnost i sposobnost prilagodbe na nove okolnosti temeljni uvjet opstanka same države, a u slučaju izostanka odgovarajućih procedura preko kojih se može provesti promjena ustava dovodi se u opasnost cijeli ustav, pa i oni dijelovi koje je država „najpobožnije htjela očuvati“.²⁸ Takvo razmišljanje možemo pronaći i u suvremenih autora, pa tako primjerice Elkins i Ginsburg navode kako upravo mogućnost ustava da se prilagodi novim uvjetima u okolini doprinosi njegovoj trajnosti i očuvanju.²⁹ Slično razmišlja i Häberle, koji smatra da je za očuvanje ustava i ustavne države nužno predvidjeti načine putem kojih se mogu promijeniti i prilagoditi na nove uvjete okoline u kojoj ustav egzistira, ali istovremeno se mora voditi računa i o tome da se očuvaju njihove temeljne značajke i načela.³⁰ Dakle taj autor ide i korak dalje te s punim pravom napominje kako za očuvanje ustava, iako jest nužno, ipak nije dovoljno tek predvidjeti mogućnost njegove promjene, nego je pri tome potrebno voditi računa o tome da takva promjena zapravo uvijek ima određene granice koje u postupku ustavnih promjena ne mogu biti prekoračene. Takvo poimanje ustavnih promjena kao ograničenih zahtjevom za očuvanjem postojećeg ustava u skladu je s Cooleyevim razmišljanjima, koji je smatrao kako ustavna promjena mora biti sukladna ustavu koji se mijenja, a posebice njegovu „općem duhu i svrsi“.³¹ Važnost očuvanja postojećeg ustava i njegovih temeljnih načela u procesu njegove promjene uviđa i Rawls, koji smatra da bi u slučaju „opoziva i poništenja“ temeljnih značajki Ustava SAD-a putem amandmana posrijedi bio „ustavni slom i revolucija“, a ne promjena ustava.³² Sve to jasno upućuje na postojanje granica ustavnih promjena, o kojima će biti više riječi u nastavku teksta.³³

²⁶ Kotzur, M., *Constitutional Amendments and Constitutional Changes in Germany*, Contiades, X. (ur.), *Engineering Constitutional Change – A Comparative Perspective on Europe, Canada and the USA*, Routledge, Taylor & Francis Group, London and New York, 2013, str. 125.

²⁷ Dakle može se zaključiti, kako to čini McKay, da je nužno postići određenu ravnotežu između zahtjeva za stabilnošću ustava i njegovom promjenom tijekom vremena. Usp. McKay, R., B., *Stability and Change in Constitutional Law*, *Vanderbilt Law Review* 17 *Vand. L. Rev.* 1963–1964, str. 203, dostupno na: https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/vanlr17&div=25&g_sent=1&casa_token=&collection=journals – 27. 1. 2022. Štoviše, prema Hesseu, zahtjev za stabilnošću s jedne strane te istovremeno zahtjev za prilagodljivošću s druge strane predstavlja i temeljnu ulogu ustava jer se na taj način omogućuje razvoj i prilagodba ustava novim uvjetima okoline, usp. Kotzur, M., op. cit. (*Constitutional Amendments...*), str. 125.

²⁸ Burke, E., *Reflections on The Revolution in France and on the Proceedings in Certain Societies in London Relative to that Event in a Letter Intended to have been sent to a Gentleman in Paris*, 1790, str. 18.

²⁹ Elkins, Z., Ginsburg, T., Melton, J., *The Endurance of National Constitutions*, Cambridge University Press, Cambridge, 2009, str. 207. Vidi i: Mastor, W. i Icher, L., *Constitutional Amendment in France*, u: Contiades, X. (ur.), *Engineering Constitutional Change – A Comparative Perspective on Europe, Canada and the USA*, Routledge, Taylor & Francis Group, London and New York, 2013, str. 115.

³⁰ Navedeno prema Kotzur, M., op. cit. (*Constitutional Amendments...*), str. 141.

³¹ Cooley, T. M., *The Power to Amend the Federal Constitution*, 2 *Mich L. J.* 109, 1893, str. 118, dostupno na: https://heinonline.org/HOL/Page?public=true&handle=hein.journals/mlj2&div=26&start_page=109&collection=journals&set_as_cursor=1&men_tab=srchresults – 17. 1. 2022.

³² Rawls, J., *Politički liberalizam*, preveo Grgić, F., KruZak, Zagreb, 2000, str. 214.

³³ Ovdje je potrebno podsjetiti na suštinsku razliku koja postoji između dva temeljna oblika ustavnih modifikacija: promjene ustava te donošenja novog ustava. Sažeto, može se kazati kako postupak ustavne promjene uvijek i

4. GRANICE USTAVNIH PROMJENA

Kada govorimo o odnosu koji postoji između ustavne promjene s jedne strane te zahtjeva za očuvanjem njegove stabilnosti i trajnosti s druge strane, nužno moramo uzeti u obzir razmatranje o granicama ustavnih promjena. Naime tek ispravnim razumijevanjem ustavnih promjena kao uvijek ograničenih zahvata u postojeću ustavnu strukturu³⁴ postaje nam razvidna njihova uloga u očuvanju samoga ustava te njegove stabilnosti i trajnosti.

Kada govorimo o granicama ustavnih promjena, one mogu biti predviđene od strane ustavotvorca već u trenutku stvaranja ustava i kao takve su eksplicitno navedene u samome tekstu ustava. Međutim potrebno je uvijek voditi računa o tome da čak i u onim slučajevima kada u ustavima ne pronalazimo eksplicitno navedene granice ustavnih promjena to ne znači da takvi ustavi ne poznaju granice svoje promjene. Naime svaki ustav u sebi sadrži implicitno ograničenje promjene, ali prije negoli prijedemo na razmatranje takvih implicitnih ograničenja ustavnih promjena, prikazat ćemo najvažnije odrednice eksplicitnih granica ustavnih promjena navedenih u „klauzulama vječnosti“.

4. 1. Izričite zabrane promjene određenih dijelova ustava

Odredba čl. 79. st. 3. njemačkog Temelnog zakona³⁵ predstavlja zasigurno daleko najpoznatiji primjer izričito u ustavu navedene zabrane promjene određenih dijelova

nužno mora smjerati nadogradnji, a time i očuvanju postojećeg ustava, za razliku od, naravno, postupka donošenja novog ustava, kada je posrijedi zamjena dotada važećeg ustava novim ustavom. Odnosno, ustavom ovlaštena tijela za promjenu ustava nemaju ovlast zamijeniti postojeći ustav novim ustavom, kako je to utvrdio kolumbijski Ustavni sud sukladno svojoj doktrini o „zamjeni ustava“ u svojoj odluci *Sentencia C-1040/05 (2005)*, dostupno na: <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2005/C-1040-05.htm> – 28. 1. 2022., sažetak navedene Odluke dostupan na: <https://www.corteconstitucional.gov.co/english/Decision.php?IdPublicacion=9203> – 28. 1. 2022. Vidi: Colón-Ríos, J., *Carl Schmitt And Constituent Power In Latin American Courts: The Cases Of Venezuela And Colombia*, Victoria University of Wellington Legal Research Papers, volume 2, issue 6, 2012, str. 24-25, dostupno na: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1621930 – 28. 1. 2022., Colón-Ríos, J. I., *Weak Constitutionalism – Democratic legitimacy and the question of constituent power*, Routledge, London i New York, 2012, str. 135–137, Espinosa, M. J. C., Landau, D., *Colombian Constitutional Law: Leading Cases*, Oxford University Press, 2017, str. 340–345, Roznai, Y., *Unconstitutional Constitutional Amendments – The Migration and Success of a Constitutional Idea*, *American Journal of Comparative Law*, vol. 61, issue 3, 2013, str. 683, dostupno na: https://heinonline.org/HOL/Page?public=true&handle=hein.journals/amcomp61&div=26&start_page=657&collection=journals&set_as_cursor=0&men_tab=srchresults – 10. 7. 2019.

³⁴ Tako primjerice prema Albertu sve ustavne promjene moraju biti sukladne postojećem ustavu i njegovim temeljnim značajkama, u suprotnome se ne bi uopće radilo o ustavnim promjenama, vidi: Albert, R., *Constitutional Amendments – Making, Breaking and Changing Constitutions*, Oxford University Press, New York, 2019, str. 82, Albert, R., *Constitutional Amendment and Dismemberment*, *Yale Journal of International Law*, volume 43, issue 1, 2018, str. 2–4, dostupno na: <https://digitalcommons.law.yale.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1685&context=yjil> – 27. 1. 2022. Na sličan način razmišlja i Murphy, koji ističe kako se preko ustavnih promjena ne može provesti modificiranje ustava koje bi u suštini značilo dokidanje njegovih temeljnih načela te time i njegovu zamjenu nekim novim ustavom. Vidi: Murphy, W. F., *Merlin's Memory: The Past and Future Imperfect of the Once and Future Polity*, u: Levinson, S. (ur.), *Responding to Imperfections – The Theory and Practice of Constitutional Amendment*, Princeton University Press, Princeton, New Jersey, 1995, str. 177. U nastavku teksta opširnije ćemo se baviti granicama ustavnih promjena.

³⁵ Tekst Temelnog zakona dostupan na: https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_gg/englisch_gg.html#p0415 – 14. 1. 2022.

ustava,³⁶ pa stoga i ne čudi što se za takvo navođenje nepromjenjivih dijelova ustava uobičajio naziv „klauzula vječnosti“, prema njemačkom izrazu *Ewigkeitsklausel*. Međutim valja imati na umu da se u ustavnoj praksi takve odredbe o zabrani promjene određenih dijelova ustava pojavljuju puno ranije i sežu u vrijeme prvih pisanih modernih ustava. Navedimo primjer Ustava SAD-a, koji je poznao, istina vremenski ograničenu do 1808. godine, zabranu promjene dijelova ustava koji su se odnosili na uređenje emigracije i imigracije, kao i na oporezivanje (prva i četvrta klauzula st. 9. čl. I. Ustava SAD-a).³⁷ Drugi primjer predstavlja jedan od najstarijih europskih pisanih ustava, norveški Ustav, koji je donesen još 1814. godine i koji predviđa izričitu zabranu ustavnih promjena koje bi bile proturječne načelima i duhu Ustava.³⁸ Praksa unošenja eksplicitnih zabrana promjene određenih dijelova ustava nastavila se kroz cijelu povijest modernog ustavotvorstva, tako da klauzule vječnosti i danas možemo pronaći u mnogim ustavima. Štoviše, kako navodi Roznai, broj ustava koji poznaju klauzule vječnosti kontinuirano se povećavao tijekom vremena.³⁹

Kada govorimo o ulogama koje navedene klauzule vječnosti imaju u okviru ustavnog sustava, tu možemo spomenuti razmišljanja Alberta,⁴⁰ koji navodi kako te klauzule prvenstveno imaju ulogu očuvati od promjene, odnosno zaštititi, najvažnija načela i značajke postojećeg ustava. Na taj način ustavotvorci klauzule vječnosti koriste u svrhu očuvanja identiteta postojećeg ustava i njegovih temeljnih karakteristika. U tu skupinu ovaj autor ubraja ponajprije one klauzule vječnosti kojima se štite određeni oblici ustrojstva i organiziranja vlasti unutar ustavnog okvira neke države (federalizam, unitarizam, republikanizam, monarhizam i sl.).⁴¹ S druge strane, navodi Albert,

³⁶ Čl. 79. st. 3. Temeljnog zakona zabranjuje promjene ustava koje bi se odnosile na podjelu države na pokrajinske zemlje, zatim pravo sudjelovanja pokrajinskih zemalja u zakonodavnom postupku, načela zaštite ljudskog dostojanstva i temeljnih prava, načela narodnog suvereniteta, ustavnosti i zakonitosti te određenja SR Njemačke kao demokratske, socijalne i savezne države.

³⁷ Čl. V. Ustava SAD-a, dostupno na: https://www.senate.gov/civics/constitution_item/constitution.htm – 14. 1. 2022.

³⁸ Čl. 121. norveškog Ustava, dostupno na: <https://www.stortinget.no/globalassets/pdf/english/constitutionenglish.pdf> – 14. 1. 2022. Opširniji prikaz klauzula vječnosti sadržanih u ustavima i ustavnim dokumentima iz 18. i 19. stoljeća vidi u: Roznai, Y., *Unconstitutional Constitutional Amendments: The Limits of Amendment Powers*, Oxford University Press, Oxford, 2017, str. 18–20.

³⁹ Vidi Roznai, Y., op. cit. (*Unconstitutional Constitutional Amendments: The Limits of...*), str. 20–21.

⁴⁰ Za pregled dolje navedene klasifikacije klauzula vječnosti prema Albertu vidi i Zlatić, V., op. cit. (*Razvoj, značaj i uloga...*), str. 27–28.

⁴¹ Albert, R., *Constitutional Handcuffs*, 42 Ariz. St. L. J. 663 (2010), str. 678–685, preuzeto s: https://heinonline.org/HOL/Page?collection=journals&handle=hein.journals/arzjl42&id=689&men_tab=schresults – 15. 1. 2022. Kao jedan od očitih primjera takve zaštitne funkcije klauzula vječnosti, Kostadinov navodi njemačku klauzulu vječnosti sadržanu u čl. 79. st. 3. Temeljnog zakona. Vidi: Kostadinov, B., *Ustavni identitet*, u: *Dvadeseta obljetnica Ustava Republike Hrvatske*, ur. Bačić, A., Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti – Znanstveno vijeće za državnu upravu, pravosuđe i vladavinu prava, Zagreb, 2011, str. 330. Nadalje, Omejec napominje kako su neki istočnoeuropski tranzicijski ustavi upravo po uzoru na njemački Temeljni zakon u svoje odredbe uvrstili klauzule vječnosti kojima se žele zaštititi određene ustavne vrijednosti i načela novih ustava. U tome smislu Omejec govori o „konstitucionalizaciji straha“, odnosno o „odredbama straha“ koje sadrže ti ustavi, a odnose se na različite mehanizme kojima je cilj spriječiti ponavljanje antidemokratskih i totalitarističkih povijesnih iskustava. Vidi Omejec, J., *Istine i zablude o ulozi Ustavnog suda u svjetlu europeizacije hrvatskog prava*, Informator, br. 6189–6190, 2013, str. 1–2.

ustavotvorci pokatkada klauzule vječnosti koriste ne toliko u smislu očuvanja postojećih značajki ustavnog sustava nego se njima koriste u svrhu postizanja određenih ciljeva. Tako u tu skupinu navedeni autor ubraja one klauzule vječnosti koje streme očuvanju ustavnih odredbi kojima se jamče temeljna prava i slobode, ali i različiti mehanizmi koji bi trebali osigurati razvoj slobodnog političkog sustava, ustavne demokracije i vladavine prava, kao što su ustavne odredbe koje se odnose na organiziranje izbornog sustava ili pak mandata različitih državnih tijela.⁴² Naposljetku, prema Albertu, treća uloga klauzula vječnosti jest da budu sredstvo pomirenja, rekoncilijacije između donedavno suprotstavljenih i sukobljenih rivalskih skupina u određenom društvu. Takva vrsta klauzula vječnosti najrjeđa je i srećemo je tek u ponekim ustavima, a u ustave se unose nakon završetka sukoba unutar neke države i prvenstveno za cilj imaju osigurati pomirbu, onemogućiti ponovnu eskalaciju sukoba među različitim opcijama u državi i pokušati prebroditi, pa i potisnuti tešku prošlost zarad bolje budućnosti, te se stoga često u ustave unose zabrane promjena onih dijelova ustava koji se odnose na dodjeljivanje imuniteta, amnestije ili pomilovanja određenim skupinama u društvu.⁴³

Naravno, gore navedena klasifikacija ciljeva kojima služe klauzule vječnosti svakako jest valjana, ali nužno uvijek treba imati na umu kako klauzule vječnosti sve gore navedene ciljeve ostvaruju zapravo tek u slučaju da su uspješne u ispunjenju svoje temeljne svrhe, a to je postizanje stabilnosti i trajnosti određenog ustavnog poretka. Naime bez osiguranja stabilnosti te trajnosti ustava i ustavnog poretka kao takva nijedan od gore proklamiranih ciljeva naprosto nije moguće postići jer, podrazumijeva se, u slučaju urušavanja ustava nije moguće postići ni njegove ciljeve, bili oni obuhvaćeni samim klauzulama vječnosti ili ne. Upravo zato klauzule vječnosti prvenstveno imaju temeljnu ulogu i cilj očuvanja trajnosti ustava, jer to je nužna pretpostavka za ostvarenje svih drugih ciljeva proklamiranih kako klauzulama vječnosti tako i ustavom u cjelini.

Dakle primarna uloga klauzula vječnosti sastoji se u tome da posluže kao jamac da promjene ustava koje tijekom vremena postaju nužne kako bi se ustav uskladio s novim zahtjevima okoline neće biti takve naravi da ugroze značajke i načela postojećeg ustava koje je sam ustavotvorac smatrao tako važnim da je ustavom propisao da moraju opstati i preživjeti svaku ustavnu promjenu. Shvaćanje takve uloge klauzula vječnosti kao sredstva za osiguranje opstojnosti i stabilnosti ustava možemo pronaći još u samim počecima modernog ustavotvorstva. Naime vidjeli smo da takvo određenje o zabrani provođenja ustavnih promjena koje bi narušavale načela i duh ustava, dakle samu njegovu bit, pronalazimo u prethodno spomenutoj klauzuli vječnosti, sadržanoj u čl. 121. norveškog Ustava. Vidimo da ovdje nije posrijedi tek puki pokušaj petrificiranja određenih dijelova ustava, nego se radi o promišljenom i sustavnom mehanizmu, koji može jamčiti da se provedbom ustavnih promjena, koje vremenom postaju nužne kako bi se ustavima omogućila prilagodba na promjene u okolini, neće ugroziti ni stabilnost ni opstojnost samoga ustava. Na sličan način rezonira i Kotzur kada navodi kako se zabrane

⁴² Albert, R., op. cit. (*Constitutional Handcuffs*), str. 685–689.

⁴³ Ibid., str. 693–698.

ustavne promjene sadržane u klauzuli vječnosti njemačkog Temelnog zakona ne odnose tek na zabranu promjene ustavnih članaka i njihova teksta, štoviše članci navedeni u klauzuli vječnosti mogu biti predmetom ustavne promjene, ali ono što ne može biti ugroženo takvom promjenom jest suština i bit načela sadržanih u njima.⁴⁴ Sukladno tome, kako navodi Kotzur, to znači da je nedopuštena promjena i svih drugih članaka i odredbi Temelnog zakona koja bi bila nesukladna i protivna temeljnim načelima obuhvaćenima zaštitom klauzule vječnosti.⁴⁵

Posljedica postojanja određenih dijelova ustava čija je promjena zabranjena direktno je utjecala na postojanje i razvoj doktrine o „neustavnim ustavnim amandmanima“, koja je formulirana u SR Njemačkoj početkom pedesetih godina prošloga stoljeća. Posrijedi je ustavnosudski nadzor nad materijalnom ustavnošću ustavnih promjena te mogućnost da ustavna promjena, ukoliko se utvrdi njezina nesuglasnost s temeljnim načelima i značajkama postojećeg ustava, bude oglašena neustavnom. Tako je njemački Savezni ustavni sud u predmetu *BverfGE 1, 14 Südweststaat-Streit (1951)*⁴⁶ utvrdio kako ustav posjeduje unutarnje jedinstvo, pa se stoga nijedan njegov dio ne može promatrati odvojeno, nego ga je nužno sagledavati u kontekstu ustavne cjeline koja odražava pojedine ustavne vrijednosti i načela (u slučaju Temelnog zakona ona su sadržana u prethodno spomenutom čl. 79. st. 3.) s kojima moraju biti suglasne pojedine ustavne odredbe. Iz toga razloga njemački Savezni ustavni sud potvrđuje stajalište Bavarskog ustavnog suda, koji je u svojoj presudi iz 1950. godine već bio utvrdio mogućnost da i same ustavne odredbe, ukoliko proturječe temeljnim ustavnim načelima, mogu biti oglašene neustavnim.⁴⁷

Njemački Savezni ustavni sud otada je u više navrata ocjenjivao ustavnost pojedinih ustavnih promjena, posebice kada je u pitanju njihova suglasnost s čl. 79. st. 3. TZ-a. Nadalje, upravo je taj sud u svojoj praksi razvio i definirao koncept njemačkog ustavnog identiteta, za koji je u predmetu *BVerfGE 134, 366 - OMT-Beschluss (2014)*⁴⁸ utvrdio kako je to zaseban i njemačkom ustavnom pravu inherentan koncept, a u presudi *BVerfGE 154, 17 - PSPP-Programm der EZB (2020)*⁴⁹ njemački Savezni ustavni sud izričito je povezao njemački ustavni identitet sa samom klauzulom vječnosti. Nadalje, upravo kroz svoju praksu taj je sud odredio i sadržaj ustavnog identiteta, odnosno nepromjenjiva područja

⁴⁴ Kotzur, M., op. cit. (*Constitutional Amendments...*), str. 131.

⁴⁵ Ibid., str. 131.

⁴⁶ Tekst navedene presude dostupan na: <https://www.servat.unibe.ch/dfr/bv001014.html> – 16. 1. 2022. Usp. Roznai, Y., op. cit. (*Unconstitutional Constitutional Amendments - The Migration and Success...*), str. 676.

⁴⁷ *BverfGE 1, 14 Südweststaat-Streit (1951)*, 32. Vidi i: Omejec, J., *Veliki njemački ustav i nepromjenjiva ustavna načela u praksi Saveznog ustavnog suda*, str. 21–23, dostupno na: https://bib.irb.hr/datoteka/792156.OMEJEC_-_GRUNDGESETZ_-_Zbornik_PRAVO_I_PRAVDA_2015_PFBgd.pdf – 16. 1. 2022., Gözler, K., *Judicial Review of Constitutional Amendments a Comparative Study*, Ekin Press, Bursa, 2008, str. 84–86, dostupno na: http://www.anayasa.gen.tr/jrca-text.htm#_ftn118 – 16. 1. 2022., Murphy, W., Tanenhaus, J., *Comparative Constitutional Law – Cases and Commentaries*, The McMillan Press, New York, 1977, str. 208–212.

⁴⁸ Tekst navedene presude dostupan na: <https://www.servat.unibe.ch/dfr/bv134366.html> – 16. 1. 2022.

⁴⁹ Tekst navedene presude dostupan na: https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/EN/2020/05/rs20200505_2bvr085915en.html;jsessionid=BDDA3BB47458196D51276A9F37746285.1_cid329 – 16. 1. 2022.

njemačkog ustava, te u njih, kako navodi Kostadinov, ulazi, između ostalog: zaštita ljudskog dostojanstva, minimum temeljnih prava koja jamče privatni prostor, federalizam, primat ustava, načelo zakonitosti postupanja uprave, dioba vlasti itd.⁵⁰

Međutim valja voditi računa, kao što smo već dali naznačiti, da takvo ograničenje ustavnih promjena u smislu nemogućnosti promjene same temeljne strukture i temeljnih načela postojećeg ustava nije karakteristika samo onih ustava koji poznaju klauzulu vječnosti, nego takvu granicu svojih promjena poznaju svi ustavi. Dakle takva je granica implicitno sadržana u temeljnim značajkama, odnosno identitetu svakog ustava, neovisno o postojanju izričito navedenih zabrana ustavnih promjena u samome ustavnom tekstu.

4. 2. Implicitne granice ustavnih promjena

Svaki ustav ima svoje određene značajke i načela koji čine samu njegovu bit, a u literaturi pojedini autori te temeljne značajke određenog ustava nazivaju ustavnim identitetom.⁵¹ Nadalje, za nas na ovome mjestu nije toliko zanimljiva teoretska rasprava o temeljnim značajkama određenog ustava, odnosno njegovu identitetu, koliko je zanimljivo obratiti pozornost na ulogu tih temeljnih značajki koju imaju u procesima ustavnih promjena shvaćenih kao sredstava za očuvanje postojećeg ustava putem njegove promjene. Dakle posrijedi je shvaćanje kako i same ustavne promjene mogu biti neustavne ukoliko proturječe temeljnim ustavnim postulatima i ukoliko dovode do ugroze njegovu samu srž, bit i identitet. Stoga su i u državama čiji ustavi ne poznaju izričite granice ustavnih promjena u vidu klauzula vječnosti sudovi nadležni za nadzor ustavnosti, polazeći od svoje uloge koju imaju u zaštiti ustava,⁵² zauzeli stajalište da ustavne promjene mogu biti neustavne ukoliko bi proturječile temeljnim značajkama postojećeg ustava neovisno o tome što ustavi tih država ne poznaju klauzule vječnosti, odnosno izričitu zabranu promjene određenih dijelova ustava. Na taj su način upravo temeljne značajke ustava, odnosno ustavni identitet, poslužili navedenim sudovima kao sredstvo za postavljanje definitivnih granica ustavnim promjenama neovisno o tome jesu li ili ne takve granice izričito postavljene samim ustavom i njegovim klauzulama vječnosti.

Među najpoznatije primjere takve prakse svakako ulazi indijski Vrhovni sud, koji je još od sedamdesetih godina prošloga stoljeća u više navrata u svojoj praksi potvrđivao kako indijski Ustav, iako ne poznaje klauzule vječnosti, ipak poznaje granice svoje promjene. Riječ je o doktrini „*basic structure*“, prema kojoj je navedeni sud najprije u predmetu *Kesavananda Bharati ... vs State Of Kerala And Anr (1973)*⁵³ ustvrdio kako tijela ovlaštena za provedbu ustavne promjene raspolažu s konstituiranom, ustavom im dodijeljenom

⁵⁰ Kostadinov, B., op. cit. (*Ustavni identitet*), str. 333.

⁵¹ Rosenfeld, M., *Constitutional Identity*, u: Rosenfeld, M., Sajó, A., (ur.), *The Oxford Handbook of Comparative Constitutional Law*, Oxford University Press, Oxford, 2012, str. 756–759.

⁵² Napoljetku, o Ustavnom sudu kao zaštitniku i čuvaru ustava razmišljao je i sam Kelsen, idejni tvorac institucije ustavnog sudstva. Više o tome vidi u: Vinx, L., *The Guardian of the Constitution – Hans Kelsen and Carl Schmitt on the Limits of Constitutional Law*, Cambridge University Press, 2015, str. 7–8, 174–221.

⁵³ Tekst navedene presude dostupan na: <https://indiankanoon.org/doc/257876/> – 16. 1. 2022.

ovlašću te ona kao takva ne može biti iskorištena za dokidanje postojećeg ustava i njegovih temeljnih značajki ni za njegovu zamjenu novim ustavom. Drugim riječima, indijski Vrhovni sud ustvrdio je kako promjena ustava uvijek nužno sadrži zahtjev za očuvanjem postojećeg ustava, njegovih temeljnih značajki, odnosno njegova identiteta, te stoga promjena ustava nikada ne može rezultirati donošenjem novog ustava.⁵⁴ Taj je sud ponovno u predmetu *Minerva Mills Ltd. & Ors vs Union Of India & Ors (1980)*⁵⁵ utvrdio kako ovlasti Parlamenta u postupku provedbe promjene ustava nisu neograničene te da navedene ovlasti stoga ne mogu biti iskorištene za dokidanje postojećeg ustava i njegovih temeljnih značajki.⁵⁶ Na taj je način indijski Vrhovni sud razvio doktrinu „*basic structure*“, prema kojoj je ustavom dodijeljena ovlast pojedinin tijelima da izvrše promjenu ustava nužno uvijek ograničena zahtjevom za očuvanjem postojećeg ustava i njegovih temeljnih značajki. Prema navedenoj doktrini u nepromjenjive dijelove indijskog ustava spadaju: vladavina prava, supremacija ustava, dioba vlasti, slobodni i pošteni izbori, sudbeni nadzor ustavnosti, ljudsko dostojanstvo, federalizam, sekularizam, neovisnost sudstva,⁵⁷ ali i sama ograničenost ovlasti za promjenu ustava.⁵⁸

Doktrina „*basic structure*“, koja govori o tome da svaki ustav ima određene temeljne značajke koje tvore njegov identitet i bit te stoga kao takve ne mogu biti dokinute u postupku ustavne promjene budući da je ovlast za promjenu ustava uvijek ustavom ograničena i ne može biti iskorištena za njegovo dokidanje, proširila se i u druge ustavne sustave.⁵⁹ Na taj način otvara se put svim onim sudovima koji su nadležni za nadzor ustavnosti i zaštitu ustava da ocjenjuju materijalnu ustavnost ustavnih promjena i njihovu usklađenost s temeljnim ustavnim načelima i strukturom neovisno o tome predviđa li navedeni ustav eksplicitne zabrane i granice svoje promjene. Slično utvrđenje možemo pronaći i u pravorijeku talijanskog Ustavnog suda *Sentenza 1146/1988 (1988)*,⁶⁰ gdje je talijanski Ustavni sud naveo kako, pored izričito ustavom navedenih načela koja ne mogu biti predmetom promjene, u ustavu možemo pronaći i druga načela koja zapravo čine njegovu nepromjenjivu i esencijalnu bit te ni ona kao takva ne mogu biti predmetom ustavne promjene.⁶¹

Budući da ni naš Ustav ne poznaje izričite granice svoje promjene, Ustavni sud Republike Hrvatske (dalje: Ustavni sud) isprva je u svojoj praksi odbijao mogućnost nadzora

⁵⁴ *Kesavananda Bharati ... vs State Of Kerala And Anr (1973)*, 1480–1481.

⁵⁵ Tekst navedene presude dostupan na: <https://indiankanoon.org/doc/1939993/> – 16. 1. 2022.

⁵⁶ *Minerva Mills Ltd. & Ors vs Union Of India & Ors (1980)*, 215.

⁵⁷ Roznai, Y., op. cit. (*Unconstitutional Constitutional Amendments: The Limits of...*), str. 46–47.

⁵⁸ *Minerva Mills Ltd.*, 215.

⁵⁹ Više o recepciji doktrine „*basic structure*“, odnosno shvaćanju da je svaka ustavna promjena nužno ograničena temeljnim značajkama i načelima postojećeg ustava vidi u: Roznai, Y., op. cit. (*Unconstitutional Constitutional Amendments: The Limits of...*), str. 46–70, Roznai, Y., op. cit. (*Unconstitutional Constitutional Amendments – The Migration and Success...*), str. 681–699.

⁶⁰ Tekst navedene presude dostupan na: <https://www.cortecostituzionale.it/actionSchedaPronuncia.do?anno=1988&numero=1146#> – 16. 1. 2022.

⁶¹ Navedeno prema: Kostadinov, B., op. cit. (*Ustavni identitet*), str. 324.

materijalne ustavnosti propisa ustavnog ranga, pa tako ni ustavnih promjena,⁶² što je u suprotnosti s razmišljanjima hrvatskih ustavnopravnih stručnjaka koji zastupaju gledište kako i naš Ustav poznaje načela i vrijednosti koji čine njegov identitet te stoga ne mogu biti derogirani u postupku ustavnih promjena.⁶³ Međutim zaokret kada je u pitanju stajalište Ustavnog suda o njegovoj nadležnosti glede materijalne ustavnosti ustavnih promjena dogodio se u Priopćenju o narodnom ustavotvornom referendumu o definiciji braka broj: SuS-1/2013 od 14. studenoga 2013. godine (NN 138/2013) iz 2013. godine, kada je Ustavni sud utvrdio da temeljem svojih nadležnosti da jamči poštovanje Ustava i nadzire ustavnost državnog referenduma sadržanih u čl. 129. alineji 9. Ustava RH i čl. 2. st. 1. u vezi s čl. 87. alinejom 2. Ustavnog zakona o Ustavnom sudu Republike Hrvatske (NN 49/02) (dalje: Ustavni zakon) raspolaže „općim nadzornim ovlastima“ kada je u pitanju nadzor nad ustavnosti državnog referenduma. Jednako tako, navodi dalje Ustavni sud, navedenim ovlastima služiti će se samo iznimno, i to ako je u pitanju ugroza „strukturnih obilježja hrvatske ustavne države, to jest njezina ustavnog identiteta“.⁶⁴ Na taj je način, kako to primjećuje Gardašević, u hrvatski ustavni sustav „ uvedena teorija tzv. 'neustavnog ustavnog amandmana'“. ⁶⁵ Dakle Ustavni je sud tim Priopćenjem utvrdio kako će provoditi nadzor nad ustavnošću državnog referenduma i sadržaja referendumskog pitanja, pa tako i onoga koji se odnosi na promjenu Ustava RH, čak i bez prethodnog zahtjeva Hrvatskog sabora po čl. 95. Ustavnog zakona, ali tek u slučaju ukoliko utvrdi da navedeni referendum predstavlja prijetnju po „strukturna obilježja hrvatske ustavne države“, odnosno po njezin ustavni identitet. Drugim riječima, Ustavni je sud Priopćenjem prihvatio svoju nadležnost kada je posrijedi materijalni nadzor ustavnih promjena koje bi bile provedene putem ustavotvornog referenduma.

Nadalje, u Rješenju U-I-1523/2011 od 12. kolovoza 2014. godine (NN 101/14) Ustavni je sud, pored iznošenja svoga načelnog stajališta kako nije ovlašten ocjenjivati materijalnu ustavnost odredbi ustavnoga ranga, naveo i iznimku od toga pravila, i to u slučaju kada bi ustavna promjena prijetila „narušavanjem strukturalnih obilježja hrvatske ustavne države, to jest njezina ustavnog identiteta, uključujući najviše vrednote ustavnog poretka Republike Hrvatske“.⁶⁶ Dakle, u ovome slučaju čini se kako je Ustavni sud dao naznačiti da je nadležan ocjenjivati materijalnu suglasnost svih ustavnih promjena, neovisno o tome

⁶² Vidi: Rješenje U-I-597/1995 i dr. od 9. veljače 2000. godine, Rješenje U-I-1631/2000 od 28. ožujka 2001. godine (NN 27/2001), Rješenje U-I-699/2000 od 14. lipnja 2000. godine, Odluka U-I-729/2001 od 6. lipnja 2001. godine, Rješenje U-I-778/2002 od 10. srpnja 2002. godine, Rješenje U-I-2860/2009 od 13. travnja 2010. godine.

⁶³ Vidi Kostadinov, B., op. cit. (*Ustavni identitet*), str. 320–321, Horvat Vuković, A., 'U ime ustava' – *Materijalne granice promjene ustava*, Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu, god. 65, 3–4/2015, str. 488–492, Omejec, J., op. cit. (*Veliki njemački ustav...*), str. 28.

⁶⁴ Priopćenje, t. II.5.

⁶⁵ Gardašević, Đ., *Neustavni ustavni amandmani i Ustavni sud Republike Hrvatske*, u: *Konstitucionalizacija demokratske politike*, Bačić, A. (ur.), Zagreb, Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, 2014, str. 89. Gardašević, Đ., *Constitutional Interpretations Of Direct Democracy In Croatia*, Iustinianus Primus Law Review, vol. 7, issue 1, 2016, str. 18, dostupno na: [https://heionline.org/HOL/Page?public=true&handle=hein.journals/iusplr7&div=8&start_page=\[1\]&collection=journals&set_as_cursor=0&men_tab=srchresults](https://heionline.org/HOL/Page?public=true&handle=hein.journals/iusplr7&div=8&start_page=[1]&collection=journals&set_as_cursor=0&men_tab=srchresults) – 17. 1. 2022.

⁶⁶ Rješenje U-I-1523/2011, t. 5.1.

tko ih i u kojem postupku provodi. U svojoj daljnjoj praksi Ustavni je sud ostao pri svome načelnom stavu da nije ovlašten provoditi materijalni nadzor nad odredbama ustavnog ranga, ali važnu iznimku u tome predstavlja slučaj kada bi posrijedi bile ustavne promjene koje bi predstavljale ugrozu za „strukturalna obilježja hrvatske ustavne države“, odnosno promjene koje bi smjerale ugroziti identitet našeg Ustava.⁶⁷

4. 3. Granice neformalnih ustavnih promjena

Kada govorimo o promjenama ustava u cilju njihove prilagodbe na nove uvjete okoline, nužno se moraju uzeti u obzir i neformalni oblici ustavnih promjena, koji se događaju mimo ustavom predviđenih postupaka ustavnih promjena. Kako ističu pojedini autori, najčešće se takav vid promjene događa uslijed nemogućnosti da se potrebne adaptacije ustava izvrše formalnim putem, zbog složenosti i zahtjevnosti formalnih postupaka predviđenih za ustavnu promjenu.⁶⁸ Kada su posrijedi neformalne ustavne promjene, tu se radi o tome da tekst ustava i njegovih odredbi ostaje nepromijenjen, ali uslijed promijenjenih okolnosti tekst dobiva drugo značenje, odnosno tumači se na način koji je sukladan promijenjenim okolnostima. Dakle tijela koja primjenjuju ustavne odredbe na konkretne slučajeve svojim tumačenjem prilagođavaju postojeće odredbe aktualnim uvjetima i okolnostima, jer u suprotnom sam ustav i njegove odredbe ne bi bilo moguće primijeniti, a to bi vrlo lako moglo dovesti do takve situacije da ustavne odredbe jednostavno uslijed protoka vremena postanu neprimjenjive na postojeće društvene, političke i pravne odnose, što bi imalo fatalne posljedice po samu egzistenciju ustava. Stoga neformalne ustavne promjene, istina, predstavljaju odstupanje od redovitog i poželjnog načina prilagodbe ustava na nove uvjete putem formalnih postupaka, koji, ako su kvalitetno formulirani i korektno primjenjivani, osiguravaju u velikoj mjeri društveni konsenzus glede poželjnosti određenih ustavnih rješenja. Ipak, u određenim su situacijama neformalne ustavne promjene nužne jer omogućavaju da se ustav, uslijed nemogućnosti njegove prilagodbe formalnim putem, ipak neformalnim načinima, prvenstveno tumačenjem postojećih odredbi u duhu novih društvenih okolnosti, prilagodi novoj okolini.

Međutim kada su u pitanju o neformalne ustavne promjene, moramo voditi računa o tome da je njihov manevarski prostor, kada govorimo o opsegu njihova utjecaja na postojeći ustav, zaista prilično skučen. Naime za neformalne ustavne promjene vrijede i dodatna ograničenja njihove primjene, naravno pored prethodno navedenih ograničenja koja

⁶⁷ Vidi Rješenje U-I-453/2015 od 17. veljače 2015. (NN 27/15), Odluka U-VIIR-1159/2015 od 8. travnja 2015. godine (NN 43/15).

⁶⁸ Lutz, D. S., *Toward a Theory of Constitutional Amendment*, u: Levinson, S. (ur.), *Responding to Imperfections- The Theory and Practice of Constitutional Amendment*, Princeton University Press, Princeton, New Jersey, 1995, str. 245, Besso, M., *Constitutional Amendment Procedures and the Informal Political Construction of Constitutions*, *The Journal of Politics*, vol. 67, no. 1 (Feb., 2005), str. 70, dostupno na: https://www.jstor.org/stable/10.1111/j.1468-2508.2005.00308.x?seq=1#metadata_info_tab_contents – 17. 1. 2022., Gerken, H., K., *The Hydraulics of Constitutional Reform: A Sceptical Response to Our Undemocratic Constitution*, *Drake Law Review*, 2007, str. 103, dostupno na: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1015884 – 17. 1. 2022.

vrijede za sve oblike i načine ustavnih promjena. U tome smislu važno je imati na umu da, kada govorimo o neformalnim ustavnim promjenama, tu prije svega mislimo na tumačenje postojećih ustavnih odredbi sukladno novim uvjetima ustavne okoline kako bi se omogućila primjena postojećih (starih) ustavnih odredbi na konkretne slučajeve. Naravno, podrazumijeva se da takvo tumačenje nužno mora biti sukladno cjelini i duhu postojećeg ustava, neovisno o tome koji subjekt tumači ustavne odredbe.⁶⁹ Drugim riječima, tumač nužno jest ograničen postojećim ustavom, njegova djelatnost sastoji se od tumačenja postojećih ustavnih odredbi i ne može prerasti u njihovo dokidanje niti u stvaranje novih. Naime ustavom ovlašteni subjekti za primjenu ustava na određene konkretne situacije, iako će se nerijetko naći u potrebi da protumače određene ustavne odredbe kako bi ih ispravno primijenili, nikada ne mogu prekoračiti ustavom im dodijeljene ovlasti te pod egidom „tumačenja“ zapravo prijeći u sferu stvaranja novih ustavnih pravila, što izlazi izvan okvira njihove nadležnosti.⁷⁰

Dakle možemo zaključiti kako neformalne ustavne promjene koje se provode prvenstveno tumačenjem postojećih ustavnih odredbi prilikom njihove primjene na konkretne okolnosti daju mogućnost ovlaštenicima da prilagode ustav novim uvjetima okoline i izvan formalnih procedura promjene. Međutim nikada se ne smije iz vida izgubiti temeljna svrha svih ustavnih promjena, a to je prilagodba ustava novim uvjetima okoline u svrhu očuvanja njegove stabilnosti i trajnosti kroz vrijeme, pa je i samu djelatnost tumačenja ustavnih odredbi radi njihove primjene nužno sagledavati te naposljetku i provoditi u tome duhu. Nadalje, neformalne promjene ustavnih odredbi u smislu njihova tumačenja mogu imati izrazito važnu ulogu u ustavnom sustavu, jer promjene ustavne okoline mogu biti izrazito dinamične i česte, pa u tim slučajevima katkada nije ni razborito da se za svaku od tih promjena, koje uz to mogu biti i razmjerno manjeg opsega i značaja, pokreće u pravilu složen i zahtjevan proces formalnih ustavnih promjena. Za prilagodbu takvim manjim promjenama, koje se redovito mogu očekivati, sasvim je dostatno omogućiti primjenjivačima ustavnih normi određenu slobodu u njihovoj primjeni, koja se ogleda u tumačenju odredbi kako bi se primijenile na različite konkretne slučajeve, naravno uz nužno poštovanje svih gore navedenih ograničenja.

⁶⁹ Kada govorimo o tumačenju Ustava i njegovih odredbi, moramo imati na umu da to nije isključivo djelatnost tijela sudbene vlasti, razmjerno će se često i drugi subjekti naći u poziciji da moraju protumačiti neku od ustavnih odredbi kako bi je mogli primijeniti na konkretne slučajeve. Naravno, ponajprije se to odnosi na državna tijela, ali djelatnost tumačenja ustava može obuhvatiti i puno širi krug subjekata, pa u tome smislu Häberle govori o „otvorenom društvu tumača ustava“ jer u krug tumača po tome autoru ne ulaze samo pravni stručnjaci, političari i državna tijela nego je to i djelatnost za „sve javne potencije, sve građane i skupine“. Vidi

Häberle, P., *Ustavna država*, Politička kultura, Zagreb, 2002, str. 107.

⁷⁰ Već je sudac Marshall u slučaju *Marbury v. Madison*, 5 U.S. 137 (1803) ustvrdio kako tijela uspostavljena ustavom ne smiju u svome djelovanju izaći izvan svojih ustavnih nadležnosti. Vidi *Marbury v. Madison*, 5 U.S. 137 (1803), 176–180, dostupno na: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/5/137/> – 17. 1. 2022. Naravno, odsutnost neograničenog i arbitrarnog vršenja vlasti nužan je uvjet ostvarenja vladavine prava, kako su to već ustvrdili Dicey i Hayek. Usp. Dicey, A. V., *Introduction to The Study of The Law of The Constitution*, Liberty Classics, Indianapolis 1982 (Reprint. Originally published: 8th ed. London: Macmillan, 1915), str. 110, dostupno na: http://files.libertyfund.org/files/1714/0125_Bk.pdf – 17. 1. 2022., Hayek, F. A., *Put u ropstvo*, KruZak, Zagreb, 2001, str. 101.

Međutim tijekom vremena može se dogoditi da promjene u ustavnoj okolini izlaze iz okvira redovitog razvoja te se društva i države u tim situacijama suočavaju s izvanrednim okolnostima. Takve izvanredne okolnosti od ustava i njegovih rješenja zahtijevat će učinkovitost pri njihovu reguliranju kako bi se društvo i država što uspješnije nosili s okolnostima nastupajuće krize. Iako se u tim izvanrednim okolnostima radi o posebnim uvjetima egzistiranja države i njezina ustava, ipak se mora voditi računa da i takva izvanredna stanja ostaju unutar ustavnog okvira. U izvanrednim okolnostima različitim se tijelima ustavom mogu dodijeliti posebne i proširene ovlasti kakve nemaju u redovitim okolnostima. Međutim valja uvijek voditi računa o tome da njihove ovlasti čak i tada moraju imati svoje utemeljenje u postojećem ustavu te stoga ni rezultat njihovih akcija, potrebnih i nužnih kako bi se društvo uspješno suočilo s trenutnim ugrozama, ne može biti derogiranje njegovih temeljnih značajki i načela, tj. njegova identiteta, a posljedično ne mogu rezultirati ni dokidanjem postojećeg ustava.

5. USTAVNE MODIFIKACIJE I PROBLEM IZVANREDNIH STANJA

Izvanredna stanja mogu utjecati i na procese donošenja novih ustava i na procese mijenjanja onih postojećih.⁷¹

Što se tiče prvog scenarija, utjecaj izvanrednih stanja možda je najjasnije vidljiv u kontekstu revolucionarnih prevrata, a klasični američki i francuski primjeri zorno pokazuju kako iz kriznih stanja izazvanih revolucijama uobičajeno slijede procesi donošenja novog ustava (ili barem akta sličnog karaktera). Slično tome usvajanje novog ustava možda i ne mora biti provedeno striktno u okolnostima izvanrednog stanja kao takva, ali ipak može biti pod njegovim očitim i neposrednim utjecajem. Globalno svakako najpoznatiji primjer takve situacije nalazimo u Njemačkoj, čiji je moderni Temeljni zakon iz 1949. godine pisan i kao jasna reakcija na iskustva Weimarske Republike.⁷² Drugi

⁷¹ Za šira razmatranja u vezi pozicije teorije izvanrednih stanja (osobito J. Locke, C. Schmitt, C. J. Friedrich, C. L. Rossiter, J. Lobel i J. E. Finn, ali i suvremeniji autori) vidi šire, između ostaloga, u: Gardašević, Đ., *Ograničenja ljudskih prava i temeljnih sloboda u izvanrednim stanjima*, Hrvatska udruga za ustavno pravo, Zagreb (2014.).

⁷² Naime upravo je revolucionarno vrijeme američkog Rata za neovisnost (1775.–1783.) najvećim dijelom koincidiralo s „desetljećem utemeljenja“ (1776.–1787.), kada su u brojnim tadašnjim američkim državama kolonijama doneseni novi ustavi. Nadalje, upravo će to iskustvo stvaranja novih ustava i samim „očevima utemeljiteljima“, od kojih su mnogi već i bili sudjelovali u procesu stvaranja pojedinih ustava država kolonija, dati važne smjernice i u donošenju samog Ustava SAD-a 1787. godine. Vidi Kostadinov, B., *E pluribus unum: Ustavnost država članica američke federacije*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Zagrebu, god. 57, 2/2007, str. 291–293, Williams, R. F., *The State Constitutions of the Founding Decade: Pennsylvania's Radical 1776 Constitution and Its Influences on American Constitutionalism*, Temple Law Review, vol. 62, issue 2, 1989, str. 541–548, dostupno na: https://heinonline.org/HgardaOL/Page?public=true&handle=hein.journals/temple62&div=27&start_page=541&collection=journals&set_as_cursor=4&men_tab=srchresults – 28. 1. 2022., Williams, R. F., *Experience Must Be Our Only Guide: The State Constitutional Experience of the Framers of the Federal Constitution*, Hastings Constitutional Law Quarterly, vol. 15, issue 3, 1988, str. 403–416, dostupno na: https://heinonline.org/HOL/Page?collection=journals&handle=hein.journals/hascq15&id=423&men_tab=srchresults – 28. 1. 2022. Naravno, sličnu situaciju imamo i u Francuskoj, gdje je Velika francuska revolucija 1789. godine iznjedrila Deklaraciju o pravima čovjeka i građanina, koja je postala sastavni dio prvog pisanog francuskog Ustava iz 1791. godine, u čijem su stvaranju veliku ulogu imala i razmišljanja Sieyès'a, u prvome redu iznesena u njegovu glasovitom pamfletu „Što je Treći stalež?“ („*Qu'est-ce que le Tiers état?*“), koji je napisan u osvit revolucije. Vidi

relevantan primjer za istu vrstu situacije nalazimo u usvajanju Ustava francuske Pete Republike iz 1958. godine.⁷³

S druge strane odnos ustavnih modifikacija i kriznih stanja javlja se i u onim situacijama kada modifikacije nisu usmjerene na usvajanje novog, već na transformaciju postojećeg ustava. Za potrebe razmatranja problema očuvanja ustava prilikom provođenja postupaka ustavnih modifikacija to se pitanje ipak značajno razlikuje od prethodnog primjera vezanog uz donošenje sasvim novog ustava. Naime za razliku od tog prethodnog primjera, u kojem novi ustav zamjenjuje onaj raniji, ovdje se radi o tome da izvanredne situacije dovode do čitavog niza posljedica u području zamišljenog funkcioniranja modela ustavnog sustava predviđenog za redovna stanja, ali ipak na način koji ne zahtijeva donošenje sasvim novog ustavnog dokumenta. Drugim riječima, smisao postojanja institucija izvanrednih stanja, kako se to najčešće shvaća, nalazi se ne u cilju donošenja novog ustava, već upravo u očuvanju onog postojećeg.⁷⁴ Na taj način postojeći se ustav brani od nadošle krize, koja mu egzistencijalno prijeti.

U nastavku ovog dijela rada bavimo se upravo problemom zabrane mijenjanja postojećeg ustava koje bi se moglo dogoditi kao posljedica kriznih situacija. U tom smislu tekst koji slijedi podijeljen je u dva osnovna dijela.

García López, L. F., *Sieyès: The Spirit of Constitutional Democracy*, u: Albert, R., Contiades, X. i Fotiadou, A. (ur.), *The Foundations and Traditions of Constitutional Amendment*, Hart Publishing, Oxford and Portland, Oregon, 2017, str. 121–126. Kada govorimo o donošenju njemačkog Temelnog zakona 1949. godine, razvidno je kako se cijeli proces njegova donošenja zapravo odvijao u kontekstu savezničke okupacije njemačkog teritorija nakon Drugog svjetskog rata, pa je tako Temeljni zakon prije stupanja na snagu morao biti odobren od strane savezničkih okupacijskih snaga, što dovoljno govori o neobičajenom, pa i faktično izvanrednom kontekstu stvaranja toga ustava. Vidi: Feldkamp, M. F., *Der Parlamentarische Rat und das Grundgesetz für Die Bundesrepublik Deutschland 1948 bis 1949*, Berlin/Sankt Augustin, Konrad-Adenauer-Stiftung, 2008, str. 52–53, dostupno na: https://www.kas.de/c/document_library/get_file?uuid=7978fafa-b9da-f5ba-816c-935a34a57660&groupId=252038 – 28. 1. 2022. Upravo kako bi se izbjeglo ponavljanje tragične povijesti glavne karakteristike Temelnog zakona, prema Bumkeu i Voßkuhleu (u pitanju su antikarizmatička orijentacija TZ-a, institut „konstruktivnog“ izglasavanja nepovjerenja saveznom kancelaru, uloga Saveznog ustavnog suda kao „čuvara“ TZ-a te sveobuhvatna zaštita temeljnih prava i sloboda građana), predstavljaju odgovor njegovih tvoraca na prethodna iskustva njemačkog ustavnog uređenja. Usp. Bumke, C., Voßkuhle, A., *German Constitutional Law-Introduction, Cases, and Principles*, Oxford University Press, 2019, str. 6–12.

⁷³ U tom je pogledu poznata činjenica kako je aktualni francuski Ustav, onaj Pete Republike iz 1958. godine, nastao pod jakim utjecajem izvanrednih okolnosti vezanih uz rat u Alžiru, odnosno uz potrebu rekonstrukcije sustava organizacije vlasti tim povodom. O. Gross i F. Ni Aoláin tako navode da je fokusiranje na instituciju Predsjednika Republike prema tom Ustavu bilo kombinirani rezultat „očutih poteškoća inherentnih stranačkoj politici Četvrtre Republike, percipiranih nužnosti alžirske krize i jedinstvene osobnosti generala de Gaullea“. Isti autori ovome dodaju sljedeće: „Problem Alžira, promatran u kontekstu produžene nesposobnosti da se zbog političkih šizmi poduzmu odlučna djelovanja, doveo je do osjećaja da je 'u cilju rješenja alžirskog kaosa neka vrsta diktature bila nužna“. Vidi Gross, O. i Ni Aoláin, F., *Law in Times of Crisis – Emergency Powers in Theory and Practice*, Cambridge University Press, New York, 2006, str. 195–196. U tome smislu i Kostadinov navodi kako su glavne karakteristike procesa donošenja novoga Ustava “brzina, tajnost i uloga vlade posljedica konkretnog političkog okruženja 1958., povratka na vlast generala De Gaullea zbog alžirske krize“. Vidi Kostadinov, B., *Suvremeni francuski parlamentarizam*, Pravni fakultet u Zagrebu, 2004, str. 12.

⁷⁴ Kako pokazujemo malo kasnije, o ovom pitanju ne postoji potpuno slaganje. Klasično shvaćanje, utemeljeno na iskustvima rimske republikanske institucije diktatora, polazi od toga da je smisao izvanrednih mjera očuvanje postojećeg ustava i povratka na stanje kakvo je vladalo prije nastupanja izvanrednog stanja. Postoje međutim i autori koji iznose kako je, osobito u okolnostima ekstremnih kriza, nemoguće, a možda čak i neprikladno inzistirati na očuvanju ranijeg ustava.

U prvom od ta dva dijela pokazujemo i obrazložimo činjenicu potencijala izvanrednih stanja da svojim pravnim posljedicama utječu na obje temeljne sastavnice sadržaja ustavnog prava općenito: kako na ovlasti ustavno definiranih tijela vlasti tako i na ustavno zajamčena temeljna ljudska prava i slobode. Ta činjenica dovoljno govori o zamahu koji izvanredna stanja općenito imaju na ustavni život neke države. U praktičnom smislu, nadalje, ta činjenica govori i o mogućnosti da krizne modifikacije ustavnog sadržaja u zbilji zapravo promijene ustav izvan prihvaćenog postupka njegove promjene, što postaje to ozbiljnije koliko izvanredno stanje u zbilji traje duže ili postoji mogućnost da postane trajno.⁷⁵ Proces prilagodbe ustava novonastalim kriznim okolnostima međutim nije isto što i proces njegove redovne promjene. Stoga u drugom dijelu ove glave rada izlažemo stajališta kako onih pisaca koji smatraju da se u izvanrednim stanjima ustav ne smije mijenjati tako i onih koji tvrde da je to, ako je kriza ekstremnog karaktera, zapravo neizbježna.

a. Utjecaj izvanrednih stanja na sadržaj ustavnog prava

U analizi ovog posebnog segmenta potrebno je podsjetiti kako izvanredna ili pak njima vrlo slična stanja⁷⁶ praktično dovode do iznimno širokog spektra izvanrednih (ustavnih)

⁷⁵ Na ovom mjestu ne analiziramo dalje pitanje do koje mjere izvanredna stanja konkretno, dakle komparativno i empirijski, mijenjaju ustav. Naime stajalište da ona zaista mijenjaju ustav u teoriji je danas ozbiljno prihvaćeno i razmatra se u okviru problema „neodvojivosti“ izvanrednih stanja od onih redovnih (isti se problem javlja pod različitim nazivima, poput na primjer „nove normalnosti“, „transformirane normalnosti“ ili „normalizacije ekscelencije“). O tome vidi općenito Gross, O. i Ní Aoláin, F., *Law in Times of Crisis – Emergency Powers in Theory and Practice*, op. cit., str. 171–243; Levinson, S., *Preserving Constitutional Norms in Times of Permanent Emergencies*, *Constellations*, col. 13, no. 1, 2006, str. 59–73; Scheppele, K. L., *Small Emergencies*, 40 *Georgia Law Review* 835 (2006), str. 835–862; Ackerman, B., *The Emergency Constitution*, 113 *Yale Law Journal* 1029 (2004), str. 1029–1091; Arato, A., *The Bush Tribunals and the Specter of Dictatorship*, *Constellations*, volume 9, no. 4 (2002), str. 457–476. Ono što nas ovdje zanima međutim jest pitanje smije li se u izvanrednim okolnostima mijenjati ustav ili je normativni cilj krizne akcije povratak na ustav kakav je vrijedio prije nastupanja izvanrednog stanja. Kako smo naveli u prethodnoj bilješci, tom pitanju ovdje pristupamo kroz prikaz više stajališta najrelevantnijih autora.

⁷⁶ Stanje postojeće pandemije (epidemije) izazvano pojavom bolesti COVID-19 u tom je smislu u teoriji izazvalo različite reakcije, pa su neki autori iznijeli kako to stanje treba definirati kao izvanredno stanje, dok su drugi argumentirali da mu se treba suprotstaviti kroz uporabu redovnih institucija. Kao paradigme ta dva oprečna stajališta vidi Greene, A., *States Should Declare a State of Emergency Using Article 15 ECHR to Confront the Coronavirus Pandemic*, dostupno na: <https://strasbourgobservers.com/2020/04/01/states-should-declare-a-state-of-emergency-using-article-15-echr-to-confront-the-coronavirus-pandemic/> – 21. 1. 2022.; Scheinin, M., *COVID-19 Symposium: To Derogate or Not to Derogate?*, dostupno na: <http://opiniojuris.org/2020/04/06/covid-19-symposium-to-derogate-or-not-to-derogate/> – 21. 1. 2022. Slična se razmimoilaženja javljaju i kod hrvatskih autora. O tome na primjer vidi Omejec, J., 2020, *Primjena Europske konvencije o ljudskim pravima u doba koronavirusa*, *Informator – tjednik za pravna i ekonomska pitanja*, 68, no. 6622, str. 1–14; Gardašević, Đ., *Izvanredna stanja, “velike prirodne nepogode” i promjene Ustava Republike Hrvatske*, u: *Ustavne promjene i političke nagodbe – Republika Hrvatska između ustavne demokracije i populizma*, Bačić, A. (ur.), 2021, Zagreb, *Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti – Znanstveno vijeće za državnu upravu, pravosuđe i vladavinu prava*, str. 249–275. Ustavni je sud Republike Hrvatske međutim odbacio nadležnost razmatranja tog pitanja, a većina u Hrvatskom saboru odlučila se da stanje aktualne pandemije regulira kroz članak 16. Ustava Republike Hrvatske. Vidi Rješenje Ustavnog suda Republike Hrvatske U-I-1372/2020 i dr., 14. rujna 2020. Slično tome, kada je riječ o aktualnoj pandemiji, i konkretne su reakcije na novo stanje varirale od države do države, pa su neke proglasile izvanredno stanje koristeći ustavne institute, dok su druge krenule u smjeru usvajanja novih ili dopuna i izmjena postojećih zakona. Za jedan od relevantnih komparativnih prikaza stanja stvari prema pojedinim državama vidi Grogan, Joelle: *Power and the COVID-19 Pandemic – Introduction & List of Contributions: #PowerandPandemic*, *VerfBlog*, 2021/2/22, <https://verfassungsblog.de/power-and-the-covid-19-pandemic/>, DOI: 10.17176/20210222-

mjera, koje potencijalno zahvaćaju cijeli sadržaj ustavnog prava. Posljedice u tom smislu vidljive su dakle i u polju krizne preraspodjele ovlasti ustavno definiranih tijela i u polju ustavno zaštićenih temeljnih ljudskih prava i sloboda.⁷⁷ Uz to obje su vrste posljedica logično povezane s prirodom izvanrednih stanja, koja s jedne strane najčešće dolaze nenadano i nepredviđeno te se, s druge strane i kao rezultat prvog, vrlo često unaprijed ne mogu u potpunosti valjano normirati, već zahtijevaju dodatne prilagodbe pravnog sustava novonastalim okolnostima, osobito ako je prijetnja sasvim egzistencijalna.⁷⁸

Što se tiče izvanredne (re)alokacije ovlasti ustavno definiranih tijela, ona se kreće u smjeru jačanja ovlasti izvršne grane vlasti, koja se tradicionalno shvaća kao ona grana koja je u najboljoj poziciji odgovoriti na konkretne zahtjeve trenutka. Jačanje i koncentracija ovlasti izvršne grane vidljivi su na tri značajne razine. Na teorijskom planu već se tradicionalno ističe kako upravo egzekutiva ima karakteristike koje nisu inherentne drugim dvjema granama, a pokazuju se ključnima baš u trenucima najvećih opasnosti za

154018-0. Za raniju verziju istog komparativnog pregleda vidi Grogan, Joelle: Introduction & List of Country Reports, VerfBlog, 2020/4/06, <https://verfassungsblog.de/introduction-list-of-country-reports/>, DOI: 10.17176/20200417-182630-0. U svakom slučaju, i neovisno o tome kako se formalno kvalificira, stanje pandemije izazvane bolešću COVID-19 nesumnjivo je dovelo do znatnih posljedica kako na planu funkcioniranja državnih i javnih tijela tako i na planu ograničenja ustavno zajamčenih ljudskih prava i sloboda.

⁷⁷ O tome da posljedice izvanrednih stanja zadiru i u ovlasti ustavno definiranih tijela i u područje ljudskih prava i sloboda u ustavnopravnoj teoriji danas postoji konsenzus. Tako na primjer C. L. Rossiter konstatira da izvanredna stanja karakteriziraju „tri fundamentalne činjenice“: prvo, da „redovne“ institucije ustavnog ustrojstva nisu pogodne za izvanredna stanja; drugo, da nužno proširenje državnih ovlasti u krizi izravno dovodi do smanjenja opsega ljudskih prava i sloboda; i treće, da jedina legitimna svrha ustavne diktature može biti očuvanje države i njezina ustavnog poretka te upravo konačna zaštita tih istih ljudskih prava i sloboda. Vidi Rossiter, C. L., *Constitutional Dictatorship – Crisis Government in the Modern Democracies*, Princeton University Press, Princeton, 1948, na str. 5–7. Isto u: Gross, O, i Ní Aoláin, F., *Law in Times of Crisis – Emergency Powers in Theory and Practice*, op. cit., str. 58–60. Vidi također: Bačić, A., *Odredbe o „stanju nužnosti“ u Ustavu Republike Hrvatske iz 1990. godine (rekapitulacija)*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 34/45–46, 1997, str. 41.

⁷⁸ Elementi nepredvidivosti i težine prijetnje u teoriji ustavnog prava uobičajeno se smatraju sastavnim dijelovima definicije izvanrednih stanja. U tom smislu A. Bačić na primjer navodi: „Da bi opasnost predstavljala temeljni razlog podizanja stanja nužnosti, ona po karakteru mora biti „teška“ i „neposredna“. I ovdje je doktrina mnogo jasnija negoli su to ustavni tekstovi. Opasnost mora imati određeni stupanj težine kako bi se legitimiralo pozivanje na stanje nužnosti. No, njezino precizno i ex-ante fiksiranje gotovo da je nemoguće.“ Vidi Bačić, A., *Odredbe o „stanju nužnosti“ u Ustavu Republike Hrvatske iz 1990. godine (rekapitulacija)*, op. cit., str. 44. Slično tome iznosi i J. Omejec, koja piše: „Nedvojbeno je da bi metappravna doktrina (ili politički ideal) vladavine prava, kao najviša vrednota ustavnopravnih poredaka većine suvremenih zemalja, bila najdosljednije provedena kada bi se normativnim putem unaprijed regulirali društveni odnosi koji nastaju u izvanrednim stanjima... Međutim, praktični pravni život jasno je pokazao da je opsežno zakonodavno normiranje pojedinih izvanrednih stanja, utemeljeno na predvidljivosti njihovog konkretnog društvenog sadržaja opterećeno rizikom neučinkovitosti: lako je moguće da pravna norma ne uspije adekvatno predvidjeti i urediti sve situacije koje u izvanrednim stanjima stvarno nastupaju.“ Vidi Omejec, J., *Izvanredna stanja u pravnoj teoriji i ustavima pojedinih zemalja*, op. cit., str. 173. Isto u: Omejec, J., *Ograničavanje sloboda i prava čovjeka i građanina u izvanrednim stanjima*, op. cit., str. 348. Komparativno gledano, te se postavke javljaju već kod J. J. Rousseaua i A. Hamiltona. Rousseau u tom smislu piše: „Ali samo najveće opasnosti mogu se mjeriti s opasnošću remećenja javnog reda i nikada ne treba obustaviti svetu vlast zakona osim ako nije posrijedi spas domovine.“ Vidi Rousseau, J. J., *Du Contrat Social, Les éditions du cheval ailé, Genève (1947)*, na str. 348. S druge strane A. Hamilton navodi: „ovlasti od presudnog značaja za zajedničku obranu... moraju se izvršavati bez ograničenja, jer nemoguće je predvidjeti ili definirati opseg i raznovrsnost nacionalnih nuždi ili opseg i raznovrsnost sredstava koja mogu biti potrebna da bi se te nužde riješile. Okolnosti koje ugrožavaju sigurnost naše nacije su beskonačne i zbog tog razloga niti jedno ustavno ograničenje ne može se mudro postaviti pred vlasti kojima je povjerena briga nad njima.“ Vidi *Federalist No. 23 (A. Hamilton), The Necessity of a Government as Energetic as the One Proposed to the Preservation of the Union*, December 18, 1787.

ustavnopravni poredak ili stanovništvo neke države.⁷⁹ Na istom se tragu kriznog jačanja egzekutive nalaze i normativna rješenja na razini konkretnih ustavnih dokumenata.⁸⁰ Konačno, i krize same u praksi vrlo jasno dokazuju kako u izvanrednim okolnostima upravo izvršna grana vlasti dobiva nove, dodatne ovlasti, koje ranije nije imala.⁸¹ Uz sve navedeno, u pogledu pitanja krizne organizacije vlasti može se dodati i to da ona djeluje i na horizontalnoj (jačanje ovlasti egzekutivne grane vlasti), ali i na vertikalnoj razini, što dodatno pojačava uvjerenje kako izvanredna stanja u iznimno velikoj mjeri modificiraju norme pravnog poretka predviđene za redovne situacije.⁸²

Što se pak tiče položaja ustavno zajamčenih temeljnih ljudskih prava i sloboda, izvanredne situacije već po prirodi stvari, a što jednako potvrđuju i teorija i povijesno iskustvo, dovode do njihovih izvanrednih ograničenja. I aktualno stanje izazvano pojavom bolesti COVID-19 govori tome u prilog. Vjerujemo da na ovom mjestu nije potrebno detaljnije ulaziti u širi komparativni prikaz primjera ograničenja ljudskih prava i sloboda koja su nastala kao rezultat pojave bolesti COVID-19, dakle prema pojedinim državama.⁸³ No ovdje se ipak čini prikladnim istaknuti jedan vrlo ilustrativan i vrlo obuhvatan primjer, koji možemo izvesti iz trenutnog stanja stvari na razini Vijeća Europe. Naime prema dostupnim podacima koje izdaje Europski sud za ljudska prava u Strabourgu okolnosti pandemije izazvane bolešću COVID-19 prouzročile su veći broj pritužbi podnesenih tom Sudu, i to u vezi s vrlo značajnim brojem prava i sloboda zajamčenih Europskom konvencijom. Ti podaci naime govore da se pred Europskim sudom, u različitim fazama postupka, nalaze predmeti koji se odnose na sljedeća konvencijska prava: pravo na život (čl. 2.), zabranu mučenja ili nečovječnog postupanja (čl. 3.), pravo na slobodu i sigurnost

⁷⁹ U sasvim zaokruženoj formi, argument o funkcionalnim prednostima izvršne grane vlasti u izvanrednim stanjima iznio je već A. Hamilton, koji u *Federalistu* br. 70. navodi: „Energija egzekutive je vodeća osobina dobre vlade. Ona je od esencijalnog značaja za obranu zajednice od stranog napada... Odlučnost, aktivnost, tajnost i žurnost općenito će karakterizirati postupanje jednog čovjeka na znatno istaknutijem stupnju nego postupanja bilo kojeg većeg broja; i u razmjeru s povećanjem tog broja, ove kvalitete će se umanjivati.“ Vidi *Federalist* No. 70 (A. Hamilton), *The Executive Department Further Considered*, March 18, 1788. Tome je u *Federalistu* br. 74. dodao i sljedeće: „Vođenje rata podrazumijeva upravljanje zajedničkom snagom; a ovlast upravljanja i primjenjivanja zajedničke snage čini uobičajeni i esencijalni dio definicije egzekutivne vlasti.“ *Federalist* No. 74 (A. Hamilton), *The Command of the Military and Naval Forces, and the Pardoning Power of the Executive*, March 25, 1788.

⁸⁰ Za vrlo precizan komparativni prikaz u tom smislu vidi Gross, O. i Ní Aoláin, F., *Law in Times of Crisis – Emergency Powers in Theory and Practice*, op. cit., str. 59–60.

⁸¹ U tom pogledu kao nama najbliži primjer, a vezano uz okolnosti aktualne epidemije, može poslužiti primjer jačanja ovlasti Stožera civilne zaštite Republike Hrvatske, odnosno Vlade Republike Hrvatske, kroz novele Zakona o sustavu civilne zaštite te Zakona o zaštiti pučanstva od zaraznih bolesti.

⁸² Vrlo zoran primjer u tom pogledu predstavlja i jačanje ovlasti Stožera civilne zaštite Republike Hrvatske prema stožerima nižih razina, što je uvedeno novelom Zakona o sustavu civilne zaštite iz ožujka 2020. godine. Vidi Zakon o dopuni Zakona o sustavu civilne zaštite od 18. ožujka 2020. godine (NN 31/20), članak 22.a. Takva vertikalna koncentracija ovlasti predvidiva je za krizna stanja i vidljiva je i na primjerima drugih država, i u povijesnim i u suvremenim situacijama, a davno je uočena i u klasičnoj ustavnopravnoj misli. Tako na primjer već C. L. Rossiter tvrdi kako „federalizam i lokalna samouprava... predstavljaju posebne barijere učinkovitoj kriznoj akciji i u velikoj krizi one će biti slomljene“. Vidi Rossiter, C. L., *Constitutional Dictatorship – Crisis Government in the Modern Democracies*, Princeton University Press, Princeton, 1948, str. 289. Za vertikalnu koncentraciju ovlasti kao moguću očekivanu posljedicu izvanrednih stanja vidi i Gross, O., i Ní Aoláin, F., *Law in Times of Crisis – Emergency Powers in Theory and Practice*, op. cit., str. 60.

⁸³ Za prikaz stanja u Republici Hrvatskoj vidi općenito odluke Stožera civilne zaštite Republike Hrvatske za sprečavanje širenja zaraze koronavirusom na: <https://civilna-zastita.gov.hr/odluke-stozera-civilne-zastite-rh-za-sprecavanje-sirenja-zaraze-koronavirusom/2304> (17. siječnja 2022.).

(čl. 5.), pravo na pošteno suđenje (čl. 6.), pravo na poštovanje privatnog i obiteljskog života (čl. 8.), slobodu mišljenja, savjesti i vjeroispovijedi (čl. 9.), slobodu izražavanja (čl. 10.), slobodu okupljanja i udruživanja (čl. 11.), zaštitu vlasništva (Protokol 1., članak 1.) i slobodu kretanja (Protokol 4., članak 2.).⁸⁴

Istovremeno, sukladno praktičnoj potrebi kriznih ograničenja ljudskih prava i sloboda, u ustavnim tekstovima pokušavaju se precizirati i norme prema kojima bi takva ograničenja trebala provoditi. Ustav Republike Hrvatske na primjer u tom pogledu predviđa da o takvim ograničenjima odlučuje Hrvatski sabor, dok god se može i faktički sastati, a tek u suprotnom slučaju da ovlasti ograničenja prelaze zajednički na predsjednika Republike i Vladu, odnosno predsjednika Vlade. Uz to kao dodatni posebni kriteriji eksplicitno su predviđeni i primjena načela razmjernosti, zabrana diskriminacije prema posebnim konkretnim osnovama te zabrana ograničenja primjene odredaba Ustava za najosjetljivija prava i slobode.⁸⁵ Slična se nastojanja *ex ante* reguliranja mogu pronaći i u onim dijelovima ustavnih tekstova koji reguliraju kriznu realokaciju ovlasti. U slučaju Ustava Republike Hrvatske, osim članka 17., ovdje je najrelevantniji članak 101., koji uređuje pitanje donošenja uredbi sa zakonskom snagom.

Takav tip rješenja zapravo predstavlja pokušaj da se u izvanrednim stanjima pitanja ograničenja ljudskih prava i sloboda ili ovlasti ustavnih tijela ne ostave na potpunu dispoziciju onome tko u izvanrednom stanju odlučuje. Odnosno, kroz takav model zapravo se promiče ideja po kojoj je redovni ustav sposoban usmjeriti izvanredna djelovanja te da već unaprijed sadrži kriterije nužnih postupanja. To dakle isključuje ili barem umanjuje potrebu da se u krizi ustav dopunjuje ili mijenja, ili da se poduzimaju akcije izvan ustava sâmog.⁸⁶

⁸⁴ Za aktualne podatke (periodično ažuriranje) o tome vidi: Factsheet – COVID-19 health crisis, European Court of Human Rights (January 2022), dostupno na: https://www.echr.coe.int/Documents/FS_Covid_ENG.pdf (17. siječnja 2022.).

⁸⁵ Ustav Republike Hrvatske (Narodne novine 85/2010 – pročišćeni tekst; 5/2014 – odluka Ustavnog suda br. SuP-O-1/2014 od 14. siječnja 2014.), članak 17. Za komparativni prikaz u tom smislu vidi Gross, O. i Ní Aoláin, F., *Law in Times of Crisis – Emergency Powers in Theory and Practice*, op. cit., str. 58–59.

⁸⁶ J. Lobel taj problem izvrsno predstavlja kroz razdiobu na „apsolutističku poziciju“, „relativističku poziciju“ i „liberalnu poziciju“. Prema Lobelu „apsolutistička pozicija smatra da vlada nema izvanredne ovlasti kojima bi rješavala krizu osim onih koje su specifično navedene u Ustavu“ te je normativno oslonjena na retoričko pitanje „je li vrijedno sačuvati Ustav i zemlju gaženjem osnovnih sloboda na kojima je društvo osnovano?“ S druge strane „relativistička pozicija“ smatra „da je Ustav fleksibilan dokument koji dozvoljava Predsjedniku da poduzme bilo koje mjere koje su nužne u kriznim situacijama“, a osnova njegovih djelovanja i ovdje je sadržana u ustavu sâmom, no one nisu specifično navedene, već se izvode iz njegovih inherentnih ovlasti. Konačno, u „liberalnoj poziciji“ je „očuvana dihotomija između redovitih i izvanrednih ovlasti kroz postavljanje granice koja odvaja i štiti normalni ustavni poredak od tamnog svijeta krizne vlade“, što „rezultira odvojenim pravnim režimima“, a ta pozicija nadalje služi kao opravdanje za poduzimanje čak i nužnih izvanustavnih mjera, podložnih naknadnoj ratifikaciji. Prema toj bi shemi proizlazilo da je cilj očuvanja redovnog ustava jasan u prva dva slučaja jer se krizna djelovanja poduzimaju upravo u okvirima onoga što takav redovan ustav za njih i propisuje. Suprotno tome liberalna pozicija dopušta izvanpravno djelovanje, a time, moguće, i priznaje da redovni ustav (bez odgovarajuće dopune ili promjene) ne može odgovoriti zahtjevima izvanrednog trenutka. To bi moglo biti jedno gledište, ali taj je problem ipak znatno ozbiljniji jer Lobel upravo za liberalnu poziciju dalje tvrdi i sljedeće: „Klasični liberalni odgovor nije da se oslabi univerzalno pravilo tako što će se predvidjeti izuzeci za specijalne izvanredne situacije, a razlog tome je što bi kreiranje bilo obilja pravnih izuzetaka bilo inherentnih egzekutivnih ustavnih ovlasti kako bi se odgovorilo na svaku pojmljivu krizu potkopalo distinkciju između izvanredne i neizvanredne akcije. Radije, liberalizam traži

b. Teorijske postavke o potrebi očuvanja ustava u kontekstu izvanrednih stanja

U ranijem tekstu već smo naznačili kako pozitivno ustavno pravo nipošto nije „imuno“ na taj specifičan problem moguće promjene ustava u kontekstu izvanrednih okolnosti. To je i razlog zbog kojeg u ustavnim dokumentima možemo naći više ili manje eksplicitne zabrane mijenjanja njih samih u razdobljima krize ili barem neke vrlo značajne kočnice koje bi u tom smislu trebale pridonijeti istom cilju.⁸⁷ No ovdje nipošto nije riječ o novini: ideja zabrane krizne promjene ustava ima dug historijski slijed i javlja se kako u teoriji tako i u praksi.⁸⁸

Začeci relevantnih novovjekovnih teorijskih razmatranja u ovom se kontekstu mogu jasno uočiti već kod J. Lockea, koji u svojoj viziji ovlasti prerogative otvara, između ostaloga, i pitanje cilja izvanrednih djelovanja vladara. Naime Locke, usprkos tome što postulira kako prerogativa ima iznimno široke izvanredne ovlasti, vrlo jasno navodi i kako u tome postoje sasvim jasna ograničenja. Ta se ograničenja najprije zrcale kroz njegovo shvaćanje dobrog i lošeg vladara. U tom smislu on piše: „Tako slab i zao vladar, koji bi tvrdio da vlast koju su izvršavali njegovi prednici bez utemeljenja u pravu, kao prerogativa koja mu pripada pravom njegovog položaja, koju on može izvršavati po svojoj volji, da bi stvarao ili promicao interes različit od onoga javnosti; daje narodu priliku da zahtijeva svoje pravo i da ograniči takvu vlast.“⁸⁹ Interes javnosti, eksplicitno uobličen u dodatnoj Lockeovoj tvrdnji da „svi članovi društva moraju biti zaštićeni“,⁹⁰ na taj način postaje temeljni cilj kriznih djelovanja, pa vladar ima neograničenu vlast dok god se kreće u okviru činjenja javnog dobra.⁹¹ Svjestan međutim da između interesa javnosti s jedne te interesa vladara sâmog s druge strane može doći do kolizije, Locke pokušava naći rješenje kroz standard primjerenog ponašanja vladara te navodi sljedeće: „Ova vlast, dok se koristi za dobro zajednice... nikada nije upitna; jer su ljudi... daleko od toga da ispituju prerogativu, dok

razdvajanje izvanrednog pravila od normalnog ustavnog poretka i na taj način čuva Ustav u njegovom originarnom obliku dok se u isto vrijeme egzekutivi daje ovlast, ali ne i pravna osnova, djelovanja u izvanrednom stanju.“ Vidi Lobel, J., *Emergency Power and the Decline of Liberalism*, op. cit., str. 1386–1390.

⁸⁷ O. Gross i F. Ní Aoláin na primjer navode kako u izvanrednim stanjima pojedini ustavi sadrže različite „kočnice“ kojima je cilj „zabraniti, tijekom krize, bilo kakvu promjenu ili modifikaciju ustava samog ili barem bilo kakvu promjenu ili modifikaciju prirode (ustavnog – op. autori) režima i njegovih temeljnih ustavnih normi“. Isti autori u ovom kontekstu ističu i to kako pojedini ustavi sadrže i druge vrste zabrana primjenjivih tijekom kriza, poput one da „zakonodavno tijelo ne smije biti raspušteno tijekom izvanrednog stanja“ ili pak da se u takvim okolnostima „vrijeme mandata zakonodavnog tijela automatski produžuje“. Vidi Gross, O. i Ní Aoláin, F., *Law in Times of Crisis – Emergency Powers in Theory and Practice*, op. cit., str. 61.

⁸⁸ Pored teorije ovdje valja navesti da se očuvanje ustavnog sustava javlja kao cilj izvanrednih djelovanja i u praksi, a to je vidljivo i u historijskoj perspektivi. Uobičajena početna točka razmatranja u tome jest rimski institut diktatora. I klasični i suvremeni autori suglasni su da se pritom cilj diktature, striktno ograničene na trajanje od šest mjeseci, sastojao u „očuvanju ustavnog poretka, a ne u njegovoj izmjeni ili zamjeni“. Vidi Gross, O. i Ní Aoláin, F., *Law in Times of Crisis – Emergency Powers in Theory and Practice*, op. cit., str. 18. Za isto stajalište vidi i Rossiter, C. L., *Constitutional Dictatorship – Crisis Government in the Modern Democracies*, op. cit., str. 19–26; Friedrich, C. J., *Constitutional Government and Democracy – Theory and Practice in Europe and America*, Fourth Edition, Blaisdell Publishing Company (A Division of Ginn and Company), Waltham, Massachusetts – Toronto – London, 1968, str. 559.

⁸⁹ Vidi Locke, J., *The Works of John Locke in Nine Volumes*, 12th ed., Rivington, London, 1824, vol. 4, par. 164.

⁹⁰ Ibid., par. 161. J. Locke također navodi kako „Bog i priroda nikada ne dopuštaju čovjeku da napusti samog sebe, da zanemari svoje vlastito očuvanje“. Ibid., par. 168.

⁹¹ Ibid., par. 163. i 164.

god se ona u bilo kojem snošljivom stupnju koristi za ciljeve kojima je namijenjena: to znači, za dobro naroda, a ne očito protiv njega: ali, ako dođe do pitanja između izvršne vlasti i naroda, o stvari za koju se tvrdi da je prerogativa, težnja izvršavanja ovakve prerogative za dobro ili povredu naroda lako će odlučiti ovo pitanje⁹². No iako Locke nudi relativno jasne supstancijalne elemente procjene o tome što vladar u krizi može činiti (prerogativa se mora „u bilo kojem snošljivom stupnju koristiti(t) za ciljeve kojima je namijenjena“), njegovu raspravu i dalje obilježava centralna postavka kako „prerogativa nije ništa drugo nego moć činjenja javnog dobra bez pravila“⁹³. A to bi, drugim riječima, značilo da vladar ipak nije vezan pozitivnim pravom,⁹⁴ odnosno da ga može mijenjati ili stvarati ukoliko je to korisno za dobro zajednice.

U sasvim krajnjem, povijesno dakako potpuno neprihvatljivom obliku problem odnosa izvanrednih djelovanja prema očuvanju ustava kakav je postojao prije krize nadalje nalazimo u Političkoj teologiji C. Schmitta.⁹⁵ Schmitt, za kojega „opća norma, onako kako je predstavlja normalno važeći pravni propis, nikada ne može obuhvatiti neki apsolutni izuzetak te zato ne može niti potpuno obrazložiti odluku da je dat pravi slučaj izuzetka“⁹⁶, ultimativno tvrdi da je suveren „onaj koji odlučuje o izvanrednom stanju“,⁹⁷ a ta je kratka definicija za njega ujedno i jedini sadržaj koji pozitivno pravo (ustav) može valjano ponuditi za potrebe izvanrednog stanja uopće.⁹⁸ Posljedice su takva stajališta to da suveren u krizi djeluje neograničeno,⁹⁹ a njegova se ovlast proteže i na mogućnost

⁹² Ibid., par. 161.

⁹³ U sasvim zaokruženoj formi, J. Locke prerogativu definira na sljedeći način: „Ova ovlast činjenja prema diskreciji, za javno dobro, bez utemeljenja u pravu, a ponekad čak i nasuprot njemu, jest ono što se naziva prerogativom“. Ibid., par. 160. i 166.

⁹⁴ Misaoni utjecaj J. Lockea u tom se pogledu, u smislu koncepcije nevezanosti ustavnim normama u okolnostima krize koja zahtijeva djelovanja u obrani, proteže i do sasvim suvremenog doba. Štoviše, ona je jasno vidljiva u okvirima američke, dakle zapadne misli. Tome svjedoči izlaganje Vrhovnog suda Sjedinjenih Američkih Država u predmetu *United States v. Curtiss-Wright Export Corp.* iz 1936. godine: „Unija je postojala prije Ustava... Iz toga proizlazi da dodjeljivanje ovlasti vanjske suverenosti vladi nije ovisilo o afirmativnoj potvrdi Ustava. Ovlasti objave i vođenja rata, zaključenja mira, sklapanja ugovora, održavanja diplomatskih odnosa s drugim suverenima, sve da i nikada nisu bile spomenute u Ustavu, bile bi dodijeljene federalnoj vladi kao nužno prateći dio nacije.“ Vidi *United States v. Curtiss-Wright Export Corp.*, 299 U.S. 304, 317-318 (1936). Za još aktualnije oslanjanje na odluku američkog Vrhovnog suda u predmetu *United States v. Curtiss-Wright Export Corp.* kod suvremenih američkih autora (J. Yoo, R. Posner) vidi Gardašević, Đ., *Ograničenja ljudskih prava i temeljnih sloboda u izvanrednim stanjima*, op. cit., str. 123-133.

⁹⁵ Schmitt, C., *Politische Theologie, Vier Kapitel zur Lehre von der Souveränität*, u: Samardžić, S. (ur.), *Norma i odluka – Karl Šmit i njegovi kritičari* (prijevod: D. Basta), Filip Višnjić, Beograd (2001), na str. 91-96.

⁹⁶ Još detaljnije, Schmitt u istom smislu navodi: „Niti se s jasnoćom koja se da supsumirati može navesti kada postoji slučaj nužde niti se sadržajno može navesti što se u nekom takvom slučaju smije dogoditi, ako je zaista riječ o ekstremnom slučaju nužde i o njegovom otklanjanju. Pretpostavka i sadržaj nadležnosti ovdje su nužno neograničene.“ Ibid., na str. 91.

⁹⁷ Ibid.

⁹⁸ Schmitt ovdje navodi sljedeće: „Stoga u smislu pravne države uopće nema nikakve kompetencije. U najbolju ruku, ustav može navesti tko u takvu slučaju smije djelovati. Ako to djelovanje nije podvrgnuto nikakvoj kontroli, ako nije, kao u praksi ustava pravne države, na neki način raspodijeljeno na različite instance koje se uzajamno obuzdavaju i uravnotežuju, onda je bez daljnjeg jasno tko je suveren.“ Ibid., str. 91-92.

⁹⁹ Schmitt naime navodi kako suveren „odlučuje kako o tome postoji li ekstremni slučaj nužde tako i o tome što treba učiniti da bi se on otklonio. On se nalazi izvan normalno važećeg pravnog poretka, a ipak mu pripada, jer je nadležan za odluku o tome može li ustav in toto biti suspendiran“. Ibid., str. 92.

suspenzije pravnog sustava u cjelini,¹⁰⁰ i to zato što se u odnosu na cilj održanja države pravo praktično povlači.¹⁰¹

No u tom pravnom vakuumu, formuliranom kroz koncepciju „stanja iznimke“, ipak se može uočiti veza prema pravu, pa Schmitt navodi kako je „svom apsolutnom obliku izvanredni slučaj nastupio onda kada se tek mora stvoriti situacija u kojoj pravni propisi mogu vrijediti“.¹⁰² A ovlast procjene je li do takve situacije zaista i došlo pripada upravo i jedino suverenu.¹⁰³ Schmitt međutim ne pojašnjava trebaju li krizna djelovanja suverena stremiti ponovnoj uspostavi upravo onog ustava koji je vrijedio prije nastupanja izvanrednog stanja ili ne, no povijesno iskustvo u njemačkom slučaju u tom je pogledu, nažalost, sasvim jasno.¹⁰⁴

Upravo u tom povijesnom iskustvu valja sagledati i razloge reakcije na Schmittovu misao, koju su najranije formulirali klasici poput C. L. Rossitera i C. J. Friedricha. Rossiter tako piše da je jedina legitimna svrha ustavne (dakle prihvatljive, dopuštene) diktature očuvanje države i njezina ustavnog poretka, pri čemu se „u vrijeme kriza demokratska, ustavna vladavina mora privremeno prilagoditi do kojeg god je to stupnja potrebno da bi se prevladala opasnost i obnovili normalni uvjeti“.¹⁰⁵ Ili, još eksplicitnije, prema njemu, jedan od jedanaest temeljnih kriterija koncepta ustavne diktature jest upravo taj da „završetku krize mora slijediti koliko je god moguć potpun povratak na političke i vladavinske uvjete koji su postojali prije aktivacije ustavne diktature“.¹⁰⁶ Za C. J. Friedricha ustavna je diktatura skup metoda tek „privremene koncentracije ovlasti“,¹⁰⁷ a osnovni kriterij njezina razlikovanja prema „neustavnoj diktaturi“ jest u tome što ona smjera upravo očuvanju ustavnog poretka, a ne njegovu razaranju. Uz to za Friedricha u okviru legitimne primjene izvanrednih mjera, koje moraju ciljati učvršćenju ustava, ulazi i

¹⁰⁰ U tom smjeru Schmitt piše: „Jer, nije svako izvanredno ovlaštenje, nije svaka policijska mjera za stanje nužde ili uredba iz nužde već i izvanredno stanje. Naprotiv, u ovo spada ovlaštenje koje je načelno neograničeno, odnosno koje je suspenzija cjelokupnog postojećeg poretka.“ Ibid., str. 94.

¹⁰¹ U tom dijelu naime Schmitt tvrdi sljedeće: „Ako je takvo stanje nastupilo, onda je jasno da država i dalje postoji, dok se pravo povlači. Pošto je izvanredno stanje uvijek još i nešto drugo nego anarhija i kaos, u pravnom smislu još uvijek postoji poredak, iako ne pravni poredak. Egzistencija države ovdje potvrđuje nesumnjivu nadmoć nad važenjem pravne norme. Odluka se oslobađa od svake normativne vezanosti i u pravom smislu postaje apsolutna. U izvanrednom slučaju država suspendira pravo, na osnovu samoodržanja...“ Ibid., str. 94.

¹⁰² Ibid., str. 95.

¹⁰³ U tom smislu Schmitt navodi: „Ne postoji norma koja bi bila primjenjiva na kaos. Poredak mora biti uspostavljen kako bi pravni poredak imao smisla. Mora se stvoriti normalna situacija i suveren je onaj tko definitivno odlučuje o tome vlada li doista to normalno stanje.“ Ibid.

¹⁰⁴ C. Schmitt je međutim teorijski razlikovao pojmove „komesarske diktature“ i „suverene diktature“, pri čemu je osnovu razlikovanja nalazio u tome vodi li „diktatura“ prema očuvanju postojećeg poretka (komesarska diktatura) ili prema njegovu rušenju, odnosno transformaciji (suverena diktatura). Vidi Schmitt, C., *Dictatorship*, Polity Press, 2014. U tom pogledu O. Gross i F. Ní Aoláin komentiraju da „takva ovlast, ovlast suverena, omogućuje suverenu da ignorira i suspendira bilo koje ustavne norme, kao i da ih izmijeni, modificira, dopuni ili potpuno zamijeni“. Vidi Gross, O. i Ní Aoláin, F., *Law in Times of Crisis – Emergency Powers in Theory and Practice*, op. cit., str. 169.

¹⁰⁵ Vidi Rossiter, C. L., *Constitutional Dictatorship – Crisis Government in the Modern Democracies*, op. cit., str. 5–7.

¹⁰⁶ Za navedenih jedanaest kriterija Rossiterove „ustavne diktature“ vidi *ibid.*, str. 298–306.

¹⁰⁷ Vidi Friedrich, C. J., *Constitutional Government and Democracy – Theory and Practice in Europe and America*, op. cit., str. 558.

mogućnost „pravodobnih promjena“, ako je to potrebno, no ipak „ono što nikada ne može biti pravodobno jest promjena u osnovama konstitucionalizma samog“.¹⁰⁸

Od sada već klasika misli teorije izvanrednih stanja spomenimo ovdje i Johna E. Finna. Taj je autor međutim nešto rezerviraniji prema stajalištima o potrebi očuvanja ranijeg ustava kako je iznose Rossiter i Friedrich. Ono što Finna čini relevantnim jest vrlo utemeljeno obrazloženje koje on iznosi kao podlogu svojeg skeptičnog stajališta. Finn naime tvrdi kako normativni cilj povratka na raniji ustav može imati smisla primjerice u scenarijima velike ekonomske depresije ili vanjske invazije. No upozorava da su stvari bitno drugačije ako se radi o slučajevima kao što su građanski nemiri i pobune, odnosno primjeri „domaćeg političkog terorizma“, dakle slučajevi gdje „dijelovi stanovništva više ne pristaju na postojeći ustavni poredak, odnosno izravno ga odbacuju“.¹⁰⁹ U takvim situacijama, prema Finnovu mišljenju, „već i sama politička mudrost, kao i predanost ideji ustavne održivosti, zahtijevaju ne ponovnu uspostavu ustava čija se legitimnost osporava, već radije uspostavu uvjeta koji omogućavaju bolje rezoniranje o valjanosti rekonstrukciji ustavnog poretka“.¹¹⁰ U procesu takve očekivane i legitimne rekonstrukcije ipak postoji određeni minimalni, zaštićeni sadržaj. Finn se ovdje oslanja na koncepciju „konstitutivnih“ ili „predustavnih načela“, koja reguliraju stvaranje ustava, njihovo održavanje i poništavanje,¹¹¹ ali pritom ne daje njihovu iscrpnu listu. Umjesto toga centralni pojam koji tu koristi jest pojam „artikuliranog razuma“. Taj artikulirani razum naime služi kao osnova opravdanja izvanrednih mjera,¹¹² a u tom smislu, kao podloga obrazloženom postupanju vlasti, ulogu igraju načelo diobe vlasti, nadzor ustavnosti i zakonitosti, uvažavanje geografskih i kulturnih različitosti, pojedinačna prava građana te osobito poštivanje ljudskog dostojanstva.¹¹³

¹⁰⁸ Ibid., str. 581.

¹⁰⁹ Finn, J. E., *Constitutions in Crisis – Political Violence and the Rule of Law*, Oxford University Press, New York, 1991, str. 40.

¹¹⁰ Ibid.

¹¹¹ Ibid., str. 7 i 26. Finn ta pitanja razmatra kao opća pitanja konstitucionalizma, a izvanredna stanja uzima kao najbolji primjer ugrožavanja poimanja trajnosti ustava. U tom kontekstu Finn piše: „Kada ustavi prestaju obvezivati zajednice koje su ih usvojile? Svako napredno shvaćanje konstitucionalizma mora ponuditi neki odgovor na to pitanje jer nijedno poimanje ustavne vlasti ne može biti potpuno ako ne postoji uvažavanje ograničenja konstitucionalizma kao temelja političke zajednice.“ Ibid., str. 15.

¹¹² Finn u tom smislu piše sljedeće: „Barem što se tiče pitanja ustavnih kriza, konstitucionalizam treba sagledavati ne u okviru pojma ograničene vlasti, već kao predanost javnom životu temeljenu na javnoj artikulaciji razloga koji podupiru poduzimanje određenih djelovanja u cilju javnog blagostanja. Prema takvu shvaćanju, iznošenje razloga omogućuje vladi da izvršava određene tipove političke vlasti i utjecaja. Vladin neuspjeh da iznese razloge predstavlja neuspjeh vladanja na način koji bi bio sukladan s 'dubljom strukturom' ustavnog poretka“. Ibid., str. 30.

¹¹³ Ibid., str. 32 i 33 te str. 36–37.

6. ZAKLJUČAK

U ovome radu prikazano je kako se ustavi nalaze u iznimno dinamičnoj okolini, koja gotovo kontinuirano tijekom vremena prolazi kroz određene promjene. Naravno, da bi održali korak s promjenama svoje okoline, ustavi i sami moraju imati mogućnost pravovremeno se prilagoditi novim društvenim uvjetima. Toga su, kako smo vidjeli, bili svjesni već i prvi moderni ustavotvorci, pa tako već i u prvim pisanim ustavima modernog doba u nalazimo različite postupke kojima se propisuju pravila za provedbu ustavnih promjena. Ipak, s obzirom na to da su ustavi temeljni i vrhovni pravni akti kojima se polažu osnove određenog državnog i društvenog uređenja, sasvim se razumljivom čini i potreba da se osigura njihova stabilnost te trajnost kroz vrijeme. Drugim riječima, javlja se potreba da se uravnoteži nužnost ustavne promjene tijekom vremena u svrhu osiguranja učinkovitosti ustava s imanentnim im zahtjevom za osiguranjem njihove stabilnosti i trajnosti. Iako se navedena dva zahtjeva mogu činiti suprotavljenima, ipak u slučaju ispravnog razumijevanja ustavne promjene kao takve te njezina pravilnog provođenja u praksi postaje razvidnim ne samo nepostojanje nesklada između nužnosti ustavne promjene sa zahtjevom očuvanja njegove stabilnosti i trajnosti, nego nam postaje jasnim kako između njih postoji sukladnost, štoviše, vidimo kako upravo ustavna promjena služi kao mehanizam za osiguranje stabilnosti i trajnosti ustava.

Da bismo shvatili na koji način ustavna promjena služi svrsi očuvanja stabilnosti i trajnosti određenog ustava, nužno je, ponovimo, ispravno razumjeti ustavnu promjenu. U tome smislu ne samo što smo pokazali teoretska promišljanja brojnih autora koji su uvidjeli da ustavna promjena uvijek i nužno obuhvaća samo one intervencije u ustav koje su sukladne sa suštinom i biti postojećeg ustava nego smo i vidjeli da u praksi brojni sudovi nadležni za zaštitu ustava i ustavnog poretka u postupcima nadzora materijalne ustavnosti ustavnih promjena polaze od shvaćanja kako svaki ustav sadrži određena temeljna načela koja određuju njegovu bit i identitet te kao takva ne mogu biti narušena u postupcima promjene ustava. Ovdje se ne radi, kako smo i pokazali u radu, samo o izričito predviđenim ograničenjima ustavne promjene u tzv. klauzulama vječnosti, nego je riječ o tome da svaki ustav nužno ima svoja određena načela i značajke koji sačinjavaju njegov identitet i bit te kao takvi ne mogu biti narušeni u postupku ustavnih promjena. Dakako, navedena ograničenja ne odnose se samo na formalne, ustavom izričito propisane postupke za promjenu ustava nego jednako tako, a i više, i na neformalne promjene ustava koje se događaju prilikom tumačenja ustavnih odredbi radi njihove primjene na konkretne situacije.

Naravno, tijekom svoga postojanja ustavi se ne susreću uvijek samo s promjenama okoline koje su prirodne i manje više očekivane, pokatkada takve promjene izlaze izvan redovitog stanja stvari i ustave suočavaju i s izvanrednim okolnostima. Mogući utjecaj izvanrednih stanja na procese promjene ustava nikako ne smije zanemariti, a takav zaključak proizlazi već i iz činjenice da izvanredna stanja u svojem dosegu utječu na obje temeljne sastavnice sadržaja ustavnog prava: kako na ovlasti ustavno definiranih tijela tako i na poziciju ljudskih prava i sloboda. Stoga je ovdje, u kontekstu teme našeg rada,

ključno pitanje smiju li izvanredna stanja služiti kao povod za promjene ustava ili se krizna djelovanja moraju ograničiti na to da se, jednom kada kriza prođe, osigura povratak na ustav kakav je vrijedio prije nastupanja krize same. U tom smo smislu prikazali suprotstavljena stajališta doktrine, uključujući i vjerojatno najizgledniji scenarij da se u izvanrednim okolnostima vrlo lako može očekivati neka vrsta krizne ili postkrizne rekonstrukcije ustava.

STABILITY AND DURABILITY OF THE CONSTITUTION IN NORMAL CIRCUMSTANCES AND IN A STATE OF EMERGENCY

This paper discusses the preservation of the constitution and its durability and stability over time, both in normal circumstances and during a state of emergency. The first part of the paper discusses the importance of preserving the stability and durability of the constitution as the highest legal act of the state. The need to maintain constitutional stability and durability emerged from the time of the first modern written constitutions, and it is of equal importance today. However, in order to preserve the constitution in a changing environment, it is necessary to enable it to adapt to new circumstances. The second and third parts of the paper deal with the relationship between constitutional change and constitutional stability and durability. The authors show that constitutional change contributes to preserving constitutional stability and durability. Ultimately, it is of great importance to consider the processes of constitutional modifications in a state of emergency. The fourth part of this paper discusses how states of emergency affect constitutional modifications and the preservation of the stability and durability of the constitution.

Keywords: constitution, constitutional changes, constitutional stability, states of emergency

Đorđe Gardašević, PhD, Associate Professor at the Chair of Constitutional Law of the Faculty of Law of the University of Zagreb

Vedran Zlatić, PhD, Research Assistant at the Chair of Constitutional Law of the Faculty of Law of the University of Split

UGOVOR O POREZKOM SAVJETNIŠTVU

Pregledni znanstveni rad

UDK 338.516:347.721

336.226.13

340.5

Primljeno: 14. prosinca 2021.

Dr. sc. Ivan Akrap*

U radu se analiziraju pravna priroda ugovora o poreznom savjetništvu te prava i obveze strana. Upozorava se na nepostojanje nominatnog ugovora u hrvatskom pravu kojem bi taj ugovor svojom prirodom mogao odgovarati. Predlaže se po uzoru na njemačko pravo ugovor o poreznom savjetništvu smatrati inominatnim ugovorom o skrbi za pribavljene poslove. Pritom se upućuje na odgovarajuću primjenu odredbi ZOO-a o ugovoru o nalogu. Skreće se pozornost na dominantnu činidbu ugovora, koja može sadržavati elemente i ugovora o djelu i ugovora o službi. Razgraničava se ugovor o skrbi za pribavljene poslove od „čistih“ ugovora o službi i ugovora o djelu. Upozorava se na pravne posljedice razgraničenja karakteristične činidbe ugovora o službi i ugovora o djelu u ugovoru o poreznom savjetništvu. Opisuju se prava i obveze strana, posebno poreznog savjetnika kroz predugovorne radnje, tijekom trajanja i nakon prestanka ugovora.

Ključne riječi: ugovor o poreznom savjetništvu, pravna priroda ugovora, ugovor o skrbi za pribavljene poslove, prava i obveze poreznog savjetnika

1. UVOD

Porezno savjetništvo u Republici Hrvatskoj organizirano je kao neovisno i samostalno zanimanje poreznih savjetnika, čija je zadaća da se na pouzdan način osigura pravilna primjena poreznih propisa od poreznih obveznika.¹ Odnos između poreznog savjetnika i njegove stranke reguliran je ugovorom o poreznom savjetništvu te podredno odredbama Zakona o poreznom savjetništvu i Etičkim kodeksom poreznih savjetnika. Ugovorom o poreznom savjetništvu regulira se pravni odnos između poreznog savjetnika kao samostalnog zanimanja i poreznog obveznika kao naručitelja. Sadržaj ugovora ovisi o nalogu naručitelja te može obuhvaćati samo jedan (kratkotrajni) posao, ali i kontinuiranu i dugoročnu obvezu savjetovanja. Sadržaj obveze poreznog savjetnika iz naloga naručitelja odredit će i pravnu prirodu ugovora. Zakon o poreznom savjetništvu propisuje obvezatnost forme ugovora te se on sklapa u pisanom obliku. Iznimno, ako bi se djelatnost poreznog savjetništva obavljala za pojedini slučaj, npr. izrada pojedinačnog mišljenja o određenom poreznom pitanju, za valjanost ugovora ne bi se tražila pisana forma. Kao i za svaki ugovor, važno je da strane što preciznije odrede predmet ugovora i sadržaj svojih obveza. U ugovoru o poreznom savjetništvu on može biti jako široko postavljen. Tako

* Viši predavač, Sveučilište u Splitu, Odjel za stručne studije

¹ Čl. 1. i 2. Zakona o poreznom savjetništvu (Narodne novine br. 127/00, 76/13, 115/16).

porezni savjetnik može pružati uslugu kontinuiranog savjetovanja u svim pitanjima iz zakonodavstva vezanog za poreze i druga javna davanja. Uslugu savjetovanja uobičajeno prate i nadzor pravilnosti vođenja poreznih i računovodstvenih evidencija, pomoć kod izrade poreznih prijava, ali i zastupanje u poreznim postupcima pred poreznim tijelima. U poreznim sporovima koji se vode pred sudovima uloga poreznog savjetnika ograničena je samo na sudjelovanje, a ne i vođenje postupka. Međutim predmet ugovora može biti i samo izrada pojedinačnog mišljenja ili vještačenja. Bez obzira na predmet, za valjano ispunjenje ugovora bitna je suradnja naručitelja i poreznog savjetnika jer je za nesmetan rad poreznog savjetnika nužno da mu naručitelj pravovremeno dostavi razne isprave, dokumentaciju i porezno-računovodstvenu evidenciju koja mu je nužna za obavljanje usluga poreznog savjetništva.

Rad se bavi ugovorom o poreznom savjetništvu, njegovom pravnom prirodom i dominantnim činidbama poreznog savjetnika. U tom okviru naznačuju se i prava i obveze poreznog savjetnika i naručitelja njegovih usluga. Zadaća ovog rada nije ulaziti u odgovornost poreznog savjetnika, bilo ugovornu bilo izvanugovornu, ni u statusna pitanja vezana uz ustroj poreznih savjetnika te organizaciju njihova poslovanja.

2. PRAVNA PRIRODA UGOVORA – INOMINATNI UGOVOR O SKRBI ZA PRIBAVLJENE POSLOVE

U hrvatskom pravu ugovor o poreznom savjetništvu nije nominatni ugovor. S obzirom na to da važan element u njegovu sklapanju igra nalog naručitelja, od nominatnih ugovora bio bi mu najbliži ugovor o nalogu. Baš kao i kod ugovora o nalogu, njegova je gospodarska svrha obaviti određeni posao prema trećim osobama. Sadržaj tog posla pobliže se određuje nalogom naručitelja. U najširem obliku on obuhvaća sve poslove koji se tiču savjetovanja naručitelja o svim poreznim pitanjima, pomaganja oko izrade poreznih prijava, zastupanja u poreznim postupcima pred poreznim tijelima, sudjelovanja u poreznim sporovima pred sudovima, nadziranja pravilnosti vođenja poreznih i računovodstvenih evidencija koje se vode radi izrade poreznih prijava i drugih poreznih isprava te ispunjavanja porezne prijave i drugih isprava koje je porezni obveznik dužan izrađivati i dostavljati u poreznom postupku.² Za razliku od ugovora o nalogu, koji obuhvaća poduzimanje širokog spektra poslova, i besplatnih i naplatnih,³ prvenstveno pravnih, ali i faktičkih, koji služe ostvarenju svrhe konkretnog pravnog posla,⁴ predmet ugovora o poreznom savjetništvu određeniji je, a samim time i uži od širokog opsega poslova koje je moguće podvrgnuti ugovoru o nalogu. On je ograničen na ostvarivanje i zaštitu poreznih interesa naručitelja, koje je tim ugovorom naručitelj prenio na poreznog savjetnika.⁵ Prema tome ugovor o poreznom savjetništvu jest inominatni ugovor o skrbi za pribavljene poslove po uzoru na njemački *Geschäftsbesorgungsvertrag*, koji je reguliran

² Čl. 4. st. 3. i 4. Zakona o poreznom savjetništvu.

³ Naplatnost ugovora o nalogu proizlazi iz izričite odredbe čl. 763. st. 2. ZOO-a.

⁴ Slakoper, Z., u: Gorenc, V. et al., *Komentar zakona o obveznim odnosima*, Zagreb, 2005, str. 1122.

⁵ Tako BGH u presudi od 11. 5. 2006., IX ZR 63/05.

§ 675. *Bürgerliches Gesetzbuch* (BGB-a). Ugovor o skrbi za pribavljene poslove razlikuje se od ugovora o nalogu prvenstveno u svom sadržaju, koji je određeniji od sadržaja ugovora o nalogu. On je uži i ograničava se samo na one poslove ekonomske prirode koji služe ostvarivanju tuđih imovinskih interesa.⁶ Stoga on bolje odgovara sadržaju pravnih odnosa između poreznog savjetnika i naručitelja jer ne obuhvaća sve vrste pravnih poslova, poput ugovora o nalogu, nego se fokusira na poreznu sferu imovinskih interesa naručitelja. Njegov ga uži sadržaj i razdvaja od pojma ugovora o nalogu, koji također u svojoj srži skrbi za interese gospodara posla koje je je on kao nalogodavac prenio na nalogoprimca. To proizlazi iz čl. 765. st. 1. ZOO-a, gdje se izričito navodi da je "nalogoprimac dužan u svemu skrbiti o interesima nalogodavca i njima se rukovoditi." Stoga će se "pribavljanje posla" iz ugovora o skrbi za pribavljene poslove odnositi isključivo na samostalne aktivnosti gospodarske vrste koje služe zaštiti imovinskih interesa nalogodavca.⁷ Ugovor o skrbi za pribavljene poslove uvijek je naplatni pravni posao, za razliku od naloga, koji može biti i besplatan.⁸

Ugovor o skrbi za pribavljene poslove kao predmet uvijek ima dominantnu činidbu iz ugovora o službi⁹ ili ugovora o djelu. On predstavlja njihov pojavni oblik. Hoće li činidba imati karakteristike one iz ugovora o službi ili ugovora o djelu, procjenjivat će se od slučaja do slučaja. Međutim to ne znači da se radi o istovjetnim ugovorima. Samo ako činidba iz ugovora kojim se "pribavlja posao" ima karakteristike ugovora o djelu ili ugovora o službi, radit će se o inominatnom ugovoru o skrbi za pribavljene poslove. U suprotnom, ako nedostaje činidba karakteristična za ugovor o djelu ili ugovor o službi, radit će se o ugovoru o nalogu. S druge strane ako se tim pravnim poslom ne skrbi za pribavljene poslove gospodara posla, odnosno nalogodavca, a činidba ima karakteristike ugovora o djelu ili službi, radit će se o "čistim" ugovorima o službi, odnosno djelu.

U podjeli između "čistih" ugovora o službi i djelu i onih koji imaju za predmet "pribavljanje posla" razvile su se dvije teorije – teorija jedinstva i teorija razdvajanja. Zastupnici teorije jedinstva (njem. *Einheitstheorie*)¹⁰ ne prave razliku između pribavljanja posla kao

⁶ Fischer, D., u: Bamberger, H. G., Roth, H., Hau, W., Poseck, R., (ur.), *Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 2: §§ 481-704 AAG*, 4. Auflage, München, 2019, § 675., Rn. 3, te presude BGH, VII ZR 120/65 od 25. 4. 1966., BGH, XI ZR 3/88 od 25. 10. 1988., BGH, VI ZR 7/91 od 12. 11. 1991., BGH, III ZR 279/03 od 29. 4. 2004.

⁷ Harke, J. D., *Besonderes Schuldrecht*, Berlin, 2011, § 8. Fremdnützige Geschäftsführung, Rn. 416. Takav stav zauzima i BGH u presudi od 25. 4. 1966., VII ZR 120/65.

⁸ Besplatnost ugovora o nalogu proizlazi iz čl. 763. st. 2. kao iznimka od naplatnosti "osim ako je drukčije ugovoreno ili proizlazi iz naravi međusobnog odnosa". Stoga je naplatnost naloga dispozitivne prirode, pa strane mogu ugovoriti i drukčije, dok nenaplatnost može proizlaziti i iz naravi međusobnog odnosa, poput prijateljstva ili srodstva. Prijateljstvo kao međusobni odnos koji isključuje naplatnost ugovora potvrđuje i sudska praksa u presudi OS Rijeka od 9. 8. 1989., Gž-1215/89.

⁹ O ugovoru o službi kao inominatnom ugovoru prisutnom u hrvatskom pravu v. Grgurev, I., *Prava priroda i sadržaj menadžerskih ugovora*, Zagreb, 2011, a o propuštenoj mogućnosti uvođenja ugovora o službi kao imenovanog ugovora u ZOO-u v. Grgurev, I., *Ugovor o službi – novi imenovani ugovor?*, Pravo u gospodarstvu, 40 (2001), 4, 273–280.

¹⁰ Detaljnije o povijesnom razvoju teorije jedinstva i njezinim zagovornicima od donošenja BGB-a do danas vidi u: von Staudiger, J., *Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, Buch 2 – Recht der Schuldverhältnisse §§ 662-675b*, Berlin, 2017, § 662, Rn. 11.–14.

dominante činidbe ugovora o nalogu i pribavljanja posla koji za činidbu ima karakteristične činidbe ugovora o službi, odnosno ugovora o djelu.¹¹ S druge strane zastupnici dominantne teorije razdvajanja (njem. *Trennungstheorie*)¹² polaze od toga da postoje "obične" činidbe ugovora o službi, odnosno ugovora o djelu, i one koje služe pribavljanju nekog posla za nalogodavca, gospodara posla.¹³ Dok bi se na prve primjenjivale odredbe koje važe za ugovore o službi i djelu, na druge bi se na odgovarajući način primjenjivale odredbe ugovora o nalogu. Međutim za ugovor o skrbi za pribavljene poslove bitno je da gospodar posla kao nalogodavac prenosi na pribavitelja posla kao nalogoprimca posao koji već pripada poslovnom krugu gospodara posla.¹⁴ Dakle izvorno je taj samostalni posao ekonomske prirode pripadao krugu poslova gospodara posla za koje se on osobno brinuo te ga je naknadno prenio pribavitelju posla.¹⁵ To ga ujedno i razlikuje od ugovora o nalogu, kod kojeg nalogodavac ne prenosi posao nalogoprimcu, nego ovlaštenje da za njega obavi određene poslove prema trećima i po njihovu ih završetku prenese natrag na njega.¹⁶ U skladu s teorijom razdvajanja, u ugovoru o skrbi za pribavljene poslove obvezuje se pribavitelj posla kao nalogoprimac gospodaru posla kao nalogodavcu samostalno voditi poslove ekonomske prirode, koji služe zaštiti imovinskih interesa gospodara posla.¹⁷ U obavljanju posla koji pribavitelj posla obavlja za gospodara posla mora postojati određena razina samostalnosti pribavitelja posla. Pored toga što u odnosu na gospodara posla snosi visok stupanj osobne odgovornosti, on mora imati prostora za donošenje samostalnih odluka i postupanja.¹⁸ Također, činjenica da je s obzirom na odgovarajuću primjenu odredbi ugovora o nalogu pribavitelj posla vezan uputama¹⁹ gospodara posla kao nalogodavca ne isključuje njegovu samostalnost u obavljanju posla.²⁰ Za njegovu samostalnost značajno je to da u skladu sa svojim stručnim znanjem može samostalno donositi odluke, a da za njihovo donošenje nije vezan uputama gospodara posla.²¹ Upravo mu je zbog tog znanja i stručnosti i povjerena skrb za pribavljene poslove od strane gospodara posla.²² Kad pribavitelj posla ne bi imao karakteristike koje se od njega traže za konkretni posao, gospodar posla ne bi ga ni angažirao, pa bi taj posao odradio samostalno ili bi angažirao neku treću osobu.

¹¹ Illmer, M., *Systematik des Rechts der (entgeltlichen) Geschäftsbesorgung*, Max Planck Private Law Research paper, no. 12/29, 76 (2012), 837–863, str. 842.

¹² Teorija razdvajanja nametnula se kao dominantna teorija i u pravnoj književnosti i u sudskoj praksi, koja je razvila i samostalnu formulu kojom razdvaja pojam skrbi o pribavljenim poslovima unutar ugovora o nalogu i samostalnog ugovora o skrbi za pribavljene poslove. Detaljnije o tome vidi u: von Staudiger, J., op. cit. u bilj. 10, Rn. 15.–16.

¹³ Ibid., str. 843.

¹⁴ Oetker, H., Maultzsch, F., *Vertragliche Schuldverhältnisse*, Berlin, 2013, § 11., Rn. 79.

¹⁵ Presuda BGH od 25. 4. 1966., VII ZR 120/65.

¹⁶ Prijenos svega pribavljenog iz posla s trećima propisana je za nalogoprimca čl. 768. ZOO-a.

¹⁷ Heermann, P. W. u: Säcker, F. J., Rixecker, R., Oetker, H., Limperg, B. (ur.), *Münchener Kommentar zum BGB, Band 6*, 8. Auflage, München, 2020, § 675., Rn. 3.

¹⁸ Ibid., § 675., Rn. 6.

¹⁹ Vezanost nalogoprimca uputama proizlazi iz čl. 765. ZOO-a.

²⁰ Oetker, H., Maultzsch, F., op. cit. u bilj. 12, § 11., Rn. 80.

²¹ Heermann, P. W., u: Säcker, F. J., Rixecker, R., Oetker, H., Limperg, B. (ur.), op. cit. u bilj. 15, § 675., Rn. 6.

²² Ibid., § 675., Rn. 6.

U okviru ugovora o skrbi za pribavljene poslove pribavitelj posla obavlja poslove ekonomske prirode. Time se iz kruga poslova isključuju poslovi koji bi uobičajeno potpadali pod moguće činidbe ugovora o djelu, odnosno ugovora o službi, poput poslova iz područja umjetnosti, glazbe, znanosti, medicine i sl.²³ Takvi poslovi i dalje mogu biti predmet "čistih" ugovora o djelu ili ugovora o službi, ali oni nemaju za predmet "pribavljanje posla", pa time ne čine ugovor o skrbi za pribavljene poslove niti se na njih na odgovarajući način primjenjuju odredbe ZOO-a o nalogu.

Dalje, radnje pribavitelja posla koje su ekonomske prirode moraju biti usmjerene na čuvanje tuđih imovinskih interesa (tj. imovinskih interesa gospodara posla). Pri tome ne treba izjednačavati imovinski interes gospodara posla s usmjerenosti činidbe na novac jer i "čisti" ugovori o djelu, odnosno službi, imaju dominantnu činidbu usmjerenu na novac.²⁴ Bitno je da pribavitelj posla, izvršavajući svoju obvezu, utječe na imovinu gospodara posla. Hoće li on svojim postupanjem utjecati da se ta imovina poveća, nije od značenja za činjenicu da je takva njegova radnja usmjerena na očuvanje tuđih interesa. Za to nije odlučno čak ni da on upravlja tom imovinom, već je dovoljna i sama činjenica da pribavitelj posla čuva imovinsko stanje od moguće prijetnje, služi ostvarenju imovinskih interesa gospodara posla.²⁵

Na ugovor o skrbi za pribavljene poslove na odgovarajući bi se način primjenjivale odredbe ugovora o nalogu iz ZOO-a. Iako BGB u § 675. st. 1., kojim se regulira ugovor o skrbi za pribavljene poslove, isključuje primjenu odredbi kojima se definira ugovor o nalogu i kojima se regulira neprenosivost naloga, za to u našem pravu nema potrebe, pa bi i ti članci ugovora o nalogu bili primjenjivi na inominatni ugovor o skrbi za pribavljene poslove. Razlozi zbog kojih se u njemačkom pravu isključuje iz primjene odredba kojom se definira nalog²⁶ jesu u njegovoj nenaplatnosti, dok je ugovor o skrbi za pribavljene poslove uvijek naplatan ugovor. S obzirom na to da je u našem pravu ugovor o nalogu u pravilu naplatan, što proizlazi iz odredbe čl. 763. st. 2. ZOO-a, nema potrebe za njegovim isključenjem iz odgovarajuće primjene na ugovor o skrbi za pribavljene poslove. Što se tiče isključenja iz odgovarajuće primjene čl. 767. ZOO-a, kojim se potvrđuje dužnost osobnog izvršenja naloga, a po uzoru na njegovo isključenje u njemačkom pravu, razlikujemo dvije situacije. Karakteristika je ugovora o nalogu da se on sklapa s obzirom na osobna svojstva nalogoprimca (*intuitu personae*)²⁷ i s povjerenjem nalogodavca u osobu nalogoprimca.²⁸ Iznimno, izvršenje naloga može se povjeriti drugome. Pretpostavka je za to da postoji dopuštenje nalogodavca ili da je na to primoran

²³ Oetker, H., Maultzsch, F., op. cit. u bilj. 12, § 11., Rn. 80.

²⁴ Heermann, P. W. u: Säcker, F. J., Rixecker, R., Oetker, H., Limperg, B. (ur.), op. cit. u bilj. 15, § 675., Rn. 8. To proizlazi i iz odredbe čl. 590. ZOO-a za ugovor o djelu, dok se za ugovor o službi kao neimenovani ugovor hrvatskog prava mogu primijeniti pravila o naplatnosti takva ugovora iz § 611. BGB-a.

²⁵ Ibid., § 675., Rn. 8.

²⁶ § 662. BGB-a glasi: "Prihvatom naloga obvezuje se nalogoprimac besplatno pribaviti posao nalogodavcu koji je ovaj prenio na njega."

²⁷ Slakoper, Z. u: Gorenc, V. (ur.), op. cit. u bilj. 4, str. 1131.

²⁸ Fischer, D. u: Bamberger, H. G., Roth, H., Hau, W., Poseck, R. (ur.), op. cit. u bilj. 6, § 664., Rn. 2.

okolnostima.²⁹ Razlozi zbog kojih se iz odgovarajuće primjene odredbi ugovora o nalogu isključuje primjena čl. 767. st. 1. ZOO-a o osobnom ispunjenju naloga, a po poredbenom uzoru, § 664. st. 1. BGB-a, očito su bili u tome da se dopusti prijenos ovlaštenja za ispunjenje naloga na treću osobu. Međutim takva odredba nema smisla kada je dominantna činidba ugovora o skrbi za pribavljene poslove ona iz ugovora o službi, jer zabrana prijenosa ovlaštenja za ispunjenje naloga na treću osobu proizlazi iz same definicije ugovora o službi.³⁰ Međutim ako je dominantna činidba ona iz ugovora o djelu, onda bi iz primjene odredbi ugovora o nalogu na ugovor o skrbi za pribavljene poslove trebalo isključiti primjenu čl. 767. st. 1. ZOO-a. Kako ugovor o poreznom savjetništvu može imati i činidbe ugovora o službi koja je dominantna, ali iznimno i ugovora o djelu,³¹ opravdano je isključenje iz odgovarajuće primjene odredbe čl. 763. ZOO-a, dok bi se odredba čl. 767. ZOO-a trebala isključivati iz primjene onda ako ugovor o poreznom savjetništvu sadrži dominantnu činidbu iz ugovora o djelu.

3. UGOVOR O POREZKOM SAVJETNIŠTVU S DOMINANTNOM ČINIDBOM UGOVORA O SLUŽBI ILI UGOVORA O DJELU I PRAVNE POSLJEDICE NJIHOVA RAZGRANIČENJA

Sadržaj i opseg obveze poreznog savjetnika proizlazi iz odredbi Zakona o poreznom savjetništvu te odredbi ugovora sklopljenog između poreznog savjetnika i naručitelja. Hoće li taj ugovor imati karakteristike ugovora o službi ili ugovora o djelu, ovisi o dominantnoj činidbi na koju se porezni savjetnik u njemu obvezuje. U pravilu će činidba poreznog savjetnika imati karakteristike ugovora o službi, a tek iznimno ugovora o djelu.³² Uobičajeno će porezni savjetnik za naručitelja obavljati usluge savjetovanja u poreznim pitanjima, pomoć kod izrade poreznih prijava, pružati nadzor pravilnosti vođenja poreznih i računovodstvenih evidencija koje se vode radi izrade poreznih prijava i financijskih izvješća i nadzor sustava unutarnje kontrole. Pored toga zastupat će naručitelja u poreznim postupcima pred poreznim tijelima te sudjelovati u sporovima pred sudovima.³³ Prema tome ugovorom se na poreznog savjetnika prenosi skrb oko svih poreznih interesa naručitelja. Ta činidba više odgovara ugovoru o službi nego ugovoru o djelu.³⁴ Temeljna razlika između te dvije činidbe jest u tome što je kod ugovora o službi predmet činidbe kontinuirani rad, a ne rezultat rada, dok je kod ugovora o djelu bitan

²⁹ Čl. 767. st. 2. ZOO-a.

³⁰ Tako i Heermann, P. W. u: Säcker, F. J., Rixecker, R., Oetker, H., Limperg, B. (ur.), op. cit. u bilj. 15, § 675., Rn. 24.

³¹ Detaljnije o tome kada pojedina činidba ima karakteristike ugovora o službi, odnosno ugovora o djelu, vidi u poglavlju 3.

³² Zugehör, H., *Grundsätze der zivilrechtlichen Haftung der Rechtsanwälte, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer*, 1. Auflage, 2009, Rn. 5, Nickert, C., Nickert, A., Lienhard, F., *Die Haftung des Steuerberaters*, 2. Auflage, Wiesbaden, 2016, str. 2. Takav stav zauzima i poredbena sudska praksa, tako presuda BGH od 11. 5. 2006., IX ZR 63/05.

³³ Čl. 2. st. 2. i čl. 4. st. 3. Zakona o poreznom savjetništvu.

³⁴ Tako i sudska praksa u presudi BGH od 11. 5. 2006. – IX ZR 63/05.

rezultat rada, a ne sam rad.³⁵ Stoga kod ugovora o poreznom savjetništvu kod kojeg je dominantna činidba iz ugovora o službi u prvom planu stoji rad poreznog savjetnika, bez obveze za osiguravanje određenog ishoda tog rada.³⁶ Osim toga ishod rada poreznog savjetnika često ovisi i o drugim sudionicima u poreznom postupku, poput Porezne uprave ili Samostalnog sektora za drugostupanjski upravni postupak Ministarstva financija. Upravo oni donose odluke kojima se rješava³⁷ porezni postupak naručitelja koji je poreznom savjetniku predao na skrb svoje porezne interese. Upravo ta činjenica da porezni savjetnik ne može samostalno kreirati ishod svoga rada potvrđuje da se u ovom slučaju radi o činidbi iz ugovora o službi, a ne iz ugovora o djelu.³⁸ Stoga će se u svim slučajevima u kojima se porezni savjetnik obvezuje na neku (dugotrajnu) činidbu koja pretpostavlja njegovu kontinuiranu skrb o porezno-ekonomskim interesima svog naručitelja raditi o ugovoru koju ima dominantnu činidbu iz ugovora o službi.³⁹ U okviru takva ugovora porezni se savjetnik obvezuje na različite radnje, koje nisu usmjerene na određeni ishod, odnosno rezultat tog rada.⁴⁰ Konkretni primjer takve činidbe jest klasično porezno savjetovanje klijenta, u kojem se porezni savjetnik obvezuje na davanje poreznih savjeta putem telefona, elektroničke pošte ili na drugi sličan način te se stavlja na raspolaganje u određeno doba dana, za vrijeme čitavog trajanja ugovora. Ti savjeti mogu predlagati investiranje, otuđenje imovine, korištenje poreznih olakšica, osnivanje novih trgovačkih društava radi smanjenja porezne obveze, zastupanje klijenta pred poreznim tijelima i sl. Činjenica što pored kontinuirane činidbe savjetovanja porezni savjetnik sastavlja različite dokumente i obrasce, čime ujedno i postiže određeni ishod, odnosno rezultat svog rada, ne čini ovaj ugovor ugovorom o skrbi za pribavljene poslove s dominantnom činidbom ugovora o djelu.⁴¹ Hoće li se raditi o jednoj ili drugoj vrsti ugovora, procjenjivat će se kroz ukupnost sadržaja sklopljenog ugovora te cilja koji je naručitelj sklapanjem tog ugovora s poreznim savjetnikom želio postići.⁴²

Činidba koja je karakteristična za ugovor o djelu dominirat će u ugovoru o poreznom savjetništvu kada se radi o slučaju u kojem se porezni savjetnik obvezuje na (jednokratnu) činidbu poput izrade bilance ili drugog financijskog izvješća, davanje mišljenja o određenom porezno-pravnom pitanju ili jednokratni porezni savjet.⁴³ Tada se obveza

³⁵ Gorenc, V. u: Gorenc, V. et al., *Obvezno pravo, Posebni dio I, Pojedini ugovori*, Zagreb, 2012, str. 269. Oetker, H., Maultzsch, F., op. cit. u bilj. 12, § 7., Rn. 7.

³⁶ Gehrlein, M., *Anwalts- und Steuerberaterhaftung*, 5. Auflage, Frankfurt am Main, 2019, str. 2.

³⁷ Stranke koje nisu zadovoljne rješenjem drugostupanjskog tijela mogu pokrenuti upravni spor pred Upravnim sudom Republike Hrvatske.

³⁸ Ritterbach, C., Dibbelt, M., Wegner, A., *Steuerberaterhaftung*, 1. Auflage, 2016, str. 16.

³⁹ Takav stav zauzima i BGH u presudi od 11. 5. 2006. – IX ZR 63/05, u presudi od 4. 6. 1970. – VII ZR 187/68, u presudi od 6. 11. 1980 – VII ZR 237/79, zatim OGH u presudi od 26. 1. 1995., 8 Ob 7/93; u presudi od 20. 1. 2000., 6 Ob 304/99w; u presudi od 15. 11. 2006, 9ObA 171/05w.

⁴⁰ Presuda BGH od 11. 5. 2006. – IX ZR 63/05.

⁴¹ Takav stav zauzima i BGH u presudi od 11. 5. 2006. – IX ZR 63/05 te u presudi od 4. 6. 1970. – VII ZR 187/68.

⁴² Presuda BGH od 11. 5. 2006. – IX ZR 63/05.

⁴³ Presuda BGH od 17. 10. 1991 – IX ZR 255/90, presuda od 7. 12. 2017. – IX ZR 25/17, presuda od 14. 7. 2012. – IX ZR 145/11, presuda od 11. 5. 2006. – IX ZR 63/05; OLG Köln od 18. 6. 2009. – 8 U 56/08, zatim OGH u presudi 26. 1. 1995., 8 Ob 7/93; u presudi od 20. 1. 2000., 6 Ob 304/99w; u presudi od 15. 11. 2006., 9ObA 171/05w.

poreznog savjetnika sastoji u određenom djelu kao rezultatu njegova rada. Obveza je ispunjena tek ako porezni savjetnik isporuči djelo koje je predmet naloga kojim je sklopljen ugovor. Predmet naloga u ovom slučaju može biti materijalne, ali i nematerijalne (duhovne) prirode. O prvom će se slučaju raditi kada je predmet naloga npr. izrada financijskog izvješća ili podnošenje porezne prijave, a o drugom kada porezni savjetnik duguje npr. porezni savjet o određenom porezno-pravnom pitanju. Iz navedenog je vidljivo da iste činidbe kao predmet konkretnog ugovora mogu biti karakteristične činidbe i ugovora o djelu i ugovora o službi. Također, vrlo je često da unutar ugovora s dominantnom činidbom ugovora o službi ima i elemenata ugovora o djelu, ali oni ne prevladavaju te time ne utječu na kvalifikaciju ugovora kojim dominira činidba karakteristična za ugovor o službi.⁴⁴ Takav će slučaj biti ako se porezni savjetnik obveže na dugotrajnu činidbu čiji je predmet skrb o svim poreznim interesima naručitelja, pa unutar toga i na izradu godišnje prijave poreza ili izradu financijskog izvješća.⁴⁵ Stoga će procjena činidbe koja određuje radi li se o ugovoru o skrbi za pribavljene poslove s karakteristikama ugovora o službi ili ugovora o djelu uvijek biti određivana od slučaja do slučaja. Tako se npr. činidba kojom porezni savjetnik pronalazi rješenje za smanjenje porezne obveze prijenosom dobiti na novoosnovano trgovačko društvo može činiti kao uobičajeni porezni savjet unutar ugovora o poreznom savjetništvu s karakteristikama ugovora o službi. Međutim u konkretnom slučaju sud je zauzeo stav da se, s obzirom na to da se radi o potpuno novom konceptu smanjenja porezne obveze, i to na način da se osnuje novo društvo kapitala na koje bi se nakon povećanja temeljnog kapitala prenijela dobit iz drugog društva kapitala i na taj način značajno smanjilo porezno terećenje, radi o isporučenom djelu.⁴⁶ Stoga se konkretni ugovor treba procijeniti kao ugovor o poreznom savjetništvu s dominantnom činidbom ugovora o djelu. Obveže li se porezni savjetnik poduzetniku kao naručitelju da će ispitati postoje li stečajni razlozi koji vode otvaranju stečajnog postupka, radi se o činidbi karakterističnoj za ugovor o djelu, čiji predmet nije porezno savjetovanje.⁴⁷ Naime polazi se od stava da bi drugačije tumačenje previše ekstenzivno tumačilo pojam poreznog savjetovanja i time prelazilo granice uobičajenih radnji poreznih savjetnika prilikom pružanja poreznih savjeta. Striktnim tumačenjem odredbi o poslovima i ovlastima poreznog savjetnika u čl. 4. i čl. 2. Zakona o poreznom savjetništvu moglo bi se dovesti u pitanje i ovlaštenje poreznog savjetnika na izradu takva mišljenja (djela) kojemu je cilj ispitati postoje li razlozi za pokretanje stečajnog postupka sukladno odredbama stečajnog zakona. Naime navedenim odredbama poslovi poreznog savjetnika vežu se uz porezna pitanja i sve poslove vezane uz porezni postupak počevši od izrada poreznih i računovodstvenih evidencija koje vode izradi porezne prijave, kontinuirano porezno praćenje poreznog obveznika, zastupanje u poreznim postupcima pred poreznim tijelima te sudjelovanje u upravnim sporovima. Ni iz odredbi čl. 14. Zakona o poreznom savjetništvu kojim se reguliraju prava i obveze poreznog savjetnika ne

⁴⁴ Tako i presuda OGH od 26. 1. 1995. 8 Ob 7/93.

⁴⁵ Tako i presuda OGH od 26. 1. 1995. 8 Ob 7/93.

⁴⁶ Vidi presudu BGH od 7. 12. 2017. – IX ZR 25/17.

⁴⁷ Tako i presuda BGH od 1. 2. 2000. – X ZR 198/97, presuda od 7. 2. 2002. – III ZR 1/01, presuda od 14. 7. 2012. – IX ZR 145/11.

proizlazi ovlaštenje na postupanje poreznih savjetnika izvan pitanja vezanih uz poreze i porezni postupak. Za razliku od toga njemački zakon kojim se regulira porezno savjetništvo *Steuerberatungsgesetz* u § 57. st. 3. toč. 3. izričito dopušta poreznim savjetnicima djelatnosti poslovnog savjetovanja, vještačenja te skrbničkih poslova, kao i izdavanja potvrda o primjeni poreznih propisa kod bilance i računa dobiti i gubitka. Trebalo bi po uzoru na § 57. *Steuerberatungsgesetz* izmijeniti i dopuniti Zakon o poreznom savjetništvu u dijelu kojim se reguliraju prava i obveze poreznog savjetnika i proširiti djelokrug djelatnosti poreznih savjetnika.

3.1. Pravne posljedice razgraničenja karakteristične činidbe ugovora o službi i ugovora o djelu

Razlozi zbog kojih je potrebno unutar ugovora o poreznom savjetništvu razdvojiti činidbe koje pripadaju ugovoru o službi, odnosno ugovoru o djelu, svode se prvenstveno na primjenu različitih odredbi kojima se reguliraju ti ugovori. Najvažnija razlika između ta dva ugovora svodi se na to da se odredbe ugovora o djelu o odgovornosti za nedostatke isporučenog djela ne primjenjuju na ugovor o službi.⁴⁸ Naime odredbama čl. 604.-611. ZOO-a propisana je odgovornost izvođača za nedostatke na isporučenom djelu te pravne posljedice te odgovornosti. Tako je izvođač odgovoran za vidljive i nevidljive nedostatke na isporučenom djelu. Pretpostavka za korištenje prava naručitelja jest izvršeni pregled djela, i to čim je po redovitom tijeku stvari moguće.⁴⁹ Ako bi naručitelj bez opravdanog razloga odbio pregledati i primiti izvršeni rad, presumira se da je djelo primljeno bez ikakvih nedostataka.⁵⁰ Nakon pregleda isporučenog djela i utvrđenog eventualnog nedostatka naručitelj se može koristiti jednim od prava koja mu stoje na raspolaganju. Njegovo je primarno pravo zahtijevati uklanjanje nedostataka, i to pod pretpostavkom da je uredno o tome obavijestio izvođača i da mu je za to ostavio primjereni rok.⁵¹ Kumulativno s tim zahtjevom može postaviti i zahtjev za naknadu štete pod pretpostavkom da je ona nastala.⁵² Nedostaci na djelu mogu biti takva opsega da izvršeno djelo čine neuporabljivim, ali i manji da ne utječu na uporabljivost djela, odnosno da se lako i bez većih troškova mogu otkloniti. Ovisno o veličini nedostatka, ovisit će i prava naručitelja, pa će tako u slučaju većeg nedostatka koji djelo čini neuporabljivim naručitelj moći raskinuti ugovor, a da prethodno nije trebao tražiti otklanjanje nedostatka.⁵³ To je i razumljivo jer u tom slučaju naručitelj nema nikakve koristi od takva djela, jer se vrlo vjerojatno i otklanjanjem nedostataka ne bi moglo dovesti u stanje za koje ga je naručitelj naručio. Pogotovo ako je djelo izrađeno u suprotnosti s izričitim uvjetima ugovora, naručitelj nema interesa za njegovo zadržavanje, a s druge strane to bi predstavljalo

⁴⁸ Ritterbach, C., Dibbelt, M., Wegner, A., op. cit. u bilj. 36, str. 25, pozivajući se na presudu BGH od 29. 4. 1963., III ZR 211/61. Isto i Oetker, H., Maultzsch, F., op. cit. u bilj. 12, § 7., Rn. 8.

⁴⁹ Čl. 604. st. 1. ZOO-a.

⁵⁰ Čl. 604. st. 2. ZOO-a. Takav stav zauzima i VSRH u presudi Revt 367/2016-2 od 30. 5. 2019.

⁵¹ Čl. 608. st. 1. ZOO-a.

⁵² Čl. 608. st. 2. ZOO-a.

⁵³ Čl. 609. ZOO-a.

značajne troškove i drugoj strani koja bi nedostatke morala ukloniti.⁵⁴ U slučaju manjih nedostataka izvođač ima pravo na otklanjanje nedostatka u primjerenom roku koji mu odredi naručitelj.⁵⁵ Tek ako izvođač ne otkloni nedostatak u primjerenom roku, naručitelj se može koristiti pravom da otkloni nedostatak na račun izvođača,⁵⁶ ili sniziti naknadu, ili raskinuti ugovor ako mu korištenje prethodnim pravom ne odgovara.⁵⁷

Za ostvarivanja svojih prava iz odgovornosti za nedostatke naručitelj je vezan prekluzivnim rokom od dvije godine.⁵⁸ Naime ovisno o tome radi li se o vidljivim ili nevidljivim nedostacima naručitelj je dužan obavijestiti izvođača o nađenim nedostacima bez odgađanja ako se radi o vidljivim nedostacima, odnosno u roku od mjesec dana kod skrivenih nedostataka.⁵⁹ Ne izvrši li svoju obvezu pravovremenog obavještanja o uočenim nedostacima, gubi mogućnost koristiti se pravima koja mu inače u tim slučajevima pripadaju.

S obzirom na to da ugovor o službi ne poznaje posebne odredbe o odgovornosti za nedostatke za isporučene usluge, primjenjivat će se opće odredbe ZOO-a o odgovornosti za materijalne i pravne nedostatke ispunjenja kod naplatnih ugovora. U čl. 357. st. 1. i 2. ZOO-a propisana je odgovornost za materijalne i pravne nedostatke ugovaratelja bilo kojeg naplatnog ugovora.⁶⁰ U st. 3. čl. 357. ZOO-a propisana je odgovarajuća primjena odredbi ZOO-a o odgovornosti prodavatelja za materijalne i pravne nedostatke, što bi značilo da bi porezni savjetnik kao strana koja se obvezala na skrb o poreznim interesima svog nalogodavca za eventualni materijalni nedostatak na isporučenoj usluzi odgovarala primjenjujući na odgovarajući način odredbe o odgovornosti prodavatelja. Tako bi drugoj ugovornoj strani – naručitelju usluge poreznog savjetništva – stajala na raspolaganju ona prava koja stoje kupcu naspram prodavatelja s obzirom na specifičnosti isporučene usluge poreznog savjetnika. Stoga bi naručitelj mogao, pod uvjetom da zadovolji uvjete iz čl. 400.–409. ZOO-a, od poreznog savjetnika zahtijevati uklanjanje nedostatka na isporučenoj usluzi ako bi to bilo moguće. Naime ovo se pravo kod ugovora o poreznom savjetništvu s dominantnom činidbom iz ugovora o službi čini manje ostvarivim jer ona pretpostavlja dugotrajniju činidbu poreznog savjetnika, u kojoj se porezni savjetnik obvezuje na davanje poreznih savjeta putem telefona, elektroničke pošte ili na drugi sličan način te se stavlja na raspolaganje u određeno doba dana, za vrijeme čitavog

⁵⁴ Izvođač je u tom slučaju zaštićen odredbom čl. 608. st. 3., koja ga štiti od zahtjeva naručitelja za otklanjanjem nedostataka u slučaju pretjeranih troškova, ali tada naručitelju pripada, po njegovu izboru, pravo na sniženje naknade ili raskid ugovora. Bez obzira na koje se od ta dva prava odluči, kumulativno im može pridružiti i zahtjev za naknadu štete.

⁵⁵ Čl. 610. st. 1. ZOO-a.

⁵⁶ Pri otklanjanju nedostatka na račun izvođača naručitelj je slobodan u odluci želi li nedostatke ukloniti samostalno ili će to otklanjanje povjeriti nekom trećem.

⁵⁷ Čl. 610. st. 3. ZOO-a.

⁵⁸ Čl. 606. ZOO-a.

⁵⁹ Čl. 604. st. 1. i čl. 605. ZOO-a.

⁶⁰ Primjena općih odredbi dolazi u obzir samo ako posebnim odredbama pojedinih ugovora nije propisana odgovornost za materijalne nedostatke. Tako primjerice ugovor o zakupu, građenju, prijevozu, licenciiji i prethodno spomenuti ugovor o djelu sadrže posebne odredbe o odgovornosti za materijalne nedostatke izvršene obveze.

trajanja ugovora. Ti savjeti mogu predlagati investiranje, otuđenje imovine, korištenje poreznih olakšica, osnivanje novih trgovačkih društava radi smanjenja porezne obveze, zastupanje klijenta pred poreznim tijelima i sl. Pretpostavka koja bi trebala biti ispunjena prije nego što se naručitelj pozove na pravo na uklanjanje nedostatka na isporučenoj usluzi jest da naručitelj nije postupio po danom savjetu jer on ima određeni materijalni nedostatak. To će biti jako teško ostvariti jer je naručitelj strana ugovora koja je u pravilu neuka i upravo zbog toga angažira poreznog savjetnika kako bi netko stručan kontinuirano vodio računa o njegovim poreznim stvarima.⁶¹ Vjerojatnijom se čini pretpostavka da naručitelj postupi po savjetu poreznog savjetnika i time otkloni mogućnost da se nedostatak ukloni jer je taj savjet već ugrađen u odluku naručitelja radi koje je savjet i zatražen. Slično bi bilo i s pravom poreznog savjetnika na odgovarajuću primjenu prava na predaju druge stvari bez nedostatka. Naime i u tom slučaju naručitelj bi trebao znati prepoznati da savjet ima materijalni nedostatak, odnosno da u konkretnom slučaju ne služi njegovim poreznim interesima niti pridonosi njihovu uspješnom održavanju. Kao i u prethodnom slučaju ograničena stručnost naručitelja u tom području onemogućit će korištenje tog prava.

Pravo naručitelja da zahtijeva sniženje cijene moglo bi biti primjenjivo u slučajevima klasičnog poreznog savjetovanja, koje se sastoji u kontinuiranoj činidbi davanja savjeta, kao i pravo na raskid ugovora. S obzirom na to da naručitelju u svakom slučaju, bez obzira na to kojim se od tih prava koristio, pripada kumulativno i pravo na naknadu štete,⁶² tim će se pravom sigurno koristiti jer je vrlo vjerojatno da će odlukom naručitelja koja je utemeljena na poreznom savjetu koji ima materijalni nedostatak za naručitelja nastati određena šteta.

Stoga naručitelju, bez obzira na to što ima pravo na odgovarajuću primjenu prava koje ima kupac u odnosu na prodavatelja, u odnosu na poreznog savjetnika najčešće ostaje jedino pravo na sniženje cijene ili konačno raskid ugovora te naknadu štete, koja mu pripada bez obzira na to kojim se od ta dva prava koristi.

4. PRAVA I OBVEZE STRANA

Prava i obveze strana proizlaze iz samog ugovora i naloga koji mu je prethodio. Sadržaj obveze poreznog savjetnika može biti jako uzak i sastojati se od pojedinačnog naloga, koji ima za obvezu izradu određenog dokumenta, mišljenja, financijsko-računovodstvenog izvješća, ali i kontinuirane obveze savjetovanja o svim porezno-financijskim pitanjima. Njihova prava i obveze proizlaze i iz odgovarajuće primjene odredbi ZOO-a o ugovoru o nalogu, ugovoru o djelu, kao i općih odredbi ZOO-a o onim pitanjima koja nisu regulirana posebnim odredbama.

⁶¹ Takav stav zauzima i BGH u presudi od 6. 12. 1979. – VII ZR 19/79.

⁶² Čl. 410. st. 2. ZOO-a.

4.1. Prava i obveze poreznog savjetnika

Primarna obveza poreznog savjetnika proizlazi iz naloga naručitelja, ali i Zakona o poreznom savjetništvu. Ona je usmjerena na davanje savjeta o pitanjima iz zakonodavstva vezanog za poreze i druga javna davanja, izradu i ovjeru poreznih prijava i drugih akata u porezno-pravnom odnosu, kontinuirano ugovoreni nadzor pravilnosti vođenja poreznih i računovodstvenih evidencija koje se vode radi izrade poreznih prijava i drugih poreznih isprava i porezno praćenje pojedinog poreznog obveznika koje porezna uprava uzima u obzir prilikom sustavne procjene umanjenja rizika prije pokretanja nadzora, stjecanja posebnog statusa tog poreznog obveznika u svrhu promicanja dobrovoljnog ispunjenja poreznih obveza pred poreznim tijelima i drugih poreznih postupaka, zastupanje u svim poreznim i prekršajnim postupcima pred poreznim tijelima, sudjelovanje u poreznim upravnim sporovima, vještačenja po odluci suda i/ili poreznog tijela u poreznim predmetima.⁶³ Nalog naručitelja precizirat će konkretnu obvezu poreznog savjetnika, kao i njezino trajanje, pa će se njezin sadržaj procjenjivati od slučaja do slučaja.⁶⁴ Porezni savjetnik ima određene obveze i odgovornost, koje mogu nastati i prije samog sklapanja ugovora. Radi se o predugovornoj odgovornosti, čijom povredom porezni savjetnik odgovara sukladno odredbama čl. 251. i čl. 4. ZOO-a. Naravno, pretpostavka je za to da su između strana započeli pregovori, odnosno da je pokrenuto sklapanje ugovora, ili na sličan način ostvaren kontakt iz kojeg se sa sigurnošću može pretpostaviti da će ugovor biti sklopljen.⁶⁵

4.1.1. Predugovorna obveza prihvata ili odbijanja ponuđenog naloga

Porezni savjetnik spada u krug osoba koje su dužne odgovoriti na ponudu naloga. To proizlazi iz odredbe čl. 764. ZOO-a, kojim se propisuje obveza nalogoprimca na obavještanje druge strane o neprihvatanju naloga.⁶⁶ Kako se po definiciji svog posla porezni savjetnika bavi obavljanjem tuđih poslova kao zanimanjem, obveza odgovaranja na nalog odnosit će se i na njega. Međutim to nikako ne znači da je on dužan prihvatiti nalog. Obveza prihvatanja novog naloga jednako ne obvezuje poreznog savjetnika, kao i nastavak ili proširenje sadržaja obveze postojećeg naloga.⁶⁷ Kako je posljedica njegove šutnje znak da je sklopljen ugovor,⁶⁸ porezni savjetnik morat će voditi računa o toj obvezi pri razmatranju svakog pojedinačnog naloga koji mu potencijalni suugovaratelj pošalje.

⁶³ Čl. 2. st. 2. Zakona o poreznom savjetništvu.

⁶⁴ Tako i presuda BGH od 4. 6. 1996. IX ZR 51/95.

⁶⁵ Ritterbach, C., Dibbelt, M., Wegner, A., op. cit. u bilj. 36, str. 29.

⁶⁶ Zakon o poreznom savjetništvu kao *lex specialis* ne sadrži posebnu odredbu o obvezi poreznog savjetnika na obavještanje nalogodavca o eventualnom odbijanju ponuđenog naloga. Za razliku od toga njemački *Steuerberatungsgesetz* u § 63. sadrži takvu odredbu i u slučaju njezine povrede izvrgava poreznog savjetnika obvezi naknade štete.

⁶⁷ Ritterbach, C., Dibbelt, M., Wegner, A., op. cit. u bilj. 36, str. 30.

⁶⁸ To proizlazi iz čl. 764. ZOO-a, ali i iz općih odredbi ZOO-a o sklapanju ugovora, konkretno čl. 265. st. 4. i 5. ZOO-a.

Pri razmatranju pojedinog naloga porezni savjetnik mora voditi računa da obavijest o odbijanju naloga pošalje bez odgađanja. Koji je primjereni rok za odgovor, odnosno što se u konkretnom slučaju smatra "bez odgađanja", procjenjivat će se od slučaja do slučaja. U obzir može doći rok od nekoliko radnih dana, ali i znatno kraći rok ako prijeti određeni rok npr. za predaju porezne prijave.⁶⁹ U svakom slučaju, porezni savjetnik treba imati vremena provjeriti na koje se porezno područje nalog odnosi te je li on sposoban u zadanom vremenu taj nalog izvršiti. Ako mu je iz naloga već poznato da nije suveren u području na koje se nalog odnosi, odnosno da ne može odgovoriti na postavljena pitanja iz naloga, trebao bi ga odbiti.⁷⁰ Iznimno, moglo bi se postaviti pitanje je li porezni savjetnik, u slučaju prijetnje nastupanja određenog roka, dužan poduzeti mjere za njegovo očuvanje iako zna da nalog neće prihvatiti.⁷¹ Takvu obvezu poreznog savjetnika treba odbaciti s obrazloženjem da je i nalogodavac kao potencijalni suugovaratelj poreznog savjetnika ovlašten samostalno poduzeti sve mjere za očuvanje takva roka u poreznim stvarima.⁷²

4.1.2. Predugovorna obveza dužnosti čuvanja poslovne tajne

Dužnost čuvanja poslovne tajne predstavlja jednu od središnjih obveza poreznog savjetnika koja proizlazi izravno iz čl. 20. Zakona o poreznom savjetništvu.⁷³ Obveza čuvanja poslovne tajne traje od samih pregovora, pa i nakon prestanka ugovora, što znači da podjednako obuhvaća i predugovornu i ugovornu odgovornost.⁷⁴ Obveza čuvanja poslovne tajne poreznog savjetnika odnosi se na sve što mu je u obavljanju njegova posla povjereno ili mu je postalo poznato, pa čak i takve činjenice koje nisu izravno povezane s obavljanjem njegova posla u poreznim stvarima.⁷⁵ Porezni savjetnik dolazi do određenih informacija koje mogu predstavljati poslovnu tajnu još u fazi razmatranja naloga, dakle prije njegova prihvaćanja ili odbijanja, a koje mu je strana dužna reći kako bi mogao donijeti odluku hoće li uopće taj konkretni nalog prihvatiti. Stoga će obveza čuvanja poslovne tajne postojati kao predugovorna obveza te će njezina povreda predstavljati povredu predugovorne odgovornosti. Ona obuhvaća poreznog savjetnika kao jednog od pregovaratelja, ali i druge osobe koje rade ili su radile za poreznog savjetnika, a informacija koja predstavlja poslovnu tajnu u jednom im je trenutku bila otkrivena.⁷⁶

⁶⁹ Salder, C., *Die Haftung des Steuerberaters aus Vertrag*, 1. Auflage, Göttingen, 2008, str. 20.

⁷⁰ Ritterbach, C., Dibbelt, M., Wegner, A., op. cit. u bilj. 36, str. 31.

⁷¹ Salder, C., op. cit. u bilj. 67, str. 20, pozivajući se na Messmer, E., *Die Nichtablehnung und die Nichtbeendigung eines Mandates als Haftungsgrundlage*, DStR 1969, str. 579.

⁷² Ibid.

⁷³ Na obvezu čuvanja poslovne tajne na odgovarajući se način primjenjuju odredbe Općeg poreznog zakona. Jednaku obvezu sadrži i njemački *Steuerberatergesetz* u § 57., koji propisuje i sankcije za njezinu povredu u § 203. st. 1. toč. 3. i § 204. njemačkog *Strafgesetzbuch*. U Općem poreznom zakonu nisu propisane sankcije za otkrivanje poslovne tajne, ali se pretpostavke zaštite i pravila postupka za zaštitu od nezakonitog pribavljanja, korištenja i otkrivanja poslovnih tajni uređuju Zakonom o zaštiti neobjavljenih informacija s tržišnom vrijednosti (NN 30/18).

⁷⁴ Ritterbach, C., Dibbelt, M., Wegner, A., op. cit. u bilj. 36, str. 33.

⁷⁵ Presuda BGH od 20. 4. 1983. – VII ZR 46/82.

⁷⁶ Čl. 20. Zakona o poreznom savjetništvu, ali i presuda BGH od 20. 4. 1983. – VII ZR 46/82.

4.1.3. Ugovorne obveze

Obveze poreznog savjetnika prvenstveno proizlaze iz sadržaja i opsega preuzetog naloga.⁷⁷ Zakonom o poreznom savjetništvu obveze poreznog savjetnika propisane su općenito, pa se njihova konkretizacija ostvaruje u nalogu naručitelja. Te se obveze općenito mogu navesti kao obveze savjetovanja u svim poreznim stvarima, zastupanja u svim poreznim i prekršajnim postupcima pred poreznim tijelima te sudjelovanje u poreznim upravnim sporovima, kao i pružanje stručne pomoći u pripremi svih poreznih stvari te ispunjenja naručiteljevih poreznih obveza.⁷⁸ U okviru dodijeljenog mu naloga porezni je savjetnik dužan sveobuhvatno savjetovati naručitelja te ga bez posebnog zahtjeva uputiti u sve bitne porezne pojedinosti i njihove posljedice.⁷⁹ Posebno je bitno da tijekom svog rada porezni savjetnik zaštiti naručitelja od eventualne štete, pa se u tom pogledu od njega traži da pronade siguran put kojim će se postići porezni cilj kojem se dodijeljenim nalogom teži.⁸⁰ U slučaju kada je pitanje iz naloga moguće riješiti na više načina, od kojih svaki ima svoje prednosti i nedostatke, porezni je savjetnik dužan svom naručitelju prezentirati sve mogućnosti njihova rješavanja zajedno s pravnim posljedicama koje njihovo rješavanje nosi, odnosno on je dužan svojim savjetima naručitelja staviti u takav položaj da su njegova prava i interesi odgovorno zaštićeni te da je mogućnost donošenja pogrešne odluke svedena na minimum.⁸¹

4.1.3.1. Tipične obveze (savjetovanje u poreznim pitanjima, izrada financijskih izvješća, izrada poreznih prijava, vođenje poslovnih knjiga, zastupanje pred poreznim tijelima...)

Vrstu i širinu obveza na koje se porezni savjetnik u ugovoru obvezuje određuje nalog naručitelja. Redovne usluge koje naručitelj naručuje od poreznog savjetnika svakako su opće i sveobuhvatno savjetovanje u svim poreznim pitanjima koje mora upozoravati na svaku pojedinačnu poreznu obvezu i njezine posljedice.⁸² Porezni savjetnik uobičajeno stavlja na raspolaganje naručitelju svoje radno vrijeme i određuje način komunikacije (telefonski, elektroničkom poštom, ugovoreni sastanak...). Smisao je savjetovanja nadomjestiti naručitelju nedostatak vlastitog znanja o pitanjima koja su predmet ugovora o savjetovanju.⁸³ Stoga je zadatak poreznog savjetovanja iznijeti odgovarajuće upute o vrsti, veličini i mogućoj visini poreznog rizika, koje će omogućiti naručitelju da samostalno donese odluku o poreznim stvarima koje su predmet konkretnog ugovora te ga spriječiti u donošenju potencijalno štetne odluke.⁸⁴ U praksi je uobičajeno da nalog pored savjetovanja sadrži i dodatne obveze, odnosno usluge poput izrade financijskih izvješća,

⁷⁷ Presuda OLG Brandenburg od 15. 7. 2014 – 6 U 21/13.

⁷⁸ Ove obveze proizlaze iz čl. 2. i 4. te IV. poglavlja Zakona o poreznom savjetništvu.

⁷⁹ Presuda BGH od 16. 10. 2003. – IX ZR 167/02.

⁸⁰ Presuda BGH od 16. 10. 2003. – IX ZR 167/02 i OLG Brandenburg od 15. 7. 2014. – 6 U 21/13.

⁸¹ Presuda BGH od 18. 12. 1997. – IX ZR 153/96 i BGH od 20. 2. 2003. – IX ZR 384/99.

⁸² Presuda OLG Düsseldorf od 29. 1. 2008., I-23 U 64/07.

⁸³ Presuda BGH od 20. 10. 2005., IX ZR 127/04.

⁸⁴ Presuda BGH od 20. 10. 2005., IX ZR 127/04.

izrade poreznih prijava te vođenje poslovnih knjiga.⁸⁵ Svaki poduzetnik⁸⁶ dužan je voditi poslovne knjige i sastavljati financijska izvješća sukladno računovodstvenim propisima poštujući pritom standarde financijskog izvještavanja i temeljna načela urednog knjigovodstva.⁸⁷ Poduzetnik može povjeriti obavljanje tih poslova poreznom savjetniku, ali pored toga ostaje odgovoran za povjerene poslove, kao i za nesmetano obavljanje nadzora od strane nadzornih tijela.⁸⁸ Pored financijskih izvješća porezni savjetnik može i izrađivati porezne prijave za naručitelja. Pri tome se on oslanja na istinitost i potpunost podataka i dokumenata koje mu je proslijedio naručitelj.⁸⁹ U slučaju vidljivih nedostataka na dostavljenim mu dokumentima dužan je upozoriti naručitelja.⁹⁰ I vođenje poslovnih knjiga poduzetnici često povjeravaju poreznim savjetnicima. Uglavnom to rade u okviru sveobuhvatnog naloga, unutar kojeg, pored ostalih usluga, ugovaraju i uslugu vođenja knjiga. Da bi porezni savjetnik valjano i uredno mogao obaviti svoju obvezu, naručitelj mu je dužan pravovremeno dostaviti odgovarajuće knjigovodstvene isprave.⁹¹ Zadaća je poreznog savjetnika da pažljivo provjeri je li svaki provedeni nalog za knjiženje pokriven odgovarajućom ispravom i tek onda knjiži konkretni poslovni događaj.⁹² Otkrije li pritom neusklađenost između plaćenog iznosa po ulaznom računu i utvrđene obveze po tom istom primljenom računu, porezni savjetnik nije ovlašten jednostrano poduzeti ispravak knjiženja, nego je dužan obavijestiti naručitelja i razjasniti kako je nastala konkretna neusklađenost.⁹³

4.1.3.2. Vežanost uputama naručitelja

Vežanost uputama naručitelja proizlazi iz odgovarajuće primjene odredbi ZOO-a o nalogu na ugovor o poreznom savjetništvu. Tako su u čl. 766. ZOO-a propisane pretpostavke za odstupanje nalogoprimca od naloga, kao i posljedice takva odstupanja. Porezni savjetnik kao nalogoprimac vežan je nalogom i uputama naručitelja/nalogodavca. On je dužan slijediti upute naručitelja čak i ako su one nepovoljne za njega, ali je u tom slučaju dužan upozoriti naručitelja na njih.⁹⁴ Od njih može odstupiti samo sa suglasnošću nalogodavca. Ako ne postoji suglasnost nalogodavca, moraju se kumulativno ispuniti dvije

⁸⁵ Ritterbach, C., Dibbelt, M., Wegner, A., op. cit. u bilj. 36, str. 71.

⁸⁶ O pojmu poduzetnika i njegovu razvrstavanju vidi čl. 4.–6. Zakona o računovodstvu.

⁸⁷ Čl. 7. st. 2. Zakona o računovodstvu.

⁸⁸ Čl. 7. st. 3. Zakona o računovodstvu.

⁸⁹ Ritterbach, C., Dibbelt, M., Wegner, A., op. cit. u bilj. 36, str. 68.

⁹⁰ Ibid.

⁹¹ Knjigovodstvena je isprava svaki interno ili eksterno sastavljen pisani dokument ili elektronički zapis o poslovnom događaju te čini osnovu za unos podataka o poslovnom događaju u poslovne knjige (čl. 8. st. 1. Zakona o računovodstvu).

⁹² Ritterbach, C., Dibbelt, M., Wegner, A., op. cit. u bilj. 36, str. 69.

⁹³ Ibid.

⁹⁴ Ritterbach, C., Dibbelt, M., Wegner, A., op. cit. u bilj. 36, str. 64, pozivajući se na presudu BGH od 28. 6. 1990., IX ZR 209/89, koja se odnosi na odvjetnika kao nalogoprimca, ali s obzirom na to da je priroda ugovora između odvjetnika i klijenta jednaka kao i priroda ugovora o poreznom savjetništvu, ona se na odgovarajući način može primijeniti i na poreznog savjetnika kao nalogoprimca.

pretpostavke, i to da nije u mogućnosti⁹⁵ tražiti suglasnost nalogodavca, uz uvjet da je po procjeni svih okolnosti mogao osnovano smatrati da to zahtijevaju interesi nalogodavca.⁹⁶ Dakle, čak i ako po procjeni svih okolnosti porezni savjetnik osnovano⁹⁷ smatra da odstupanje od uputa zahtijevaju interesi nalogodavca, on nije ovlašten samostalno postupiti protivno prvotnim uputama naručitelja, nego je i dalje dužan tražiti od njega nove upute. Tako bi npr. naručitelj mogao unutar naloga za savjetovanje dati uputu poreznom savjetniku da prilikom prijave poreza na dobit koristi podvostručene stope⁹⁸ amortizacije za određenu vrstu imovine. Porezni savjetnik, uzimajući u obzir očekivane prihode u budućnosti, procijeni da je za naručitelja povoljnije koristiti uobičajene stope amortizacije⁹⁹ te takve unese u Obrazac PD. Ne postupajući po uputi naručitelja, porezni je savjetnik prekršio svoju obvezu vezanosti uputama nalogodavca/naručitelja. Bez obzira na savjetnikovu procjenu da bi postupanje suprotno izričitoj uputi za naručitelja bilo povoljnije za njegove interese, on nije ovlašten na takvo postupanje te bi ono predstavljalo njegovu povredu ugovorne obveze. Situacija bi bila drugačija kada poreznog savjetnika naručitelj ne bi vezao nikakvom posebnom uputom, nego bi mu prepustio slobodno donošenje odluka u skladu s njegovim stručnim znanjem i iskustvom, koje on smatra svrsishodnim za naručitelja, koji onda i odgovaraju prešutnoj volji samog naručitelja.¹⁰⁰ U tom slučaju porezni savjetnik ne bi bio vezan uputom, pa je ne bi mogao ni prekršiti.

4.1.3.3. Poznavanje poreznog prava, sudske prakse i pravne literature

Djelatnost poreznog savjetovanja zahtijeva dobro poznavanje i pravnog i ekonomskog područja. Pri tome se prvenstveno misli na računovodstveno financijsko područje, ali i na područje upravnog prava i upravnog postupka. Naime sama činjenica da porezni savjetnici mogu zastupati u poreznim i prekršajnim postupcima pred poreznim tijelima, vještačiti po odluci suda i/ili poreznog tijela te sudjelovati u poreznim upravnim

⁹⁵ Zakonodavac primjerice navodi kratkoću vremena kao jedan od mogućih razloga zbog kojeg ne bi bilo moguće tražiti suglasnost nalogodavca, ali i spominje bilo kakav drugi uzrok, što znači da će se od slučaja do slučaja procjenjivati opravdanost uzroka koji je doveo do toga da nalogoprimalac nije mogao tražiti suglasnost nalogodavca.

⁹⁶ Čl. 766. st. 1. ZOO-a.

⁹⁷ Prilikom procjene opravdanosti odstupanja od upute u obzir će se uzeti i stupanj dužne pažnje s kojom je svaki subjekt obveznog odnosa dužan postupati. S obzirom na to da se porezni savjetnik profesionalno bavi djelatnošću poreznog savjetništva, od njega će se, sukladno čl. 10. st. 2. ZOO-a, zahtijevati postupanje s povećanom pažnjom (pažnja dobrog stručnjaka).

⁹⁸ Podvostručene stope amortizacije propisane su u čl. 12. st. 6. Zakona o porezu na dobit.

⁹⁹ Čl. 12. st. 1. Zakona o porezu na dobit priznaje se kao rashod amortizacija dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine, i to u svoti obračunatoj na trošak nabave po linearnoj metodi primjenom godišnjih amortizacijskih stopa. U st. 5. istog članka propisane su i amortizacijske stope za pojedine grupe dugotrajne imovine: za građevinske objekte i brodove veće od 1000 BRT (20 godina), tj. 5 %; za osnovno stado, osobne automobile (5 godina), tj. 20 %; za nematerijalnu imovinu, opremu, vozila, osim za osobne automobile, te za mehanizaciju (4 godine), tj. 25 %; za računala, računalnu opremu i programe, mobilne telefone i opremu za računalne mreže (2 godine), tj. 50 %, i za ostalu nespomenutu imovinu (10 godina), tj. 10 %.

¹⁰⁰ Ritterbach, C., Dibbelt, M., Wegner, A., op. cit. u bilj. 36, str. 64.

sporovima¹⁰¹ zahtijeva iznimno poznavanje pravnih propisa, ali i postupnog prava te relevantne sudske prakse. Stoga je porezni savjetnik dužan uvijek biti u tijeku s promjenama poreznih propisa i pratiti ih.¹⁰² Ako bi u dnevnim ili stručnim tiskovinama izašao članak o prijedlozima promjena poreznog prava, koje bi u slučaju njihova usvajanja mogle onemogućiti ciljeve naručitelja, porezni je savjetnik dužan iz svih dostupnih izvora saznati o kakvim se promjenama radi kako bi mogao ispitati treba li poduzeti određene radnje koje bi spriječile nastanak negativnih posljedica naručitelju.¹⁰³ Pri tome treba voditi računa da se radi o časopisima koji su uobičajeni u krugovima poreznih savjetnika kako se njihova obveza poznavanja prakse ne bi pretjerano široko tumačila.¹⁰⁴ U slučajevima kada je sudska praksa rijetka ili potpuno izostane, porezni bi savjetnik trebao detaljno proučiti dostupnu pravnu literaturu i koristiti je u izvršavanju naloga prema naručitelju.¹⁰⁵

4.1.4. Obveze poreznog savjetnika nakon prestanka ugovora

Načelno obveze poreznog savjetnika prestaju s prestankom ugovora, bez obzira na način njegova prestanka. Stoga je on dužan dovršiti ga tako da naručitelju ne nestane nikakva šteta.¹⁰⁶ Iznimno, porezni će savjetnik ipak i nakon prestanka ugovora imati određene obveze, koje će biti dužan ispuniti ako se ne želi izvrći odgovornosti. To se prije svega odnosi na opasnost od eventualnog gubitka prava, a time i nastanka štete radi protoka određenih rokova, na koje porezni savjetnik nije upozorio naručitelja, a koje naručitelj zbog nedostatka znanja o vlastitoj pravnoj poziciji nije bio svjestan.¹⁰⁷ Posebno se to odnosi na situacije ako bi takvu opasnost prouzročio sam porezni savjetnik.¹⁰⁸ U praksi su moguće situacije da neposredno nakon prestanka ugovora o savjetovanju nastupaju takvi rokovi koji dovode do zastarijevanja određenih prava naručitelja, koja on protekom tih rokova ne bi mogao prisilno ostvariti. Time bi naručitelju svakako nastala i određena materijalna šteta.

I polaganje računa i predaja svega onoga što je porezni savjetnik u obavljanju posla s trećima stekao spada u obvezu koja se u pravilu ispunjava nakon obavljenog posla. No moguće je polaganje računa i prije potpunog dovršenja posla ako bi ugovor prestao prije

¹⁰¹ Poreznim savjetnicima, za razliku od zastupanja u poreznim i prekršajnim postupcima pred poreznim tijelima, nije dopušteno zastupanje u poreznim upravnim sporovima, što je u RH ekskluzivno pravo odvjetnika. Njemački porezni savjetnici ovlašteni su zastupati pred upravnim sudovima, i to ne samo u poreznim stvarima, nego i za ostala davanja poduzetnika državi i jedinicama lokalne i područne samouprave. Za detalje vidi presudu njemačkog saveznog upravnog suda (*Bundesverwaltungsgericht* (BVerwG)) od 20. 1. 2016., Az. 10 C 17.14.

¹⁰² Presuda BGH od 15. 7. 2004. – IX ZR 472/00.

¹⁰³ Presuda BGH od 15. 7. 2004. – IX ZR 472/00.

¹⁰⁴ Presuda BGH od 25. 9. 2014. – IX ZR 199/13.

¹⁰⁵ Ritterbach, C., Dibbelt, M., Wegner, A., op. cit. u bilj. 36, str. 59.

¹⁰⁶ Ibid, str. 78, pozivajući se na presudu BGH od 28. 11. 1996., IX ZR 39/96. Međutim takvo ponašanje proizlazi i iz osnovnih načela obveznog prava, i to konkretno načela savjesnosti i poštenja proklamiranog u čl. 4. ZOO-a i načela zabrane prouzročenja štete proklamiranog čl. 8. ZOO-a.

¹⁰⁷ Presuda BGH od 28. 11. 1996., IX ZR 39/96.

¹⁰⁸ Presuda BGH od 28. 11. 1996., IX ZR 39/96.

potpunog dovršenja posla.¹⁰⁹ S obzirom na to da se na ugovor o poreznom savjetništvu kao ugovor o skrbi za pribavljene poslove na odgovarajući način primjenjuju odredbe ZOO-a o ugovoru o nalogu, tako se primjenjuje i odredba čl. 768. ZOO-a, pa je porezni savjetnik dužan prenijeti na naručitelja sve ono što je primio na temelju povjerenih mu poslova.

4.1.5. Pravo na naknadu

Ugovor o poreznom savjetništvu naplatan je ugovor. To proizlazi iz njegove pravne prirode, ali i čl. 14. st. 1. i 2. Zakona o poreznom savjetništvu.¹¹⁰ Ugovor o skrbi za pribavljene poslove uvijek je naplatan ugovor, bez obzira na to je li mu dominantna činidba karakteristična za ugovor o djelu ili ugovor o službi.¹¹¹ Smisao izdvajanja ovog ugovora iz općenitog ugovora o nalogu jest to što predmet ovog ugovora nisu svi, niti bilo kakvi poslovi, već samo samostalni poslovi ekonomske vrste koji služe ostvarivanju tuđih imovinskih interesa.¹¹² Takve poslove za nalogodavca obavljaju osobe koje se profesionalno bave svojom djelatnošću pa stoga i naplaćuju svoje usluge. Kako se na ugovor o poreznom savjetništvu kao ugovor o skrbi za pribavljene poslove na odgovarajući način primjenjuju odredbe ZOO-a o ugovoru o nalogu, tako se po pitanju naknade primjenjuju odredbe čl. 772., 773. st. 1., 775., 776., i 777. ZOO-a. Stoga porezni savjetnik ima pravo na predujam novca za predviđene izdatke. Takve bi izdatke predstavljale sudske i administrativne pristojbe, eventualni putni troškovi poreznog savjetnika ili trošak intelektualnih usluga trećih osoba (poput vještačenja određenih stručnjaka ili izrada posebnih elaborata itd.). Naručitelj kao nalogodavac dužan je predujmiti troškove samo na izričiti zahtjev poreznog savjetnika. Takav zahtjev može biti jednokratni, ali će se u slučaju dugotrajnijeg odnosa on postavljati sukcesivno tijekom trajanja odnosa pod uvjetom da za tim postoji potreba. Po završetku ugovora i polaganju računa od strane poreznog savjetnika predujmljeni će se iznosi obračunati s naknadom koju je naručitelj kao nalogodavac dužan isplatiti savjetniku. Iznos naknade strane sporazumno određuju. Ona se uobičajeno plaća mjesečno kao paušalna naknada i uključuje pravo na korištenje poreznog savjetništva u određenom vremenu tijekom radnog vremena ili po dogovoru. Iznimno, kada se radi o poreznom savjetništvu s dominantnom činidbom iz ugovora o djelu, pa je predmet ugovora (jednokratna) činidba poput izrade bilance ili drugog financijskog izvješća, davanje mišljenja o određenom porezno-pravnom pitanju ili jednokratni porezni savjet,¹¹³ naknada se neće plaćati paušalno, nego jednokratno po isporučenom djelu.

¹⁰⁹ Slakoper, Z. u: Gorenc, V. (ur.), op. cit. u bilj. 4, str. 1134.

¹¹⁰ Čl. 14. st. 2. Zakona o poreznom savjetništvu glasi: "Visinu naknade za usluge poreznog savjetništva porezni savjetnici i društva za porezno savjetništvo ugovarat će prema tržišnim uvjetima."

¹¹¹ U njemačkom pravu, iz kojeg ovaj ugovor i potječe, temeljna je razlika između ugovora o nalogu (njem. *Auftrag*) i ugovora o skrbi za pribavljene poslove (njem. *Geschäftsbesorgungsvertrag*) u tome što je nalog besplatan.

¹¹² Vidi bilješku 6.

¹¹³ Vidi bilješku 41.

4.2. Prava i obveze naručitelja

S obzirom na naplatnost ugovora o poreznom savjetništvu glavna je obveza naručitelja plaćanje naknade za isporučenu uslugu poreznog savjetništva. Pri tome važi sve ono što je rečeno za pravo poreznog savjetnika na naknadu, pa upućujemo na to izlaganje.

Kako bi omogućio poreznom savjetniku obavljanje njegova posla, naručitelj mu je dužan pravovremeno učiniti dostupnim isprave, dokumentaciju te poreznu i računovodstvenu evidenciju, koja mu je nužna za obavljanje poreznog savjetništva. Bez tako izvršene obveze naručitelja porezni savjetnik ne bi mogao ispuniti svoju obvezu. Smatramo da bi u slučaju ignoriranja te obveze naručitelj pao u dužničko zakašnjenje, pa čak i da bi porezni savjetnik slijedom toga mogao raskinuti ugovor radi neispunjenja.¹¹⁴ Nadalje, naručitelj je dužan, ako to od njega porezni savjetnik zatraži, imenovati osobe koje su ovlaštene za formuliranje upita i kontaktiranje s poreznim savjetnikom. Također, ukoliko postoji suglasnost strana, porezni savjetnik može zahtijevati od naručitelja da pisana mišljenja i odgovore na upite koje dobije od poreznog savjetnika koristi isključivo u vlastitu poslovanju, odnosno da ih neće ustupati trećim osobama. U suprotnom se obvezuje naknaditi poreznom savjetniku prouzročenu štetu.

Temeljno je pravo naručitelja pravo na predaju predmeta ugovora, a to je kontinuirano savjetovanje i/ili izrada određenog djela (mišljenje, izrada bilance, izrada porezne prijave). Pri tom usluga ili djelo moraju biti isporučeni bez ikakvih materijalnih ili pravnih nedostataka. O predmetu ugovora, odnosno dominantnoj činidbi iz ugovora o djelu ili ugovoru o službi,¹¹⁵ ovisit će pravna zaštita naručitelja za isporučeno djelo i/ili uslugu s nedostatkom. O pravnim posljedicama i odgovarajućoj primjeni odredbi ZOO-a o ugovoru o djelu, odnosno općih odredbi ZOO-a o odgovornosti za materijalne i pravne nedostatke ispunjenja kod naplatnih ugovora, upućujemo na poglavlje 3.1.

5. ZAKLJUČAK

Ugovor o poreznom savjetništvu je inominatni ugovor o skrbi za pribavljene poslove, na koji se na odgovarajući način primjenjuju odredbe ZOO-a o ugovoru o nalogu. Time je taj ugovor izdvojen iz uobičajenosti svih vrsta poslova koji mogu biti predmetom ugovora o nalogu. Predmet je tog ugovora određeniji, a time i uži od širokog opsega poslova koje je moguće podvrgnuti ugovoru o nalogu. On je ograničen na ostvarivanje i zaštitu poreznih interesa naručitelja, koje je ovim ugovorom naručitelj prenio na poreznog savjetnika. To su upravo oni poslovi ekonomske prirode koji služe ostvarivanju tuđih imovinskih interesa, a koji su karakteristika svakog ugovora o skrbi za pribavljene poslove.

¹¹⁴ Tako i Slakoper, Z. u: Gorenc, V. (ur.), op. cit. u bilj. 4, str. 1140. Kada je riječ o odbijanju nalogodavca da isplati predujam na zahtjev nalogoprimca, to međutim proizlazi i iz izričite odredbe čl. 14. st. 4. Zakona o poreznom savjetništvu, koji ovlašćuje poreznog savjetnika na raskid ugovora ako druga strana ne surađuje na način koji osigurava ispunjenje preuzetih obveza poreznog savjetnika.

¹¹⁵ O tome detaljnije vidi u poglavlju 3.1.

Sadržaj i opseg obveza proizlaze prvenstveno iz naloga naručitelja. Naručitelj je dužan u nalogu što preciznije naznačiti sadržaj savjetnikovih obveza i upute na koji ih način ostvarivati. Tim je uputama porezni savjetnik vezan i od njih ne smije odustati bez suglasnosti naručitelja čak i ako bi one bile povoljnije za njega. Međutim kako naručitelj nema stručnih znanja u području u kojem angažira poreznog savjetnika, pa ga baš zato i angažira, on često poreznom savjetniku prepušta slobodno donošenje odluka u skladu s njegovim stručnim znanjem i iskustvom, koje smatra svrsishodnim za naručitelja. Pri pružanju usluga savjetovanja poreznom savjetniku redovito stoji na raspolaganju više mogućnosti u zastupanju interesa naručitelja. U izboru jedne od njih dužan je uvijek odabrati onu koja za naručitelja predstavlja najniži rizik.

Pored odgovarajuće primjene odredbi ZOO-a o nalogu za ovaj je ugovor karakteristična i odgovarajuća primjena odredbi ZOO-a o ugovoru o djelu. Naime dominantna činidba ugovora o poreznom savjetništvu može proizlaziti iz ugovora o službi i ugovora o djelu. U pravilu će se raditi o činidbi karakterističnoj za ugovor o službi. Takva je činidba kontinuiranog savjetovanja, pa čak i onda kada unutar toga porezni savjetnik izradi određeno mišljenje, poreznu prijavu ili financijsko izvješće. Situacija je drugačija ako se porezni savjetnik na temelju pojedinačnog naloga obveže na izradu djela, bez obveze pružanja poreznog savjetovanja. U tom slučaju može doći do primjene odredbi ZOO-a o ugovoru o djelu, i to prvenstveno onih koje se tiču odgovornosti poreznog savjetnika za nedostatke na isporučenom djelu.

Prava i obveze poreznog savjetnika prožimaju se od predugovorne faze, tijekom trajanja ugovora, ali i nakon njegova prestanka. Jedna od takvih obveza jest i dužnost čuvanja poslovne tajne, koju izričito propisuje i sam Zakon o poreznom savjetništvu. Ostale obveze proizlaze iz specifičnog sadržaja naloga koji može ići od pojedinačne obveze izrade određenog mišljenja do kontinuirane obveze savjetovanja, koja uključuje i dodatne poslove knjigovodstva, izrade poreznih prijavi i financijskih izvješća do zastupanja pred poreznim tijelima i sudjelovanja u upravnim sporovima.

THE TAX CONSULTANCY CONTRACT

This paper analyses the legal nature of the tax consultancy contract, as well as the rights and obligations of the parties. There is no nominated contract in Croatian law to which this contract could by its nature correspond. It is hence proposed, following the example of German law, that the tax consultancy contract should be considered as an innominate contract for the management of another's affairs. Reference is therefore made to the appropriate application of the norms of the mandate contract in the Croatian Civil Obligations Act. Attention is drawn to the dominant performance of the contract, which may contain elements of both a contract of work and of a service contract. The contract for the management of another's affairs is distinguished from "unmixed" service contracts and contracts of work. The paper also outlines the legal consequences of the delimitation of the characteristic performance of service contracts and contracts of work in the tax consultancy contract. It describes the rights and obligations of the parties, especially the tax advisor through pre-contractual actions, during and after the termination of the contract.

Keywords: tax consultancy contract, legal nature of the contract, contract on the management of another's affairs, rights and obligations of the tax consultant

Ivan Akrap, PhD, Senior Lecturer, Department of Professional Studies of the University of Split

POREZNO PRIZNATI RASHODI OD KAMATA NA ZAJAM IZMEĐU POVEZANIH TRGOVAČKIH DRUŠTAVA

Pregledni znanstveni rad

UDK 338.516:347.721

336.226.13

340.5

Primljeno: 10. veljače 2022.

Luka Pribisalić*

U poslovnom svijetu gotovo svakodnevno nailazimo na transakcije koje dovode do povezivanja trgovačkih društava. Takva povezana trgovačka društva mogu ulaziti u međusobne ugovorne odnose, pa tako i u odnos između zajmodavca i zajmoprimca, tj. sklopiti ugovor o zajmu. Zajmodavac za svoj pozajmljeni novac zahtijeva kamatu koja je stipulirana u ugovoru. Kako se radi o ugovornim strankama koje su povezane, postavlja se pitanje je li kamata na pozajmljeni novac u skladu s tržišnim uvjetima, odnosno bi li treća nepovezana stranka sklopila ugovor pod takvim uvjetima, ili ona ima za cilj zakonito izbjegavanje porezne obveze i skrivenu isplatu dobiti putem kamate kao transferne cijene. U posljednje vrijeme donose se pravila koja porezno priznati rashod temelje na prihodima prije kamata, poreza i amortizacije i takvi rashodi mogu se odbiti samo do određenog propisanog iznosa, što dovodi u pitanje oporezivanje prema gospodarskoj snazi poreznog obveznika. Slijedom toga u ovome radu prikazat će se na koji se način oporezuju kamate između povezanih trgovačkih društava u Saveznoj Republici Njemačkoj, čije je novo pravilo o kamatnoj barijeri izmijenilo dosadašnja pravila, u sekundarnom pravu Europske unije i u Republici Hrvatskoj. Također, prikazat će se neke posljedice primjene tih pravila.

Keywords: povezana društva, potkapitalizacija, pravilo o ograničavanju kamata, transferne cijene, ATAD

1. UVOD

Trgovačko društvo može biti financirano putem vlasničkog i zajmavnog kapitala. Prilikom donošenja odluke o financiranju mora se imati u vidu ne samo njezin poslovni već i njezin porezni aspekt. Kada se radi o trgovačkim društvima koja su u nadležnosti različitih poreznih jurisdikcija, moraju se uzeti u obzir i ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, odnosno, ako su trgovačka društva pod poreznom vlašću dviju država članica Europske unije, moraju se primarno primijeniti odredbe prava Europske unije, a tek supsidijarno odredbe nacionalnih prava. Ako se trgovačko društvo financira zajmom od strane drugog povezanog društva,¹ potrebno je utvrditi po kojoj se cijeni (kamatnoj

* Asistent na Katedri za financijsko pravo i financijsku znanost Pravnog fakulteta Sveučilišta u Splitu

¹ Hrvatski Zakon o trgovačkim društvima (Narodne novine br. 111/93, 34/99, 121/99, 52/00, 118/03, 107/07, 146/08, 137/09, 125/11, 152/11, 111/12, 68/13, 110/15 i 40/19) u članku 473. definira povezana društva kao pravno samostalna društva koja u međusobnom odnosu mogu stajati kao: a) društvo koje u drugome društvu ima većinski udio ili većinsko pravo u odlučivanju, ovisno i vladajuće društvo, društva koncerna, društva s uzajamnim udjelima

stopi) zadužuje, koje druge uvjete mora ispuniti da bi dobilo zajam te jesu li ti uvjeti i kamatna stopa usporedivi u transakciji između trgovačkog društva i trećeg nepovezanog društva. Naime sve su države zainteresirane za rješavanje toga problema zbog toga što se kamata u većini može odbiti kao porezno priznati rashod, a dividenda ne. Slijedom toga svaka država želi zaštititi svoju poreznu osnovicu i oporezivati dobit koja je nastala unutar njezine porezne vlasti. To je pitanje vrlo aktualno s obzirom na to da posljednjih godina u okviru mjera Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (engl. *Organisation for Economic Co-operation and Development*; dalje u tekstu: OECD) protiv umanjavanja porezne osnovice i premještanja dobiti (engl. *Base erosion and profit shifting project*; u daljnjem tekstu: BEPS) načelo nepristrane transakcije (engl. *arm's length principle*) nije uvjet za odbitak rashoda od kamata, već se mijenja pravilom o ograničenju odbitka kamata. Štoviše, preporuke OECD-a idu za tim da se odbitak kamata ograničava do određenog fiksnog iznosa (engl. *fixed ratio rule*), koji je određen prema dobiti prije kamata, poreza i amortizacije (engl. *Earnings Before Interest Tax Depreciation and Amortization*; dalje u tekstu: EBITDA) neovisno o tome isplaćuje li se kamata povezanom društvu (osobi) ili trećoj nepovezanoj osobi, čime se krši oporezivanje po objektivnom neto načelu.²

U ovome radu prikazat će se način na koji se oporezuju kamate između povezanih trgovačkih društava u Saveznoj Republici Njemačkoj zbog toga što je njezino pravilo o kamatnoj barijeri (njem. *Zinsschranke*) utjecalo na preporuke OECD-a sadržane u 4. mjeri BEPS-a te analiza pravila o ograničavanju kamata iz članka 4. Direktive Vijeća (EU) 2016/1164 od 12. srpnja 2016. o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta (*Anti-tax avoidance Directive*; dalje u tekstu: ATAD),³ kojom će se morati harmonizirati pravila o porezno priznatom odbitku kamata u svim državama članicama Europske unije. To se pravilo temelji na preporukama OECD-a iz 4. mjere BEPS-a. ATAD-om su obvezane države članice Europske unije da do 31. prosinca 2018. godine u svoje zakonodavstvo implementiraju odredbe pravila o ograničavanju kamata. Naposljetku, prikazat će se pozitivno pravo Republike Hrvatske glede oporezivanja kamata između povezanih trgovačkih društava, kao i odredbe koje je Republika Hrvatska preuzela iz ATAD-a, a tiču se pravila o ograničavanju kamata.

Kako je pravilo o ograničavanju kamata doneseno u svrhu suzbijanja smanjenja porezne osnovice i premještanja dobiti, cilj je ovoga rada pokazati da pravilo o ograničenju kamate može predstavljati problem povezanom trgovačkom društvu koje odluči svoju imovinu

i društva povezana poduzetničkim ugovorima. O povezanim društvima više vidjeti u: Barbić Jakša, *Pravo društava, knjiga prva, Opći dio*, Drugo, izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Organizator, Zagreb 2006, str. 615–620.
² „Prema objektivnom neto načelu porez na dohodak, odnosno dobit ubire se na ukupan neto dohodak ili dobit, koji se dobije nakon odbitka troškova koji su bili potrebni da se taj dohodak odnosno dobit ostvari. Dakle, porezna osnovica je neto veličina dohotka odnosno dobiti.“ Mijatović, Nikola, *Razmatranje teorijskih pristupa osnovnim institutima uređenja oporezivanja dohotka*, Revija za socijalnu politiku, god. 14, br. 3–4, Zagreb, 2007, str. 293.

³ Direktiva Vijeća (EU) 2016/1164 od 12. srpnja 2016. o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja poreza kojima se izravno utječe na funkcioniranje unutarnjeg tržišta, SL L 193, 19. 7. 2016., koja je izmijenjena Direktivom Vijeća (EU) 2017/952 od 29. svibnja 2017. o izmjeni Direktive (EU) 2016/1164 u pogledu hibridnih neusklađenosti s trećim zemljama. SL L 144, 7. 6. 2017.

financirati zajmovnim kapitalom iz raznoraznih razloga, koji ne moraju biti povezani sa zakonitim izbjegavanjem porezne obveze.

2. POTKAPITALIZACIJA I MODELI ZA POREZNU NEUTRALNOST FINANCIRANJA TRGOVAČKOG DRUŠTVA

Trgovačko društvo može biti financirano, tj. sredstva za njegovo poslovanje mogu biti prikupljena, na dva načina: putem vlasničkog kapitala ili putem zajmovnog kapitala; trgovačka društva najčešće su financirana kombinacijom zajmovnog i vlasničkog kapitala. Trgovačko je društvo potkapitalizirano ako je vlasnički kapital nizak u odnosu prema zajmovnom kapitalu. Pojava je poznata i kao poluga (brit. *gearing* ili amer. *leveraging*) ili poluga kapitala.⁴ Formalno, vlasnički je kapital kapital koji osigurava vlasnik ili dioničar na temelju odnosa s trgovačkim društvom. Zajmovnim kapitalom formalno se smatraju sredstva koja su prepuštena društvu od strane trećih osoba ili barem ne na temelju odnosa s društvom.⁵

Kamate na zajam općenito se mogu odbiti od oporezive dobiti na razini trgovačkog društva. Time se trgovačkim društvima pruža poticaj da financiraju svoje poslovanje zajmom, a ne kapitalom, osobito u državama s visokim poreznim opterećenjem. U načelu multinacionalna trgovačka društva mogu jednostavno prilagoditi utjecaj svojih zavisnih društava u inozemstvu putem međunarodnog prebacivanja duga. To sugerira kako kvantitativna ograničenja inozemnih ovisnih društava u obliku pravila o potkapitalizaciji mogu biti važna odrednica financijske poluge u inozemstvu. Međutim studije strukture kapitala u literaturi o korporativnim financijama obično obuhvaćaju porezne prednosti zajmovnog kapitala isključivo korištenjem informacija o poreznim stopama, bez razmatranja drugih razlika u poreznim propisima koji ograničavaju utjecaj, a time i vrijednost poreznih štitoa. To je iznenađujuće s obzirom na prevagu tih mjera i njihov potencijalni utjecaj na odluke o strukturi kapitala.⁶

Potkapitaliziranje je kao problem izbjegavanja porezne obveze prisutno i u slučajevima međunarodno, ali i tuzemno organiziranog financiranja trgovačkih društava. U obje te situacije potkapitaliziranjem se može doći do „umjetnog“ smanjenja porezne osnovice, a time i do smanjenja iznosa ubranog poreza. Porezne administracije različitih država prepoznale su tu opasnost te su tijekom vremena osmišljene i odgovarajućom zakonskom i podzakonskom regulativom normirane mjere kojima je cilj uklanjanje posljedica

⁴ Jelčić, Božidar, Lončarić-Horvat, Olivera, Šimović Jure, Arbutina, Hrvoje, Mijatović, Nikola, *Financijsko pravo i financijska znanost*, Narodne novine, Zagreb, 2008, str. 353

⁵ Schön, Wolfgang (Hrsg.), *Eigenkapital und Fremdkapital: Steuerrecht – Gesellschaftsrecht – Rechtsvergleich Rechtspolitik*, Springer-Verlag, Berlin Heidelberg, 2013, str. 292–293.

⁶ Blouin, Jennifer, Huizinga, Harry, Laeven, Luc, Nicodème, Gaëtan, *Thin capitalization Rules and Multinational Firm Capital Structure*, IMF Working Paper, no. 14/12, International Monetary Fund, Washington, D.C., 2014, str. 3. O strukturi financiranja trgovačkih društava vidi i: Bogovac, Jasna, *Teorijski modeli financijske strukture trgovačkih društava i njihovi poreznopravni aspekti*, Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu, vol. 61, no. 5, 2011, str. 1561–1600.

potkapitaliziranja u smislu zaštite nacionalne porezne osnovice poreza na dobit, tj. proračunskih prihoda.⁷

Postoje različiti pristupi rješavanju problema potkapitaliziranja, koji su slabo usklađeni, pa tako postoji skupina država koje nemaju posebno zakonodavstvo koje se odnosi na potkapitaliziranje, ali mogu smanjivati razinu zajmovnog financiranja praksom ili drugim propisima, općim poreznim pravilima, posebno općim pravilima protiv zlouporabe ili pravilima o transfernim cijenama.⁸ U drugoj su skupini države koje imaju propisana posebna pravila koja uređuju problem potkapitalizacije. Ta se pravila primjenjuju kako bi se odredilo hoće li odbitak kamate biti porezno priznat. Propisima može biti određen najviši omjer između zajmovnog i vlasničkog kapitala, koji, ako je premašen, dovodi do toga da se isplata kamate tretira kao raspodjela dobiti ili da jednostavno nije dopuštena kao porezno priznati rashod, iako zadržava karakter kamate.⁹ Definicije maksimalnih omjera financiranja zajmovnim kapitalom spadaju u dvije glavne kategorije: ili ograničavaju ukupni zajmovni kapital (u odnosu na imovinu ili alternativno kapital) ili ograničavaju zajam od povezanih stranaka (u odnosu na kapital). Drugo, pravila o potkapitalizaciji razlikuju se u tretmanu kamata na zajam koji je određen kao prekomjeran.¹⁰

U državama članicama Europske unije do obveze implementiranja pravila o ograničavanju kamata iz ATAD-a nacionalne prakse u pogledu potkapitalizacije znatno su se razlikovale. U širem smislu mogu se podijeliti države članice u tri kategorije s obzirom na pristup potkapitalizaciji: 1. one koje nemaju pravila o potkapitalizaciji; 2. one koje nemaju posebna pravila o potkapitalizaciji, ali primjenjuju pravila koja imaju slične učinke; 3. većina koja ima posebna pravila o potkapitalizaciji.¹¹

Modeli koji imaju za cilj neutralnost oporezivanja jesu sveobuhvatni porez na dobit (engl. *Comprehensive Business Income Tax*; dalje u tekstu: CBIT) i porezno priznati rashod za kapital (engl. *Allowance for Corporate Equity*; dalje u tekstu: ACE). CBIT-om se nastoji riješiti problem prednosti financiranja trgovačkog društva zajmovnim kapitalom na način da troškovi kamata trgovačkog društva nisu porezno priznati rashod.¹² CBIT-om se može utjecati na odluke o financiranju unutar grupe trgovačkog društva. Ako države usvoje model CBIT, multinacionalne korporacije neće imati priliku prebacivati dobit

⁷ Arbutina, Hrvoje, *Potkapitaliziranje kao metoda izbjegavanja obveze poreza na dobit*, Zbornik radova s međunarodne znanstvene konferencije „Financiranje, upravljanje i restrukturiranje trgovačkih društava u doba recesije, Opatija, 2011, str. 3, dostupno na: <https://www.bib.irb.hr/724560>, pristupljeno 1. 12. 2020.

⁸ Maßbaum, Alexandra, *Der Einfluss von Thin Capitalization Rules auf unternehmerische Kapitalstrukturentscheidungen*, Gabler Verlag Wiesbaden, 2011, str. 17.

⁹ Lončarić-Horvat, Olivera, Arbutina, Hrvoje, *Osnove međunarodnog poreznog prava*, Narodne novine, Zagreb, 2007, str. 186–187.

¹⁰ Blouin, Jennifer, Huizinga, Harry, Laeven, Luc, Nicodème, Gaëtan, *Thin Capitalization Rules and Multinational Firm Capital Structure*, European Commission, Taxation papers, working paper, no. 42, 2014, str. 2.

¹¹ Dourado, Ana Paula, de la Feria, Rita, *Thin capitalization rules in the context of CCCTB*, Oxford University Said Business School WP 08/04, 2008, str. 2.

¹² Klemm, Alexander, *Allowances for Corporate Equity in Practice*, International Monetary Fund, Working paper, 2006, str. 4.

prilagođavanjem strukture kapitala unutar grupe trgovačkih društava. Problem će se pojaviti ako jedna država pojedinačno uvede CBIT jer će ona tada biti manje privlačna multinacionalnoj korporaciji za dugotrajnije ulaganje putem zajmovnog kapitala.¹³ Sustavom ACE nastoji se uspostaviti neutralnost financiranja na način da se primjenom zaštitne kamate odbije od oporezive dobiti i iznos vlasničkog kapitala. Taj su sustav teorijski postavili Robin Boadway i Neil Bruce.¹⁴ U praksi postoje tvrda verzija ACE-a (engl. *hard ACE*), pri čemu se za primjenu zaštitne kamate uzima ukupni kapital trgovačkog društva, i meka ili djelomična verzija ACE-a (engl. *soft, partial ACE*), koje se razlikuju u karakteristikama i uzimaju u obzir samo novoizdani kapital.¹⁵

3. TRANSFERNE CIJENE

Kako se cijena koju ugovore povezana trgovačka društva može razlikovati od cijena na tržištu, tako i kamata (kao cijena za pozajmljivanje novca) između povezanih društava za potrebe oporezivanja mora biti u skladu s onom kamatom koju bi ugovorile nepovezane ugovorne strane. Slijedom toga potrebno je ukratko prikazati transferne cijene.

Povezana trgovačka društva mogu stupati u međusobne dužničko-vjerovničke odnose i u tim odnosima utvrđivati cijene koje ne odgovaraju cijenama ugovorenima na slobodnom (otvorenom) tržištu. Problem oporezivanja povezanih trgovačkih društava naročito je izražen u vezi s međunarodnom gospodarskom djelatnošću određenih trgovačkih društava, multinacionalnih tvrtki, a problem je poznat pod nazivom transferne cijene (engl. *transfer pricing*). „Transferna cijena je cijena koju trgovačko društvo naplaćuje za dobra, usluge ili nematerijalnu imovinu zavisnom društvu ili drugom povezanom trgovačkom društvu.“¹⁶ Dakle zaključujemo kako naknade (cijene) koje isplaćuju povezana društva u određenom ugovornom odnosu mogu biti različite od naknada (cijena) koje su uobičajene između nepovezanih osoba. Što se tiče cijena iz ugovornih odnosa između povezanih trgovačkih društava, one mogu u potpunosti odgovarati tržišnim cijenama, a mogu biti više ili niže od tržišnih, što ovisi o tome kakav je plan osoba koje imaju kontrolu nad povezanim društvima.

S ciljem suzbijanja transfernih cijena kao sredstva zakonitog izbjegavanja porezne obveze države primjenjuju različite mjere ozakonjene protuevazijskim zakonodavstvom. U osnovi radi se o mjerama koje za cilj imaju zamijeniti cijenu dogovorenu između povezanih osoba „cijenom s otvorenog tržišta, koju međusobno utvrđuju nepovezani prodavatelj i kupac; ovaj se pristup uobičajeno naziva načelom nepristrane transakcije

¹³ De Mooij, Ruud A., Devereux, Michael P., *Alternative Systems of Business Tax in Europe An applied analysis of ACE and CBIT Reforms*, Taxation Papers, working paper no. 17, 2009, str. 18–19.

¹⁴ Vidi: Boadway, Robin i Bruce, Neil, *A General Proposition on the Design of a Neutral Business Tax*, Journal of Public Economics, vol. 24, 1984, str. 232–239.

¹⁵ Kock, Jan, Gérard, Marcel, *The Allowance for Corporate Equity in Europe —The Latvian, Italian and Portuguese Cases*, "35èmes Journées de Microéconomie Appliquée (JMA)", Bordeaux, France (du 07/06/2018 au 08/06/2018), dostupno i na: <https://lagv2018.sciencesconf.org/191082/document>, pristupljeno 3. 12. 2020., str. 1–2.

¹⁶ Jelčić *et al.*, 2008, str. 349–350.

(engl. *arm's length principle*)¹⁷. Treba naglasiti kako pojam „transferne cijene“ nema nužno samo negativne konotacije (u smislu izbjegavanja porezne obveze). Naime svaka cijena ugovorena između povezanih osoba može se označiti „transferom“, pa i onda kada nije usmjerena na izbjegavanje porezne obveze. Cijene koje se ugovaraju između povezanih osoba, upravo zbog elementa te povezanosti, karakterizira određena specifičnost.¹⁸ Što se tiče financijskih transakcija između povezanih društava, treba najprije vidjeti kolika je cijena te transakcije. Kod zajma je to kamatna stopa po kojoj je zajmodavac pozajmio novac povezanom društvu.¹⁹

3.1. Načelo nepristrane transakcije (engl. *Arm's length principle*)

Načelo nepristrane transakcije iz članka 9. OECD-ova Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dohotka i imovine (dalje u tekstu: OECD-ov Model) standard je vrednovanja koji se primjenjuje na transferne cijene multinacionalnih društava u međunarodnom i domaćem poreznom pravu. Iako je princip nepristrane transakcije međunarodno priznat već gotovo osamdeset godina, nedavni slučajevi transfernih cijena pokazuju kako je njegov osnovni sadržaj sporan. Glavne kontroverze uključuju je li načelo nepristrane transakcije identično fer vrijednosti²⁰ financijskog izvješćivanja i sličnih standarda nacionalnog poreznog prava te treba li priznati ili zanemariti naknade koje proizlaze iz odnosa među članovima multinacionalnog trgovačkog društva.²¹

OECD u svojem završnom izvješću o BEPS-u navodi načelo nepristrane transakcije kao jedan od šest načina kojima se rješava problem umanjenja porezne osnovice i premještanja dobiti.²² „Analiza usporedivosti“ u središtu je primjene načela nepristrane transakcije. Primjena načela nepristrane transakcije temelji se na usporedbi uvjeta u kontroliranoj transakciji s uvjetima koji bi bili učinjeni da su stranke nepovezane i poduzimaju usporedivu transakciju pod usporedivim okolnostima. U takvoj analizi postoje dva ključna aspekta: prvi je aspekt identificiranje komercijalnih ili financijskih odnosa između povezanih društava i uvjeta te ekonomski relevantnih okolnosti vezanih uz te odnose kako bi se kontrolirana transakcija točno razgraničila; drugi je aspekt usporediti točno opisane uvjete i ekonomski relevantne okolnosti kontrolirane transakcije s uvjetima i ekonomski relevantnim okolnostima usporedivih transakcija između nepovezanih društava.²³ Cijena utvrđena prema načelu nepristrane transakcije

¹⁷ *Ibid.*, str. 350–351.

¹⁸ Lončarić-Horvat, Arbutina, 2007, str. 185.

¹⁹ Dawid, Roman (Hrsg.), *Verrechnungspreise, Grundlagen und Praxis*, 2. Auflage, Springer Gabler, Wiesbaden, 2016, str. 235.

²⁰ Međunarodni standard financijskog izvještavanja (MSFI) 13 definira fer vrijednost kao cijenu koja bi se dobila prodajom imovine ili platila obveza kao uobičajena transakcija između tržišnih sudionika na dan mjerenja. To se ponekad naziva i izlaznom cijenom. Definicija preuzeta sa: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/hr/Documents/about-deloitte/hr_msfi-news-2014-06.pdf, pristupljeno 3. 12. 2020.

²¹ Wittendorf, Jens, *The Arm's-Length Principle and Fair Value: Identical Twins or Just Close Relatives?*, Tax Notes International, 2011, str. 224.

²² Podrobnije vidjeti: OECD G20 Base Erosion and Profit Shifting Project ACTION 4: 2015 Final Reports, str. 19.

²³ OECD G20 Base Erosion and Profit Shifting Project ACTIONS 8-10: 2015 Final Reports, str. 15.

definirana je u skladu s člankom 9. OECD-ova Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja kao cijena koju bi nepovezana društva vrlo vjerojatno ugovorila. U tom se slučaju moraju uzeti u obzir usporedive okolnosti, ali i posebne okolnosti povezanih stranaka.²⁴

Zakonodavac je u Saveznoj Republici Njemačkoj odredio načelo nepristrane transakcije u § 1. Zakona o inozemnom oporezivanju (njem. *Außensteuergesetz*: AStG).²⁵ Pri tome je međutim dao vrlo dalekosežno tumačenje, koje je nepoznato u usporedbi s člankom 9. OECD-ova modela. To se posebno odnosi na procjenu paketa transfera s hipotetičkom usporedbom, a posebno zakonsku fikciju u skladu s § 1. stavkom 1. rečenicom 2. AStG-a da treće osobe znaju sve okolnosti svog poslovnog odnosa, obvezu korištenja određene cijene, odnosno cijene s najvećom vjerojatnošću unutar raspona koji se koristi kao standardna inozemna cijena. Ako nijedna vrijednost nije vjerodostojna, tada se treba koristiti srednja vrijednost, usp. § 1. stavak 3. rečenica 7. AStG-a i nužnost uobičajenih klauzula o prilagodbi cijena ili primjene zakonske klauzule o usklađivanju cijena u skladu s § 1. stavkom 3. rečenicom 11f. AStG-a.²⁶

Što se tiče odbitka kamata na zajam od povezanih osoba prema načelu nepristrane transakcije, mora se razmotriti situacija svakog subjekta koji sudjeluje u njoj, odnosno koliki bi zajam subjekt mogao dobiti od trećih strana, koliko bi iznosila kamatna stopa, kao i dodatni uvjeti koji bi osiguravali povratak tog zajma zajmodavcu. U praksi transfernih cijena često će biti očigledno kako se neograničeni omjeri nepristrane transakcije ne mogu identificirati za transakcije unutar grupe. Vanjske usporedbe iz baza podataka ne mogu se opisati kao potpuno usporedive jer su informacije o potencijalno usporedivim trgovačkim društvima ograničene i često se ne mogu proučiti sve okolnosti. Kako bi se identificirale usporedive tržišne vrijednosti, porezni obveznik u načelu bi morao sklopiti gotovo isti ugovor pod istim uvjetima s trećim stranama. Budući da se to rijetko događa, u praksi se mogu identificirati uglavnom usporedive vrijednosti te se u većini slučajeva može primijeniti svaka prikladna metoda transfernih cijena.²⁷

3.2. Načelo nepristrane transakcije u financijskim transakcijama između povezanih društava

Financijske transakcije unutar grupe kao sredstvo poreznog planiranja kontinuirano se povećavaju posljednjih godina. Porezna uprava Savezne Republike Njemačka navodi financijske transakcije unutar grupe u odjeljku 4. VWG-a (njem. *Verwaltungsgrundsätze*; Načela administracije, op. a.) iz 1983. godine. Osim toga postoje različite odluke njemačkog Saveznog financijskog suda (njem. *Bundesfinanzhof*; dalje u tekstu: BFH) koje se mogu uzeti u obzir pri procjeni prikladnosti kamatne stope u kontekstu kreditiranja

²⁴ Heidecke, Björn, Schmidte, Richard, Wilmanns, Jobst, *Funktionsverlagerung und Verrechnungspreise Rechtsgrundlagen, Bewertungen, Praxistipps*, Springer Gabler, Wiesbaden 2017, str. 151–152.

²⁵ Außensteuergesetz, dostupan na: <https://www.gesetze-im-internet.de/astg/AStG.pdf>, pristupljeno 7. 2. 2022.

²⁶ Heidecke *et. al.*, 2017, str. 152.

²⁷ Dawid, 2016, str. 209.

unutar grupe. Uz iznos transfernih cijena za financijske transakcije unutar grupe ekonomska analiza također može uključivati sljedeća relevantna pitanja: nacionalna pravila o poreznim odbicima kamata na pozajmljeni kapital koja su preuzela povezana društva (vidi na primjer njemačke propise o kamatnoj barijeri); ekonomska suština vjerovnika ili davatelja novčanih sredstava (posebno u financijskim društvima unutar grupa u državama s niskim porezima); kao i održavanje dokaza da je transakcija u skladu s načelom nepristrane transakcije ili da su uvjeti (kao što su opcije otkaza) kao takvi uobičajeni. Na primjer prije zaključivanja transakcije financiranja unutar grupe trebalo bi ispitati bi li tvrtka također ušla u transakciju uzimajući u obzir postojeće financijske transakcije s njihovim specifičnim uvjetima i pozivnim opcijama da stranke nisu bile povezane. Nepovezane bi stranke prije uzimanja zajma razmotrile mogu li se potreban novac i novčani ekvivalenti dobiti iz drugih, povoljnijih izvora uzimajući u obzir razlike u ročnosti. Na primjer sljedeće situacije mogle bi biti kritične i neusklađene s načelom nepristrane transakcije: zaduživanje od povezanih društava, uz istodobno izlaganje kredita drugim tvrtkama koje imaju niže kamatne stope i koje bi mogle biti ukinute; zadržavanje zajma s fiksnom kamatnom stopom u bilo kojem trenutku u kratkom roku, iako su trenutno prevladavajuće kamatne stope na kredite mnogo povoljnije na tržištu; visoke zalihe u skupinama novčanih sredstava unutar grupe tijekom dužeg vremenskog razdoblja, a moguće u isto vrijeme i povećanje zajmavnog kapitala.²⁸

U pogledu određivanja odgovarajuće kamatne stope za kreditne transakcije između povezanih trgovačkih društava ponovno je odlučujuće načelo nepristrane transakcije. Njemačke porezne vlasti također smatraju da prilikom davanja zajmova povezanom društvu kamatna stopa predstavlja transfernu cijenu koja bi bila dogovorena između nepovezanih društava. Stoga se prilikom utvrđivanja kamatne stope moraju uzeti u obzir sve okolnosti slučaja. Ispitivanje financijske uprave temelji se na sljedećim kriterijima: kolateralna i kreditna sposobnost zajmoprimca, valutni i srodni rizici, svrha zaduživanja, iznos kredita, razmatranje troškova i ostali kriteriji, kao što je uvažavanje trenutnog stanja financijskih tržišta.²⁹

OECD je u svom programu BEPS-a u mjerama 8.–10. koje se bave problemom transfernih cijena tijekom 2018. godine objavio nacrt rasprave za financijske transakcije u kojem se govori o pristupima određivanja visine kamatne stope prema načelu nepristrane transakcije. U vezi s tim navodi kako bi, kao i u svakoj drugoj situaciji u vezi s transfernim cijenama, odabir najprikladnije metode trebao biti u skladu sa stvarnom transakcijom koja je precizno razgraničena, posebno kroz funkcionalnu analizu.³⁰ Dana 11. veljače 2020. godine OECD je objavio vodič za transferne cijene u financijskim transakcijama. Okvir se odnosi na 4. mjeru te na mjere 8.–10. BEPS-a. (engl. *OECD /G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions: Inclusive Framework on BEPS: Actions 4, 8-10*). U tom vodiču određivanje kamate iz ugovora o

²⁸ *Ibid.*, str. 234.

²⁹ *Ibid.*, str. 235.

³⁰ OECD, BEPS, Public Discussion Draft, BEPS Actions 8-10, Financial transactions, 3 July – 7 September 2018, str. 22.

zajmu sklopljenog između povezanih trgovačkih društava temelji se na načelu nepristrane transakcije. Posebno se navodi da se najniža kamata određena prema načelu nepristrane transakcije u zajmu koji je predmet analize može usporediti s javno dostupnim podacima za ostale zajmoprimce s istim kreditnim rejtingom, kao i za zajmove s dovoljno sličnim uvjetima i ostalim čimbenicima usporedivosti. S obzirom na konkurenciju koja je često prisutna na tržištima može se očekivati da će, s obzirom na karakteristike zajma (iznos, ročnost, valuta itd.), kreditni rejting zajmoprimca ili ocjenu konkretne emisije zajma, postojati jedinstvena stopa po kojoj zajmoprimac može dobiti sredstva i jedinstvena stopa po kojoj zajmodavac može pozajmiti sredstva da dobije zadovoljavajuću kamatu. U praksi je međutim malo vjerojatno da će postojati jedinstvena "tržišna stopa", već raspon stopa, iako će konkurencija između zajmodavaca i dostupnost informacija o visinama kamatnih stopa imati tendenciju sužavanja toga raspona.³¹

4. SAVEZNA REPUBLIKA NJEMAČKA - POTKAPITALIZACIJA I KAMATNA BARIJERA

U Saveznoj Republici Njemačkoj pravilo o potkapitalizaciji (njem. *Unterkapitalisierung*) propisano je zakonom 1993. godine, koji je stupio na snagu u siječnju 1994. godine. Novo pravilo propisano je § 8a. Zakona o porezu na dobit (*Körperschaftsteuergesetz*; dalje u tekstu: KStG),³² kojim je dozvoljeno poreznim vlastima da isplaćenu kamatu smatraju dividendom ako zajmovni kapital prelazi trostruki iznos vlasničkog kapitala na kraju porezne godine. Njemačko pravilo o potkapitalizaciji primjenjivalo se samo ako je udjel investitora u korporaciji najmanje 25 % (uključujući dionice posjedovane posredno preko povezanih subjekata). Pravila o potkapitalizaciji iz 1994. dala su prednost holdinškim društvima koja su mogla dobiti zajam od svojih vlasnika do devet puta njihova vlasničkog udjela u tvrtki (sigurno utočište od 9:1). Kako bi se društvo u skladu s propisom smatralo holdingom, mora se ograničiti na pružanje financijskih usluga povezanim društvima ili držati dionice u drugim trgovačkim društvima u iznosu od 75 % ukupne imovine ili više. Prva izmjena § 8a. KStG-a stupila je na snagu u siječnju 2001. godine. Od 2001. godine omjer koji je sigurno utočište za tvrtke smanjen je na 1,5:1, tj. plaćanje kamate moglo bi se smatrati dividendom ako su zajmovi koje je odobrio investitor premašili njegov udio u kapitalu za 50 %. Iako je to dodatno ograničilo iznos zajmova unutar kompanije koje je pružio inozemni matični subjekt njemačkom zavisnom društvu, preferencije za holding društva i dalje se primjenjuju. Sigurno utočište za ta društva postavljeno je u omjeru 3:1.³³ Od 2004. nadalje ta se pravila primjenjuju i na domaća pitanja kao rezultat presude Suda Europske unije (dalje u tekstu: ES) u predmetu Lankhorst-Hohorst (broj predmeta C-324/00 od 12. prosinca 2002., op. a.). Reformom iz 2008. godine (njem.

³¹ Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions: Inclusive Framework on BEPS: Actions 4., 8.–10., 2020, str. 20.

³² *Körperschaftsteuergesetz*, dostupan na: https://www.gesetze-im-internet.de/kstg_1977/KStG.pdf, pristupljeno 7. 2. 2022.

³³ Weichenrieder, Alfons J, Windischbauer, Helen, *Thin-Capitalization Rules and Company Responses, Experience from German Legislation*, CESifo Working Paper No. 2456, 2008, str. 4–5.

Unternehmensteuerreform 2008), § 4h. EStG-a više nije usmjeren samo na ograničenje financiranja duga trgovačkog društva od strane dioničara već općenito na financiranje ukupnog duga.³⁴

Uvođenjem jedinstvenog koncepta kamatne barijere (njem. *Zinsschranke*) u okviru njemačke porezne reforme iz 2008. godine zakonodavstvo je znatno ograničilo odbitak kamata od oporezive dobiti. Prema pravilu o kamatnoj barijeri trgovačko društvo rezident SR Njemačke može odbiti neto troškove kamata do 30 % oporezivog prihoda prije troškova kamata, poreza, amortizacije (oporezivi EBITDA) za oporezivanjem njemačkim porezom na dobit i porezom na trgovinu (njem. *Gewerbesteuer*) po poreznoj godini. Kao posljedica toga kamatna barijera ima vrlo snažan utjecaj na financiranje ulaganja u Njemačkoj.³⁵

Ako je neto kamatni trošak viši od 30 % ograničenja iz § 4h. stavka 1. rečenice 1.³⁶ Zakona o porezu na dohodak (njem. *Einkommensteuergesetz*; dalje u tekstu; EStG),³⁷ troškovi kamata ne mogu se odbiti kao operativni troškovi. Nema prekvalifikacije neodbitnih troškova kamata u skrivene raspodjele dobiti. Međutim troškovi koji se ne mogu odbiti mogu se prenijeti u buduće porezne godine u skladu s § 4h. stavkom 1. rečenicom 2. i 3. EStG-a i odbiti u granicama kamatne barijere (tzv. prijenos kamata naprijed; njem. *Zinsvortrag*). Dakle odbitak operativnih troškova u načelu je ograničen samo privremeno, osim ako se prijenos kamata ne može trajno iskoristiti ili je izgubljen kao rezultat restrukturiranja ili likvidacije.³⁸

Međutim ne primjenjuje se pravilo o odbitku kamate iz § 4h. stavka 1. rečenice 1. ako rashodi od kamata ne premašuju više od 3 000 000 eura prihoda od kamata, ako društvo ne pripada ili pripada samo razmjerno grupi, ili društvo pripada grupi, a omjer vlastitog kapitala na kraju prethodnog datuma bilance jednak je ili viši od pokazatelja grupe

³⁴ Hey, Johanna, *Die Zinsschranke als Maßnahme zur Sicherung des inländischen Steuersubstrats aus europa- und verfassungsrechtlicher Sicht*, u Brähler, G., Lösel, C. (Hrsg): *Deutsches und internationales Steuerrecht Gegenwart und Zukunft, Festschrift für Christiana Djanani zum 60. Geburtstag*, GABLER EDITION WISSENSCHAFT, Wiesbaden, 2008, str. 110.

³⁵ Kollruss, Thomas, *Tax optimal cross-border debt financing under the new German Thin-Capitalization-Rule (German interest barrier) Intra fiscal group cross-border debt financing via a foreign fiscal group finance branch*, "Investment Management and Financial Innovations", volume 7, issue 2, 2010, str. 87.

³⁶ Kamatni troškovi poslovanja odbijaju se u visini prihoda od kamata, i to samo do iznosa kompenzacijskog EBITDA-e. Kompenzacijski EBITDA iznosi 30 posto značajnog dobitka, koji se odbija u skladu s člankom 6. stavkom 2. i smanjuje profit u skladu s člankom 6. stavkom 2. točkom 2., a iznosi odbijeni sukladno § 7. povećavaju se i umanjuju za značajan prihod od kamata. Ukoliko prekomjerni EBITDA premašuje kamatne troškove umanjene za prihode od kamata, mora se prenositi u sljedećih pet financijskih godina (prezentacija EBITDA); Prikaz u EBITDA-i ne nastaje u financijskim godinama u kojima stavak 2. isključuje primjenu stavka 1. rečenice 1. Troškovi kamata koji se ne mogu odbiti u skladu s rečenicom 1. mogu se odbiti do iznosa EBITDA-e iz prethodnih financijskih godina i smanjiti EBITDA-u po kronološkom redoslijedu. Nakon toga preostali neoporezivi troškovi kamata prenose se u sljedeće financijske godine (prenesene kamate). Oni povećavaju troškove kamata za te financijske godine, ali ne i relevantnu dobit.

³⁷ *Einkommensteuergesetz*, dostupan na: <https://www.gesetze-im-internet.de/estg/EStG.pdf>, pristupljeno 7. 2. 2022.

³⁸ Bohn, Alexander, *Zinsschranke und Alternativmodelle zur Beschränkung des steuerlichen Zinsabzugs*, Gabler, 1. Auflage, Wiesbaden, 2009, str. 33.

(usporedba kapitala). Pad ispod udjela kapitala grupe do dva postotna boda ne uzima se u obzir (tzv. klauzula o izbjegavanju).³⁹

4.1. Kritike kamatne barijere

Pravilo o kamatnoj barijeri krši objektivno neto načelo, tj. kriterij za utvrđivanje postojanja ili nepostojanja oporezivog dohotka, putem uzimanja u obzir za oporezivanje relevantnih primitaka i izdataka.⁴⁰

Privremena ili definitivna zabrana odbitka izdataka za financiranje duga, koja nesumnjivo ima karakter operativnih troškova, očito krši objektivno neto načelo.⁴¹ Upravo zbog rasprava o objektivnom neto načelu kao izrazu oporezivanja uspješnosti kamatna je barijera pod ustavnim napadom od svojeg uvođenja.⁴² BFH u svojem zahtjevu za ocjenom ustavnosti kamatne barijere (njem. *Zinsschranke*) navodi kako se dohodak ili dobit izračunavaju u skladu s objektivnim i subjektivnim neto načelom. Sukladno tome u području oporezivanja dobiti samo je neto dobit, odnosno razlika primitaka i operativnih troškova, predmet oporezivanja. Kao rezultat toga operativni troškovi općenito su porezno priznati.⁴³ Nadalje, BFH navodi da je zakonodavac prekršio tu osnovnu odluku jer se zbog kamatne barijere kamatni rashodi tvrtke smatraju neodbitnim za određivanje dobiti, pa se stoga ne oporezuje neto prihod. Također, BFH zaključuje kako oporezivanje neto prihoda nije zajamčeno činjenicom kako se nepriznati rashodi za kamate mogu priznati kao prijenos kamata u kasnijim razdobljima.⁴⁴ Dakle u teoriji i praksi Savezne Republike Njemačke postoje prijepori oko instituta kamatne barijere.

4.2. Klauzula o izbjegavanju

Klauzula o izbjegavanju (njem. *Escape-Klausel*) iznimka je od primjene kamatne barijere, a odnosi se na trgovačka društva koja su dio konsolidirane grupe ako omjer kapitala u njihovim revidiranim financijskim izvješćima prema međunarodnim računovodstvenim standardima za prethodnu poreznu godinu nije niži od omjera kapitala cijele konsolidirane grupe (usporedba omjera kapitala). Razlika od dva postotna boda u usporedbi s omjerom kapitala zanemaruje se. U slučaju štetnog financiranja duga dioničara isključuje se korištenje klauzule o izbjegavanju. U poreznoj praksi mnoge tvrtke ne bi koristile klauzulu o izbjegavanju zbog složenosti i visokih troškova porezne kontrole. Naposljetku, može se reći da se klauzula o izbjegavanju ne može primijeniti u slučaju (stranog) društva za financiranje duga unutar grupe koja posluje s kapitalom. To pokazuje da će kamatna barijera biti borba protiv inozemnog financiranja od strane

³⁹ § 4h. stavak 2. točke a), b) i c) EstG-a.

⁴⁰ Jelčić *et al.*, 2008, str. 312.

⁴¹ Bohn, 2009, str. 41.

⁴² Prinz, Ulrich, *Ist die Zinsschranke verfassungsrechtlich besser als ihr Ruf?*, FinanzRundschau, Ertragsteuerrecht, volume 95, issue 4, 2013, str. 146.

⁴³ BFH, BVerfG-Vorlage od 14. 10. 2015., I R 20/15, § 15.

⁴⁴ *Ibid.*, § 16., 17.

društava unutar grupe koji su nisko oporezivani i koji se financiraju vlasničkim kapitalom grupe.⁴⁵ Ako Savezna Republika Njemačka ima najveću stopu poreza na dobit među državama rezidentnosti međunarodne grupe pod kontrolom kamatne barijere, omjer vlasničkih udjela u kapitalu njemačkih korporacija koje pripadaju grupi treba odgovarati omjeru kapitala grupe (osim dopuštenog odstupanja od 2 %). U tom slučaju mogu se odbiti sve kamate i izbjeći njihov prijenos u sljedeća porezna razdoblja.⁴⁶

4.3. Oporezivanje grupe

Posebna odredba o ograničenju kamata u slučajevima oporezivanja grupe propisana je u § 15. stavku 3. KStG-a.⁴⁷ U skladu s tim § 4h. EStG-a nije primjenjiv na zavisno društvo. Matično društvo i zavisna društva smatraju se jednim društvom u smislu § 4h. EStG-a. Rashodi i prihodi od kamata u smislu § 4h. stavka 3. EStG-a, koji su uključeni u prihode grupe pripisane matičnom društvu, moraju se uzeti u obzir u primjeni ograničenja kamata za matično društvo.⁴⁸ U načelu dobit matičnog društva i zavisnog društva mora se utvrditi zasebno. Stoga bi bilo razumno zasebno ispitati uvjete kamatne barijere na razini matičnog društva i zavisnog društva budući da je § 4h. EStG-a pravilo određivanja dobiti.⁴⁹ Ako se grupa trgovačkih društava sastoji od domaćih tvrtki, isključuje se grupna povezanost tih trgovačkih društava jer se sama grupa trgovačkih društava smatra trgovačkim društvom. Ta odredba dopušta da se izbjegne kamatna barijera.⁵⁰ Dakle što se tiče kamatne barijere, matično društvo i zavisno društvo tretiraju se kao jedno društvo u skladu s § 15. stavkom 1. točkom 3. KStG-a tako da kamate na zajmovne odnose unutar grupe trgovačkih društava ne podliježu ograničenju odbitka od kamatne barijere.⁵¹ S obzirom na to da matično društvo i zavisno društvo ostaju različiti pravni subjekti u smislu građanskog i poreznog prava, svako od njih treba samostalno utvrditi svoju dobit. Dobit cijele grupe (njem. *Organeinkommen*) tek tada se pripisuje nositelju grupe, tj. matičnom društvu (njem. *Organträger*).⁵²

⁴⁵ Kollruss, 2010, str. 89.

⁴⁶ Schreiber, Ulrich, *Besteuerung der Unternehmen, Eine Einführung in Steuerrecht und Steuerwirkung*, 4., überarbeitete Auflage, Springer Gabler, Wiesbaden 2017, str. 494.

⁴⁷ § 4h. Zakona o porezu na dohodak ne odnosi se na društvo kćer. Matično društvo i povezana društva smatraju se jednim poduzećem u smislu § 4h. Zakona o porezu na dohodak. Ako dohodak povezanih društava pripisanih matičnom društvu uključuje rashode kamata i prihode od kamata u smislu § 4h. (3) Zakona o porezu na dohodak, oni moraju biti uključeni u prihode i rashode od kamata matičnog društva primjenom § 4h. stavka 1. Zakona o porezu na dohodak.

⁴⁸ Schreiber, 2017, str. 332.

⁴⁹ Glutsch, Siegfried, Otte, Ines, Schult, Bernd, *Das neue Unternehmensteuerrecht Richtig beraten nach der Unternehmensteuerreform 2008*, Gabler, Wiesbaden, 2008, str. 194–195.

⁵⁰ Schreiber, 2017, str. 332.

⁵¹ Schnitger, Arne, Fechenbacher, Oliver, *Kommentar Körperschaftsteuer KStG*, 2. Auflage, Springer Gabler, Wiesbaden 2018, str. 1205.

⁵² Presuda BFH-a od 28. 2. 2013., IV R 50/09, § 16a.

5. PRAVILO O OGRANIČAVANJU KAMATA IZ ATAD-A

Izbjegavanje plaćanja poreza i agresivne preventivne mjere za planiranje poreza koje je uspostavio ATAD imaju za cilj jamčiti jedinstveno porezno načelo u prekograničnom oporezivanju uklanjanjem razlika između nacionalnih poreznih sustava koji stvaraju pravne praznine. Tim mjerama utječe se na fiskalni suverenitet država članica u pokušaju osiguranja podjele prava na oporezivanje koje se temelji na načelu pravednog oporezivanja.⁵³ Vijeće Europske unije smatralo je kako je potrebno propisati pravila protiv smanjenja porezne osnovice na unutarnjem tržištu i protiv premještanja dobiti izvan unutarnjeg tržišta. Kako bi se doprinijelo postizanju tog cilja, potrebna su pravila u sljedećim područjima: ograničenja odbitka kamata, izlazno oporezivanje, opće pravilo o suzbijanju zlouporabe, pravila o kontroliranim inozemnim društvima i pravila za suzbijanje hibridnih neusklađenosti.⁵⁴ Kako su tema ovoga rada porezno priznati rashodi od kamata na zajam između povezanih trgovačkih društava, kratko ćemo se osvrnuti samo na odredbe ATAD-a koje reguliraju ograničenje odbitka kamata.

Kako se ATAD temelji na OECD-ovim preporukama BEPS,⁵⁵ tako se i pravilo o ograničavanju kamata iz članka 4. ATAD-a temelji na preporukama 4. mjere BEPS-a. OECD u svojoj 4. mjeri BEPS-a o ograničenju porezne osnovice putem odbitka kamata i drugih financijskih plaćanja, potaknut i njemačkim pravilom o kamatnoj barijeri, preporučuje uvođenje fiksnog iznosa do kojega se mogu porezno priznati rashodi od kamata, čime se ograničava porezno priznati rashod od kamata trgovačkog društva na fiksni postotak njegove EBITDA-e. Preporuka je OECD-a da porezno priznati rashodi od kamata budu izravno povezani s gospodarskom aktivnošću trgovačkog društva.⁵⁶ OECD također preporučuje da se može u slučaju oporezivanja grupe koristiti omjer grupe (engl. *group ratio rule*).⁵⁷

Prema članku 4. stavku 1. ATAD-a prekoračeni troškovi zaduživanja⁵⁸ odbijaju se u poreznom razdoblju u kojem su nastali samo do 30 % EBITDA-e poreznog obveznika. Države članice za potrebe pravila o ograničenju kamata mogu kao poreznog obveznika tretirati trgovačko društvo kojemu je dopušteno ili koje mora primjenjivati pravila grupe, kako je definirano nacionalnim poreznim pravom, ili trgovačko društvo unutar grupe, kako je definirano nacionalnim poreznim pravom, koje ne konsolidira rezultate svojih članova u svrhe oporezivanja. U takvim okolnostima prekoračeni troškovi zaduživanja i EBITDA-e mogu se izračunavati na razini grupe te obuhvaćaju rezultate za sve njezine članove. Porezni obveznik ima mogućnost odbiti prekoračene troškove zaduživanja u

⁵³ Maisuradze Levan, *The Anti-Tax Avoidance Directive and its Compatibility with Primary EU Law (Competence: Subsidiarity and Proportionality)*, Master's thesis, Lund University, Faculty of law, Lund, 2017, str. 6.

⁵⁴ 5. uvodna izjava ATAD-a.

⁵⁵ Vidi 1., 2. i 3. uvodnu izjavu ATAD-a.

⁵⁶ OECD G20 *Base Erosion and Profit Shifting Project ACTION 4*, str. 29.

⁵⁷ *Ibid.*, str. 61–70.

⁵⁸ Prema članku 2. stavku 1. točki 2. ATAD-a prekoračeni troškovi zaduživanja znače iznos za koji troškovi zaduživanja poreznog obveznika koji se mogu odbiti prekoračuju oporezivi prihod od kamata ili drugi ekonomski istovjetni oporezivi prihod koji porezni obveznik prima u skladu s nacionalnim pravom.

iznosu od 3 000 000 eura, odnosno ako je dio grupe, taj iznos vrijedi za cijelu grupu, umjesto 30 % EBITDA-e.⁵⁹ Ako se oporezuje grupa i ako je porezni obveznik član konsolidirane grupe, za potrebe financijskog računovodstva može mu se odobriti da u potpunosti odbije prekoračene troškove zaduživanja ako može dokazati da je omjer njegova kapitala u odnosu na njegovu ukupnu imovinu jednak istovjetnom omjeru grupe ili viši od njega te da zadovoljava sljedeće uvjete: omjer kapitala poreznog obveznika u odnosu na njegovu ukupnu imovinu smatra se jednakim istovjetnom omjeru grupe ako je omjer kapitala poreznog obveznika u odnosu na njegovu ukupnu imovinu niži za do dva postotna boda i da se sva imovina i obveze vrednuju uporabom iste metode kao u konsolidiranim financijskim izvještajima.⁶⁰

Nadalje, država članica čiji je porezni obveznik rezident može odrediti da se prekoračeni troškovi zaduživanja koji ne mogu biti porezno priznati rashod u tekućem poreznom razdoblju mogu prenijeti u sljedeća porezna razdoblja. Pri tome ima sljedeće tri mogućnosti: da se prekoračeni troškovi zaduživanja mogu prenijeti bez vremenskog ograničenja, da se mogu prenijeti u sljedeća tri porezna razdoblja, odnosno tri godine, ili da se mogu prenijeti u sljedećih pet poreznih razdoblja, odnosno pet godina.

Kako ATAD propisuje minimalne uvjete koje mora ispuniti država članica prilikom njegove implementacije u nacionalno zakonodavstvo, ES može intervenirati samo ako država članica ne poštuje minimalna ograničenja odbitka kamata koja su propisana ATAD-om. To znači da, ako je država članica implementirala u svoje nacionalno zakonodavstvo minimalne pragove do kojih se mogu odbiti kamate od oporezive dobiti, ne postoji kršenje koje ES treba sankcionirati. Stoga, s obzirom na to da ATAD dopušta državama članicama da uvedu "višu razinu zaštite", sve dok ne postoji ograničenje temeljnih sloboda, ES ne može intervenirati u pogledu takvih pravila.⁶¹

Što se tiče kritike na račun pravila o ograničavanju kamata iz članka 4. ATAD-a, uvelike odstupa od standarda prikladnosti i razmjernosti koje je ES primjenjivao pri ocjeni opravdanosti nacionalnih pravila o potkapitalizaciji. Donošenje tog pravila otvara brojna pitanja u vezi s tim je li pravilo prikladno za ostvarenje onoga što se njime namjerava postići. Kritičari navode kako primarni cilj toga pravila nije uspostava fleksibilnog pravila koje bi nastojalo uzeti u obzir ekonomske okolnosti poreznih obveznika te odvojiti ekonomski potpuno opravdane transakcije od onih usmjerenih na izbjegavanje porezne obveze poreza na dobit. To znači da nedostaje prikladnosti i razmjernosti u postizanju cilja te se može postaviti pitanje je li opravdano prihvatiti određeno pravilo koje bi, u

⁵⁹ Dourado, Ana Paula, *The Interest Limitation Rule in the Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) and the Net Taxation Principle*, EC Tax Review, vol. 26, issue 3, 2017, str. 113.

⁶⁰ Članak 4. stavak 5. ATAD-a.

⁶¹ Carmona, Lobita João, *The ATAD's Interest Limitation Rule – A Step Backwards?*, European Taxation, IBFD February/March 2019, str. 61.

slučaju da ga je donio nacionalni zakonodavac, moglo biti sankcionirano zbog nezadovoljenja navedenih uvjeta.⁶²

6. REPUBLIKA HRVATSKA

U Republici Hrvatskoj problematika transfernih cijena i potkapitalizacije trgovačkih društava regulirana je Zakonom o porezu na dobit (dalje u tekstu: ZPDob)⁶³ i Pravilnikom o porezu na dobit (dalje u tekstu: Pravilnik o P Dob-u).⁶⁴ ZPDob propisuje da u kamate za koje se povećava porezna osnovica poreza na dobit spadaju i kamate na zajmove koji su primljeni od dioničara, odnosno člana društva koji drži najmanje 25 % dionica ili udjela u kapitalu ili glasačkih prava u poreznom obvezniku, ako bilo kada u poreznom razdoblju ti zajmovi premaše četverostruku svotu udjela toga dioničara, odnosno člana društva u kapitalu ili glasačkom pravu, utvrđenu u odnosu na svotu i razdoblje trajanja zajmova u poreznom razdoblju, osim kamate po kreditima od financijskih organizacija.⁶⁵ Iz navedene odredbe proizlazi kako je u hrvatskom sustavu oporezivanja dobiti ipak reguliran najveći mogući odnos duga i kapitala koji isključuje pravilo o povećanju osnovice poreza na dobit za iznos prekomjerne kamate – taj je odnos 4:1, tj. ako iznos duga premaši četverostruki iznos kapitala, i to u slučaju svakog pojedinog dioničara ili člana društva (uz uvjet 25-postotnog držanja dionica ili udjela) koji se javlja kao zajmodavac, uslijedit će porezne posljedice koje pogađaju kamatu isplaćenu po takvu zajmu.⁶⁶ Zajmovima dioničara, odnosno člana društva, smatraju se i zajmovi trećih osoba za koje jamči dioničar, odnosno član društva, te zajmovi od povezanih osoba.⁶⁷ Dakle ako trgovačko društvo primi zajam od bilo koje osobe za koju jamči dioničar ili član društva, a svota zajma za koji je dioničar ili član društva izdao jamstvo četiri je puta veća od udjela u kapitalu toga dioničara, odnosno člana društva kod poreznog obveznika, obračunane kamate na taj zajam moraju se prikazati kao kada zajam daje dioničar.⁶⁸ Svota dioničara, odnosno člana društva, u kapitalu korisnika kredita određuje se za porezno razdoblje kao prosjek uplaćenog kapitala, zadržane dobiti i rezervi zadnji dan svakog mjeseca poreznog razdoblja.^{69, 70} „Dakle, u izračunavanje udjela u kapitalu treba uključiti ukupan kapital trgovačkog društva zbog toga što umjesto neupisanoga kapitala mogu biti kapitalne pričuve u minusu zato što su npr. dionice ili udjeli trgovačkog društva prodani ispod nominalne vrijednosti. Zadržana dobit u trgovačkom društvu može se pretvoriti u

⁶² Čičin-Šain, Nevia, Alilović, Petar, Curić, Marin, *Pravilo o ograničavanju kamata: predstavljanje i kritike*, Pravo i porezi, prosinac 2017., str. 50.

⁶³ 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 i 138/20.

⁶⁴ Narodne novine br. 95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12, 146/12, 160/13, 12/14, 157/14, 137/15, 1/17, 2/18, 1/19, 1/20, 59/20 i 1/21.

⁶⁵ Članak 8. stavak 1. ZPDob-a.

⁶⁶ Arbutina, H., 2011, str. 10.

⁶⁷ Članak 8. stavak 2. ZPDob-a.

⁶⁸ Usp. Guzić, Šime, *Ugovorne i zatezne kamate u sustavu poreza na dobitak*, Računovodstvo, revizija i financije br. 4/16, travanj 2016, str. 162.

⁶⁹ Članak 8. stavak 3. ZPDob-a.

⁷⁰ Vidjeti članak 32. Pravilnika o P Dob-u.

preneseni gubitak kada će imati predznak minus. I ukupan kapital također može imati pozitivan i negativan predznak, tj. ostvareni gubitak iskazan u bilanci može biti veći od kapitala.“⁷¹

Međutim, da bi se u potpunosti shvatila problematika kamata između povezanih osoba u hrvatskom sustavu poreza na dobit, mora se uzeti u obzir i članak 14. ZPDob-a. Navedeni članak regulira kamate između povezanih osoba tako da se pri utvrđivanju prihoda od kamata na dane zajmove kod povezanih osoba obračunava kamata najmanje do visine kamatne stope koja bi se ostvarila između nepovezanih osoba u trenutku odobrenja zajma.⁷²

Kada se radi o primljenim zajmovima, kao rashodi od kamata na primljene zajmove kod povezanih osoba priznaju se obračunane kamate najviše do visine kamatne stope koja bi se ostvarila između nepovezanih osoba u trenutku odobrenja zajma.⁷³ Navedenu kamatnu stopu određuje i objavljuje ministar financija prije početka poreznog razdoblja u kojem će se koristiti vodeći pritom računa kako se radi o kamatnoj stopi koja se ostvaruje u usporedivim okolnostima ili koja bi se ostvarila između nepovezanih osoba.⁷⁴ Navedena kamatna stopa za 2022. godinu iznosi 2,68 %, ⁷⁵ a ona se utvrđuje kao aritmetička sredina prosječnih kamatnih stopa na stanja kredita odobrenih na razdoblje dulje od godine dana nefinancijskim trgovačkim društvima, koje je Hrvatska narodna banka objavila u tekućoj kalendarskoj godini. Prosječnu kamatnu stopu na stanja kredita odobrenih na razdoblje dulje od godine dana nefinancijskim trgovačkim društvima Hrvatska narodna banka izračunava, prema posebnim propisima, kao vagani prosjek stanja kredita odobrenih na razdoblje dulje od godine dana nefinancijskim trgovačkim društvima u kunama bez valutne klauzule, u kunama s valutnom klauzulom uz euro i u eurima za referentno razdoblje od šest mjeseci. Prosječnu kamatnu stopu na stanja kredita odobrenih na razdoblje dulje od godine dana nefinancijskim trgovačkim društvima Hrvatska narodna banka objavljuje u Narodnim novinama.⁷⁶

„Zajam između povezanih osoba je porezno problematičan ako je zajmodavac nerezident, jer je time otvorena mogućnost transfera dobiti prije oporezivanja u inozemstvo, s posljedicom erozije nacionalne porezne osnovice, i u cijelosti takve tuzemne operacije mogu za posljedicu imati zakonito izbjegavanje porezne obveze. U Hrvatskoj do toga može doći tako što, npr. matično društvo, koje posluje s dobiti, prije podnošenja godišnje porezne prijave, zajmom uz prekomjernu kamatu transferira svoju dobit (ili njezin dio) zavisnom društvu koje posluje s gubitkom. Iznos sredstava prenesenih kamatom podešen

⁷¹ Guzić, Š., 2016., str. 162–163.

⁷² Članak 14. stavak 1. ZPDob-a.

⁷³ Članak 14. stavak 2. ZPDob-a.

⁷⁴ Članak 14. stavak 3. ZPDob-a.

⁷⁵ Odluka o objavi kamatne stope na zajmove između povezanih osoba, Narodne novine, br. 139/2021. Za 2021. godinu kamatna stopa iznosila je 3 % (Odluka o objavi kamatne stope na zajmove između povezanih osoba, Narodne novine, br. 145/20), a za 2020. 3,42% (Odluka o objavi kamatne stope na zajmove između povezanih osoba, Narodne novine, br. 125/19).

⁷⁶ Članak 37. stavak 1. i 2. Pravilnika o Pdob-u.

je tako da kamata, s jedne strane, ublaži ali ne eliminira u cijelosti gubitak zavisnog društva (koje, dakle, i dalje ostaje u gubitku), a s druge u bitnoj mjeri smanji dobit matičnog društva, ili čak dovede do njegovog gubitka.⁷⁷

Međutim poreznom je obvezniku člankom 14. stavkom 4. ZPDob-a dana mogućnost da umjesto kamatne stope koju utvrđuje ministar financija sam utvrđuje kamatu prema uvjetima i na način propisan za utvrđivanje porezne osnovice u poslovanju između povezanih osoba rezidenta i nerezidenta (transferne cijene, op. a.)⁷⁸ i pod uvjetom da taj način primjenjuje na sve ugovore. Dakle ako porezni obveznik odluči utvrđivati kamatnu stopu po pravilima o transfernim cijenama, morat će je na taj način utvrditi u svakom ugovoru o zajmu, što znači da neće moći u jednom ugovoru koristiti kamatnu stopu utvrđenu temeljem metoda transfernih cijena, a u drugom ugovoru kamatnu stopu koju utvrdi i objavi ministar financija.

Iz navedenoga se zaključuje kako po poreznim propisima Republike Hrvatske ne može postojati beskamatni zajam između povezanih trgovačkih društava rezidenta i nerezidenta⁷⁹ bez obzira na to što se kamata između ugovornih strana prema hrvatskom građanskom (obveznom) pravu, da bi postojala kao obveza, mora izričito stipulirati u ugovor o zajmu, osim kod trgovačkih ugovora kada se duguju iako nije ugovorena.⁸⁰ Međutim ako se porezni obveznik odluči za utvrđivanje kamatne stope prema pravilima o transfernim cijenama, može se postaviti pitanje je li svaka situacija u kojoj se nalaze dva povezana društva i dva nepovezana društva jednaka, odnosno bi li uopće zajmoprimac dobio kredit od nepovezane osobe i koja je svrha zajma.⁸¹ Cijene, a kamatna stopa jest cijena novca, koje ugovaraju povezane osobe karakterizira upravo povezanost i drugačiji poslovni odnos.⁸² Slijedom toga prilikom utvrđivanja kamatne stope između povezanih osoba, ako se porezni obveznik odluči za utvrđivanje kamatne stope prema članku 13. ZPDob-a, treba uzeti u obzir kako sve specifičnosti svake individualne financijske transakcije između povezanih trgovačkih društava tako i individualnu sposobnost zajmoprimca i uvjete pod kojima bi dobio zajam od nepovezanih osoba te bi li ga uopće dobio.

Republika Hrvatska odredbe ATAD-a koje reguliraju pravilo o ograničavanju kamate implementirala je u svoje nacionalno zakonodavstvo člankom 6. Zakona o izmjenama i dopunama ZPDob-a,⁸³ koji je donesen krajem 2018. godine, a stupio na snagu 1. siječnja 2019. godine. U integralnom tekstu ZPDob-a to se pravilo nalazi u članku 30.a s naslovom

⁷⁷ Arbutina, H., 2011, str. 8–9.

⁷⁸ Članak 13. ZPDob-a.

⁷⁹ Prema članku 14. stavku 5. ZPDob-a za porezne svrhe ne može postojati beskamatni zajam ni između povezanih trgovačkih društava koji su rezidenti Republike Hrvatske ako jedno od povezanih društava ima povlašteni porezni status, odnosno plaća porez na dobit po stopama koje su niže od propisane, ili je oslobođen od plaćanja poreza na dobit, i/ili ako ima u poreznom razdoblju pravo na prijenos poreznog gubitka iz prethodnih razdoblja.

⁸⁰ Vidjeti članak 500. stavak 1. i 2. Zakona o obveznim odnosima, Narodne novine br. 35/05, 41/08, 125/11, 78/15, 29/18 i 126/21.

⁸¹ Usp. Dawid, 2016, str. 235.

⁸² Usp. Lončarić-Horvat, O., Arbutina H., 2007, str. 185.

⁸³ Narodne novine br. 106/18.

„Pravilo o ograničenju kamate.“ Prema tome rješenju porezni obveznik može odbiti kao porezno priznati rashod prekoračene troškove zaduživanja nastale u poreznom razdoblju samo do 30 % EBITDA-e ili 3 000 000 eura ako se tako dobije veća svota od one koja se dobije od 30 % EBITDA-e. To ograničenje porezno priznatog rashoda ne primjenjuje se na samostalne porezne obveznike, odnosno one koji nisu dio konsolidirane grupe za računovodstvene potrebe i koji nemaju nijednu povezanu osobu ili stalnu poslovnu jedinicu te ako ne primaju ili ne odobravaju zajmove svojim članovima ili dioničarima i porezne obveznike koji su financijska društva.⁸⁴ Prekoračeni troškovi zaduživanja nastaju kada troškovi zaduživanja prekoračuju oporezivi prihod od kamate ili drugi ekonomski istovjetni oporezivi prihod.⁸⁵ Prekoračene troškove zaduživanja koji su utvrđeni u poreznom razdoblju porezni obveznik može prenijeti u sljedeća tri porezna razdoblja.⁸⁶ To pravilo o ograničenju kamate primjenjuje se tek nakon što se primijene pravila iz članka 8. i 14. ZPdob-a jer ta pravila Republika Hrvatska zadržava kao ciljane pravila koja se odnose na povezane osobe i pružaju primjerenu razinu zaštite porezne osnovice. Ta pravila, prema odredbi ATAD-a, mogu se zadržati do isteka prve pune fiskalne godine nakon datuma objave sporazuma između članica OECD-a na službenoj internetskoj stranici o minimalnom standardu u pogledu 4. mjere BEPS-a, ali najkasnije do 1. siječnja 2024. godine.⁸⁷

Iz ovoga je vidljivo da je Republika Hrvatska iz ATAD-a preuzela minimalne fiksne iznose do kojih se mogu odbiti prekoračeni troškovi zaduživanja od 30 % EBITDA-e, odnosno 3 000 000 eura. Zatim, Republika Hrvatska oporezuje svako pojedino trgovačko društvo člana konsolidirane grupe, a ne oporezuje grupu u cijelosti i omogućuje prijenos prekoračenih troškova ograničeno, odnosno samo sljedeća tri porezna razdoblja.

7. ZAKLJUČAK

Smanjenje porezne osnovice putem rashoda za kamate jedno je od najlakših njezinih umanjenja. Iako je razumljivo da svaka država želi maksimalno oporezivati dobit ostvarenu na njezinu teritoriju, u obzir se mora uzeti i slobodno poduzetničko djelovanje. U svakom slučaju potrebno je sankcionirati prekomjerno zaduživanje između povezanih trgovačkih društava i time, izbjegavanjem plaćanja poreza, premještanje dobiti u državu s manjim poreznim opterećenjem, odnosno, ako su povezana trgovačka društva rezidenti iste države, prelijevanjem dobiti u matično trgovačko društvo sa što manje troškova poreza. Međutim bitno je naglasiti kako cilj ugovora o zajmu između povezanih trgovačkih društava nije uvijek smanjivanje porezne obveze, već je zbog smanjenog rizika optimalnije sredstvo financiranja nekoga projekta iz djelatnosti kojom se bavi povezano društvo. Zajam primljen od strane povezanog društva lakše se reprogramira u slučaju

⁸⁴ Petarčić, Ivan, Velaj Hana, *Računovodstveno i pravno motrište zajmova*, Računovodstvo, revizija i financije br. 3/19, Zagreb, ožujak 2019., str. 79.

⁸⁵ Članak 30.a stavak 2. Zpdob-a; više vidjeti u: Dojčić, Ida, *Prijava poreza na dobit za 2019.*, Financije, pravo i porezi 2/20, TEB poslovno savjetovanje, Zagreb, veljača 2020, str. 133.

⁸⁶ Dojčić, 2020, str. 133.

⁸⁷ Članak 11. stavak 6. ATAD-a.

trenutačne nelikvidnosti zajmoprimca. U slučaju kada bi zajam bio primljen od strane treće osobe za bilo kakav reprogram, bilo bi potrebno voditi pregovore koji mogu završiti s neuspješnim ishodom.

Nadalje, sukladno 4. mjeri BEPS-a, ATAD-u i njemačkom pravilu o kamatnoj barijeri (njem. *Zinsschranke*) ograničen je ukupni odbitak prekoračenih troškova zaduživanja do iznosa od 30 % godišnjeg EBITDA-e, odnosno fiksnog iznosa od 3 000 000 eura. To pravilo odnosi se kako na kamate isplaćene povezanim trgovačkim društvima tako i na kamate isplaćene trećim nepovezanim osobama. To što se navedeni trošak može odbiti od porezne osnovice u sljedećim poreznim razdobljima ne može biti opravdanje za uvođenje pravila u kojemu se svi troškovi potrebni za ostvarenje prihoda neće moći odbiti u istom poreznom razdoblju u kojem su nastali (objektivno neto načelo). Iznos novca koji porezni obveznik mora platiti zbog povećanja porezne osnovice svakako će smanjiti njegovu likvidnost u sljedećem razdoblju te će se, kako bi zadržao likvidnost na zadovoljavajućoj razini, porezni obveznik možda morati opet zadužiti i tim zajmom prijeći iznos koji je propisan kao porezno priznati rashod. Posljedica toga bit će ponovno uvećavanje porezne osnovice poreza na dobit. Takvim propisima i mjerama jasno se daje do znanja da i poslovno opravdane transakcije neće biti priznate, a sve u cilju zaštite porezne osnovice. Davanje prednosti vlasničkom kapitalu u odnosu na zajmovni, i to u svakoj situaciji, pa i onoj prema kojoj bi u sustavu ACE iznos vlasničkog kapitala, pomnožen sa zaštitnom kamatnom stopom, bio porezno priznati rashod, može značiti da će neka matična trgovačka društva odlučiti dokapitalizirati svoja povezana ovisna društva povećanjem temeljnog kapitala. Tu dolazi do opasnosti da, ako zavisno trgovačko društvo potpadne pod stečaj, matično društvo neće moći vratiti iz stečajne mase novac kojim je dokapitalizirano ovisno društvo. Međutim odlukom da ga financira, naravno sukladno pravilima o nepristranoj transakciji, putem zajma, on bi se mogao nadati određenom povratu. Na tom primjeru vidimo kako porezno-pravno rješenje izravno djeluje na poslovnu odluku.

Visina kamatne stope između povezanih trgovačkih društava, sukladno preporukama BEPS-a, mora biti u skladu s načelom nepristrane transakcije (engl. *arm's length principle*).⁸⁸ Slijedom toga tako utvrđena kamatna stopa trebala bi u godini u kojoj je nastala obveza plaćanja kamate biti porezno priznati rashod. Također, sve kamate koje su isplaćene trećoj nepovezanoj strani moraju biti bez ograničenja priznate kao rashod.

Države članice Europske unije, pa tako i Republika Hrvatska, morale su implementirati odredbe ATAD-a koje reguliraju pravilo o ograničavanju kamata u svoje nacionalno zakonodavstvo do 31. prosinca 2018. godine, a ta su se pravila počela primjenjivati s 1. siječnja 2019. godine. U takvoj situaciji, koja ide za tim da se uvede jedinstveno pravilo o ograničavanju kamata unutar Europske unije, a očekuje se da će to pravilo djelovanjem OECD-a biti uvedeno na svjetskoj razini, transakcije između poreznih obveznika koji su

⁸⁸ Vidi: *Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions*, str. 20.; OECD, *BEPS, Public Discussion Draft*, str. 4.

rezidenti iste države trebale bi biti izuzete od tih međunarodnih pravila. U 7. uvodnoj izjavi ATAD-a navedeno je kako bi se pravilo o ograničavanju kamata trebalo primjenjivati u odnosu na prekoračene troškove zaduživanja poreznog obveznika neovisno o tom potječu li iz dugovanja na nacionalnoj razini, unutar Europske unije ili s trećom zemljom. Ta bi se odredba trebala izmijeniti na način da pravilo o ograničenju kamata treba primjenjivati na prekoračene troškove zaduživanja unutar Europske unije ili s trećom zemljom. Navedeno pravilo o ograničenju kamata uvedeno je kako se ne bi smanjivala domaća porezna osnovica te kako bi se onemogućilo premještanje dobiti iz države u kojoj je ta dobit ostvarena.

Slijedom toga, kako porezni obveznici rezidenti u međusobnim financijskim transakcijama podliježu oporezivanju od strane samo jedne porezne jurisdikcije, državama članicama trebala bi biti dana mogućnost da na takve transakcije primijene pravila koja mogu odstupati od ATAD-a jer se dobit iz takve transakcije ne premješta izvan te države članice.

TAX-DEDUCTIBLE INTEREST ON LOAN BETWEEN AFFILIATED COMPANIES

Transactions that lead to the connection of companies have become common in everyday business. Such affiliated companies can enter into mutual contractual relationships, and thus into the relationship of lender and borrower, i.e. to conclude a loan agreement. The lender requires interest stipulated in the contract for the money he or she lends. As such a transaction concerns contracting parties that are affiliated, the question arises whether the interest on the lent money is in accordance with market conditions, whether a third unrelated party would conclude an agreement under such conditions, or whether the lending is intended to legally avoid tax liability and conceal profits through interest as a transfer price. Recently, rules have been enacted so that tax-deductible expenses are based on income before interest, taxes, depreciation and amortisation, and such expenses can be deducted only up to a certain prescribed amount, which raises the issue of taxation according to the taxpayer's economic strength.

Keywords: affiliated companies, thin capitalisation, interest limitation rule, transfer pricing, ATAD

Luka Pribisalić, Research Assistant at the Chair of Financial Law and Financial Science of the Faculty of Law of the University of Split

O (NE)POSTOJANJU KLAUZULA VJEČNOSTI U USTAVU REPUBLIKE HRVATSKE ^{1**}

Pregledni znanstveni rad

UDK 342.4(497.5)

340.131:342.4

Primljeno: 10. kolovoza 2021.

Luka Brajković *

S obzirom na pravni, ali i politički značaj ustava kao temeljnoga dokumenta pojedini ustavotvorci identificiraju određene vrijednosti kao fundamentalne i kao takve iznimno važne za održavanje, zaštitu, ali i razvoj pojedinog pravnog poretka. Te se vrijednosti štite „klauzulama vječnosti“, kojima ustavotvorac jasno obilježava odredbe ustava koje ne smiju biti podložne promjenama, čak i usprkos „volji naroda“. Međutim prema jednome od teorijskih gledišta klauzule vječnosti ne moraju nužno biti eksplicitno izražene u ustavnome tekstu, već mogu proizlaziti iz teleološkoga tumačenja ustava i njegovih odredaba kao integralne i kompaktne cjeline. U radu se, na temelju postojeće literature, najprije definiraju klauzule vječnosti i određuju ciljevi koji se njima postižu ili se nastoje postići. Središnji dio rada predstavlja obrada važnoga pitanja: Postoje li klauzule vječnosti u hrvatskome Ustavu? O tome pitanju već se raspravljalo među hrvatskim ustavnim znanstvenicima, pa se obrada prvenstveno odnosi na prikaz dosadašnje literature i zaključaka koji su izneseni. Uz odredbe hrvatskoga Ustava koje su do sada određene u literaturi autor je identificirao još jednu odredbu, onu čl. 4. o diobi vlasti i uzajamnoj provjeri, za koju bi se moglo ukratko obrazložiti, u okviru danoga opsega, da se radi o fundamentalnoj odredbi hrvatskoga ustavnoga identiteta.

Ključne riječi: klauzula vječnosti, ustavne promjene, ustavni identitet, Ustav Republike Hrvatske, ukorijenjenost

1. UVOD

S obzirom na premisu kako je ustav temeljni pravni i politički akt svake države, kojim se konstituiraju i ujedno omeđuju granice pravnoga poretka, ideja o vječnome ustavu, čije će „savršene“ odredbe trajati sve do konca svijeta i vijeka, bez nužnosti za njihovom promjenom, djeluje i više nego poželjno. Tako povijest bilježi već primjer spartanskoga zakonodavca Likurga, koji je žrtvovao svoj život radi besmrtnosti i vječnosti svoga ustava i zakona.² Prve nepromjenjive odredbe, povijesno gledano, sežu još u vrijeme donošenja

* Student pete godine Integriranoga preddiplomskoga i diplomskoga sveučilišnoga studija, Pravni fakultet Sveučilišta u Rijeci. Autor duguje osobitu zahvalnost dr. sc. Matiji Milošu za sve savjete i konstruktivne komentare prilikom nastajanja ovoga rada.

² Zlatić, V., *Razvoj, značaj i uloga nepromjenljivih dijelova ustava*, Zagrebačka pravna revija, vol. 8, br. 1. (2019), 24–44, str. 25.

Ustava SAD-a 1787.³ Nažalost, kada je riječ o vječnome ustavu, radi se samo o jednom nedostižnom idealu, koji se, poput vječnoga mira, nikada neće ostvariti, ali to ne znači i da mu ne treba težiti. Stoga bi se stvaranje „savršenoga“ ustava, koji će čitavu vječnost čuvati i štititi neke od temeljnih vrijednosti ljudske civilizacije, poput poštivanja i zaštite ljudskih prava, moglo postaviti kao prva i najvažnija zadaća. Jedan od načina na koji ustavotvorac nastoji sačuvati temeljne vrijednosti i načela nekoga ustava, samim time pravnoga poretka, a iz toga onda slijedi i jednoga čitavoga društva, jesu tzv. „klauzule vječnosti“.

Klauzule vječnosti danas nisu neuobičajen fenomen, već su, po Heinovu mišljenju, postale dominantna pojava modernih europskih ustava.⁴ Tako Yaniv Roznai navodi da je od 742 ustava, koliko ih je ispitao, u 28 % njih, dakle 212, sadržana ili je bila sadržana klauzula vječnosti. Ne samo što se, nastavlja dalje, povećao broj takvih odredaba u razdoblju od 1989. do 2015. nego su one postale duže, detaljnije i kompleksnije. Jedan od razloga zašto je tome tako Roznai vidi u činjenici da se prije Drugoga svjetskoga rata tim tipom odredaba najviše štitio oblik vladavine, dok se nakon stravičnog rata to proširilo i na područje ljudskih prava i sloboda.⁵ Zbog sve širega trenda korištenja tih odredaba njihovo se proučavanje znanstvenicima samo po sebi nameće kao nužno.

Polazišna je točka razmatranja svakako definiranje i određenje pojma „klauzule vječnosti“, uz prikaz različitih stajališta o predmetnoj materiji, te se određuju ciljevi koji se unošenjem takvih klauzula u ustav žele postići. U trećem poglavlju obrađuje se glavno pitanje ovoga rada, a to je (ne)postojanje klauzula vječnosti u Ustavu Republike Hrvatske.⁶ O tome se pitanju već raspravljalo među hrvatskim znanstvenicima ustavnoga prava, nakon čega se došlo do odgovora kako Ustav RH ne sadrži takve klauzule, ukoliko se pod pojmom klauzula vječnosti misli samo na one odredbe koje su kao takve eksplicitno određene. Međutim, ako se pod klauzule vječnosti supsumiraju i one ustavne odredbe iz kojih se implicitno može, služeći se teleološkim i sustavnim tumačenjem, izvesti namjera ustavotvorca da neku odredbu zapečati kao „vječnu“ i nepromjenjivu, tada bi odgovor na glavno pitanje bio ponešto drugačiji, o čemu su postojala i oprečna stajališta. Uz prikaz dosadašnjih napora hrvatskih ustavnih teoretičara da odrede „implicitne“ klauzule vječnosti hrvatskoga Ustava, autor će istaknuti još jednu ustavnu odredbu, onu iz čl. 4., za koju bi se moglo argumentirano pokazati kako je i ona postala imanentnim dijelom hrvatskoga ustavnoga identiteta.

³ Friedman, A., *Dead Hand Constitutionalism: the Danger of the Eternity Clauses in New Democracies*, Mexican Law Review, vol. IV, br. 1, 77–96, str. 79.

⁴ Hein, M., *Constitutional Norms for All time? General Entrenchment Clauses in the History of European Constitutionalism*, European Journal of Law Reform, 2019 (21) 3, 226–242, str. 242.

⁵ Roznai, Y., *Unconstitutional Constitutional Amendments: The Limits of Amendment Powers*, Oxford University Press, Oxford, 2017, str. 21.

⁶ Ustav Republike Hrvatske, Narodne novine, broj 56/90, 135/97, 8/98 [pročišćeni tekst], 113/00, 124/00 [pročišćeni tekst], 28/01, 41/01 [pročišćeni tekst], 55/01 [ispravak], 76/10, 85/10 [pročišćeni tekst] i Promjena Ustava RH (narodna ustavotvorna inicijativa), NN br. 5/2014, Odluka Ustavnog suda broj SuP-O-1/2014 (dalje u tekstu: Ustav RH).

2. OPĆENITO O KLAUZULAMA VJEČNOSTI

2.1. Pojmovno određenje

Najjednostavnije govoreći, klauzula vječnosti može se definirati kao ustavna odredba koja u svojem sadržaju izriče nemogućnost vlastite promjene, usprkos volji ustavotvorca, naroda ili kojeg god drugog subjekta. Njezin donositelj odlučio je „zamrznuti“ odredbu u danome trenutku smatrajući kako se njome izražava toliko značajna i temeljna vrijednost i nastojeći je sačuvati od protoka vremena, društvenih mijena, smjena generacija, pa čak i vlastite volje. Slikovito rečeno, ta je odredba izolirana u jedan vakuum, u kojem bi morala ostati cijelu vječnost, potpuno imuna i neokrzuta bilo kakvim vanjskim podražajima. Kao najčešći primjer klauzule vječnosti spominje se odredba njemačkoga *Grundgesetz*, koja ne dopušta promjene kojima bi se zadiralo u podjelu Saveza na zemlje i njihovo sudjelovanje u legislativnoj vlasti, kao i načela koja se dotiču temeljnih ljudskih prava te državnoga uređenja.⁷

Međutim, *supra* napisana definicija može poslužiti tek kao polazišna točka, a nipošto kao potpuno određenje onoga što klauzule vječnosti jesu ili se smatra da jesu. Dana definicija ne govori baš previše o stupnju rigidnosti odredbe, o tome radi li se o odredbi koja izričito zabranjuje promjenu ili se do toga zaključka dolazi tumačenjem itd. Taj je problem vezan uz podjelu nepromjenjivih ustavnih odredbi. Richard Albert primjerice razlikuje tri vrste takvih odredbi: kodificirane ili formalne, interpretativne i konstruktivne.⁸ Kodificirana ili formalna odredba najbliža je poimanju klauzule vječnosti u njezinu najužem smislu. Radi se dakle o odredbi koja izričito i nedvosmisleno zabranjuje bilo kakvu promjenu. Primjer za to jest prethodno spomenuta odredba njemačkoga Temeljnoga zakona. Interpretativna je odredba već nešto širega opsega i podrazumijeva odredbu koja izričito ništa ne govori o svojoj (ne)promjenjivosti, ali se njezin temeljni i nepromjenjivi karakter izvodi teleološkim i sustavnim tumačenjem ustava, koje podrazumijeva da se na ustav gleda kao na cjelinu. Iz te se cjeline ne smiju izolirati pojedine odredbe, koje se potom tumače nezavisno od sustava iz kojega su izvučene. Konačno, konstruktivna je odredba takva koja također izričito ne zabranjuje promjenu, *a contrario*, njezina je promjena formalno i moguća. Problem je u tome što je njezina promjena moguća u teoriji, ali, realno gledajući, ne i u praksi. Razlog je to što su uvjeti njezine promjene toliko zahtjevni i rigorozni da je svaka promjena praktički nemoguća,⁹ primjerice kada bi ustavom bilo propisano da je za promjenu neke odredbe potrebno da zakonodavno tijelo donese odluku jednoglasno, što nije moguće ostvariti u višestranačkome sustavu.¹⁰

⁷ Omejec, J., *Kontrola ustavnosti ustavnih normi (ustavnih amandmana i ustavnih zakona)*, Godišnjak Akademije pravnih znanosti Hrvatske, vol. I, br. 1, 2010, 1–27, str. 6.

⁸ Albert, R., *Constitutional Amendments: Making, Breaking and Changing Constitution*, Oxford University Press, Oxford, 2019, str. 140.

⁹ *Ibid.*, str. 158.

¹⁰ Albert daje konkretan primjer Tajvana, u kojem se za ustavnu promjenu zahtijeva tročetvrtinska većina, nakon koje takva odluka mora biti prihvaćena i referendumskom većinom. V. *Ibid.*

Određivanju pojma klauzule vječnosti svakako će koristiti i njezina pravna karakterizacija koju pruža Ondřej Preuss. On razlikuje četiri standarda klauzule vječnosti (I. politička proklamacija, II. klasični pravni standard, III. natpozitivni pravni standard i IV. standard prirodnoga prava), od kojih svaki ima određena obilježja, koja se mogu poklapati s nekim od ostalih. Tako je za političku proklamaciju i klasični pravni standard nužna izričita stipulacija, oba se standarda mogu promijeniti „legalnim“ putem, s time da je za prvi potrebna promjena čitavog ustava, dok je za potonji dovoljna samo promjena ustavne odredbe. Za „natpozitivni“ pravni standard i standard prirodnoga prava izričita stipulacija nije nužna, a nijedan od ta dva standarda ne može se izmijeniti „legalnim“ putem. I dok se sva tri prethodna standarda mogu izmijeniti revolucijom, kod prirodnopravnoga standarda ni ta opcija nije moguća.¹¹ Jedino taj zadnji standard zaista cilja na „vječnost“ i transcendirira svaku stvarnost prelazeći u apstraktne i metafizičke sfere.¹²

Iz Preussove se karakterizacije mogu apstrahirati tri važna pitanja koja bi trebalo imati u vidu prilikom analiziranja i uopće određivanja klauzula vječnosti. Prvo pitanje odnosi se na izričitu stipulaciju odredbe. Mora li ta odredba biti izričito određena kao nepromjenjiva ili se radi o skrivenoj nepromjenjivosti ustava koja će se izvesti tumačenjem? Drugo pitanje vezano je uz mogućnost njezine „legalne“ promjene. Može li se predmetna odredba promijeniti mirnim, zakonodavnim putem, bez krvoprolića, revolucija i rušenja pravnoga poretka? Treće pitanje odnosi se na „stvarnu“ promjenu odredbe, dakle revolucijom ili nekim srodnim načinom. Odgovor na zadnje pitanje svakako će biti potvrđan. Koliko god neka ustavna odredba zabranjivala promjenu, štiti ustroj države, ljudska prava i ostale slične vrijednosti, ona će biti gotovo bespomoćna pred, primjera radi, generalom koji uz pomoć vojske i sile vrši državni udar rušeći dosadašnja pravna pravila. Ne kaže uzalud stara latinska izreka da pod oružjem i zakoni šute (*Inter arma enim silent leges*).

Nadalje, postavlja se pitanje što je cilj klauzula vječnosti, odnosno koji je smisao njihove egzistencije. Richard Albert tu identificira tri cilja koja se njima nastoje postići. Prvi, njima se nastoje očuvati određena strukturalna obilježja države. Primjer može biti republikanski oblik vladavine. Drugi, klauzulama vječnosti želi se transformirati država, tj. odredbe ustava ne odražavaju stvarno stanje pojedinog društva i pravnog poretka, već onakvo stanje kakvo bi trebalo biti. Albert ovdje koristi naziv „transformacijsko ukorjenjivanje“. Treći, klauzulama vječnosti dodjeljuje se pomirbena zadaća između dviju ili više „zaraćenih“ strana, koje se sada zajedno udružuju u miru i novome poretku. Taj oblik Albert naziva „pomirbeno ukorjenjivanje“.¹³ Klauzule vječnosti, prema mišljenju Szakály, mogu se iskoristiti i na međunarodnoj razini upravo kroz fundamentalne vrijednosti koje okružuju jezgru ustava. To se postiže utjecajem međunarodnih konvencija i povelja, čije se propagirane vrijednosti slijevaju u nacionalne ustave, ali i *vice versa*, gdje suštinske vrijednosti nacionalnih ustavnih identiteta mogu poslužiti kao baza

¹¹ Preuss, O., *The Eternity Clause as a Smart Instrument – Lessons from the Czech Case Law*, Hungarian Journal of Legal Studies 57, no 3, 289–304 (2016), str. 292.

¹² *Ibid*, str. 293.

¹³ Albert, R., *Constitutional Handcuffs*, Arizona State Law Journal 42, (2010), 663–715, str. 666–667.

za stvaranje međunarodnih pravnih akata.¹⁴ Sigurno je kako bi unifikacija standarda ljudskih prava i ostalih vrijednosti na globalnoj razini, ako bi se mogla postići, bila put prema vječnome miru, a možda čak i vječnim ustavima ili barem nekim njegovim odredbama.

Klauzula vječnosti svojom snagom, koja proizlazi iz njezina imperativnoga izričaja, ne stoji sama po sebi i za sebe, već ona nesumnjivo daje snažan pečat čitavome ustavu kao pravnome dokumentu. Ona djeluje i ovisi o ostalim elementima ustavne arhitekture, poput izbornog sustava, ustavnoga nadzora i pravila o izmjenama i dopunama.¹⁵ S obzirom na njezinu snagu, a ujedno i dužnost da se ustav promatra kao cjelina, može se reći da klauzula vječnosti nameće obvezu da i ostale odredbe ustava, naslonjene na temeljnu vrijednost koju klauzula izražava, s njom budu u skladnome odnosu. Klauzula vječnosti i ostale odredbe morale bi dakle biti u stanju „prestabilirane harmonije“ (Leibnitz).

Klauzula, kako to ističe Roznai, svojim donošenjem stvara hijerarhiju među odredbama. U slučaju sukoba između klauzule i neke novodonesene odredbe ne primjenjuje se standardni pravni postulat kako kasnije pravo poništava ono ranije, već se primjenjuje pravilo da *lex superior derogat legi inferiori*. Pravilo doneseno od strane jačeg pravnog autoriteta zato ima nadjačati pravilo koje bi donio slabiji pravni autoritet. U tom bi smislu i sud mogao kasniju odredbu, koja nije u skladu s klauzulom, proglasiti nevaljanom.¹⁶

Osim dakle odrješita izričaja i njezina donošenja od strane jačega pravnoga autoriteta, klauzula vječnosti morala bi stvoriti hijerarhiju ustavnih normi i svojim sadržajem. Njezino pretendiranje da bude vječnom i nepromjenjivom podrazumijeva, ukoliko želi ostvariti izvorni cilj, da materija koja se njome izražava također bude „vječna“. Ustavotvorci su klauzulama vječnosti nastojali sačuvati određene strukture, vrijednosti, načela ili druga pravila upravo zato što su u njima prepoznavali refleksiju dubokih i temeljnih istina.¹⁷ Premda nije moguće *in abstracto* odrediti takva načela koja će univerzalno biti prihvaćena u svakome pravnome poretku, može se ipak postaviti pitanje postoji li barem neko mjerilo koje bi moglo donekle olakšati proces donošenja klauzula vječnosti u smislu određivanja sadržaja i načela koja bi bila dostojna da ih se sačuva za vječnost.

Kao pomoć u rješavanju postavljenoga problema mogao bi, kao uzor, poslužiti kategorički imperativ Kantove moralne filozofije. Kategorički je imperativ vrhovni i opći zakon

¹⁴ Szakály, Zs., *Human Rights, Civil Rights and Eternity Clauses*, Hungarian Yearbook of International Law and European Law, 2014, 259–274, str. 271–273.

¹⁵ Suteu, S., *Eternity Clauses in Democratic Constitutionalism*, Oxford University Press, Oxford, 2021, str. 17.

¹⁶ Roznai, *op. cit.* u bilj. 4, str. 137–138. Svoje stajalište Roznai temelji na razlikovanju između izvorne i izvedene, odnosno konstitutivne i konstituirane vlasti. Izvorna ili konstitutivna vlast jest ona koja je donijela ustav, dok je izvedena ili konstituirana vlast utemeljena ustavom i samim time ograničena, pa tako i slabija po pravnom autoritetu od izvorne. Konstitutivna je vlast slobodna i nesputana formalnim vezama pozitivnoga prava stvorenog ustavom. V. *ibid.* str. 105–110.

¹⁷ Albert, *op. cit.* u bilj. 7, str. 145.

bezuovjetnoga važenja, koji se koristi kako bi se maksime, tj. subjektivni principi htijenja, mogli s njime usporediti i tako dati odgovor na pitanje može li takva maksima biti podesna kao opći zakon.¹⁸ Da bi se subjektivna maksima mogla podići na razinu općega zakona, potrebno je da ona, po svojoj formi, bude podesna za opće zakonodavstvo.¹⁹ Ilustracija će se prikazati na praktičnome primjeru davanja lažnoga obećanja, koje navodi Kant. Pretpostavlja se da osoba u određenoj situaciji nema drugoga načina da se izvuče od neugodnosti doli davanjem lažnoga obećanja. Maksima bi onda glasila otprilike ovako: kada iz neugodne situacije ne mogu naći drugi izlaz, podesno je da dam lažno obećanje i tako riješim problem. Sada je potrebno da se tu maksimu pokuša podići na razinu općenitosti. U tom bi slučaju svakome bilo dozvoljeno, u istim okolnostima, davati lažna obećanja. Podizanje predmetne maksime na razinu općosti imalo bi kao posljedicu gubitak povjerenja u međuljudskim odnosima jer više nitko ne bi vjerovao tuđim obećanjima. U takvu raspletu događaja obećanje samo po sebi gubi svoju svrhu i potpuno se urušava. Odnosno, „moja bi maksima morala uništiti samu sebe čim bi se napravila općim zakonom“.²⁰ Ukratko, svaka radnja morala bi biti „primjerena moralnome zakonu“.²¹

Prethodno opisani Kantov postupak s maksimama i kategoričkim imperativom daje formu (ono kako uspoređivati), ali budući da je njegov *habitus* filozofija morala, on ne može poslužiti ustavnome pravu u traženju odgovora na pitanje što predstavlja temeljne vrijednosti jednog ili pak svih ustavnopravnih poredaka koje bi se pretočile u ustavnu normu i bile primjerom općega zakona.²² Potencijalno rješenje toga problema trebat će tražiti na drugome mjestu. Zbog distinkcije i suštinske razlike između pravnoga i etičkoga zakonodavstva etički se principi ne mogu adekvatno i u svoj svojoj punini koristiti za prosuđivanje pravnih normi jer tim potonjima upravo nedostaje da jedina pobuda za njihovo poštivanje bude ideja dužnosti, a ne strah od sankcije ili neko drugo nagnuće. No Kantov postupak u svojem čistome obliku, koji podrazumijeva da se iz njega apstrahira etička dimenzija, može dobro poslužiti kao jedan od načina prosuđivanja primarno formalne (ne)ustavnosti pojedinačnih i potencijalnih ustavnih odredaba.

¹⁸ Jedna od formulacija kategoričkoga imperativa koju Kant daje jest sljedeća: „(U)vijek treba da postupam tako da također mogu htjeti da moja maksima postane općim zakonom“. V. Kant, I., *Osnivanje metafizike čudoređa*, Feniks, Zagreb, 2003, str. 20.

¹⁹ Kant I., *Kritika praktičkog uma*, Drugo izdanje, Naprijed, Zagreb, 1990, str. 59.

²⁰ Kant, *op. cit.* u bilj. 17, str. 22.

²¹ Kant, *op. cit.* u bilj. 18, str. 210.

²² Za to se razlog može tražiti u Kantovu razlikovanju pravnoga i etičkoga zakonodavstva. Ovo potonje ne može biti izvanjsko jer ono djelovanje čini dužnošću, a dužnost ujedno pobudom za djelovanje. Pravno zakonodavstvo takve pobude ne traži, već djelovanje u skladu sa zakonom može biti i neka druga pobuda osim same ideje dužnosti, kao što to zahtijeva etičko zakonodavstvo. Zato Kant uvodi pojmove legalnosti (slaganje ili neslaganje sa zakonom, bez obzira na pobudu) i moralnosti (ideja dužnosti koja je ujedno i pobuda djelovanja). Prema pravnome zakonodavstvu obećanje se mora ispuniti jer postoji mogućnost izvanjske prisile za njegovo izvršenje, neovisno o tome smatra li netko ispunjavanje obećanja svojom etičkom dužnošću ili ne. Pravno će se zakonodavstvo zadovoljiti ispunjenjem danoga obećanja bez obaziranja na pobude koje su potaknule njegovo ispunjenje. V. Kant, I., *The Metaphysics of Morals*, Cambridge University Press, Cambridge, 1991, str. 45-47.

Kako bi se Kantov postupak, „očišćen“ od filozofske dimenzije, primijenio na konkretnome primjeru? Za ilustraciju uzet će se „poštivanje prava čovjeka“ iz čl. 3. Ustava RH kao jedna od vrjednota ustavnoga poretka Republike Hrvatske i temelj za njegovo tumačenje. U tom primjeru vrjednota poštivanja ljudskih prava bila bi ekvivalent općemu moralnome zakonu. Kada bi ustavotvorac unio ili htio unijeti novu odredbu (ona može biti ekvivalent maksime) koja bi propisivala kako će, primjerice, Republika Hrvatska poštivati ljudska prava samo nekih građana, tada bi morao najprije usporediti formu takve odredbe s već postojećom temeljnom odredbom i vrijednošću načela jednakosti, koja kaže da se ljudska prava moraju poštivati. Postupak ocjenjivanja suglasnosti bio bi identičan postupku iz moralne filozofije. Posljedice bi također bile identične. Kada bi odredba o poštivanju ljudskih prava samo nekih građana postala dio Ustava RH (postala opći zakon), ona bi se urušila sama u sebe budući da bi tako drastično odstupala od već propisane najviše vrjednote ustavnoga poretka. Odnosno, slabiji pravni autoritet nadjačao bi do tada jači pravni autoritet, tj. konstituirana vlast na taj bi način lišila konstitutivnu vlast njezina primata. Međutim ovdje se ne bi radilo samo o formalnoj neusklađenosti, već bi ta odredba, osim što urušava samu sebe, urušila i početnu ideju o poštivanju ljudskih prava. Kako davanje lažnih obećanja, podignuto na razinu općosti, uništava obećanje kao takvo, tako bi i ta odredba za sobom povukla u „zjalo bezdana“²³ (Otkrivenje) čitavu ideju ljudskih prava.

Tako izgleda, na konkretnome primjeru, primijenjena kantovska aparatura. Međutim i dalje ostaje pitanje sadržaja, odnosno *inputa* koji je potrebno unijeti u aparaturu kako bi se pomoću nje moglo uspoređivati i ocjenjivati. Prilikom donošenja ustava postoje stanovite vrijednosti, načela i strukture koje su ustavotvorci smatrali okosnicama za konstituiranje pravnoga poretka. Problem s traženjem univerzalnih principa „općosti“ ustavnoga prava, koji bi se sačuvali donošenjem klauzula vječnosti, leži u tome što postoji širok spektar načela i struktura koje se smatraju temeljnima da one variraju od jednoga poretka do drugoga, uključujući čitavu paletu od republikanizma/monarhizma, sekularizma/službene religije, federalizma/unitarizma, teritorijalnoga integriteta, vladavine prava, jednakosti, poštivanja ljudskih prava itd.²⁴ Razloge za taj fenomen treba prije svega tražiti u različitim tradicijama, kulturama, povijesnim okolnostima i shvaćanjima prava. Odnosno, može se reći da načela koja je pojedini ustavotvorac smatrao „vječnima“ i takvima ih označio u ustavnome tekstu odražavaju ideale određenoga poimanja, najčešće zapadnjačkoga konstitucionalizma.²⁵ To pak znači da će takva univerzalna i k tome funkcionalna načela biti ne samo teško pronaći nego ih i podići na razinu „općosti“ u svakome pravnome poretku. Drugi je problem taj što takav pristup u sebi skriva postavku da su načela, u ovome slučaju konkretno zapadnjačkoga konstitucionalizma, postavljena kao jedino i objektivno mjerilo za prosuđivanje, pa sve ostalo što izlazi iz toga kruga nije tretirano kao mjerilo samo za sebe, već se promatra kao

²³ Biblija – Stari i Novi zavjet, Stvarnost, Zagreb, 1969, str. 1158.

²⁴ Detaljnije vidjeti u: Suteu, *op. cit.* u bilj. 14, str. 21–48.

²⁵ Hirschl, R., *Comparative Matters: The Renaissance of Comparative Constitutional Law*, Oxford University Press, Oxford, 2014, str. 206.

nešto drugačije, nešto strano organizmu zapadnih ustavnih demokracija.²⁶ Iz tih se razloga kao rješenje, barem u okviru ovoga rada, čini najboljim predložiti da se „općost“ određuje od jednoga ustava do drugoga, ovisno o tradiciji, povijesti i shvaćanjima konstitucionalizma.

Jednom donesena klauzula vječnosti, zajedno s vrijednostima koje se njome žele sačuvati, u tom bi smislu mogla poslužiti prvenstveno nacionalnim ustavnim sudovima kao jedan od orijentira prilikom ocjene ustavnosti. Svojim autoritetom i adekvatnim obrazloženjem ustavni bi sudovi dodatno ojačali položaj klauzula vječnosti i time ispunili svoju zadaću.²⁷ Tako bi između ustavnih sudova i klauzula nastao osobit simbiotski odnos, kod kojega i jedna i druga strana imaju koristi. Klauzule svojim „općim“ značajem olakšavaju posao prosuđivanja ustavnim sudovima skrećući pažnju na svoju važnost i dajući jedan kriterij prilikom ocjenjivanja (ne)ustavnosti, a ustavni sudovi klauzulama pružaju dodatnu zaštitu jer bi inače klauzule bile osuđene same na sebe, odnosno na milost i nemilost različitim političkim i društvenim subjektima.

Definiranje i određivanje klauzula vječnosti, kako je vidljivo, nije lagan zadatak, posebice ako se pod tim pojmom ne misli samo na one odredbe koje su izričito određene kao nepromjenjive. Ukoliko se pojam svede samo na taj, najuži smisao, onda i početna definicija, takva kakva jest, može poslužiti svrsi.

2.2. O različitim gledištima na klauzule vječnosti

Iduće važno pitanje povezano je s različitim gledištima na klauzule vječnosti. Prikazat će se nekoliko gledišta pobornika, ali i kritičara klauzula vječnosti.

Argumenti pobornika klauzula vječnosti, prema autorovu viđenju, mogu se podijeliti u dva osnovna smjera. Prvi smjer tiče se ustavnih sudova i njihove važnosti u pravnome poretku. Ustavni se sudovi postavljaju na značajno mjesto te se identificiraju kao čuvari pravnoga poretka, koji moraju svojim djelovanjem štiti temeljne vrijednosti izražene u ustavu. U odsutnosti klauzula vječnosti u užem smislu razumijevanje ustavnoga teksta od strane ustavnih sudaca ima biti temelj za razvoj ustavnoga identiteta i njegovu zaštitu. Drugi je smjer, može se reći, dobrim dijelom psihološki i prvenstveno je vezan uz eksplicitne klauzule vječnosti. Argument ide prema tome da će klauzule vječnosti svojom

²⁶ Miloš, M.; Brajković, L., *Vrijednost podučavanja usporednog ustavnog prava za razvoj kompetencija suvremenih pravnika u: Unaprjeđenje kvalitete studiranja na pravnim fakultetima u Hrvatskoj. Zbornik koautorskih radova nastavnika i studenata sa znanstvene konferencije*, Loris Belanić, Dana Dobrić Jambrović (ur.), Pravni fakultet Sveučilišta u Rijeci, Rijeka, 2021, 237–250, str. 244.

²⁷ Praksa Ustavnoga suda RH može imati utjecaja i na promjenu materijalnoga prava. Taj je utjecaj, doduše, samo posredan jer je sudska praksa faktičan izvor unutar hrvatskoga pravnoga poretka. Nije dovoljna jedna ili nekoliko odluka, već se traži „neka pravilnost, tj. dovoljna ustaljenost određenog tumačenja i primjene pravnih normi“. V. Gavella, N., *O uvažavanju promjena koje pod djelovanjem ustavnosudske i sudske prakse nastaju u materijalnom pravu države legis causae*, Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu (dalje u tekstu: Zbornik PFZ), 62 (1–2), 563–588 (2012), str. 583.

vlastitom snagom i odrješitim izričajem uspjeti u društvu stvoriti takvu svijest koja neće prihvaćati inicijative za rušenjem jasno definiranih temeljnih vrijednota. Ipak, jasno se daje do znanja da to nije moguće u potpunosti ostvariti.

Primjerice, Ana Horvat Vuković smatra kako su klauzule vječnosti najbolja metoda zaštite jer se tako legitimiraju ustavni sudovi na obrambeno postupanje, a istovremeno se jasno i nedvosmisleno određuju zadane granice materije koja se klauzulama štiti. Izričitim uređivanjem materije, smatra Horvat Vuković, izbjegavaju se nesuglasice i nestabilnosti koje mogu proizaći iz zadaće ustavnih sudova da otkrivaju ustavni identitet, koji se pritom sumnjiče da uzurpiraju svoje ovlasti. Iako su „vječne“ vrijednosti i načela vezana uz kontekst i duh svakog naroda i države, ipak se iz komparativnog prikaza mogu izlučiti vrijednosti koje se najčešće pojavljuju.²⁸ Kontrolom materijalne ustavnosti ustavni se sud ne postavlja iznad ustava, već se jedino tako njemu pokorava, djelujući u ime njegova očuvanja i tako ispunjavajući svoju zadaću.²⁹ Zbog toga, smatra autorica, hrvatski Ustavni sud treba imati ovlast prethodne kontrole materijalne ustavnosti ustavnih odredaba, pri čemu je nužno da se već postojeće klauzule kao takve i potvrde, a da sam Ustavni sud RH bude taj koji će nastupiti kao zaštitnik hrvatskoga ustavnoga identiteta.³⁰ Ulaskom u Europsku uniju, ističe Horvat Vuković, Hrvatska je dobila snažan poticaj u daljnjem razvijanju doktrine ustavnoga identiteta. Kako je europski *acquis* nadređen normama hrvatskoga pravnoga poretka, tako se ustavni identitet čini najboljim kandidatom za obranu „nepovredive srži hrvatske ustavnosti“.³¹

Aharon Barak priklanja se stajalištu kako su sudovi „branitelji demokracije“ i „branitelji narodnoga suvereniteta“, naročito kada sprječavaju korištenje postupka izmjena i dopuna kako bi se donio novi ustav. Zadaća je sudova u modernim demokracijama da štite ustav od tijela konstituirane vlasti kada ona pokušaju prekoračiti svoje ovlasti. Sudovima se ne smiju „vezati ruke“ samo zbog toga što se njihovu aktivizmu može pripisati politički karakter. Sudovi, prema tome, moraju zaštititi osnovnu strukturu i temeljne vrijednosti ustava. Postoji snažna potreba da se jasno prepozna ovlast sudova u ocjenjivanju ustavnosti ustavnih amandmana. Na kraju, zaključuje Barak, svaki ustav ima implicitnu klauzulu vječnosti u skladu sa svojom osnovnom strukturom, koja se može mijenjati jedino donošenjem novoga ustava.³²

²⁸ Horvat Vuković, A., „U ime ustava“ – materijalne granice promjene ustava, Zbornik PFZ, 65 (3–4), 481–503 (2015), str. 485–486.

²⁹ *Ibid.*, str. 495.

³⁰ *Ibid.*, str. 502. Stajalište da Ustavni sud RH treba imati ovlast prethodne kontrole materijalne ustavnosti u Hrvatskoj također zagovaraju Biljana Kostadinov i Jasna Omejec. V. Zlatić, *op. cit.* u bilj. 1, str. 40.

³¹ Horvat Vuković, A., *Ustavni sud Republike Hrvatske kao „europski“ sud i očuvanje nacionalnih standarda zaštite temeljnih ljudskih prava i sloboda*, Zbornik PFZ, 69 (2), 249–276 (2019), str. 262.

³² Barak, A., *Unconstitutional Constitutional Amendments*, Israel Law Review, 44 (3), 321–342, str. 336–337. Taj model Albert naziva „supstantivnim“ modelom ustavnih promjena. Osnovna značajka toga sustava jest to da određena grana vlasti, najčešće sudska, može odlučivati o (ne)ustavnosti neke ustavne promjene čak i ako su zadovoljene sve formalne pretpostavke propisane ustavnim tekstom. Tim se modelom dakle brani „duh ustava“. V. Albert, R., *Nonconstitutional Amendments*, Canadian Journal of Law and Jurisprudence vol. XXII, no. 1 (siječanj 2009), 5–47, str. 21.

Yaniv Roznai smatra kako je nepromjenjivost korisna i ima snagu spriječiti, u normalnim okolnostima, neke pokušaje „neustavnih“ ustavnih promjena. To se naravno odnosi na države u kojima će se igrati prema „demokratskim pravilima igre“. No nepromjenjivost će ipak ostati bespomoćna pred izvanustavnim pokušajima napuštanja dotadašnjih pravila, kao što nijedna brava ne može ostati čitava ukoliko je netko odluči razbiti. U takvu slučaju ona jedino može pružiti dodatno vrijeme da „narod“ odluči ostati pri svojim temeljnim vrijednostima te se na taj način možda čak i spriječi naum nekog revolucionarnog pokreta.³³

Kritičari klauzula vječnosti s druge strane imaju također nekoliko argumenata kojima dokazuju svoje stajalište. Za razliku od pobornika, kada se radi o implicitnim klauzulama, kritičari smatraju kako se u tim okolnostima pridaje preveliki značaj sudovima i njihovu tumačenju, što narušava ravnotežu među granama vlasti. Sudovi tako dobivaju puno veću moć nego što bi je trebali imati. Klauzule dakle postaju osnova kojom se služe prvenstveno ustavni sudovi kako bi proširili svoju nadležnost izvan ustavnoga teksta.³⁴ Što se tiče klauzula u užem smislu, kritičari navode kako klauzule nemaju dovoljno snage da bi se održale i kako zapravo svojim postojanjem ograničavaju buduće generacije, koje nisu odlučivale o vrijednostima koje će se smatrati imanentnima ustavnome identitetu. Zbog toga klauzule stvaraju suprotan učinak od onoga koji im je prvotno bio postavljen i zapravo potiču umjesto da sprječavaju nastojanja za izvanustavnom, pa čak i nasilnom promjenom poretka. Posebice se to odnosi na društva u tranziciji, mlade i nerazvijene demokracije te države koje u svojoj tradiciji imaju tendenciju prema revolucionarnim gibanjima.

Kritički se na klauzule vječnosti osvrću Catarina Santos Botelho i Richard Albert. Tako Santos Botelho upozorava da klauzule vječnosti, kada postanu nedodirljiva jezgra, sprječavaju evoluciju društva izdajući svoju osnovnu zadaću očuvanja ustavnoga poretka. One postaju nepremostive prepreke ustavnim promjenama tako da jedini način da ih se premosti postaje donošenje novoga ustava i stvaranje novoga poretka. Time se, prema njezinu mišljenju, umjesto željene evolucije dobiva revolucija.³⁵ Za Alberta u klauzulama vječnosti ima nešto osobito neugodno. Ukorjenjivanje podrazumijeva da suština nekoga ustava bude trajna. Klauzule vječnosti oduzimaju svojim građanima njihovo demokratsko pravo da izmijene svoj ustav i time ih lišavaju suverenih prava i prava na daljnje samoodređenje.³⁶ Iako ukorjenjivanje ima za cilj stvoriti uzoran model društva, ono u tome ni najmanje ne uspijeva. Razlog leži u manjku legitimacije, koja ne proizlazi iz

³³ Roznai, *op. cit.* u bilj. 4, str. 133.

³⁴ Na tu kritiku može se nasloniti i kritika koja se zna upućivati vezano uz sam izbor i djelovanje ustavnih sudaca. Biranje ustavnih sudaca za sobom nedvojbeno povlači veću ili manju dozu politizacije, a ni sami suci kao zasebne jedinice nisu politički neutralni, već je političko uvjerenje „pravno nevidljiva pozadina njihovih ustavnih presuda“. V. Rodin, D., *Paradoks pisanog ustava*, Politička misao, vol XXXVIII (2001), br. 4, 76–92, str. 82. O utjecaju javnoga mnijenja na ustavne sudove vidjeti Antić, T., *Reagiranje Ustavnih sudova na negativne kritike njihovih odluka*, Pravni vjesnik, god. 28, br. 3–4, 2012, 47–64.

³⁵ Santos Botelho, C., *Constitutional Narcissism on the Couch of Psychoanalysis: Constitutional Unamendability in Portugal and Spain*, European Journal of Law Reform, 21 (3), 2019, 345–376, str. 346.

³⁶ Albert, *op. cit.* u bilj. 12, str. 667.

slobodne volje i pristanka ljudi, već se temelji na često nepoželjnoj i samonametnutoj volji prošlosti.³⁷ Taj se argument često naziva argumentom mrtve ruke.³⁸ On se sastoji u tvrdnji da volja prošlih generacija svojim vrijednostima i pogledima onemogućava i zarobljava buduće naraštaje unaprijed determinirajući njihov daljnji razvoj. Prošle su generacije čvrsto zacrtale smjer ne samo za sebe nego i za one koji dolaze nakon njih, a odstupanje s toga puta nije dozvoljeno.³⁹ Argument mrtve ruke prvenstveno je uperen prema originalizmu, gledištu kako bi se ustav morao tumačiti u skladu s namjerama prvoga ustavotvorca, odnosno na način kako su ga shvaćali oni koji su taj ustav prvotno i donijeli.⁴⁰ Primjerice američki bi se ustav trebao tumačiti onako kako su njegove odredbe shvaćali njegovi „očevi utemeljitelji“.

Ulrich Preuss također govori o nekim negativnim aspektima klauzula vječnosti. Prvi je aspekt vezan uz društveni identitet. Svi članovi u nekome društvu ne dijele ista mišljenja i vrijednosti, pa je zbog toga jako teško postići bilo kakav kompromis oko osnovnog identiteta, a time se svakodnevna politika pretvara u „egzistencijalnu“ politiku i vrlo duboku identitetsku borbu.⁴¹ Drugi aspekt Preuss objašnjava kroz prizmu dualističkoga ustava, koji se sastoji od svojih pozitivnopravnih dijelova, tj. odredaba, i nad ustavom lebdećih načela koja te odredbe izražavaju. U takvu su ustavu objedinjene zakonitost i nadzakonitost.⁴² Opasnost Preuss vidi u skrivenoj mogućnosti da supralegalnost nadvlada nad legalnošću u društvenim sukobima visokih uloga, gdje bi pojedine skupine mogle svoje vlastite vrijednosti i interese predstaviti kao interese zajednice i time potpuno marginalizirati svoje „protivnike“.⁴³

Silvia Suteu, raspravljajući o postkonfliktnome i postautoritarnome ustavotvorstvu, spominje i neke od mogućih alternativa klauzulama vječnosti. Takve alternative primjerice mogu biti privremeni ustav, tzv. „*sunset clauses*“, koje su slične klauzulama vječnosti, ali je njihovo trajanje ograničeno vremenom ili nastupom određenoga događaja, zatim ustavne tišine, odgađanje donošenja odluke itd.⁴⁴ Suteu vidi problem u tome što su gotovo sve vrijednosti i načela, ukorijenjena klauzulama, često vrlo dvosmisljena ili

³⁷ *Ibid.*, str. 699.

³⁸ Roznai, *op. cit.* u bilj. 4, str. 188–189. McConnell, M. W., *Textualism and the Dead Hand of the Past*, 66 *George Washington Law Review*, 1127–1140 (1997); Easterbrook, F. H., (1998), *Textualism and the Dead Hand*, *George Washington Law Review*, 66 (5 & 6), 1119–1126; Coan, A., *The Dead Hand Revisited*, 70 *Emory L. J. Online* 1 (2020), dostupno na: <https://scholarlycommons.law.emory.edu/elj-online/37> (pristupljeno 26. siječnja 2022.) i dr.

³⁹ U ovome je kontekstu zanimljivo spomenuti Burkeovo viđenje društvenoga ugovora kao ugovora između onih koji su bili, koji sada jesu i onih koji će tek doći. Njegovo se viđenje temelji na suradnji između prošlih, sadašnjih i budućih generacija, u kojoj svaka iduća generacija stoji na ramenima onih prošlih, što joj omogućava da vidi mnogo dalje i više od svojih predaka. V. Burke, E., *Razmišljanja o francuskoj revoluciji i o raspravama nekih društava u Londonu u svezi s tim događajem*, Politička kultura, Zagreb, 1993, str. 86.

⁴⁰ McConnell, *op. cit.* u bilj. 37, str. 1127 i 1135.

⁴¹ Preuss, U., *The Implications of "Eternity Clauses": The German Experience*, *Israel Law Review*, vol. 44: 429–448, str. 446.

⁴² *Ibid.*

⁴³ *Ibid.*, str. 447.

⁴⁴ Za detaljnije vidjeti: Suteu, S., *Eternity Clauses in Post-conflict and Post-authoritarian Constitution making: Promise and Limits*, *Global Constitutionalism*, vol. 6, br. 1, 63–100, str. 92–99.

nedovoljno određena. Kako se radi o idejama koje su vrlo apstraktne, za njihovu će implementaciju biti potrebno izaći iz okvira pravnoga formalizma i prijeći na područje normativne interpretacije, koje su često bile dovođene u pitanje i podvrgavane kritici.⁴⁵ Ukoliko se ta načela uopće mogu primijeniti, ona će u najboljoj varijanti odražavati tek određenu interpretaciju tih načela u pojedinom kontekstu ili rekonstrukciju svrhe koja stoji iza njihova donošenja. Ustav nema uz sebe popratni leksikon koji će sadržavati objašnjenja temeljnih pojmova.⁴⁶ Suteu nadalje upozorava kako nepromjenjivost nema toliku snagu i u sebi sadrži potencijalnu opasnost u novim, krhkim i postkonfliktnim demokracijama, gdje su klauzule samo odraz „političkoga cjenjkanja“, a ne istinskih vrijednosti.⁴⁷ Iako klauzule imaju funkciju očuvanja, ne radi se nužno o zaštiti liberalne ustavne jezgre, nego o očuvanju nečega puno prizemnijega: političkoga sporazuma.⁴⁸

Na tragu toga ide i mišljenje Andrewa Friedmana. Friedman kaže kako klauzule vječnosti mogu imati velike koristi prilikom očuvanja jedinstva ili zaštite od tiranije, ali kako postoji opasnost kada se klauzulama dira u odluke koje se tiču budućih generacija. Friedman dakle ponavlja prije spomenuti argument mrtve ruke. Osim toga, nastavlja Friedman, taj se problem posebno nadovezuje na države u razvoju, gdje postoji veća tendencija prema korištenju izvanustavnih metoda kako bi se postigli željeni rezultati. Postoji snažna korelacija između država čije stanovništvo ima niže prihode i potencijalnih revolucija, građanskih ratova i sličnih metoda.⁴⁹ Ako su klauzule nejasno definirane, smatra Friedman, javlja se problem prevelike moći koja se daje sudovima, a nauštrb izabranih grana vlasti. Dok su primjerice francuski i talijanski sudovi uvidjeli da im jezik klauzula daje prevelike ovlasti, turski su sudovi tu činjenicu odlučili dobro iskoristiti ne samo kako bi intervenirali u donesene zakone i ustavne amandmane već i kako bi ukidali političke stranke.⁵⁰ Konačno, Friedman vidi opasnost koju klauzule mogu donijeti u državama s iznimno heterogenim društvom.⁵¹

Iz tog kratkog prikaza vidljivo je da klauzule vječnosti, kao i svaka druga ideja, nisu savršene i da im se mogu naći određene zamjerke i nedostaci, koje treba uzeti u obzir prilikom zauzimanja pozitivnog ili negativnog stajališta naspram njihove uporabe.

⁴⁵ Suteu, *op. cit.* u bilj. 14, str. 17–18.

⁴⁶ *Ibid.*, str. 49.

⁴⁷ *Ibid.*, str. 3.

⁴⁸ *Ibid.*, str. 59.

⁴⁹ Friedman, *op. cit.* u bilj. 2, str. 79–80.

⁵⁰ *Ibid.*, str. 93.

⁵¹ *Ibid.*, str. 94–95.

3. SADRŽAVA LI USTAV RH KLAUZULE VJEČNOSTI?

3.1. O dosadašnjim naporima hrvatskih ustavnopravnih znanstvenika

Uvidom u tekst hrvatskoga Ustava vidljivo je kako on ne sadrži formalnu ili kodificiranu klauzulu vječnosti, koja izričito zabranjuje bilo kakvu promjenu. Do toga su zaključka došli i hrvatski ustavnopravni znanstvenici.⁵²

Međutim u doktrini hrvatskoga ustavnoga prava počela se razvijati misao o postojanju tzv. implicitnih klauzula vječnosti. Do njih se dolazi ciljnim tumačenjem ustava kao jedinstvene cjeline. Tako Biljana Kostadinov u čl. 17. st. 3.⁵³ Ustava RH pronalazi strukturalna načela hrvatskoga Ustava i povezuje ih s problematikom ustavnoga identiteta.⁵⁴ Upravo je u toj odredbi imanentno sadržan hrvatski ustavni identitet, koji se temelji na vladavini prava, poštivanju ljudskoga dostojanstva i načelu slobodnoga demokratskoga poretka. Hrvatski je ustavni identitet samo logična posljedica taksativno navedenih prava iz čl. 17. st. 3., koja se ni u izvanrednome stanju ne smiju suspendirati i dovoditi u pitanje.⁵⁵

Ana Horvat Vuković također se bavi pitanjem postojanja implicitnih klauzula koje bi poslužile Ustavnome sudu za izgradnju hrvatskoga ustavnoga identiteta. Uz prije spomenutu odredbu iz čl. 17. Horvat Vuković proširuje katalog implicitnih klauzula na dio Izvorišnih osnova⁵⁶ i odredbu čl. 3.,⁵⁷ koja nabroja temeljne vrijednosti ustavnoga poretka Republike Hrvatske postavljajući ih kao temelj za tumačenje ustavnoga teksta. Izvorišnim osnovama Hrvatska je potvrdila svoje mjesto u zajednici s ostalim miroljubivim i slobodnim nacijama, a čak je i Ustavni sud prepoznao spomenuti dio odredbe kao

⁵² Zlatić, *op. cit.* u bilj. 1, str. 38; Omejec, *Kontrola..., op. cit.* u bilj. 6, str. 21; Omejec, J., *Veliki njemački ustav i nepromjenjiva ustavna načela u praksi Saveznog ustavnog suda*, Zbornik "Pravo i pravda 2015" Pravnog fakulteta Univerziteta u Beogradu (2016), str. 28.

⁵³ Ta odredba glasi: "Niti u slučaju neposredne opasnosti za opstanak države ne može se ograničiti primjena odredbi Ustava o pravu na život, zabrani mučenja, surovog ili ponižavajućeg postupanja ili kažnjavanja, o pravnoj određenosti kažnjivih djela i kazni, te o slobodi misli, savjesti i vjeroispovijedi."

⁵⁴ Za kratki prikaz rasprava o ustavnome identitetu vidjeti primjerice: Rosenfeld, M., *Constitutional identity*, u: *The Oxford Handbook of Comparative Constitutional Law*, Michel Rosenfeld i Andrés Sajó (ur.), Oxford University Press, Oxford, 2012.

⁵⁵ Kostadinov, B., *Ustavni identitet*, u: *Dvadeseta obljetnica Ustava Republike Hrvatske*, Arsen Bačić (ur.), Zagreb, Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti – Znanstveno vijeće za državnu upravu, pravosuđe i vladavinu prava, 2011, str. 320.

⁵⁶ Misli se na posljednji odlomak, koji glasi: „Poštujući, na slobodnim izborima odlučno izraženu volju hrvatskoga naroda i svih građana, Republika Hrvatska oblikuje se i razvija kao suverena i demokratska država u kojoj se jamče i osiguravaju ravnopravnost, slobode i prava čovjeka i državljanina, te promiče njihov gospodarski i kulturni napredak i socijalno blagostanje.“

⁵⁷ Odredba 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.“

„odredbu hrvatskoga ustavnoga identiteta“.⁵⁸ Ukratko, Izvorišne osnove, čl. 3. i čl. 17. st. 3. čine „nepromjenjivu „savjest“ našeg Ustava“.⁵⁹

Jasna Omejec iznijela je stajalište kako se, usprkos tome što ne postoje formalne klauzule, određene odredbe ipak mogu podvesti pod zahtjev nepromjenjivosti. Omejec u skladu s tim identificira dio čl. 1. o Hrvatskoj kao nedjeljivoj i jedinstvenoj demokratskoj državi, koja se temelji na predstavničkoj vladavini i narodnome suverenitetu, i dio čl. 3. Ustava RH, točnije onaj dio „u kojima su poštovanje prava čovjeka, vladavina prava i demokratski višestranački sustav proglašeni najvišim vrednotama ustavnog poretka Republike Hrvatske i temeljem za tumačenje Ustava“.⁶⁰

To je dakle uklatko prikazan dosadašnji napor hrvatskih ustavnih pravnikâ prilikom raspravljanja i određivanja odredbi hrvatskoga Ustava koje bi se mogle smatrati inherentnim dijelom hrvatskoga ustavnoga identiteta. Autor se slaže s do sada u teoriji uočenim odredbama u Ustavu RH.

3.2. Dioba vlasti i uzajamne provjere i ravnoteže kao dio hrvatskoga ustavnoga identiteta?

Ana Horvat Vuković ističe kako odrednice ustavnog identiteta i nepovredive srži ustavnosti nikada nije moguće iscrpno nabrojiti, tako da ne postoji zatvoreni krug odredaba izvan kojih se ne bi mogle identificirati temeljne vrijednosti ustavnog identiteta određenoga društva.⁶¹

U skladu s time autor je identificirao još jednu odredbu Ustava RH, koja još nije spomenuta u dosadašnjoj literaturi. Radi se o odredbi čl. 4., koja govori o trodiobi vlasti na zakonodavnu, izvršnu i sudbenu, ali, što je još važnije, i o međusobnoj suradnji i uzajamnoj provjeri nositelja tih grana vlasti.⁶²

Dioba vlasti, može se danas reći, postala je civilizacijska tekovina, koja je nastajala kroz mnoga stoljeća povijesnoga razvoja. Korijeni doktrine sežu u XVII. i XVIII. stoljeće, u vrijeme političkih borbi građanstva za osvajanje vlasti unutar do tada vrlo dominantnih, apsolutnih monarhija.⁶³ Za razvoj doktrine o diobi vlasti vrlo je važna bila spoznaja kako

⁵⁸ Horvat Vuković, *op. cit.* u bilj. 27, str. 489.

⁵⁹ *Ibid*, str. 490.

⁶⁰ Omejec, *op. cit.* u bilj. 51, str. 28.

⁶¹ Horvat Vuković, *op. cit.* u bilj. 27, str. 498.

⁶² Odredba glasi: „U Republici Hrvatskoj državna je vlast ustrojena na načelu diobe vlasti na zakonodavnu, izvršnu i sudbenu a ograničena je Ustavom zajamčenim pravom na lokalnu i područnu (regionalnu) samoupravu. Načelo diobe vlasti uključuje oblike međusobne suradnje i uzajamne provjere nositelja vlasti propisane Ustavom i zakonom.“

⁶³ Smerdel, B.; Sokol, S., *Ustavno pravo*, Četvrto izdanje, Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu, Zagreb, 2006, str. 329. Akademik Eugen Pusić ističe kako je ideja o podjeli vlasti i ravnoteži bila poznata još antičkim autorima poput Platona, Tukidida, Cicerona i Polibija. Dapače, ne samo da im je bila poznata, nego je ideja o ravnoteži bila i središnja točka razmišljanja o najboljem uređenju države. V. Pusić, E., *Kontrola vlasti pomoću vlasti*, Politička misao, vol. 31 (1992), br. 3, 25–29, str. 25. Za prikaz pojedinih filozofsko-pravnih gledišta o diobi vlasti vidjeti Fairlie, J., *The Separation of Powers*, Michigan Law Review, vol. 21, br. 4 (1923), 393–436.

bez ograničenja vlasti nema stvarne slobode pojedinca, pa je zapravo ideja o diobi predstavljala težnju za ograničavanjem vlasti.⁶⁴ Ključ je, prema tome, u ograničavanju vlasti, a ne samo u pukoj mehaničkoj podjeli na tri grane. Podjela sama po sebi nije nikakav jamac vladavine prava. Samim time što je izvršena trodioba nije osigurana ograničenost grana vlasti niti su postavljeni zaštitni mehanizmi koji će ih sprječavati da grubo zadiru u prava svojih građana. Potrebno je dakle da se uz formalnu trodiobu stvori takav odnos ravnoteže među granama vlasti da ni jedna od njih nije dominantna nad druge dvije i da svaka od njih ima samo dio ovlasti kojima će moći utjecati i kontrolirati druge dvije grane, a da će istovremeno sve biti podređene temeljnome dokumentu. Kantovim riječima rečeno, tri su vlasti međusobno pridružene i nadopunjuju se do ukupnosti državnoga uređenja, a uz to su i jedna drugoj podređene „tako da jedna ne može ujedno prisvojiti funkciju druge kojoj pomaže, nego svaka ima svoj vlastiti princip“.⁶⁵ Prethodno opisana ideja u doktrini ustavnoga prava naziva se popularno *checks and balances*. Ne ulazeći u duboke povijesne prikaze i analize, dovoljno je prisjetiti se vrlo burnog i krvavog XX. st. i njegovih totalitarnih režima⁶⁶ kako bismo uvidjeli važnost i značaj ideje o provjerama i ravnotežama među granama vlasti i kamo izostanak te ideje može odvesti.

Načelo diobe vlasti, prema Sokolovu mišljenju, jedno je od najvažnijih načela hrvatskoga Ustava iz godine 1990., koje sadržavaju i svi demokratski ustavi u različitim varijacijama.⁶⁷ Isprva je godine 1990. odabran polupredsjednički sustav, po uzoru na Francusku, zbog toga što je ustavotvorac smatrao kako upravo taj sustav najbolje pomiruje zahtjeve za stabilnim, učinkovitim, ali i demokratskim političkim sustavom.⁶⁸ Međutim taj se izbor nije pokazao dobrim jer je u razdoblju 1991.–1999. postupno došlo do sve veće prezidencijalizacije i jačanja političke moći tadašnjega predsjednika Franje Tuđmana.⁶⁹ Zbog toga je bilo potrebno pristupiti ustavnim promjenama, koje su izvršene godine 2000., čime je odredbi čl. 4. dodan stavak 2., koji izražava ideju o „međusobnoj suradnji“ i „uzajamnoj provjeri“ među nositeljima triju grana. Cilj te ustavne promjene bio je spriječiti koncentraciju vlasti u rukama Predsjednika Republike i monopol jedne političke stranke te formuliranje ustavne odredbe koja bi dosljedno primijenila načelo diobe vlasti u skladu s njegovim suvremenim značenjem.⁷⁰

⁶⁴ Smerdel; Sokol, *op. cit.* u bilj. 62, str. 329.

⁶⁵ Kant, I., *Metafizika ćudoređa*, Matica hrvatska, Zagreb, 1999, str. 107–108.

⁶⁶ Tako Franz Neumann, pišući o diktaturama i totalitarnim režimima, govori o pet bitnih faktora moderne totalitarne diktature. Jedan je od tih faktora i prijelaz iz disperzije vlasti liberalnih država u koncentraciju vlasti u totalitarizmu. Stupanj koncentracije vlasti, naravno, varira od slučaja do slučaja, ali se tu ne može pronaći *modus* koji bi pridonio ograničavanju vlasti poput višestranačkog sustava, federalizma, diobe vlasti i bikameralizma. V. Neumann, F., *The Democratic and The Authoritarian State: Essays in Political and Legal Theory*, The Free Press, London, 1964, str. 244. Za još jednu izvrsnu i iznimno važnu analizu totalitarizma vidjeti kapitalno djelo: Arendt, H., *Izvori totalitarizma*, Disput, Zagreb, 2015.

⁶⁷ Sokol, S., *Načelo diobe ili ograničenja vlasti*, Politička misao, vol. 31 (1992), br. 1, 3–18, str. 3.

⁶⁸ Smerdel; Sokol, *op. cit.* u bilj. 62, str. 375.

⁶⁹ *Ibid.*, str. 376.

⁷⁰ Smerdel, B., *Ustavno uređenje europske Hrvatske*, II. izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Narodne novine, Zagreb, 2020, str. 290 i 293.

Sada treba malo detaljnije analizirati ustavne promjene iz godine 2000. usporedbom s odredbama Ustava RH iz godine 1990. te s trenutačno važećim odredbama. Prema starijim odredbama Predsjednik Republike imao je vrlo značajnu ovlast imenovanja i razrješenja predsjednika Vlade. Izmjenama je ta ovlast drastično sužena, pa od 2000. Predsjednik Republike ne imenuje i ne razrješuje, već samo povjerava mandat osobi koja uživa povjerenje većine zastupnika.⁷¹ Nadalje, prema starijim odredbama Predsjednik Republike, na prijedlog predsjednika Vlade, imenovao je i razrješavao dužnosti potpredsjednika i ostale članove Vlade. Izmjenama je ključna uloga u tom procesu imenovanja prenesena u nadležnost Saboru. No rješenje o imenovanju predsjednika Vlade donosi Predsjednik Republike, uz supotpis predsjednika Sabora, a rješenje o imenovanju članova Vlade donosi predsjednik Vlade, također uz supotpis predsjednika Sabora.⁷² Takvim je rješenjem potvrđeno načelo diobe vlasti i prije svega potreba za međusobnim provjerama i ravnotežama između nositelja grana državne vlasti, a u skladu sa zahtjevima postavljenima u čl. 4. Ustava RH. Predsjednik Republike mogao je sazivati sjednice Vlade i na njezin dnevni rad stavljati određena pitanja na razmatranje. Izmjenama je i ta ovlast znatnije sužena, pa Predsjednik Republike sada može samo predložiti Vladi održavanje sjednica i razmatranje određenih pitanja.⁷³ Neka bude spomenuto još da je Predsjednik Republike zadržao ovlast donošenja odluke o postavljanju i opozivu šefova diplomatskih misija, ali mu je od godine 2000. za to potreban prijedlog Vlade, mišljenje mjerodavnog odbora Hrvatskoga sabora i prethodni supotpis Predsjednika Vlade.⁷⁴

Usporednim prikazom iz prethodnoga odlomka može se zaključiti kako su ovlasti do godine 2000. vrlo snažnoga Predsjednika Republike bile znatnije reducirane u smjeru ograničavanja njegove moći i jačanja prvenstveno zakonodavne vlasti. Hrvatska povijest XX. st. pokazuje kako je na ovim prostorima bio dominantan oblik vladavine jedne osobe, ili barem ideja o jednom jakom vođi koji bi vukao konce – od Šestosiječanjske diktature Aleksandra Karađorđevića, preko Pavelićeva režima u vrijeme Nezavisne Države Hrvatske i režima Josipa Broza Tita, pa sve do „jakog“ predsjednika Franje Tuđmana. Ustavnim promjenama od godine 2000., sužavanjem ovlasti Predsjednika Republike, Republika Hrvatska odlučila je krenuti nekim novim putem, ne više putem tradicionalne ideje o jednom jakom vođi, već putem suvremenog parlamentarizma i ograničavanja izvršne vlasti. Autorovo je mišljenje da je upravo tim izmjenama došlo do promjene paradigme i gledanja na ustrojstvo i odnos među granama vlasti u Hrvatskoj. Zbog toga bi se, po autorovu sudu, odredba čl. 4. st. 2. Ustava RH morala promatrati kao odredba koja je postala imanentna hrvatskome ustavnome identitetu. Iza te odredbe o diobi i ravnoteži među granama vlasti stoji osnovna ideja o potrebi uravnotežene vlasti naspram prvotnim

⁷¹ Usp. čl. 98. Ustava RH iz 1990. (Narodne novine br. 56/90) s izmjenama tog članka iz 2000. (Narodne novine broj 113/00, 124/00), koje su na snazi i u sadašnjoj odredbi.

⁷² Usp. čl. 98. Ustava RH iz 1990. (Narodne novine br. 56/90) s izmjenama tog članka, čl. 110. i čl. 116. iz 2000. (Narodne novine broj 113/00, 124/00) te sa sadašnjom odredbom iz čl. 109. i čl. 113.

⁷³ Usp. čl. 102. Ustava RH iz 1990. (Narodne novine br. 56/90) s izmjenama tog članka iz 2000. (Narodne novine broj 113/00, 124/00), koje su na snazi i u sadašnjoj odredbi.

⁷⁴ Usp. čl. 99. Ustava RH iz 1990. (Narodne novine br. 56/90) s izmjenama tog članka iz 2000. (Narodne novine broj 113/00, 124/00), koje su na snazi i u sadašnjoj odredbi.

idejama o snažnoj izvršnoj vlasti, odnosno snažnome Predsjedniku Republike, sa širokim spektrom ovlasti. Iz tih je razloga prethodno izložena ideja, prema mišljenju autora, svakako jedna od temeljnih vrijednosti koje treba štiti i dalje razvijati kako bi Hrvatska nastavila novim putem, na koji je kročila 2000. godine.

3.3. Utemeljenost kritičkih perspektiva o klauzulama vječnosti u hrvatskome kontekstu

U drugome su poglavlju sažeto prikazani neki od kritičkih pristupa klauzulama vječnosti, kao i argumenti na kojima se oni temelje. Potrebno je reći kako su argumenti kritičara klauzula vječnosti vrlo raznovrsni, ali dobrim dijelom i opravdani, čime na klauzule bacaju jedno potpuno novo svjetlo i time pomažu daljnjem razvoju doktrine. Budući da je u prethodnome odjeljku ovoga poglavlja pokazano kako je odredba čl. 4. st. 2. Ustava RH jedna od implicitnih klauzula, tako se može reći da autor zauzima pozitivno (podrazumijeva se, ne i dogmatsko) stajalište spram njih *in abstracto*. No time se nikako ne odbacuju izložene kritičke perspektive, već se cijelo vrijeme moraju imati na umu, uz svijest o tome da klauzule neće u svakoj situaciji biti najbolje rješenje. Autor prema tome smatra kako klauzule vječnosti imaju određenu vrijednost i korisnost, ali ipak ne zanemaruje potencijalne negativne posljedice do kojih one mogu dovesti.

Zbog važnosti kritičkoga promišljanja klauzula vječnosti nužno je razmotriti do koje se mjere neke od njima upućenih kritika mogu smatrati opravdanima u hrvatskome kontekstu. Razmotrit će se kritika kako klauzule vječnosti nisu najprimjerenije za postkonfliktne i mlade demokracije te prigovor vezan uz naglašeni sudski aktivizam.

Prvo je pitanje dakle može li se Republika Hrvatska i dalje smatrati mladom i postkonfliktnom demokracijom te može li se tvrditi kako je hrvatsko društvo sklono revolucionarnim gibanjima. Iako je Hrvatska postala demokracijom tek pred 31 godinu, ipak se ne može reći da je to baš tako malo vremena. Za to vrijeme Hrvatska je odlučila raskrstiti s totalitarnim režimima (1990.), ograničiti snažnu figuru Predsjednika i opredijeliti se za parlamentarizam (2000.) te postati članicom Europske unije (2013.). Zbog tih nekoliko činjenica može se zaključiti da se Hrvatska odlučila izjasniti kao dio zapadnoeuropske civilizacije.⁷⁵ Naravno, to ne znači da su stvari savršene i da pred Hrvatskom još nije jako dug put razvoja demokracije i parlamentarizma, ali se ipak čini kako u Hrvatskoj ne postoji prevelika opasnost od potencijalnih nasilnih rušenja poretka, pa se zbog toga može zaključiti kako Hrvatska više nije postkonfliktna i postautoritarna demokracija.

⁷⁵ „Privrženost pravu i vladavini prava jedna je od temeljnih osobina povijesnog bića hrvatskog naroda. O tome svjedoče brojni pravni dokumenti iz najstarije i novije prošlosti. Oni su dokaz da je hrvatski narod oduvijek pripadao europskom civilizacijskom i kulturnom krugu i da su u njemu uvijek žive moralne, intelektualne i političke snage koje su takvu orijentaciju nosile i poticale.“ V. Crnić, J., *Ustavni sud RH: iskustva i perspektive*, Politička misao, vol XXXVIII (2001), br. 4, 126–145, str. 127.

Druga kritička perspektiva koja ostaje za razmotriti jest ona vezana uz sudski aktivizam⁷⁶ i preveliku moć koju sudovi dobivaju implicitnim klauzulama vječnosti i mogućnošću njihova tumačenja. Potrebno je ispitati djelovanje Ustavnoga suda RH, način na koji se on postavljao prema problematici materijalne kontrole ustavnosti te pomalo spekulativno pokušati predvidjeti u kojem će smjeru Ustavni sud nastaviti djelovati u budućnosti.

Sve do godine 2013. Ustavni je sud odbijao mogućnost vlastite nadležnosti u pitanjima kontrole materijalne ustavnosti. Tako je u jednom svojem Rješenju od 28. ožujka 2001. Ustavni sud zaključio kako je nadležan glede kontrole formalne ustavnosti, ali da je iz ustavnih odredbi jasno kako „nije nadležan ocjenjivati materijalne odredbe Ustava, jer ne postoji ni pravna, ni faktična mogućnost za ocjenjivanje materijalne suglasnosti ustavnih odredaba niti s jednim višim pravnim aktom, budući da je Ustav temeljni i najviši pravni akt države“.⁷⁷ No to se promijenilo krajem godine 2013., kada je Ustavni sud odlučio promijeniti smjer proglašivši se nadležnim odlučivati o materijalnoj ustavnosti referendumskih pitanja. U svojem Priopćenju Ustavni je sud, na temelju općih nadzornih ovlasti iz članka 129. Ustava RH, utvrdio kako ima zadaću „jamčiti poštovanje Ustava i nadzirati ustavnost državnog referenduma sve do formalnog okončanja referendumskog postupka“.⁷⁸ Međutim, poštujući ulogu koju ima Hrvatski sabor, Ustavni je sud ograničio vlastitu nadležnost kazavši da se tom ovlasti smije služiti „samo iznimno, kad utvrdi takvu formalnu i/ili materijalnu protuustavnost referendumskog pitanja ili tako tešku proceduralnu pogrešku koje prijete narušavanjem strukturalnih obilježja hrvatske države, to jest njezina ustavnog identiteta“. Tim je Priopćenjem, smatra Gardašević, doktrina neustavnih ustavnih amandmana uvedena u hrvatsku ustavnu praksu.⁷⁹ Slično je stajalište Sud izrazio i u Odluci od 8. travnja 2015. (točka 33.4.)⁸⁰ opet se pozivajući na opće nadzorne ovlasti, ali ponovno samo kada bi se radilo o ugroženosti strukturalnih obilježja ili ustavnoga identiteta hrvatske ustavne države. Tom je odlukom, ističe Jasna Omejec, Ustavni sud posrednim putem otvorio vrata „hrvatskim klauzulama vječnosti“,

⁷⁶ Kao najčešći oblik sudskoga aktivizma navodi se ukidanje zakona donesenih od strane zakonodavne vlasti, ali on se može pojaviti u različitim formama, poput interpretiranja propisa suprotno namjerama zakonodavca pri donošenju i sl. V. Cross, F. B.; Lindquist, S. A., *The Scientific Study of Judicial Activism*, Minnesota Law Review, Forthcoming, Vanderbilt Law and Economics Research Paper br. 06-23, University of Texas Law, Law and Economics Research Paper br. 93, str. 8 i 11, dostupno na: https://www.researchgate.net/publication/228232765_The_Scientific_Study_of_Judicial_Activism (pristupljeno 9. kolovoza 2021.). Jedan od razloga nastanka ustavnosudskoga aktivizma leži u potrebi zaštite sloboda i prava građana, kao i u zahtjevu da ta prava budu konkretna i učinkovita, a ne samo teorijska. V. Arlović, M., *Ustavnosudski aktivizam i europski pravni standardi*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 51, 1/2014, 1-26, str. 6.

⁷⁷ Rješenje Ustavnog suda Republike Hrvatske broj U-I-1631/2000 od 28. ožujka 2001., Narodne novine, broj 27/01.

⁷⁸ Priopćenje Ustavnog suda Republike Hrvatske o narodnom ustavotvornom referendumu o definiciji braka broj: SuS-1/2013 od 14. studenoga 2013., Narodne novine, broj 138/13.

⁷⁹ Gardašević, Đ., *Neustavni ustavni amandmani i Ustavni sud Republike Hrvatske u: Konstitucionalizacija demokratske politike*, Arsen Bačić (ur.), Hrvatska akademija znanosti i umjetnosti, Zagreb, 2014, str. 89.

⁸⁰ Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske broj: U-VIIR-1159/2015 od 8. travnja 2015., Narodne novine, broj 43/15.

koje ipak nisu izričito sadržane u ustavnome tekstu.⁸¹ Svojim tumačenjem Ustavni je sud stvorio „vrijednosnu hijerarhiju između ustavnih normi – vrhovnih ustavnih načela i 'običnih' ustavnih normi“.⁸²

Iz prethodnoga prikaza vidljivo je kako je Ustavni sud, nakon mnogo godina suzdržavanja, ipak odlučio aktivistički nastupiti širenjem svojih nadležnosti na kontrolu materijalne ustavnosti. Međutim Ustavni je sud pokazao svijest o potencijalnoj opasnosti koja može proizaći iz moći koju dobiva spomenutim proširenjem nadležnosti. Zbog toga je odlučio oprezno postupati, ograničavajući samoga sebe na okolnosti koje se imaju smatrati „iznimnima“ i u kojima su u opasnost dovedena temeljna obilježja hrvatske ustavne države. Pri tumačenju tih riječi moralo bi se moći zaključiti kako Ustavni sud svodi svoje djelovanje na području materijalne ustavnosti samo na nužni minimum, odbijajući svoju nadležnost za neki „manje“ važan slučaj u kojem ustavni identitet ne bi bio doveden u opasnost. Akademik Arsen Bačić istaknuo je kako je sudski aktivizam veoma često „prirodni pratilac sudske neovisnosti, budući da ona čuva suce od političke odmazde“, ali i to kako aktivizam nema samo jedno lice.⁸³ U kontekstu kritičke perspektive izraženoga i nerazmjernoga sudskega aktivizma dosadašnje držanje Ustavnoga suda RH ipak se čini umjerenim i zbog toga autoru, u danim okolnostima, prihvatljivim. Naravno, to nikako ne znači da Ustavni sud ne može u budućnosti odlučiti puno snažnije nastupiti, ali ostaje pitanje kako bi se to odrazilo na ugled i povjerenje javnosti u tu važnu instituciju i njezine suce.⁸⁴

Time su razmotrene glavne kritičke perspektive o klauzulama vječnosti, a iz razmatranja se može zaključiti kako implicitne klauzule vječnosti u hrvatskome kontekstu ne bi trebale dovesti do onih problema do kojih to mogu u određenim društveno-pravnim kontekstima.

4. ZAKLJUČAK

Raspravljajući složenog pojma klauzule vječnosti pristupilo se najprije s najopćenitijeg teorijskog aspekta. Pojam je načelno definiran kao odredba koja izričito zabranjuje bilo kakvu promjenu. No ta definicija stoji jedino pod pretpostavkom da se govori o klauzulama vječnosti u najužem smislu. Ukoliko se pod tim pojmom razumiju i odredbe čija se nepromjenjivost dobiva tumačenjem ustava, tzv. implicitne klauzule vječnosti, tada je dana definicija neprecizna i preuska. Iz četiri Preusova standarda klauzula vječnosti apstrahirana su tri ključna pitanja, koja predstavljaju polazište prilikom analize i uopće određivanja tih klauzula. Prvo je vezano uz potrebu izričite stipulacije, a druga dva uz

⁸¹ Omejec, *op. cit.* u bilj. 51, str. 31.

⁸² Burazin, L.; Gardašević, Đ.; Krešić, M., *Poustavljenje hrvatskog pravnog poretka*, Zbornik PFZ, 71 (2), 221–254 (2021), str. 228.

⁸³ Bačić, A., *O sudskom aktivizmu ili o političkoj ulozi sudova*, Politička misao, vol. XXXV (1998.), br. 2, 94–114, str. 99.

⁸⁴ "Sudac koji rješava ustavnopravnu stvar mora skrupulozno paziti da ostane u okviru sudske funkcije, a ne da ovu prijeđe i da sebi prisvaja nadležnost neke nadparlamentarne vlasti. Sudac koji to čini zloupotrijebljava svoju nadležnost, mjesto da čuva ustav on ga najgrublje vrijeđa." V. Krbek, I., *Ustavno sudovanje*, Izdavački zavod Jugoslavenske akademije znanosti i umjetnosti, Zagreb, 1960, str. 12.

mogućnost promjene odredbe „legalnim“ putem, odnosno putem revolucije. Kao i svakoj ideji, tako se i klauzulama vječnosti mogu uputiti određeni prigovori vezani uz pitanje postižu li one cilj koji im je namijenjen. U drugom dijelu rada govorilo se o (ne)postojanju takvih klauzula u Ustavu RH. Hrvatski Ustav takvih izričitih klauzula nema, što su utvrdili i hrvatski ustavni pravnici, ali su pojedine odredbe uočene kao odredbe imanentne hrvatskome ustavnome identitetu. Radi se o dijelu Izvorišnih osnova, dijelu čl. 1., čl. 3. i čl. 17. st. 3. Ustava RH. Uz spomenute odredbe autor je uočio i odredbu čl. 4. o diobi vlasti i uzajamnim ravnotežama, s posebnim težištem na ograničavanje ovlasti Predsjednika Republike 2000. godine. Pretežito povijesnim argumentom navedeni su razlozi zašto bi se baš ta odredba imala smatrati nepromjenjivim dijelom ustavnoga identiteta Republike Hrvatske.

THE (NON)EXISTENCE OF ETERNITY CLAUSES IN THE CONSTITUTION OF THE REPUBLIC OF CROATIA

Since the Constitution is the most important political and legal document, which constitutes a legal order, some constitution-framers have identified certain civilisational values that must be protected from amendments, despite “the will of the people”. These values are regarded as fundamental for society and therefore must be legally “entrenched”. One way to do this is through “eternity clauses”, which explicitly state that certain constitutional provisions cannot be amended. However, according to one scientific standpoint, eternity clauses do not necessarily need to be explicit, but rather some provisions of the constitution, in accordance with teleological interpretation, can be described as “implicit” to constitutional identity. This paper intends, first, to define the term “eternity clause” and to determine the goals sought by putting such clauses in the Constitution. The central part of this essay deals with the question of the (non-)existence of eternity clauses in the Constitution of the Republic of Croatia. This subject has already been discussed among Croatian constitutional scholars, and some of the provisions in the Croatian Constitution have been determined implicitly as eternity clauses. Along with a short review of the previously mentioned discussions, the author suggests another constitutional provision in the Croatian Constitution, precisely Article 4, on the division of power, which can be pointed out as another fundamental provision for Croatian constitutional identity.

Keywords: eternity clauses, constitutional change, constitutional identity, Constitution of the Republic of Croatia, entrenchment

Luka Brajković, Fifth-Year Student at the Faculty of Law of the University of Rijeka