

INSTITUT ZAKONSKOG POREZNOG JAMSTVA NAKON NOVELE OPĆEG POREZNOG ZAKONA 2012.: „PROBOJ PRAVNE OSOBNOSTI“ TRGOVAČKIH DRUŠTAVA U SLUČAJU ZLOPORABE PRAVA*

Dr. sc. Nataša Žunić Kovačević, izvanredna profesorica
Stjepan Gadžo, mag. iur., asistent
Pravni fakultet Sveučilišta u Rijeci

UDK: 336.2.022(497.5)
Ur.: 14. veljače 2013.
Pr.: 25. veljače 2013.
Pregledni znanstveni rad

Sažetak

Autori u ovom radu istražuju institut hrvatskoga općeg poreznog prava, zakonsko porezno jamstvo, s posebnim naglaskom na njegove izmjene, i materijalno-pravne i postupovnopravne, po stupanju na snagu prve novele OPZ-a iz 2012. godine. Novelom se širi krug zakonskih jamaca za porezne obveze trgovačkih društava, i to na članove društva, članove uprave i izvršne direktore društva te s njima povezanih osoba, ako se u posebnoj dijelu poreznog postupka utvrdi da su zloporabom svojih prava ili ovlasti uzrokovali nemogućnost naplate poreznog duga od društva kao glavnog poreznog dužnika. Prikazuju se i kritički preispituju novelirane odredbe kojima se uvodi tzv. „proboj pravne osobnosti“ u OPZ, s posebnim osvrtom na postupovna pitanja koja bi mogla izazvati probleme u njihovoj primjeni. Prikaz zakonskih odredbi koje uređuju postupak dokazivanja zloporabe prava u porezno-dužničkom odnosu bio je i povod preispitivanju alternativnog pristupa problemu zloporabe prava te mogućnosti uvođenja općeg pravila o zabrani zloporabe u hrvatsko porezno pravo.

Ključne riječi: porezno jamstvo, novela OPZ-a, proboj pravne osobnosti, postupak dokazivanja zloporabe prava u porezno-dužničkom odnosu, opće pravilo zabrane zloporabe prava.

* Ovaj rad je objavljen u Zborniku Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, vol. 34, br. 1 (2013.), str. 393-416. Omaškom rad je objavljen bez fusnota. Uredništvo Zbornika se ispričava autorima zbog propusta te se u ovom broju Zbornika isti rad ponovno objavljuje u cijelosti s fusnotama.

1. UVOD

Promjena u hrvatskom poreznom sustavu ne nedostaje, kako onih koje su usmjerene izmjenama postojećih ili uvođenju novih poreznih oblika (materijalno porezno pravo)¹, tako i onih koje se odnose na porezni postupak (postupovno porezno pravo). Stoga se čini kako u hrvatskom poreznom pravu, parafrizirajući Preradovićev pjesnički izričaj čuvene Heraklitove izreke, počinje vrijediti pravilo kako „stalna samo mijena jest“. Promjene hrvatskoga poreznog postupovnog prava u posljednje su vrijeme uglavnom fiskalno motivirane, što nužno pretpostavlja i stroži stav fiskusa prema poreznim obveznicima koji ne udovoljavaju poreznoj obvezi. Stoga su u stručnoj i akademskoj zajednici predmetom prijepora.² Mišljenja su podijeljena i u široj javnosti, gdje se promjene postupovnih instituta percipiraju ili isključivo kao instrumenti pojačane porezne presije prema svim poreznim obveznicima ili kao pokušaji uspostavljanja narušene porezne discipline.³

U raspravama oko prednosti i nedostataka izmjena postojećih ili uvođenja novih instituta u hrvatski porezni postupak nerijetko se zanemaruju osnovne

1 Najaktualniji je primjer rasprava oko uvođenja novog imovinskog poreza u Hrvatskoj, tzv. poreza na nekretnine. Za sažetak ključnih otvorenih pitanja vidi npr.: Kesner-Škreb, M., *Prijedlog poreza na nekretnine – neka otvorena pitanja*, Institut za javne financije, Aktualni osvrt, br. 44./2012.

2 U nizu prinosa raspravi oko izmjena i dopuna hrvatskoga poreznog postupovnog prava u 2012. godini izdvajamo: Mijatović, N., *(Ne)opravdanost objave porezne tajne*, RRIF, br. 6/2012, str. 82.-85.; Kačer, H., *Nove odgovornosti po (predloženoj) noveli općeg poreznog zakona*, RRIF, br.7/2012, str. 128.-131.; Kačer, H., *Još jedna porezna akrobacija – nema zastare*, RRIF, br.1/2013, str. 41.-43.; Kaleb, Z., *Osobna odgovornost članova uprava društva i članova društva za porezne dugove*, RIF, br. 12/2012, str. 163.-168.

3 Najprije vrijedi upozoriti kako su navedeni ciljevi po svojem sadržaju, ali i sredstvima ostvarenja ipak bitno različiti te je stav o nužnosti ostvarenja istih postupovnim reguliranjem različit. Ipak, ostvarenje potonjeg, dakle financijske i porezne discipline treba pokušati ostvariti sustavnim izmjenama ne toliko poreznog zakonodavstva koliko širim i općim zahvatima te promjenama na razini nositelja vlasti. Vidi, Gangl, K., Hofmann, E., Kirchler, E., *Tax Authorities' Interaction with Taxpayers: Compliance by Power and Trust*, rad izložen na konferenciji „Tax Governance - The future role of tax administrations in a networking society“, Vienna, September, 20-21, 2012.

U tom smislu ističemo primjer rasprave u hrvatskoj javnosti oko izmjena instituta porezne tajne, odnosno postupka objave tzv. liste poreznih dužnika od strane poreznih tijela. Novinski i internetski izvori otkrivaju veoma podijeljene stavove. Vidi npr.: Danas.hr, *‘Što ako netko izvrši suicid, tko će odgovarati’* (dostupno na: <http://danas.net.hr/novac/petar-lovric-objava-liste-duznika-sto-ako-netko-izvrši-suicid-tko-ce-odgovarati> (1.2.2013.)); Mišević, B., *Lista poreznih dužnika: Novi početak nesposobne države* (dostupno na: <http://dnevnik.hr/vijesti/hrvatska/lista-poreznih-duznika-novi-pocetak-nesposobne-drzave.html>, (1.2.2013.)); Šunjerga, M., *Malo koristi od liste srama: Linić nije naplatio ni 1 posto duga* (dostupno na: <http://www.vecernji.hr/vijesti/malo-koristi-liste-srama-linic-nije-naplatio-ni-1-posto-duga-clanak-500834>, (1.2.2013.)). Valja istaknuti kako je Hrvatska udruga poslodavaca (HUP) uputila krajem prošle godine Ustavnom sudu RH prijedlog za ocjenu suglasnosti prve novele Općeg poreznog zakona iz 2012. sa Ustavom RH (dostupno na: <http://www.poslovnih.hr/hrvatska/hup-zatražio-ocjenu-ustavnosti-izmjena-i-dopuna-poreznog-zakona-219989> (1.2.2013.)).

postavke poreznog prava, po svim bitnim obilježjima autonomne grane prava.⁴ To je posebno izraženo kod instituta koji vuku podrijetlo iz privatnog prava, a koji se, uz određena bitna odstupanja, primjenjuju i u poreznom pravu, dijelu javnog prava.⁵ Kao primjeri mogu poslužiti porezna zastara ili porezno jamstvo, instituti posebno uređeni Općim poreznim zakonom,⁶ ali utemeljeni na institutima privatnog prava.⁷ Primjena ovih instituta u praksi dovodi do značajnih nedoumica,⁸ što pripisujemo ne samo nomotehnički nekvalitetnim pravilima, već i nepoznavanju temeljnih pravila tumačenja poreznopravnih propisa, bitno različitih u odnosu na pravila tumačenja propisa privatnog prava. Naime, u pravilu se metoda teleološkog tumačenja u poreznom pravu ostvaruje kroz gospodarsko tumačenje, tj. „pripisivanje

-
- 4 O autonomiji poreznog prava, kao dijela heterogene pravne grane - financijskog prava, detaljnije vidi: Horvat, L., *O autonomiji poreznog prava*, Zbornik radova u povodu 70. godišnjice života prof. dr. sc. Božidara Jelčića, Zagreb, 2001., str. 77.-88.; slično i Jelčić, Bo., *et al.*, *Financijsko pravo i financijska znanost*, Narodne novine, Zagreb, 2008., str. 36.-37.
 - 5 Dioba cjelokupnog pravnog uređenja na dva glavna pravna područja – privatno i javno – ustanovljena je u rimskom pravu, točnije u djelu rimskog pravника Ulpijana (170.-228. g. pr. Kr.), a to „razlikovanje se sačuvalo u kontinentalnoevropskim, tj. romansko-germanskim pravnim sistemima do današnjih dana“ (Padjen, I., *Javno i privatno pravo: transfer pravnih teorija*, Zb. rad. Prav. fak. Splitu, vol. 44, br. 3-4/2007, str. 446.). Padjen u ističe kako i hrvatski pravni sustav „priznaje određene pravne grane kao pretežno javne ili pretežno privatne“ (*ibid.*, str. 458.). Kriteriji razlikovanja javnog i privatnog prava, koji se pripisuju Ulpijanu, su: interesi kojima služe (javno pravo služi javnim, privatno privatnim interesima), stvaraočima (javno pravo stvara država, za razliku od privatnog), predmetu uređenja (javno pravo uređuje državu i odnose u kojima je država subjekt, dok privatno uređuje pojedince i odnose među njima), obveznosti (javno pravo je *ius cogens*, a privatno *ius dispositivum*) (prema: *loc. cit.*). Iako su ove i neke druge doktrinarne postavke razlikovanja predmetom prijepora, smještanje financijskog, tj. poreznog, prava u područje javnog prava čini se neprijepornim. Naime, njime se uređuju odnosi u kojima je jedan subjekt uvijek država, a s druge strane fizičke i pravne osobe. Ciljevi uređenja poreznog prava uvijek su vezani uz javni interes (ne nužno fiskalni). Pravila poreznog prava stvara isključivo država i njihova primjena je obvezna (slično o pojmu financijskog prava kao javnog prava vidi: Jelčić, Bo., *et al.*, *op. cit.*, u bilj. 4., str. 35.-36.).
 - 6 Opći porezni zakon (NN br. 147/08., 18/11., 78/12., 136/12.; dalje: OPZ) predstavlja kodifikaciju hrvatskog općeg poreznog prava, odnosno „zajedničku osnovu poreznog sustava“, kako glasi formulacija iz čl. 1. OPZ-a. Značaj OPZ-a ogleda se u tomu da se njime, kao općim propisom (*lex generalis*) na jedinstven način uređuje porezni postupak u RH i to u odnosu na sve porezne oblike, ali i druga javna davanja. Naime, do donošenja prvog OPZ-a 2000. godine, „postupovna porezna pravila, tj. pravila utvrđivanja i naplate poreza i drugih javnih davanja, nalazila su se u većem broju poreznih zakona. Takva rasutost tih pravila, a osobito upućivanje pri utvrđivanju poreznog duga jednog poreza na odredbe koje se odnose na razrez i naplatu drugog poreza, činila ih je netransparentnim i teško primjenjivima“ (Jelčić, Bo., *et al.*, *Hrvatski fiskalni sustav*, Zagreb, Narodne novine, 2004., str. 149.).
 - 7 Misli se na institute građanskog prava – zastaru i jamstvo. U Hrvatskoj su temeljna pravila o građanskopravnoj zastari i jamstvu sadržana u Zakonu o obveznim odnosima (NN br. 35/05, 41/08; dalje: ZOO).
 - 8 Vjerojatno najeklatantniji primjer tumačenje je pravila o poreznoj zastari od strane poreznih tijela i Upravnog suda RH. O tome detaljnije u: Žunić Kovačević, N., *Zastara – o primjeni građanskopravnih pravila u poreznom pravu i sudska praksa*, Zb. Prav. fak. Sveuč. Rij., vol. 30, br. 1, 2009., str. 683.-702.

gospodarskog smisla pojmovima iz drugih pravnih područja, posebno iz područja građanskog prava.⁹ U hrvatskom poreznom postupovnom pravu ovaj oblik tumačenja ima odraz u propisivanju načela gospodarskog pristupa činjenicama bitnima za oporezivanje kao jednim od temeljnih načela poreznog postupka.¹⁰

Imajući to u vidu autori su se u ovom radu odlučili na istraživanje jednog instituta hrvatskoga općeg poreznog prava, zakonskog poreznog jamstva, s posebnim naglaskom na njegove izmjene, i materijalnopravne i postupovnopravne, po stupanju na snagu prve novele OPZ-a iz 2012. godine.¹¹ Novelom se širi krug zakonskih jamaca za porezne obveze trgovačkih društava, i to na članove društva, članove uprave i izvršne direktore društva te s njima povezanih osoba, ako se u posebnom dijelu poreznog postupka utvrdi da su zloporabom svojih prava ili ovlasti uzrokovali nemogućnost naplate poreznog duga od društva kao glavnog poreznog dužnika. S obzirom na to da se novo uređenje ovog instituta u OPZ-u, pogotovo ako se radi o materijalnim odredbama, temelji na preuzimanju odredbi Zakona o trgovačkim društvima,¹² kojima se uređuje odgovornost članova društva za obveze društva, u javnosti se često predstavlja i kao proboj pravne osobnosti (engl. *Piercing the Corporate Veil*).¹³ Taj je pojam uvriježen u terminologiji prava društava (privatnom pravu), ali nije nepoznat ni u poreznom pravu, pogotovo imajući u vidu gospodarsko tumačenje poreznih propisa.¹⁴ Međutim, smatramo kako je preciznije

- 9 Jelčić, Bo., *et al.*, *op. cit.*, u bilj. 4., str. 540. S obzirom na to da je, s jedne strane, oporezivanje usmjereno određenoj gospodarski ostvarivoj vrijednosti, a s druge, načelo oporezivanja prema gospodarskoj snazi jedan od temeljnih postulata suvremenih poreznih sustava (pa tako i hrvatskoga, sukladno čl. 51. Ustava RH), ispravno je zaključiti kako se gospodarskim tumačenjem otkriva cilj koji se želi ostvariti poreznim propisima, te je tako ono „identično teleološkom postupku tumačenja“ (*loc. cit.*).
- 10 Ovo je načelo sadržano u koncičnoj odredbi čl. 10., st. 1. OPZ-a: „Porezne činjenice utvrđuju se prema njihovoj gospodarskoj biti.“ Načelo gospodarskog pristupa odražava se i u nizu drugih odredbi OPZ-a.
- 11 Zakon o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona (NN br. 178/12.; dalje: ZIDOPZ); OPZ je u drugoj polovici 2012. godine doživio i drugu izmjenu i dopunu (NN br. 136/12.). Za kratki sveobuhvatni prikaz promjena vidi: Matković, B., *Komentar Zakona o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona*, PIP, br. 7/2012, str. 3.-9. i Matković, B., *Komentar najnovijih izmjena Općeg poreznog zakona*, RRIF, br. 1/2013, str. 37.-40.
- 12 Zakon o trgovačkim društvima (NN br. 152/11 (pročišćeni tekst), 111/12; dalje: ZTD).
- 13 I sam je predlagač ZIDOPZ-a navedene izmjene predstavio kao uvođenjem instituta proboja pravne osobnosti u porezni postupak. Iako sam tekst prijedloga ZIDOPZ-a ni u jednom dijelu ne sadrži ovaj pojam, on je korišten pri predstavljanju novele OPZ-a, najprije na sjednici Vlade RH, a zatim i u javnosti (vidi npr.: Vlada RH, *Izmjene i dopune Općeg poreznog zakona (prezentacija)*, dostupno na: http://www.vlada.hr/hr/naslovnica/sjednice_i_odluke_vlade_rh/2012/23_sjednica_vlade_republike_hrvatske/prezentacija_izmjene_i_dopune_opceg_poreznog_zakona (1.12.2012.)).
- 14 Vidi npr.: Belley, D., *The Corporate Veil in Tax Law: In Praise of Judicial Circumspection*, *Canadian Tax Journal*, vol. 48., br. 3., str. 929.-978. Porezna tijela većeg broja država imaju na raspolaganju ovlasti koje im omogućuju da zanemare pravnu osobnost određenog subjekta, primjerice *trusta* (posebnog instituta u državama *common law* pravnog sustava) ili trgovačkog društva, te njegove dobitke izravno pripisati vlasnicima udjela, odnosno članovima. Ova se pojava na engleskom jeziku slikovito opisuje kao *looking through* pristup

govoriti o promjenama instituta zakonskog poreznog jamstva, nego o uvođenju novog, dosad nepoznatog, instituta proboja pravne osobnosti u OPZ. Osim toga, posebno je važno pitanje povezanosti cilja koji se ZIDOPZ-om želio postići i načela zabrane zloporabe prava, koje komparativnopravno dobiva sve značajniji zakonodavni izričaj.

Rad je strukturno podijeljen na četiri dijela. Nakon uvoda, u drugom se dijelu objašnjava značenje instituta zakonskog poreznog jamstva u RH, s prikazom najvažnijih odredbi do stupanja na snagu ZIDOPZ-a. U trećem se dijelu prikazuju i kritički preispituju odredbe OPZ-a koje se odnose na tzv. „proboj pravne osobnosti“, s posebnim osvrtom na postupovna pitanja koja bi mogla izazvati probleme u njihovoj primjeni. Četvrti dio bavi se općim i posebnim poreznim pravilima o zabrani zloporabe, prisutnim u poredbenom zakonodavstvu, koja dosad nisu dovoljno razvijena i korištena u Hrvatskoj. Peti i posljednji dio rada je zaključak.

2. OPĆENITO O INSTITUTU POREZNOG JAMSTVA U RH

Poreznopravni odnos je javnopravni odnos između javnopravnih tijela s jedne te fizičkih i pravnih osoba s druge strane, čiji objekt mogu biti sva prava i obveze i materijalne i postupovne naravi, iz područja poreza, odnosno javnih davanja.¹⁵ Porezno-dužnički odnos je uži pojam koji obuhvaća tek materijalni dio poreznopravnog odnosa, te je njegov objekt uvijek određeni imovinsko-pravni zahtjev, odnosno novčana činidba.¹⁶ OPZ u čl. 19. taksativno određuje prava i

(porezna tijela gledaju „kroz“ društvo kako bi utvrdili poreznu obvezu), a subjekti u pitanju nazivaju se *flow-through entities* („provodni subjekti“) ili *fiscal transparent entities* (fiskalno transparentni subjekti). Komparativnopravno postoje veoma heterogeni pristupi ovom pitanju, a detaljnija pravila uglavnom se odnose na porezni tretman dobitaka ortaštva (engl. *partnership*) i *trusta* (detaljnije o ovome vidi: Easson, A., Thurony, V., *Fiscal Transparency*, u: Thurony, V. (ed.), *Tax Law Design and Drafting* (vol. 2), International Monetary Fund, 1998.). Navedene mogućnosti poreznih tijela u skladu su sa shvaćanjem pojma porezne sposobnosti (sposobnosti biti nositeljem prava i obveza iz poreznopravnog odnosa), koja ne ovisi o postojanju pravne sposobnosti u smislu građanskog prava, već „se povezuje i uvjetuje postojanjem gospodarske sposobnosti“ (Jelčić, Bo., *et al.*, *op. cit.*, u bilj. 4., str. 546.). Tako subjekti koji, prema pravilima građanskog prava, imaju pravnu sposobnost, nemaju nužno i poreznu sposobnost, a česta je pojava i da se porezna sposobnost priznaje subjektima koji inače nemaju pravnu sposobnost (npr. stalnoj poslovnoj jedinici nerezidenta - inozemnog poduzetnika, prema čl. 2., st. 2. Zakona o porezu na dobit u RH). Zaključujemo kako se shvaćanje porezne sposobnosti može povezati s metodom gospodarskog tumačenja u poreznom pravu, kako je objašnjeno *supra*.

15 Misli se na terminologiju iz OPZ-a, koji izričito određuje kako se njegove odredbe koje se odnose na poreze na odgovarajući način primjenjuju i na puno širi krug drugih javnih davanja (čl. 2., st. 8. OPZ-a). O pojmu poreza i javnih davanja vidi: Šimović, J. *et al.*, *Hrvatski fiskalni sustav*, Zagreb, Narodne novine, 2010., str. 223.-224.

16 Zakonsko se određenje ovih pojmova razlikuje od izložene koncepcije. Određenje pojmova poreznopravnog i porezno-dužničkog odnosa u OPZ-u upućuje da prvi podrazumijeva odnos materijalnog, a potonji odnos postupovnog prava (prema: *ibid.*, str. 233.).

obveze koji čine sadržaj porezno-dužničkog odnosa.¹⁷ Pravo poreznog tijela na naplatu novčanog iznosa dužnog poreza, čiji je korelat obveza poreznog obveznika, u ovom odnosu preciznije - poreznog dužnika, da taj iznos plati, najčešći je objekt porezno-dužničkog odnosa.

Iako su sudionici porezno-dužničkog odnosa u pravilu porezno tijelo s jedne i porezni obveznik s druge strane,¹⁸ moguće je u porezno-dužnički odnos, uglavnom u ulozi dužnika,¹⁹ uključiti i neke druge osobe. Tako OPZ izričito, u čl. 18., st. 2., navodi, uz porezno tijelo i poreznog obveznika, i poreznog jamca kao mogućeg sudionika porezno-dužničkog odnosa. Porezno je jamstvo primjer poreznopravnog instituta koji vuče podrijetlo iz privatnog prava, točnije građanskog prava. Jamstvo (poručanstvo) je u građanskom pravu institut koji služi osobnom pojačanju obveznopravnog odnosa, „kojim se vjerovniku daje veća sigurnost da će mu dužna činidba biti ispunjena.“²⁰ Slična je svrha poreznog jamstva, koje pojačava porezno-dužnički odnos, jer u njega stupaju druge osobe, koje postaju odgovorne za tuđi porezni dug.²¹ Osnovna obilježja jamstva, kao što su akcesornost, supsidijarnost,

17 Čl. 19., st. 1. OPZ-a navodi prava poreznog tijela iz porezno-dužničkog odnosa: „*Porezno tijelo u porezno-dužničkom odnosu ima pravo na naplatu 1. poreza, 2. kamata i novčanih kazni, 3. novčanih činidbi po osnovi odgovornosti iz poreznog jamstva.*“ U čl. 19., st. 2. navedena su prava koja mogu imati porezni obveznici ili koje druge osobe u porezno-dužničkom odnosu: „*Porezni obveznik ili osoba koja je preplatila porez ili od koje je bez pravne osnove porez naplaćen ima pravo na: 1. povrat preplaćenog poreza ili poreza plaćenog bez pravne osnove, 2. kamate na porez koji je plaćen bez pravne osnove.*“

18 Pojam poreznog tijela u hrvatskom je zakonodavstvu izričito definiran u čl. 3. OPZ-a. „*Porezno tijelo jest tijelo državne uprave, tijelo jedinice područne (regionalne) samouprave ili tijelo jedinice lokalne samouprave u čijem su djelokrugu poslovi utvrđivanja, nadzora i naplate poreza.*“ S obzirom na propise koji uređuju nadležnost državne uprave u RH, kao porezno tijelo u porezno-dužničkom odnosu redovno se javlja Porezna uprava, upravna organizacija u sastavu Ministarstva financija. Pojam poreznog obveznika različit je ovisno o odnosnom poreznom obliku te se posebno definira u propisima kojima se uređuju pojedini porezni oblici. Tako, primjerice, Zakon o porezu na dobit definira pojam poreznog obveznika drukčije od Zakona o porezu na dodanu vrijednost. Može se reći kako općenito određenje pojma poreznog obveznika na razini čitavog poreznog sustava ne može postojati u sustavima koji se temelje na poreznom pluralizmu, što je prihvaćeno i u hrvatskom zakonodavstvu. Tako OPZ u čl. 13. određuje: „*Porezni obveznik je svaka osoba koja je kao takva određena zakonom kojim se uređuje pojedina vrsta poreza.*“

19 U opisu pojma i obilježja porezno-dužničkog odnosa namjerno izbjegavamo korištenje pojmova „porezni dužnik“ i „porezni vjerovnik“ kako bi prikaz bio što jednostavniji. Navedenim se pojmovima označava položaj sudionika porezno-dužničkog odnosa s obzirom na novčanu činidbu koja je njegov objekt. Onaj sudionik koji je ovlašten zahtijevati ispunjenje činidbe naziva se poreznim vjerovnikom, a onaj sudionik koji je obavezan činidbu ispuniti naziva se poreznim dužnikom. Primjerice, u odnosu na činidbu plaćanja dužnog poreza porezni vjerovnik je porezno tijelo, a porezni dužnik je porezni obveznik (detaljnije o ovome vidi: Lončarić-Horvat, O., *Osnove općeg poreznog prava – porezno-dužnički odnos*, Pravo i porezi, br. 6/2001, str. 3.-4.).

20 Vedriš, M., Klarić, P., *Građansko pravo: opći dio, stvarno pravo, obvezno i nasljedno pravo*, Narodne novine, Zagreb, 2008., str. 435.

21 Prema: Lončarić-Horvat, O., *Porezno jamstvo*, RRIF, br. 7/2001, str. 95. Posebnost je poreznog jamstva i u tome da se njime „pojačava samo obveza poreznog obveznika, ali ne

opseg jamčeve odgovornosti, jamčevo pravo regresa i dr., istovjetna su i u građanskom i u poreznom pravu.²²

Temeljna je razlika između građanskog i poreznog jamstva u RH u pravnom temelju odgovornosti jamca. U građanskom je pravu to isključivo ugovor (ugovor o jamstvu), izraz slobodne volje osobe koja stupa u obveznopravni odnos kao jamac.²³ S druge strane, pravni temelj poreznog jamstva isključivo je zakonsko pravno pravilo, koje izričito propisuje odgovornost određenih osoba kao jamaca za tuđi porezni dug. U Hrvatskoj su takva pravila sadržana u čl. 26.-32. OPZ-a, a osobe u pitanju nazivaju se zakonskim (*ex lege*) poreznim jamcima.

Potrebno je napomenuti kako je jamstvo za porezni dug temeljem ugovora također moguće, iako gotovo nepoznato u praksi.²⁴ Bitna je razlika što u tom slučaju ne dolazi do uključivanja jamca u porezno-dužnički odnos, već se uspostavlja isključivo građanskopravni odnos između poreznog tijela (kao vjerovnika u porezno-dužničkom odnosu) i jamca u odnosu na porezni dug, za koji kao glavni dužnik odgovara porezni obveznik. Sukladno tomu, *sedes materiae* za pitanje odgovornosti ugovornog jamca za porezni dug propisi su građanskog prava, točnije ZOO.²⁵ U odnosu na ugovornog jamca nemoguće je, dakle, donijeti porezno rješenje (upravni akt) kojim mu se nalaže plaćanje poreznog duga.²⁶ Svoje zahtjeve u odnosu na ugovornog jamca porezna tijela mogla bi ostvarivati samo u građanskom postupku. Iz ovoga nedvojbeno proizlazi zaključak kako se ugovorom o jamstvu koji se odnosi na porezni dug uspostavlja privatnopravni odnos, a zakonskim poreznim jamstvom javnopravni, porezno-dužnički odnos između poreznog tijela i jamca. Subjektivni obuhvat pojma „porezni jamac“, u smislu OPZ-a, stoga je ograničen isključivo na zakonske porezne jamce, a ne i na osobe koje za porezni dug jamče temeljem ugovora.²⁷

i države. Smatra se da je država dovoljno siguran i gospodarski jak dužnik da njenu obvezu nije potrebno pojačavati. Međutim, država svoje potraživanje ne želi dovesti u pitanje i osigurava ga poreznim jamstvom“ (*ibid*, str. 96.).

22 O osnovnim obilježjima jamstva u poreznom pravu vidi: *loc. cit.* O osnovnim obilježjima jamstva kao instituta građanskog prava vidi: Vedriš, M., Klarić, P., *op. cit.*, u bilj. 20., str. 435.-437.

23 Ugovor o jamstvu uređen je u čl. 104.-126. ZOO-a.

24 OPZ izričito određuje, u čl. 123., st.1., toč. 4. kako „jamstvo druge osobe“ može biti sredstvo osiguranja naplate poreznog duga, koje se traži kao uvjet za odgodu naplate poreznog duga. Nedvojbeno se misli na osiguranje naplate putem sklapanja ugovora o jamstvu između poreznog tijela kao vjerovnika i treće osobe kao jamca.

25 Čl. 108. ZOO-a, koji uređuje predmet jamstva, navodi kako se jamstvo može dati za svaku pravovaljanu obvezu, bez obzira na njezin sadržaj. Analogno tomu, i obveza plaćanja poreza može biti predmetom ugovora o jamstvu, ako je porezna obveza valjana, što ovisi o valjanosti poreznog akta (rješenja) u kojem je utvrđena.

26 Isto i Lončarić-Horvat, O., *op. cit.*, *Porezno ...*, u bilj. 21., str. 96.

27 U tom smislu navodimo u cijelosti odredbu čl. 12., st. 2. OPZ-a, koja određuje tko su sudionici poreznopravnog odnosa: „*Sudionici poreznopravnog odnosa jesu porezno tijelo i porezni obveznik te osobe koje prema odredbama ovoga Zakona jamče za plaćanje poreza.*“ S obzirom na opisane razlike između zakonskog i ugovornog poreznog jamstva smatramo kako ovu odredbu treba tumačiti restriktivno argumentima pravne logike. *Argumentum a*

2.1. Uređenje zakonskog poreznog jamstva do stupanja na snagu ZIDOPZ-a

Materijalne odredbe kojima se propisuje odgovornost određenih osoba kao poreznih jamaca za porezni dug sadržavao je već i prvi OPZ iz 2000. godine.²⁸ Niti stupanjem na snagu novog OPZ-a iz 2008. te njegove novele iz 2011. ove se odredbe nisu u bitnome mijenjale. Većina prijašnjih odredbi ostala je nepromijenjena i po stupanju na snagu ZIDOPZ-a. Promjene se odnose tek na ukidanje odredbe iz čl. 31. OPZ-a te uvođenje novih odredbi i materijalnih (čl. 26.a-26.d OPZ-a) i postupovnih (čl. 158.a-158.f OPZ-a). Kako bi se objasnilo značenje navedenih izmjena najprije iznosimo kratak prikaz uređenja poreznog jamstva prije stupanja na snagu ZIDOPZ-a, koje se u najvećem dijelu podudara s uređenjem *de lege lata*.

Sve zakonske porezne jamce općenito možemo podijeliti u dvije kategorije s obzirom na oblik njihove odgovornosti. Porezni jamci prema odredbi čl. 30., st. 1. OPZ-a, koja ima *lex generalis* značenje, odgovaraju supsidijarno. To znači da porezno tijelo mora ispunjenje obveze koja je objekt porezno-dužničkog odnosa najprije zahtijevati od poreznog obveznika kao glavnog dužnika pisanim pozivom u kojem se određuje i rok ispunjenja. Ako porezni obveznik ne podmiri dospjeli porezni dug u roku, porezno tijelo plaćanje duga može tražiti od poreznog jamca.²⁹ Međutim, u tri taksativno navedena slučaja iz čl. 30., st. 2., OPZ-a, koji ima *lex specialis* značenje, porezni jamci ne odgovaraju supsidijarno, već solidarno. Navedeni slučajevi su: 1) ako je zakonom propisana odgovornost određene osobe kao jamca platca za tuđi porezni dug,³⁰ 2) ako je fizička ili pravna osoba utajila

contrario, osobe koje ne jamče za plaćanje poreza prema odredbama OPZ-a, već temeljem građanskopravnog ugovora o jamstvu, ne mogu se smatrati poreznim jamcima u smislu odredbi OPZ-a. Ovakva zakonska odredba potvrđuje dihotomiju uređenja zakonskog i ugovornog poreznog jamstva. Zato napominjemo kako se ugovorno porezno jamstvo može samo uvjetno nazivati „poreznim jamstvom“, iako se taj pojam uvrježio u uporabi. Opisana dihotomija ima zanimljivu teoretsku važnost s obzirom na to da je jedan od povoda za pisanje ovog rada potreba za razjašnjenjem nedoumica i nejasnoća pri tumačenju poreznih propisa pomoću privatnopravnih načela i pojmova.

28 Opći porezni zakon (NN br. 127/00.), čl. 26.-32.

29 Ovakav se zaključak dobiva teleološkim tumačenjem prilično nejasno formulirane odredbe čl. 30., st. 1. OPZ-a u vezi sa stavkom 2. istog članka. Čl. 30. OPZ-a određuje: „(1) Porezni jamac odgovara za porezni dug ako ga u roku nije platio porezni obveznik. Porezno tijelo pozvat će poreznog jamca na plaćanje poreznog duga.

(2) Odredba stavka 1. ovoga članka ne primjenjuje se ako porezni jamac odgovara kao jamac platca, ako je sam utajio porez ili ako je sudjelovao u utaji poreza.“

30 Radi se isključivo o slučaju izričito navedenom u čl. 27. OPZ-a koji utvrđuje odgovornost poreznog platca (osobe koja je dužna obračunavati, obustavljati, uplaćivati i prijavljivati porez u ime i za račun druge osobe), kao jamca platca za porez koji se naplaćuje po odbitku (o pojmu poreza po odbitku vidi: Arbutina, H., Ott, K., *Porezni leksikon s višejezičnim rječnikom: engleski, hrvatski, francuski, njemački, španjolski*, Institut za javne financije, Zagreb, 1999., str. 374.). Dok je pojam poreznog platca uvrježen u terminologiji poreznog prava, pojam jamca platca očito je preuzimanje rješenja iz građanskog prava. U ovom slučaju iz čl. 111., st. 3. ZOO-a koji određuje: „Ako se jamac obvezao kao jamac platca, odgovara vjerovniku kao glavni dužnik za cijelu obvezu i vjerovnik može zahtijevati njezino ispunjenje bilo od glavnog dužnika bilo od jamca ili od obojice u isto vrijeme.“ Jamac platca, dakle, prema propisima građanskog prava odgovara solidarno, a ovakav je oblik odgovornosti predviđen i OPZ-om u posebno propisanim slučajevima, kako je opisano *supra*.

porez i 3) ako je fizička ili pravna osoba sudjelovala u utaji poreza. Na odgovornost navedenih osoba primjenjuje se čl. 21., st. 2. OPZ-a, kojim se definira pojam solidarnih dužnika, odnosno određuje značenje solidarne odgovornosti više osoba za isti porezni dug. Sukladno tomu, u tri navedena slučaja porezni jamac „odgovara poreznom tijelu kao glavni dužnik, pa može biti pozvan na plaćanje poreznog duga prije glavnog dužnika ili zajedno s njim“,³¹ o čemu odlučuje porezno tijelo. Radi veće preglednosti rada, cjeloviti prikaz materijalnih odredbi OPZ-a (do stupanja na snagu ZIDOPZ-a) kojima je bila uređena odgovornost određenih osoba kao zakonskih poreznih jamaca, iznosimo *infra* u tablici 1.

OPZ sve do novele iz 2012., nije sadržavao posebna postupovna pravila, koja bi se primjenjivala u odnosu na utvrđivanje postoje li pravne činjenice, za koje zakon veže nastanak odgovornosti fizičke ili pravne osobe kao poreznog jamca. To znači da je i u odnosu na zakonske porezne jamce u obzir dolazila primjena općih pravila OPZ-a o utvrđivanju činjenica bitnih za oporezivanje, kao najvažnije faze poreznog postupka.³² Porezna tijela su se, dakle, mogla, i još uvijek mogu, koristiti širokim zakonski predviđenim instrumentarijem, kako bi utvrdili je li koja od pretpostavki o odgovornosti određene osobe kao poreznog jamca, određenih u apstraktnim pravilima čl. 26.do 32. OPZ-a, ispunjena u odnosu na konkretni porezno-dužnički odnos.

Ako je odgovor potvrđan, u odnosu na zakonskog poreznog jamca od kojeg se porezni dug može naplatiti mora se uvijek, u skladu s čl. 93. OPZ-a, donijeti porezno rješenje – rješenje o naplati poreza na osnovi jamstva. Pritom porezno tijelo mora poštivati sve odredbe OPZ-a koje se odnose na porezna rješenja.³³ Odredbu čl. 93., st. 2. OPZ-a, kojom se određuje da se rješenje o naplati poreza na osnovi jamstva ne može donijeti, ukoliko porezna obveza poreznog obveznika (glavnog dužnika) nije dospjela ili je prestala (zbog zastare prava na naplatu ili otpisa), tumačimo kao odraz shvaćanja o akcesornosti i načelnoj supsidijarnosti poreznog jamstva, kao njegovim glavnim obilježjima. Ako se u tim slučajevima rješenje u odnosu na jamca ipak donese, „bit će po službenoj dužnosti ili na zahtjev poreznog obveznika ili jamca oglašeno ništavim.“³⁴

Konačno valja dodati kako protiv rješenja o naplati poreza na osnovi jamstva porezni jamac ima pravo žalbe kao redovni pravni lijek, ali i pravo na pokretanje upravnog spora protiv drugostupanjske odluke.³⁵ Poreznom jamcu se i inače priznaju sva postupovna prava kao i poreznom obvezniku te se, *mutatis mutandis*, u odnosu na njega primjenjuju i sve odredbe OPZ-a o pravima poreznih obveznika u poreznom postupku.³⁶

31 Budić, M., *et al.*, *Opći porezni zakon s komentarom*, Institut za javne financije, 2001., Zagreb, str. 41.

32 Detaljnije o utvrđivanju činjenica bitnih za oporezivanje vidi: Šimović, J. *et al.*, *op. cit.*, u bilj. 15., str. 244.-252.

33 Detaljnije o poreznom rješenju vidi: *ibid.*, str. 252.-256.

34 Budić, M., *et al.*, *op. cit.*, u bilj. 31., str. 96.

35 Detaljnije o pravnim lijekovima u poreznom postupku vidi: Šimović, J. *et al.*, *op. cit.*, u bilj. 15., str. 282.-307.

36 Tako se, primjerice, i poreznim jamcima treba, prema čl. 7. OPZ-a, priznati pravo na očitovanje o svim činjenicama i okolnostima bitnima za donošenje poreznog akta.

Tablica 1.: prikaz zakonskog poreznog jamstva do stupanja na snagu ZIDOPZ-a

<i>porezni jamac</i>	<i>pravni emelj odgovornosti</i>	<i>pretpostavke odgovornosti</i>	<i>oblik odgovornosti</i>	<i>opseg odgovornosti</i>
zakonski zastupnik poreznog obveznika	čl. 26. OPZ-a (u vezi s čl. 32. OPZ-a)	pri obavljanju poslova alternativno ispunjenje jedne od pretpostavki: 1. počinjenje kaznenog djela utaje poreza 2. sudjelovanje u utaji poreza 3. bespravno smanjenje poreza ili ostvarenje druge porezne povlastice za zastupane osobe	solidarna	neograničena odgovornost za manje plaćeni porez i kamate
zastupnik ili upravitelj udruženih osoba i imovinskih masa bez pravne osobnosti				
porezni platac	čl. 27. OPZ-a	postojanje obveze poreznog platca na obračun, obustavu, uplatu i prijavu poreza u ime i za račun druge osobe	solidarna	neograničena odgovornost za porez po odbitku
osoba koja vodi poslovne knjige poreznog obveznika	čl. 28. OPZ-a	neuredno/neistinito/nepravodobno vođenje poslovnih knjiga	supsidijarna	neograničena odgovornost za manje plaćeni porez i kamate
osoba koja ispostavlja isprave		ispostavljanje neistinitih i nevjerodostojnih isprava		
preuzimatelj gospodarske cjeline	čl. 30. OPZ-a	prijenos vlasništva gospodarske cjeline s poreznog obveznika na preuzimatelja	supsidijarna	ograničena odgovornost za poreze vezane uz poslovanje gospodarske cjeline i za porez po odbitku*

<i>porezni jamac</i>	<i>pravni emelj odgovornosti</i>	<i>pretpostavke odgovornosti</i>	<i>oblik odgovornosti</i>	<i>opseg odgovornosti</i>
utajivači poreza	čl. 32. OPZ-a	umanjenje/ neiskazivanje porezne obveze kao posljedica utaje ili pomaganja/ prikriivanja utaje poreza	solidarna	neograničena odgovornost za manje plaćeni ili utajeni porez i kamate
pomagatelji/ prikrivatelji utaje				
vlasnici stvari ili prava**	čl. 31. OPZ-a	kumulativno ispunjenje dviju pretpostavki: 1. većinska članska prava u trgovačkom društvu 2. vlasništvo nad stvarima ili pravima koji služe za obavljanje djelatnosti društva	solidarna	ograničena odgovornost za poreze vezane uz poslovanje društva

Napomene: * odgovornost ograničena visinom vrijednosti stečene gospodarske cjeline (definirane u čl. 33.-36. OPZ-a)

** odredba ukinuta stupanjem na snagu ZIDOPZ-a (detaljnije: *infra*, poglavlje 3.1.2.)

3. IZMJENE POREZNOG JAMSTVA NAKON STUPANJA NA SNAGU ZIDOPZ-A

ZIDOPZ je stupio na snagu 21. kolovoza 2012. Odredbe OPZ-a koje su doživjele izmjene i dopune odnose se na niz pitanja, među kojima posebno ističemo promjene u institutima porezne tajne i poreznog jamstva.³⁷ Upravo su te promjene odraz općih ciljeva koji su se donošenjem ZIDOPZ-a htjeli postići, jačanja financijske (porezne) discipline te veće učinkovitosti poreznih tijela pri naplati poreza.³⁸ O učinkovitosti naplate poreza u RH dovoljno govori gotovo nevjerovatan

37 Za kratki prikaz svih izmjena i dopuna vidi: Matković, B., *Komentar Zakona...*, op. cit., u bilj. 11., str. 3.-9.

38 Prema: Vlada RH, *Konačni prijedlog Zakona o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona*, str. 2.-7.

podatak kako je 1. siječnja 2012. ukupni porezni dug (glavnica i kamate) iznosio preko 50 milijardi HRK.³⁹ S obzirom na to da naplata poreza, najznačajnijeg oblika javnih prihoda u suvremenim državama, u bitnome ovisi o kvaliteti i učinkovitosti porezne administracije i porezno-postupovnog okvira, hrvatski je zakonodavac očito imao namjeru navedene opće ciljeve ostvariti intervencijama u OPZ. Što se tiče specifičnih ciljeva zbog kojih se mijenjaju i dopunjuju odredbe o zakonskom poreznom jamstvu, oni su izraženi u prijedlogu ZIDOPZ-a. Ukratko se mogu opisati kao pojačanje položaja poreznih tijela kao vjerovnika u porezno-dužničkom odnosu te sprječavanje različitih pojava oblika zloraba u poslovanju trgovačkih društava, koji kao posljedicu imaju nemogućnost naplate poreznog duga.⁴⁰ Izmjene i dopune odredbi koje se odnose na zakonsko porezno jamstvo možemo podijeliti na izmjene materijalne i izmjene postupovne naravi.

3.1. Materijalne odredbe

Novne materijalne odredbe koje se odnose na institut poreznog jamstva, ubačene su u glavu IV. („*Porezno-dužnički odnos*“), odjeljak 2. („*Odredbe o odgovornosti*“) OPZ-a, gdje nalazimo i ostale, *supra* prikazane, odredbe (čl. 26.-32.) o poreznom jamstvu. Novim se odredbama zapravo širi krug osoba koje odgovaraju za tuđi porezni dug kao *ex lege* porezni jamci. I to samo u odnosu na porezne dugove čiji je glavni porezni dužnik trgovačko društvo.⁴¹ Osobe koje, prema novim odredbama, odgovaraju kao porezni jamci za porezni dug trgovačkih društava, možemo općenito podijeliti u dvije osnovne skupine: 1) članovi uprave i izvršni direktori trgovačkog društva te povezane osobe, čija se odgovornost uspostavlja novim čl. 26.a OPZ-a i 2) članovi trgovačkog društva, čija se odgovornost uspostavlja novim čl. 26.b OPZ-a.

Najprije valja navesti odredbe OPZ-a koje se *rationae personae* primjenjuju na obje navedene skupine. To je čl. 26.d, koji uređuje njihovu odgovornost kao

39 Prema: Vlada RH, *Izmjene ...*, *op. cit.*, u bilj. 13. Usporedbe radi, ovaj iznos gotovo dostiže ukupni planirani deficit konsolidirane opće države u razdoblju 2011.-2015.! (prema: Ministarstvo financija (2012), *Smjernice ekonomske i fiskalne politike 2013.-2015.*, str. 32.). Ipak, podatku o visini ukupnog poreznog duga valja *a priori* pristupiti s oprezom, jer ne postoji službeni podatak o tomu koliki se dio duga odnosi na zastarjele obveze, u smislu odredbi OPZ-a o zastari prava na naplatu poreza.

40 U prijedlogu ZIDOPZ-a tako se navodi kako su „u praćenju primjene OPZ-a uočeni problemi koji nastaju prilikom naplate poreza zbog nepodmirenih obveza brojnih pravnih osoba koje su u dužem vremenskom razdoblju neaktivne ili je nad njima otvoren stečajni postupak, a poslovanje je preneseno na druge nove tvrtke sa ciljem izbjegavanja plaćanja poreza. Uočene su pojavnosti osnivanja trgovačkih društava, ponajviše društva s ograničenom odgovornošću, u velikom broju slučajeva i samo sa jednim članom, slučajevi u kojima su pojedinci i društva osnovali veliki broj novih pravnih osoba, te formirali niz lanaca preko kojih se odvija poslovanje.“ Više o pojedinim pojavnim oblicima manipulacija i zloraba koje značajno utječu na nemogućnost naplate poreznog duga vidi: Vlada RH, *Konačni ...*, *op. cit.*, u bilj. 38., str. 15.-16.

41 Pojam i vrste trgovačkih društava u RH određeni su u čl. 2. ZTD-a.

zakonskih poreznih jamaca, što nužno pretpostavlja i potrebu primjene svih odredbi OPZ-a koje se općenito odnose na porezne jamce.⁴² Budući da nijedna posebna odredba ne propisuje odgovornost neke od navedenih osoba kao solidarnog jamca, možemo zaključiti kako je njihova odgovornost uvijek supsidijarna.⁴³ Također, sukladno čl. 26.d OPZ-a, odgovornost navedenih osoba kao poreznih jamaca može biti utvrđena tek po provođenju posebnog dijela poreznog postupka, postupka utvrđivanja zloporabe prava i donošenja rješenja kojim se taj postupak zaključuje.⁴⁴

Opće materijalnopravno značenje ima i odredba čl. 26.c OPZ-a, u kojoj se taksativno navode posebni slučajevi odgovornosti, u kojima će se u svakom slučaju (bez obzira na posebne odredbe iz čl. 26.a-26.b) uspostaviti odgovornost obje skupine osoba kao zakonskih poreznih jamaca.⁴⁵ Zapravo se radi o preuzimanju odredbi Kaznenog zakona⁴⁶ i ZTD-a koje se odnose na određena gospodarska kaznena djela.⁴⁷ Očito je namjera zakonodavca da odgovornost poreznog jamca protegne na osobe koje su izvršile radnju (činjenje ili nečinjenje), koja je dio bića taksativno navedenih, gospodarskih kaznenih djela. Pretpostavlja se, naime, da takve radnje mogu osobito utjecati na nemogućnost naplate poreznog duga. Te su radnje:

1. prividni ili besplatni prijenos imovine trgovačkog društva (glavnog poreznog dužnika) na trgovačko društvo, koje su osnovali sami ili s drugim osobama; drugi oblici prividne prodaje, opterećenja bez odgovarajuće protučinidbe ili besplatnog ustupa povezanim osobama, cijele ili dijela imovine; slučajevi oštećenja, uništenja ili činjenja neupotrebljivom imovine trgovačkog društva;
2. zaključenje prividnog pravnog posla ili priznanje nepostojeće tražbine trgovačkom društvu koje su osnovali sami ili s drugim osobama;
3. umanjenje imovine ili prikriivanje imovinskog stanja; nepodnošenje zakonom propisanih godišnjih izvješća; nepokretanje stečajnog postupka.

42 Vidi *supra*, poglavlje 2.1.

43 To jasno proizlazi i iz čl. 158a st. 2. OPZ-a.

44 Vidi *infra*, poglavlje 3.3.

45 Čl. 26.c OPZ-a određuje kada su „osobito“ ispunjene pretpostavke odgovornosti osoba navedenih u čl.26.a-26.b. Takav izričaj može navesti na zaključak kako se radi o primjeričnoj listi, te da postoji još slučajeva posebno navedenih u čl. 26c, koji bi mogli dovesti do uspostavljanja odgovornosti temeljem ove odredbe. Međutim, cilj je odredbe uspostaviti odgovornost osoba koje su počinile posebno grube povrede načela savjesnog i urednog gospodarenja. I to stoga što su počinile radnje, ili su se okoristile njima (ako se radi o povezanim osobama), koje temeljem drugih zakona mogu dovesti i do kaznene odgovornosti. U tim slučajevima je („osobito“) opravdano uspostavljanje zakonskog poreznog jamstva, bez obzira jesu li ispunjene pretpostavke odgovornosti iz čl.26.a-26.b. Načelo pravne sigurnosti traži da se takvi slučajevi navedu taksativno, pa smatramo kako i ovu odredbu treba tako tumačiti. U svim slučajevima koji se ne mogu podvesti pod čl. 26c u obzir dolazi uspostavljanje odgovornosti prema posebnim odredbama čl.26.a-26.b.

46 Kazneni zakon (NN, br. 125/11., 144/12.; dalje: KZ)

47 Radi se o preuzimanju, uz određena odstupanja, odredbi koje se odnose na kazneno djelo prouzročenja stečaja (čl. 249., st. 1., toč. 1.-2. KZ-a) te nekih kaznenih djela iz dijela 5., glave II., odjeljka 1. ZTD-a.

3.1.1. Odgovornost članova uprave i izvršnih direktora društava kapitala te povezanih osoba

OPZ izričito propisuje da članovi uprave i izvršni direktori društava kapitala odgovaraju kao porezni jamci, pod pretpostavkom da pri vođenju poslova društva zloropotrebljavaju svoje ovlasti, a što za posljedicu ima nemogućnost ispunjenja obveza iz porezno-dužničkog odnosa (plaćanje poreznog duga društva) i oštećenje poreznog tijela kao vjerovnika u tom odnosu.⁴⁸ Primjeričnom metodom navodi se i koje se radnje, za koje su odgovorni članovi uprave ili izvršni direktori, osobito mogu smatrati uzrokom nemogućnosti naplate poreznog duga. To su: 1) preusmjeravanje novčanih tokova na druge pravne ili fizičke osobe radi izbjegavanja plaćanja poreznih obveza, 2) korištenje društva radi postizanja zabranjenih ciljeva, koje inače sami ne bi mogli postići i 3) umanjeње ili otuđenje imovine društva.⁴⁹

Opravdanje za uspostavljanje zakonskog poreznog jamstva navedenih osoba za porezne dugove trgovačkog društva njihove su ovlasti pri vođenju poslova društava kapitala,⁵⁰ te mogućnost da odgovaraju za štetu koju su nanijeli društvu povredom svoje dužnosti da poslove društva vode s pozornošću urednog i savjesnog gospodarstvenika. *Sedes materiae* za oba spomenuta pitanja u RH jest ZTD. „Vođenje poslova društva jest svako djelovanje usmjereno ostvarenju cilja zbog kojeg je društvo osnovano i ne odnosi se na osnove društva.“⁵¹ Društva kapitala u RH su, prema odredbama ZTD-a, društvo s ograničenom odgovornošću (dalje: d.o.o.) i dioničko društvo (d.d.). ZTD izričito propisuje kako je za vođenje poslova d.o.o.-a i d.d.-a ovlaštena uprava, organ koji moraju imati oba oblika društva kapitala.⁵² Uprava se može sastojati od jedne ili više fizičkih osoba kao njezinih članova, koji moraju voditi poslove društva s pozornošću urednog i savjesnog gospodarstvenika te, ako tu svoju dužnost povrijede, odgovaraju za štetu koju su time nanijeli trgovačkom društvu.⁵³ Značajno je kako i vjerovnici društva, pa tako i porezna tijela, mogu u građanskom postupku prema članovima uprave postaviti zahtjev za naknadu štete, ukoliko svoje tražbine ne mogu podmiriti od samog društva.⁵⁴ ZTD predviđa i mogućnost izbora monističkog ustroja d.d.-a,

48 Čl. 26.a, st. 1. OPZ-a

49 Čl. 26.a, st. 2. OPZ-a

50 U tom smislu je i čl. 26.a naslovljen „Odgovornost osoba koje vode poslove društva i povezanih osoba“.

51 Barbić, J., *Pravo društava*, knjiga druga, *Društva kapitala*, Svezak I., *Dioničko društvo*, Organizator, Zagreb, 2010., str. 709.-710.

52 Detaljnije o razlikama u ovlastima za vođenje poslova društva uprave d.d.-a i uprave d.o.o.-a vidi: Barbić, J., *Pravo društava*, knjiga druga, *Društva kapitala*, Svezak II., *Društvo s ograničenom odgovornošću; Društvo za uzajamno osiguranje; Kreditna unija*, Organizator, Zagreb, 2010., str. 372.-374.

53 Čl. 252., st. 1. i 2. ZTD-a. Primjerična lista slučajeva u kojima se pretpostavlja odgovornost za štetu navedena je u čl. 252., st. 3. ZTD-a. Detaljnije o odgovornosti članova uprave d.o.o.-a za štetu vidi: *ibid.*, str. 391.-403. O odgovornosti članova uprave d.d.-a za štetu vidi: Barbić, J., *op. cit.*, u bilj. 50., str. 790.-832.

54 Čl. 252., st. 5. ZTD-a.

što predstavlja odstupanje od načelno dualističkog ustroja d.d.-a, koji počiva na striktno odvojenim ovlastima uprave i nadzornog odbora d.d.-a. Monistički ustroj pretpostavlja postojanje jednog organa – upravnog odbora – u kojem se objedinjuju funkcije vođenja poslova društva i nadzora nad vođenjem poslova društva.⁵⁵ U tom slučaju poslove društva vode izvršni direktori, koje imenuje upravni odbor. Na odgovornost izvršnih direktora na odgovarajući se način primjenjuju odredbe ZTD-a kojima je uređena odgovornost članova uprave u dualistički ustrojenom d.d.-u.⁵⁶

S obzirom na ovlasti članova uprave i izvršnih direktora d.o.o.-a i d.d.-a pri vođenju poslova, ali i zastupanju društva,⁵⁷ jasno je kako njihove radnje, bilo činjenja ili nečinjenja, mogu izravno utjecati na mogućnost naplate poreznog duga trgovačkog društva. U tom smislu važno je, uz primjerično navođenje zloraba iz čl. 26.a, st. 2., imati na umu i taksativni popis slučajeva iz čl. 26.c, kod kojih se smatra da je pretpostavka odgovornosti ovih osoba ispunjena (npr. nepokretanje stečajnog postupka, suprotno odredbama Stečajnog zakona⁵⁸). Bitno je naglasiti kako u svakom pojedinom slučaju mora postojati uzročno-posljedična veza između radnje člana uprave ili izvršnog direktora i nemogućnosti naplate poreznog duga, a što utvrđuju porezna tijela u posebnoj dijelu poreznog postupka, opisanog dalje u radu.

Osim članova uprave i izvršnih direktora društva, temeljem čl. 26.a, st. 4. može se uspostaviti i odgovornost osoba koje su, u smislu odredbi OPZ-a, s njima povezane, a u čiju je korist poduzeto raspolaganje na štetu društva. Pojam povezanih osoba izričito je određen u čl. 41. OPZ-a te obuhvaća veoma širok krug fizičkih ili pravnih osoba.⁵⁹ Tako se, ako primjerice, član uprave d.o.o.-a nedopuštenim

55 Mogućnost monističkog ustroja d.d.-a uređena je u čl. 272a-272o ZTD-a. Detaljnije o monističkom i dualističkom ustroju d.d.-a vidi: *ibid.*, str. 645.-670.

56 Detaljnije o ovome vidi: *ibid.*, str. 1061.-1063.

57 Članovi uprave d.o.o.-a i d.d.-a s dualističkim ustrojem, kao i izvršni direktori d.d.-a s monističkim ustrojem temeljem zakona su ovlašteni zastupati društvo. Općenito o zastupanju trgovačkih društava, osobama koje su ovlaštene zastupati društvo, te njihovim ovlastima vidi: Barbić, J., *Pravo društava*, knjiga prva, *Opći dio*, Organizator, Zagreb, 2008., glava II, poglavlje 13. (str. 389.-512.).

58 Stečajni zakon (NN, br. 44/96., 29/99., 129/00., 123/03., 82/06., 116/10., 25/12., 133/12.).

59 Pravila OPZ-a o povezanim osobama u bitnome su se mijenjala ZIDOPZ-om (detaljnije o ovome vidi: Matković, B., *Komentar zakona ..., op. cit.*, u bilj. 11., str. 5.-6.). Prema čl. 41., st. 1. OPZ-a povezane osobe su „osobe kod kojih je ispunjen najmanje jedan od sljedećih uvjeta: 1. dvije ili više fizičkih ili pravnih osoba koje za izvršavanje obveza iz porezno-dužničkog odnosa predstavljaju jedan rizik jer jedna od njih ima, izravno ili neizravno, kontrolu nad drugom ili drugima, 2. dvije ili više fizičkih ili pravnih osoba koje za izvršavanje obveza iz porezno-dužničkog odnosa predstavljaju jedan rizik jer jedna od njih ima, izravno ili neizravno, značajan utjecaj na drugu ili druge, 3. dvije ili više fizičkih ili pravnih osoba između kojih ne postoji odnos kontrole iz točke 1. ovoga stavka ili značajan utjecaj iz točke 2. ovoga stavka, ali koje predstavljaju jedan rizik za izvršavanje obveza iz porezno-dužničkog odnosa jer su međusobno povezane tako da postoji velika vjerojatnost da uslijed pogoršanja ili poboljšanja gospodarskog i financijskog stanja jedne osobe može doći do pogoršanja ili poboljšanja gospodarskog i financijskog

zahvatom umanju imovinu društva u korist drugog društva u kojem ima kontrolu⁶⁰, a to kao posljedicu izazove nemogućnost naplate cijelog ili jednog dijela poreznog duga d.o.o.-a, uspostavlja supsidijarna odgovornost i člana uprave i drugog društva kao zakonskih poreznih jamaca za taj porezni dug.⁶¹ Važno je naglasiti kako članovi uprave i izvršni direktori društva odgovaraju neograničeno cijelom svojom imovinom,⁶² dok je odgovornost povezanih osoba ograničena visinom koristi koju su imale od nedopuštenih radnji u pitanju.

3.1.2. Odgovornost članova trgovačkog društva

Čl. 26.b OPZ-a pravni je temelj za uspostavu odgovornosti članova trgovačkog društva, kao poreznih jamaca, za porezni dug društva. Pretpostavka odgovornosti jest zloraba pravila da članovi d.o.o.-a, dioničari d.d.-a i komanditori u komanditnom društvu (dalje: k.d.) načelno ne odgovaraju za obveze društva, pa tako ni za one iz porezno-dužničkog odnosa. Čl. 26.b OPZ-a u tom smislu preuzima pravila sadržana u čl. 10. ZTD-a, koja uređuju pitanje odgovornosti članova trgovačkog društva za obveze društva.

Trgovačka društva imaju pozitivnim pravnim poretkom priznatu pravnu osobnost, odvojenu od osobnosti njihovih članova, fizičkih ili pravnih osoba. Kada u pravnom prometu društvo ulazi u ugovorne odnose, obveza u svakom slučaju nastaje za samo društvo, a tek pod određenim, zakonom propisanim uvjetima, i za članove. Isto se odnosi i na *ex lege* obveze te izvanugovorne obveze. „Društvo pravna osoba uvijek odgovara za svoje obveze cijelom svojom imovinom jer je riječ o njegovoj obvezi.“⁶³ I u poreznom se pravu odražava načelo odvojenosti osobnosti društva od članova, utvrđenog pravilima privatnog prava. U skladu s time, samo trgovačko društvo (a ne njegovi članovi) sudionik je poreznopravnog i porezno-dužničkog odnosa, i to s obzirom na čitav niz poreznih oblika, uređenih poreznim materijalnim pravom. Trgovačka društva sudionici porezno-dužničkog odnosa cijelom svojom imovinom odgovaraju za vlastite porezne obveze, a samo u

stanja jedne ili više drugih osoba, jer se između njih provodi ili postoji mogućnost prijenosa gubitaka, dobiti ili sposobnosti za plaćanje.“

Čl. 41., st. 2. određuje kako se „*smatra da postoji odnos povezanih osoba iz ovoga članka i između poreznog dužnika i: njegovog bračnog druga, njegovog krvnog srodnika u ravnoj liniji, u pobočnoj liniji do četvrtog stupnja, po tazbini do istog stupnja bez obzira da li je brak prestao ili nije, posvojitelja, posvojenika, skrbnika, osobe pod skrbništvom, staratelja, osobe pod starateljstvom, te osobe koja s njime živi u zajedničkom kućanstvu.*“

60 Pojam kontrole definiran je u čl. 40.c OPZ-a.

61 Manipulacije u gospodarskom poslovanju osnivanjem novih d.o.o.-a s jednim članom u korist kojih se otuđuje imovina drugih društava, jedan je od najčešćih pojavnih oblika zlorabe, čija je posljedica nemogućnost naplate poreznog duga (prema: Prijedlog Zakona o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona, str. 6.).

62 Temeljem čl. 26.a, st. 3. OPZ-a osobna odgovornost članova uprave i izvršnih direktora postoji i kada se oni koriste drugim osobama koje djeluju kao njihovi povjerenici, tako da se u društvu kao član iskazuje netko drugi, ali to čini po njihovim nalogima i uputama.

63 Barbić, J., *op. cit.*, u bilj. 56., str. 297.

zakonom određenim slučajevima za te će obveze biti odgovorni i njihovi članovi.⁶⁴

Opće pravilo iz čl. 10., st. 2. ZTD-a (preuzeto u čl. 26.b, st. 2. OPZ-a) propisuje kako članovi društava kapitala te komanditori u k.d.-u ne odgovaraju za obveze društva. Čini se kako je upravo to razlog što praksa ukazuje na često korištenje nekim od oblika društva kapitala.⁶⁵ Od ovog općeg pravila iznimku predstavljaju slučajevi koji se zajednički mogu odrediti radnjama kojima član društva zlorabi svoju načelnu neodgovornost za obveze društva. U tim se slučajevima odgovornost može uspostaviti temeljem opće klauzule o zabrani zlorabe iz čl. 10., st. 3. ZTD-a (preuzeto u čl. 26.b, st. 3. OPZ-a). Ovim se pravilom zapravo uređuje institut proboja pravne osobnosti, tj. „ukidanje odvojenosti društva i članova kojom se inače uklanja odgovornost članova za obveze društva i omogućuje vjerovnicima da, naposljetku, svoje tražbine namire i iz imovina članova.“⁶⁶ Za primjenu ovog instituta i uspostavljanje odgovornosti člana društva pretpostavka jest zloraba njegove neodgovornosti, što nedvojbeno predstavlja primjenu jednog od osnovnih načela obveznih odnosa, načela zabrane zlorabe prava.⁶⁷ Činjenica zlorabe mora se procjenjivati i dokazati u svakom pojedinom slučaju,⁶⁸ osim ako se ne radi o nekom od kvalificiranih oblika zlorabe, kod kojih se ona ne mora dokazati.⁶⁹

64 Važno je naglasiti kako se slučajevi u kojima članovi odgovaraju za obveze društva ne smiju miješati sa snošenjem rizika ulaganja u društvo (prema: *loc. cit.*). Naime, udjel svakog člana društva u pravnom je smislu dio imovine društva, zasebne pravne osobe, kojom ona odgovara za vlastite obveze. U slučaju poslovnog neuspjeha, primjerice stečaja ili likvidacije društva, član društva gubi vrijednost svoga udjela, ali se ne može govoriti kako je došlo do odgovornosti člana za obveze društva (pa tako ni za porezne obveze), već jednostavno o činjenici snošenja poslovnog rizika.

65 „Stvaranjem većeg broja takvih društava za obavljanje različitih poslova postiže se ograničenje glede snošenja nepovoljnih posljedica poslovanja (rizik se ograničava samo na uložena sredstva), a osigurava se pribavljanje svih koristi dobrog poslovanja korištenjem članskih ovlasti u društvu.“ (*loc. cit.*). Slično stajalište, s obzirom na razlog odabira nekog od društava kapitala kao oblika društva, izrazio je i Slakoper (vidi: Slakoper, Z., *Osobna odgovornost članova društava kapitala za obveze tih društava prema njihovim vjerovnicima (čl. 10., st. 3. ZTD)*, Zb. Prav. fak. Sveuč. Rij., 1999, vol. 20, br. 2, 1999., str. 774.). To posebno, čini se, dolazi do izražaja kada se radi o d.o.o.-u, najrasprostranjenijem trgovačkom društvu u RH (prema: Širola, N., *Odgovornost članova društva s ograničenom odgovornošću za nedopušten zahvat u imovinu društva*, Zbornik PFZ, vol. 61., br. 5., 2011., str. 1687.).

66 Barbić, J., *op. cit.*, u bilj. 56., str. 299. Važno je napomenuti kako se navedene odredbe mogu *rationae personae* primijeniti samo u odnosu na članove društva, što obuhvaća „ne samo fizičke osobe kao članove društva nego i na pravne osobe kao članove društva“ (Slakoper, Z., *op. cit.*, u bilj. 64., str. 781.).

67 Detaljnije o ovome vidi: *ibid.*, str. 779. O načelu zabrane zlorabe u poreznom pravu vidi *infra*, poglavlje 4.

68 Prema: Braut Filipović, M., *Odgovornost društva majke za obveze društva kćeri*, Zb. Prav. fak. Sveuč. Rij., vol. 32, br. 2, 2011., str. 817.

69 Ti su slučajevi primjerično navedeni u odredbi čl. 10., st. 4. ZTD-a (preuzetom u čl. 26.b, st. 4. OPZ-a) koja glasi: „Smatra se da je ispunjena pretpostavka za odgovornost člana društva iz stavka 3. ovoga članka osobito:

1. ako koristi društvo za to da bi postigao cilj koji mu je inače zabranjen; 2. ako koristi društvo da bi oštetio vjerovnike; 3. ako protivno zakonu upravlja imovinom društva kao da je to njegova imovina; 4. ako u svoju korist ili u korist neke druge osobe umanju imovinu društva, iako je znao ili morao znati da ono neće moći podmiriti svoje obveze.“

S obzirom na izloženo uređenje, jasno je kako se i prije stupanja na snagu ZIDOPZ-a mogla utvrditi odgovornost članova za porezne obveze društva, i to temeljem čl. 10., st. 3. ZTD-a, odnosno instituta proboja pravne osobnosti.⁷⁰ Preuzimanje navedenih materijalnih odredbi ZTD-a u OPZ ima bitne postupovne implikacije, jer dotad isključivo građanskopravna stvar (utvrđivanje odgovornosti članova za porezne obveze društva) o kojoj je mogao odlučivati isključivo trgovački sud u građanskom postupku postaje upravnom stvari o kojoj odlučuje porezno tijelo u poreznom postupku.⁷¹ Važno je, međutim, istaknuti kako razlike postoje i s materijalnopravnog aspekta, kada se radi o obliku odgovornosti. Naime, proboj pravne osobnosti prema ZTD-u rezultirat će uspostavom solidarne odgovornosti članova za obveze društva,⁷² dok se temeljem čl. 26.b OPZ-a uspostavlja supsidijarna odgovornost članova. To stoga što i u ovom slučaju dolazi do primjene odredbe čl. 26d OPZ-a, koja izričito određuje da i članovi društva odgovaraju kao porezni jamci, dakle supsidijarno.⁷³ Zaključujemo kako ovu novinu u OPZ-u treba tumačiti kao širenje kruga zakonskih poreznih jamaca preuzimanjem, *mutatis mutandis*, privatnopravnog instituta proboja pravne osobnosti.

Stupanjem na snagu ZIDOPZ-a prestala je potreba i za postojanjem odredbe iz čl. 31. OPZ-a.⁷⁴ Njime je bila uređena odgovornost, tzv. vlasnika stvari i prava za porezne obveze trgovačkog društva. *Rationae personae* odredba se primjenjivala u odnosu na osobe koje imaju većinska članska prava u društvu, a ujedno su i vlasnici stvari i prava koja služe za obavljanje djelatnosti društva. U slučaju ispunjenja navedenih kumulativnih uvjeta uspostavljala se ograničena odgovornost (do visine vrijednosti stvari ili prava u pitanju) za porezne obveze koje se odnose na poslovanje društva (npr. obveza plaćanja poreza na dodanu vrijednost), nastale u vrijeme u kojem su te osobe imale većinska članska prava. Ukinuta odredba čl. 31. OPZ-a u svakom se slučaju može povezati s načelom gospodarskog pristupa jer odražava shvaćanje kako se gospodarska korist ostvarena od stvari (npr. nekretnine) ili prava (npr. patenta) koja služe obavljanju djelatnosti društva može pripisati i vlasniku tih stvari ili prava.⁷⁵ Štoviše, analizom odredbe čl. 31. OPZ-a dolazi se do zaključka kako je i institut „proboja pravne osobnosti“ trgovačkog društva u odnosu na porezne dugove postojao u hrvatskom poreznom pravu i puno prije stupanja na snagu ZIDOPZ-a, samo uz bitno drukčije zakonske pretpostavke. Pravilo iz čl. 31.

70 Slakoper posebno ističe kako se pravilo čl. 10., st. 3. ZTD-a, *rationae materiae* primjenjuje i u odnosu na javnopravne, pa time i porezne, obveze trgovačkog društva (Slakoper, Z., *op. cit.*, u bilj. 64., str. 780.).

71 Vidi *infra*, poglavlje 3.2.1.

72 Prema: *loc. cit.*, str. 783.

73 U postupovnom smislu odredba čl. 26.d OPZ-a ima odraz u propisivanju nemogućnosti naplate poreznog duga od trgovačkog društva, glavnog poreznog dužnika, kao nužne pretpostavke pokretanja postupka utvrđivanja zloporabe nakon kojeg osobe iz čl. 26.a i 26.b mogu rješenjem biti pozvani na plaćanje poreza na osnovi poreznog jamstva. Detaljnije o ovome vidi *infra*, poglavlje 2.2.

74 Ovaj je članak brisan čl. 3. ZIDOPZ-a.

75 Slično tome i: Budić, M., *et al.*, *op. cit.*, u bilj. 34., str. 42.

u praksi se ipak gotovo uopće nije primjenjivalo, a vjerojatno je razlog i njegova nomotehnička nepreciznost. Nije, naime, bilo određeno radi li se o supsidijarnoj ili solidarnoj odgovornosti⁷⁶, a do odgovornosti je u svakom slučaju dolazilo ispunjenjem navedenih kumulativnih uvjeta, bez obzira je li se u konkretnom slučaju radilo o kakvoj zloporabi prava.

3.2. Postupovne odredbe

Osobe na koje se odnose odredbe čl. 26.a-26.b OPZ-a odgovaraju kao porezni jamci za porezni dug trgovačkog društva tek ako se u posebnom dijelu poreznog postupka dokaže postojanje zakonskih pretpostavki njihove odgovornosti te donese porezno rješenje kojim se pozivaju na plaćanje poreznog duga.⁷⁷ U OPZ-u se taj dio poreznog postupka označava kao postupak utvrđivanja zloporabe prava, a uređen je odredbama čl. 158.a-158.f, objedinjenih u posebnoj glavi VI.a OPZ-a.⁷⁸

Postupak utvrđivanja zloporabe prava dio je poreznog postupka, koji porezna tijela provode po službenoj dužnosti, a čiji je cilj provjera i utvrđivanja onih činjenica koje su bitne za uspostavu odgovornosti osoba iz čl. 26.a-26.b OPZ-a kao poreznih jamaca.⁷⁹ Pritom se postupak može provoditi u odnosu na sve porezne obveznike i druge osobe koje raspolažu činjenicama i dokazima bitnima za odlučivanje.⁸⁰ U čl. 158.d OPZ-a uređuje se koje su to činjenice predmet postupka utvrđivanja prava, što je u skladu i s materijalnim odredbama iz čl.26.a-26.c OPZ-a.⁸¹ Bitno ograničenje u provođenju ovog postupka jest kako se on može pokrenuti samo ako su prethodno neuspješno poduzete sve mjere prisilne naplate poreznog duga od trgovačkog društva glavnog dužnika te je porezni dug ostao nenaplaćen.⁸² Ostale postupovne odredbe pri utvrđivanju zloporabe prava i uspostavljanja odgovornosti

76 Tumačenjem čl. 31. u vezi sa čl. 21., st. 2. i čl. 30. OPZ-a valja zaključiti kako je odgovornost vlasnika stvari ili prava kao poreznog jamca bila solidarna.

77 Čl. 26.d OPZ-a

78 S obzirom na daljnju raščlambu ovog postupka, indikativno je smještanje odredbi kojim se on uređuje u OPZ-u. Naime, one su smještene neposredno nakon odredbi o ovršnom postupku u poreznim stvarima (glava VI., čl. 124.-158. OPZ-a). Detaljnije o porezno-ovršnom postupku vidi: Šimović, J. *et al.*, *op. cit.*, u bilj. 15., str. 267.-278.

79 Čl. 158.a, st. 1. OPZ-a.

80 Čl. 158.c OPZ-a.

81 Čl. 158.d, st. 1. OPZ-a određuje: „U postupku utvrđivanja zloporabe prava utvrđuje se da li osoba nad kojom se postupak provodi: 1. koristi društvo za to da bi postigla cilj koji joj je inače zabranjen, 2. koristi društvo da bi oštetila porezno tijelo, 3. protivno zakonu upravlja imovinom društva kao da je to njezina imovina ili imovina povezanih društava ili osoba, 4. u svoju korist ili u korist neke druge osobe umanju imovinu društva, iako je znala ili mogla znati da neće moći podmiriti svoje obveze, 5. sklapa pravne poslove ili raspolaže imovinom društva na način opisan u članku 26.c ovoga Zakona.“ Stavci 2. i 3. istog članka dodatno određuju kako „ako je poduzetnik fizička osoba, postupak utvrđivanja zloporabe prava može obuhvaćati i one činjenice koje nisu u vezi s njegovom gospodarskom djelatnošću. (3) Postupak utvrđivanja zloporabe prava kod društava kapitala ili društava osoba obuhvaća i provjeru odnosa bitnih za opozivanje između člana društva i samog društva.“

82 Čl. 158.a, st. 2. OPZ-a. Za kritiku ovakvog ograničenja vidi: *infra*, poglavlje 3.2.2.

osoba iz čl. 26.a-26.b u biti predstavljaju, *mutatis mutandis*, preuzimanje rješenja kojima je u OPZ-u uređen porezni nadzor.⁸³ To se odnosi na obvezu dostave obavijesti o provođenju postupka zloporabe, sastavljanju zapisnika o provedenim radnjama, pravu prigovora na zapisnik, te, konačno, o donošenju rješenja kojim se ovaj postupak završava ako porezno tijelo utvrdi kako su ostvarene zakonske pretpostavke odgovornosti.⁸⁴ Ovo je rješenje po svim obilježjima zapravo rješenje o naplati poreza po osnovi jamstva.⁸⁵ To samo potvrđuje *infra* izneseno stajalište kako je pravo poreznog tijela na utvrđivanje zloporabe prava samo dio njegova prava iz porezno-dužničkog odnosa na naplatu poreza.

Uređenje postupka utvrđivanja zloporabe prava u OPZ-u opravdano trpi kritike. U nastavku se analiziraju dva pitanja koja zaslužuju osobitu pažnju: pitanje nadležnosti poreznog tijela za vođenje ovog postupka te pitanje porezne zastare unutar tematizirane problematike, odnosno dokazivanja zloporabe prava u porezno-dužničkom odnosu.

3.2.1. Pitanje opravdanja nadležnosti poreznih tijela

Jedna od osnovnih primjedbi upućenih po stupanju na snagu novih, *supra* opisanih, odredbi OPZ-a jest ustanovljenje nadležnosti⁸⁶ poreznih tijela za utvrđivanje, u okviru poreznog postupka, postojanja zloporabe te odlučivanje o odgovornosti osoba iz čl. 26.a-26.b OPZ-a za porezne obveze trgovačkog društva kao glavnog poreznog dužnika.⁸⁷ Naime, do stupanja na snagu ZIDOPZ-a, za

83 Ovdje valja naglasiti kako su porezni nadzor i postupak utvrđivanja zloporabe prava značajno različiti prema svojem cilju. Naime, porezni je nadzor u OPZ-u definiran kao dio poreznopravnog odnosa, usmjeren na utvrđivanje činjenica bitnih za oporezivanje, kako bi se utvrdilo jesu li prava i obveze u porezno-dužničkom odnosu pravilno utvrđene. Cilj je nadzora, dakle, omogućiti i/ili provjeriti je li najvažniji dio cjelokupnog poreznog postupka, utvrđivanje činjeničnog stanja, pravilno proveden. Pritom načelno nije bitno je li ranije utvrđeni porezni dug uredno podmiren ili je u tijeku postupak njegove prisilne naplate. Naime, porezni nadzor se može smatrati i ostvarenjem prava poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze. Tako i iz čl. 104. OPZ-a proizlazi kako provođenje poreznog nadzora nije dopušteno ako je nastupila zastara prava na utvrđivanje poreza. S druge strane, cilj postupka utvrđivanja zloporabe prava jest provjera i utvrđivanje činjenica koje predstavljaju zakonske pretpostavke uspostave poreznog jamstva u odnosu na osobe iz čl. 26.a-26.b OPZ-a, te, posljedično, donošenje rješenje o naplati poreza na temelju zakonskog poreznog jamstva. Time se omogućuje naplata poreznog duga trgovačkog društva koji je, unatoč provođenju svih mjera prisilne naplate ostao nepodmiren. Zato se ovaj postupak i provodi isključivo nakon što je neuspješno okončan postupak prisilne naplate poreznog duga.

84 Ove su odredbe sadržane u čl. 158.e i 158.f OPZ-a. S obzirom na sličnost uređenja s poreznim nadzorom, upućujemo na usporedbu relevantnih odredbi s rješenjima iz čl. 107. i 112. OPZ-a koja se odnose na porezni nadzor (o tome detaljnije: Šimović, J. *et al.*, *op. cit.*, u bilj. 15., str. 262.-266.).

85 O rješenju o naplati poreza na osnovi jamstva vidi: *supra*, poglavlje 2.1.

86 „Nadležnost je u objektivnom smislu definirana kao djelokrug poslova određenog tijela. U subjektivnom smislu nadležnost je pravo i dužnost određenog tijela da postupa u određenoj pravnoj stvari ili da samo poduzme određenu radnju“ (*ibid.*, str. 242.).

87 Vidi npr.: Kačer, H., *Nove odgovornosti ...*, *op. cit.*, u bilj. 2., str. 130.

provođenje postupaka u kojima se mogla utvrditi odgovornost članova za obveze društva, kao i za postupke u kojima se mogla utvrditi odgovornost članova uprave i izvršnih direktora za štetu koju su nanijeli društvu, stvarno je nadležan bio isključivo sud (trgovački sud).⁸⁸ Nakon stupanja na snagu ZIDOPZ-a porezna tijela u poreznom postupku, tj. u njegovom posebnom dijelu, utvrđuju činjenice za koje zakon veže uspostavu odgovornosti te donose rješenje kojim se navedene osobe poziva da kao zakonski porezni jamci plate porezni dug trgovačkog društva. Analizi ovog problema valja pristupiti s dva aspekta. Prvi aspekt tiče se općenitog opravdanja za uspostavljanje nadležnosti poreznog tijela, kao javnopravnog tijela, za odlučivanje o odgovornosti osoba iz čl. 26.a-26.b kao zakonskih poreznih jamaca. Drugi aspekt tiče se praktičnih problema u provedbi ovih postupaka poreznih tijela, vezanih uz sumnje o osposobljenosti i stručnosti poreznih službenika za provođenje jednog tako složenog postupka.

Vezano za prvi aspekt, smatramo kako na načelnoj razini u ovom slučaju nema mjesta kritici o „prijemljanju nadležnosti“ sa sudske na upravno-izvršnu vlast.⁸⁹ Za

88 Čl. 34b, toč. 4. Zakona o parničnom postupku (NN br. 148/11. (pročišćeni tekst)).

89 Smatramo kako je ovdje potrebno dati kratki pregled sličnosti i razlika između sudstva i javne uprave, odnosno njihovih funkcija u suvremenoj državi. I sudovi (u RH normativno određeni u čl. 2. Zakona o sudovima) i javnopravna tijela (u RH normativno određena u čl. 1. Zakona o općem upravnom postupku) ubrajaju se u širi pojam državnih organa (ili državnih tijela), koje možemo definirati kao „organizacijske jedinice države koje djeluju za državu realizirajući njezine ciljeve i zadaće i ne mogu se od nje odvojiti“ (Vuković, Đ., *Pravna država*, Zgombić & Partneri, Zagreb, 2005., str. 3.). Vuković dalje navodi kako se „državne funkcije, legislativna, upravna i sudska, ostvaruju putem posebnih organa, kao integralnih, ali i diferenciranih dijelova cjeline prilagođenih za pojedine vrste poslova (...) Državni organi ostvaruju svoje zadaće, koje su im date u nadležnost, putem fizičkih osoba kao službenih osoba“ (*loc. cit.*). Bit načela diobe državne vlasti, koje je prvi put sustavno oblikovao Montesquieu u epohalnom djelu „O duhu zakona“ (Ženeva, 1748.), jest upravo u dodjeli različitih temeljnih državnih funkcija različitim tijelima (organima). Sokol ističe da kao kriterij određivanja i razlikovanja državnih funkcija valja potražiti zajednička načela djelovanja i obilježja akata državnih tijela u obavljanju poslova – bili oni istovrsni ili različiti – državne vlasti“ (Smerdel, B., Sokol, S., *Ustavno pravo*, Pravni fakultet, Zagreb, 2005., str. 312.). Ujedno se opredjeljuje za kvadrilateralističko shvaćanje državnih funkcija, koja prepoznaje, uz zakonodavnu, sudsku i upravnu, posebno i izvršnu funkciju (*ibid.*, str. 313.). Možemo zaključiti kako u svim državama u kojima se ustavni model ustrojstva vlasti temelji na načelu diobe vlasti (vidi npr. čl. 4. Ustava RH), sudsku funkciju obavlja samostalno i neovisno sudstvo (isto i: čl. 117. Ustava RH), a upravnu funkciju tijela javne uprave. Teoretske kriterije razlikovanja upravne i sudske funkcije razvili su već Duguit i Jelinek, pritom inzistirajući na materijalno-funkcionalnim razlikama (detaljnije u: Borković, I., *Upravno pravo*, Narodne novine, Zagreb, 2002., str. 256.). Međutim, razvojem pravne države, prema Borkoviću, gubi se stvarna sadržajna razlika između uprave i sudstva. Prvo, nakon prihvaćanja načela zakonitosti uprave u užem smislu, uprava je postavljena u isti odnos prema objektivnom pravnom poretku kao i druga državna tijela (*loc. cit.*). Drugo, „razvoj proceduralnog normiranja rezultirao je u mnogim zemljama propisivanjem i kodificiranjem načela upravnog postupanja (upravni postupak), u čemu se, i opet, uprava izjednačila sa sudstvom (...) Teško je, dakle, govoriti o nekoj stvarnoj materijalnoj – sadržajnoj razlici između uprave i sudstva, radije bi se moglo prihvatiti shvaćanje da postoji samo razlika formalno organizacijske prirode“ (*ibid.*, str. 257.). Triva i Dika također naglašavaju razlike na „organizacijskom

ustanovljenje nadležnosti sudstva ili javne uprave za postupanje u određenoj stvari ključnim se čini razgraničenje radi li se o građanskopravnoj ili upravnoj stvari. Pritom je u Hrvatskoj prisutna sadržajna neodređenost, i normativna i teoretska, i jedne i druge stvari.⁹⁰ Stupanjem na snagu ZIDOPZ-a nedvojbeno je kako utvrđivanje odgovornosti osoba iz čl. 26.a-26.b OPZ-a za porezni dug trgovačkog društva postaje upravna stvar, o kojoj se odlučuje u poreznom postupku.⁹¹ Naime, jednom kad se ostvare pretpostavke za *ex lege* uspostavu poreznog jamstva, osobe u pitanju postaju sudionici porezno-dužničkog odnosa, a time se uspostavlja i nadležnost poreznih tijela za utvrđivanje činjenica relevantnih za oporezivanje i naplatu poreznog duga. S druge strane, pitanje proboja pravne osobnosti temeljem čl. 10., st. 3. ZTD-a, kao i drugih odredbi ZTD-a kojima se uređuje odgovornost članova trgovačkog društva, članova uprave i nadzornog odbora te izvršnih direktora, ostaje građanskopravna stvar, za čije su rješavanje i dalje stvarno nadležni trgovački sudovi. Ovakvu dihotomiju postupovnog uređenja možemo opravdati ciljevima politike koje je zakonodavac imao na umu pri noveliranju OPZ-a⁹² te

planu, naročito u pitanjima funkcionalne i organizacijske samostalnosti i međuzavisnosti sudskih i upravnih tijela“ (Triva, S., Dika, M., Građansko parnično procesno pravo, Narodne novine, Zagreb, 2004., str. 95.). S obzirom na to da se u Hrvatskoj, s nadzakonskom pravnom snagom, izravno primjenjuje i Europska konvencija za zaštitu ljudskih prava (MU br.18/97., 6/99., 14/02., 13/03., 9/05., 1/06., 2/10.; dalje: EKLJP), upućujemo i na praksu Europskog suda za ljudska prava, koja pruža odgovore na pitanja koja se tijela mogu smatrati sudom (tribunalom), u smislu primjene čl. 6. EKLJP, kojim se jamči pravo na pošteno suđenje. Pritom je naglasak na svojstvima tijela, a ne na njegovom formalnom statusu (detaljnije o ovome vidi: Uzelac, A., *Pravo na pravično suđenje u građanskim predmetima: Nova praksa Europskoga suda za ljudska prava i njen utjecaj na hrvatsko pravo i praksu*, Zbornik PFZ, vol. 60., br. 1., 2010., str. 110.-112.).

- 90 Prema: Triva, S., Dika, M., *op. cit.*, u bilj. 89., str. 93. Triva i Dika spominju kako hrvatsko pravno uređenje *de lege lata* obiluje „sudskim stvarima uprave“ i „upravnim stvarima pravosuđa“, što tumače kao „posljedicu bivšeg ustavnopravnog uređenja koji se temeljio na načelu jedinstva vlasti i u kojemu na ustavnoj razini nisu bila jasno utvrđena pravila o razgraničenju nadležnosti sudbene i izvršne (upravne) vlasti“ (*ibid.*, str. 94.).
- 91 Naime, porezni postupak predstavlja specifični upravni postupak, pa i stvari u kojima se u poreznom postupku odlučuje o pojedinačnim pravima i obvezama (npr. naplata poreza na osnovi poreznog jamstva), neposrednom primjenom poreznih propisa, potpadaju u pojmovni obuhvat upravne stvari iz čl. 2. Zakona o općem upravnom postupku (NN br. 47/09.; dalje: ZUP). Više o pojmu upravne stvari vidi: Đerđa, D., *Opći upravni postupak u Republici Hrvatskoj*, Inženjerski biro, Zagreb, 2010., str. 39.-42.
- 92 Triva i Dika ističu kako su upravo kriteriji političke prirode odlučni pri povjeravanju određene stvari sudstvu ili upravi. „Odluka zavisi od toga je li u određenoj pravnoj stvari primarna brzina, pojednostavljenje procesnih forma, elastičnost i svrsishodnost u rješavanju – svojstvena upravnom postupku, ili je, naprotiv, bitnije ostvarenje jačih procesnih garancija, neposredno, kontradiktorno i koncentrirano raspravljanje, veća mogućnost provjeravanja pravilnosti i zakonitosti donesenih odluka zahvaljujući složenijem sistemu sudskog instancijskog rješavanja stvari.“ (Triva, S., Dika, M., *op. cit.*, u bilj. 88., str. 95.). Kratkoročni fiskalni cilj naplate poreza od određenih osoba kao poreznih jamaca te dugoročni cilj jačanja porezne discipline putem borbe protiv zloporaba u gospodarskom poslovanju bili bi u praksi potpuno neostvarivi ukoliko se utvrđivanje odgovornosti osoba iz čl.26.a-26.b ne bi poduzimalo u okviru poreznog postupka, već u okviru dugotrajnijih sudskih postupaka.

time što je odgovornost koju utvrđuju porezna tijela bitno drukčija od odgovornosti regulirane prema ZTD-u, i prema pravnom temelju, i prema obliku odgovornosti.⁹³ No, glavno opravdanje nalazimo u doktrini Europskog suda za ljudska prava, koji je, tumačenjem čl. 6., st. 1. Europske konvencije za zaštitu ljudskih prava, postavio granice određenja pojma „prava i obveze građanske prirode.“⁹⁴ U više je navrata u praksi Suda utvrđeno kako prava i obveze iz područja oporezivanja nisu obuhvaćene tim pojmom. Temeljni razlog tomu jest shvaćanje Suda kako porezne stvari i dalje u bitnome obilježava javnopravna priroda odnosa između poreznih tijela i poreznih obveznika, o čemu je već bilo riječi *supra*. Metodom analogije zaključujemo kako se do istog zaključka dolazi i kada se radi o pravima i obvezama koje se utvrđuju u postupku utvrđivanja zloporabe prava, prema OPZ-u.⁹⁵

Problematičnijim se čini pitanje posjeduju li službenici poreznih tijela koji provode postupak utvrđivanja zloporabe prava dovoljnu razinu stručnosti i osposobljenosti za provođenje ovog postupka. Uostalom, „osposobljenost službenika za vođenje upravnih postupaka i rješavanje u njima smatra se osnovnom pretpostavkom moderne i učinkovite uprave.“⁹⁶ Kad se radi o predmetnom postupku, nedvojbeno je kako su pretpostavke za uspostavljanje zakonskog poreznog jamstva temeljem čl. 26.a-26.d OPZ-a puno složenije za utvrđivanje i dokazivanje u odnosu na druge slučajeve uspostave zakonskog poreznog jamstva.⁹⁷ Postupak primjene ovih pravila – podvođenje konkretnog pravnog odnosa pod apstraktni odnos opisan u pravilu – iziskuje visoko stručno poznavanje svih pojmova koji se pritom koriste. Pravni pojmovi iz odredbi čl. 26.a-26.b OPZ-a nisu pojmovi poreznog prava, već u najvećoj mjeri pojmovi izdvojene grane prava, prava društava, te se opravdano postavlja pitanje može li se izrada pravnog silogizma u primjeni predmetnih odredbi, prepustiti osobama koje nemaju specijalizirano znanje iz ovog područja, a često čak niti pravničko obrazovanje. Osobe koje su, prema čl. 158.b OPZ-a, ovlaštene provoditi postupak utvrđivanja zloporabe prava su inspektori službe

Dodajemo kako se i, s poredbenopravnog aspekta, može zaključiti da je napušten stav prema kojemu je odlučivanje o proboju pravne osobnosti u isključivoj nadležnosti sudova. Pri tomu ipak treba naglasiti da ako se u upravnom postupku od strane nadležnog upravnog tijela izvrši takvo „skidanje vela“ pravne osobnosti trgovačkih društava, tada u njemu mora biti zajamčena sudska kontrola i zaštita zakonitosti, čemu jest zadovoljeno u kontekstu razmatranja predmetnih odredbi OPZ-a (o ovim pitanjima detaljnije vidi npr. De Broe, L., *International Tax Planning and Prevention of Abuse: A Study under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in relation to Conduit and Base Companies*, IBFD, 2008., str. 70.).

93 Vidi: *supra*, poglavlje 3.1.2.

94 Čl. 6., st. 1. EKLP-a jamči se pravo na pošteno suđenje u građanskim i kaznenim predmetima. Detaljnije o značenju ovog članka i određenju pojma prava građanske prirode vidi: Uzelac, A., *op. cit.*, u bilj. 89., str. 101.-148.).

95 Upućujemo na presudu Europskog suda za ljudska prava u predmetu Ferrazzini (*Ferrazzini v. Italy*, 44759/98, presuda od 12. srpnja 2001.). Detaljnije o praksi Suda s obzirom na porezne predmete vidi: Grau Ruiz, A., *Decisions of the European Court of Human Rights Affecting Domestic. Laws in the Financial and Tax Field*, Lex and Scientia, vol. 18., br. 1., str. 9.-17.

96 Đerđa, D., *op. cit.*, u bilj. 90., str. 75.

97 O sudskoj praksi dokazivanja zloporaba kod proboja pravne osobnosti temeljem čl. 10. ZTD-a vidi: Barbić, J., *op. cit.*, u bilj. 56., str. 299.-305.

za ovršni postupak i porezni revizori.⁹⁸ U zakonskim i podzakonskim pravilima, kojima su određeni uvjeti koje osobe moraju zadovoljavati za obavljanje poslova na navedenim radnim mjestima, ne nalazimo uvjete koji bi osiguravali dovoljnu razinu stručnosti i osposobljenosti za rješavanje u predmetnim postupcima.⁹⁹ U skladu s tim moramo izraziti bojazan oko primjene instituta proboja pravne osobnosti u praksi, i to unatoč postojanju sudske kontrole, u okviru upravnog spora.

3.2.2. Pitanje zastare u postupku utvrđivanja zloporabe prava

Jedno od osnovnih pravila OPZ-a koje se odnosi na postupak utvrđivanja zloporabe prava jest kako se provjera i utvrđivanje činjenica koje čine njegov predmet može obavljati samo u odnosu za razdoblje za koje nije nastupila zastara prava na utvrđivanje zloporabe prava.¹⁰⁰ Međutim nezadovoljavajuće je uređeno pitanje zastare, o kojemu ovisi dopustivost provođenja ovog postupka zloporabe prava. To se posebno odnosi na pitanje početka tijeka zastarnog roka, ključno za primjenu odredbi o poreznoj zastari, a koje je zakonodavac dosad propustio precizno urediti.¹⁰¹ Naime, u odredbama čl. 94., st. 3.-7., kojima se uređuje pitanje početka tijeka zastarnog roka za različite vrste zastara u poreznom postupku, ne nalazimo pojam zastare „prava na utvrđivanje zloporabe prava.“¹⁰² Štoviše, zakonodavac na ovom mjestu neprecizno i nedosljedno predviđa dva „modela“ ili oblika prava na utvrđivanje porezne obveze. Tako u st. 3. čl. 94. OPZ-a stoji da „zastara prava na utvrđivanje porezne obveze i kamata“ počinje teći nakon isteka godine u kojoj je trebalo utvrditi porezne obveze i kamate, dok se u st. 5. istoga članka gotovo

98 Prema čl. 158.b, st. 2. OPZ-a „za obavljanje pojedinih zadataka čelnik poreznog tijela može ovlastiti i druge stručno osposobljene osobe.“

99 Posebno upućujemo na Uredbu o nazivima radnih mjesta i koeficijentima složenosti poslova, dodatku na uvjete rada te kriterijima i najvišem mogućem iznosu dodatka za natprosječne rezultate u radu za službenike Porezne uprave (NN br. 61/12. i 134/12.). Općenito o problemima vođenja upravnih postupaka od strane službenika koji nisu pravne struke vidi: Đerđa, D., *op. cit.*, u bilj. 90., str. 75.

100 Čl. 158.c, st. 2. OPZ-a

101 I to unatoč tomu što se u drugoj polovici 2012. i po drugi put pristupilo noveliranju OPZ-a. (vidi: *supra*, bilj.), pri čemu se moglo voditi računa o nejasnoćama u uređenju postupka utvrđivanja zloporaba nakon stupanja na snagu ZIDOPZ-a. Druga je novela izmijenila i dopunila određene odredbe OPZ-a o poreznoj zastari, ali, kako se u radu prikazuje, na nezadovoljavajući način. O općenitim pitanjima vezanim uz poreznu zastaru vidi detaljnije: Šimović, J. *et al.*, *op. cit.*, u bilj. 15., str. 281.-282.

102 Navedeno se pravo poreznog tijela ne definira ili uređuje niti odredbama o pravima poreznog tijela u poreznopravnom odnosu niti odredbama o pravima poreznog tijela iz porezno-dužničkog odnosa. Štoviše, u OPZ-u se samo na jednom mjestu ispravno koristi izraz „zastara prava na utvrđivanje zloporabe prava“ i to u odredbi čl. 96, st. 4., koja se odnosi na apsolutnu zastaru. Njome je propisano kako apsolutni rok zastare prava poreznog tijela na utvrđivanje porezne obveze i kamata u postupku utvrđivanja zloporabe prava u porezno-dužničkom odnosu nastupa za šest godina od dana kada je zastara počela prvi put teći. Međutim, time se samo još dodatno naglašava problem nepreciznog reguliranja početka tijeka zastarnog roka, kako se ističe *supra*.

identično navodi kako „zastara prava na utvrđivanje porezne obveze i kamata“ počinje teći nakon isteka godine u kojoj je utvrđena zloraba prava u porezno-dužničkom odnosu. Jasno je kako u potonjem slučaju nije riječ o uređenju zastare prava na utvrđivanje porezne obveze, jednom od glavnih prava poreznih tijela u poreznopravnom odnosu. Odredbom čl. 94., st. 5. zasigurno je zakonodavac imao namjeru urediti pitanje one porezne zastare o kojoj ovisi dopustivost provođenja postupka utvrđivanja zlorabe prava.

Pritom ističemo kako se, tumačenjem svih odredbi OPZ-a koje se odnose na postupak utvrđivanja zlorabe prava, mora izvesti zaključak kako je i pravo na utvrđivanje zlorabe, kao i pravo na naplatu poreznog duga na osnovi poreznog jamstva, akcesorno u odnosu na pravo na naplatu poreza, najvažnije pravo poreznog tijela u porezno-dužničkom odnosu. Nastupom zastare prava na naplatu poreza od glavnog poreznog dužnika zastarijevaju i navedena prava poreznog tijela. U tom smislu, držimo da je odabir zakonodavca pri pozicioniranju navedenog instituta pogrešan. Pravo poreznog tijela na dokazivanje zlorabe prava nije trebalo odrediti akcesornim pravu na naplatu poreza. Ono je trebalo biti regulirano kao jedno od prava iz poreznopravnog odnosa ili barem kao samostalno pravo poreznog tijela u porezno-dužničkom odnosu, čija mogućnost ne ovisi o ostvarenju prava poreznog tijela na naplatu poreza od glavnog poreznog dužnika. *De lege lata* uređenje instituta proboja pravne osobnosti u slučaju zloraba dovodi u pitanje mogućnost primjene navedenih odredbi u praksi te zaključujemo kako ne odgovara cilju zbog kojeg su ove odredbe uopće uvedene u porezni postupak.

Vezano uz prethodno prikazane pravne praznine pri definiranju početka tijeka zastarnog roka, problem je koji se može promatrati s obzirom na opći kontekst odnosa između poreznih vlasti i poreznih obveznika. Ističemo kako je u poreznom pravu, postupovnom i materijalnom, nepreciznost i nejasnoća odredbi uzrokom nesigurnosti poreznih obveznika. To je suprotno suvremenim tendencijama prema kojima se u odnosu između poreznih vlasti i poreznih obveznika stavlja naglasak na međusobno povjerenje i „*fair play*“. Porezni obveznici legitimno očekuju predvidivost postupanja poreznih tijela, sukladno zakonskim odredbama.¹⁰³ Stoga je ovakvim neprihvatljivim „cirkularnim definiranjem“, odnosno nedefiniranjem početka tijeka zastare prava na utvrđivanje zlorabe prava zakonodavac propustio pridonijeti razvoju odnosa povjerenja između porezne administracije i poreznih obveznika. To je jasan pokazatelj nesnalaženja zakonodavca u predmetnoj materiji.

103 U novije vrijeme u obzir dolazi i primjena raznih *soft law* izvora. Vidi detaljnije, Soler Roch, M., *Tax administration vs. Taxpayer: A new deal?*, dostupno na: <http://www.eatlp.org/uploads/public/Reports%20Rotterdam/Moessner%20lecture.pdf> (1.2.2013.), str. 29.

4. PRAVILA O ZABRANI ZLOPORABE U POREZNOJ PRAVU

Supra prikazane odredbe OPZ-a podrazumijevaju mogućnost utvrđivanja postojanja zloporabe prava, odnosno ispunjenja pretpostavki odgovornosti osoba određenih u čl. 26.a-26.b kao poreznih jamaca. Kako je već spomenuto, važno je ograničenje kako se taj postupak može provesti samo u slučaju nemogućnosti naplate poreza od glavnog poreznog dužnika - trgovačkoga društva.¹⁰⁴ Pritom se na žalost propustilo urediti pitanje zloporabe prava koja može postojati i ako se porez može naplatiti od glavnog poreznog dužnika – poreznog obveznika. To je pitanje u najvećem broju zakonodavstava riješeno, uz ostale mjere, općim pravilom zabrane zloporabe prava, na temelju kojim se zloporaba prava može utvrditi tijekom cijeloga poreznoga postupka. Smatramo kako je i u Hrvatskoj postupak utvrđenja odgovornosti osoba iz čl. 26.a-26.b OPZ-a kao poreznih jamaca trebao biti dijelom jednog cjelovitog poreznopravnog okvira o zabrani zloporabe prava. Nastavno iznosimo komparativna rješenja koja bi mogla poslužiti kao uzor budućim rješenjima u hrvatskom poreznom pravu.

Zloporaba ili zaobilaženje prava institut je čija se definicija u poreznom pravu naslanja na onu podrijetlom iz građanskog prava.¹⁰⁵ Implicira pravo porezne administracije odbiti određeno ponašanje, koje može biti u skladu sa zakonskom normom, ako se potvrdi kao prividno ili motivirano isključivo izbjegavanjem plaćanja poreza. Radi se o takvu ponašanju poreznih obveznika koje predstavlja zlonamjernu primjenu pravne norme. Slučajevi zloporabe prava općenito, te posebno u području oporezivanja, uzrokuju velike probleme zakonodavcima, sudskoj vlasti, ali i savjesnim poreznim obveznicima. Posebno je to slučaj s dokazivanjem ponašanja motiviranog izbjegavanjem ili umanjivanjem poreznih obveza.¹⁰⁶ Kako bi takvog ponašanja poreznih obveznika bilo što je manje moguće, zakonodavstva većeg broja država sadrže opće pravilo o zabrani izbjegavanja poreza, odnosno o zabrani zloporabe prava (engl. *general anti-avoidance rule*, *general anti-abuse rule*, dalje: GAAR). Takvo opće pravilo poreznim vlastima „omogućuje nepriznavanje pravnih poslova kojima je cilj zakonito izbjegavanje poreza te poreznim vlastima osigurava prikupljanje iznosa poreza koji bi bio plaćen kad ne bi bilo konstrukcije sračunate na izbjegavanje. Opće pravilo, dakle, omogućuje državama ubiranje znatnih iznosa poreza koji bi inače bili izgubljeni.“¹⁰⁷

104 Vidi: *supra*, poglavlje 3.2.

105 O ovome detaljnije vidi: Takis, T., *Abuse of Right in EU Law: Some Reflections with particular Reference to Financial Law*, Queen Mary School of Law Legal Studies Research Paper No. 27/2009, dostupno na: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1438577 (1.1.2013.), str. 1.-2.

106 Prema, Rogić Lugarić, T., Bogovac, J., *Pravni status poreznih izdataka: stanje i perspektive*, Zbornik radova sa konferencije „Skrivena javna potrošnja - budućnost poreznih izdataka?“, Institut za javne financije, 2012., str. 11.-12.

107 Prebble, R., *Treba li Hrvatska opće pravilo za sprječavanje zakonitog izbjegavanja porezne obveze? Prijedlog promjena važećeg hrvatskog zakonodavstva*. Financijska teorija i praksa, vol. 29, br. 3/2005., str. 266.

GAAR možemo smatrati i nečim većim i jačim od pravnog pravila. Naime to je izjava i potvrda stajališta države – o tomu je li zakonodavac ili sudbena vlast primarno ovlašten utvrditi nepostojanje gospodarskog interesa ili potrebnog sadržaja za određenu poreznopravnu kvalifikaciju odnosno o raspodjeli nadležnosti za utvrđivanje zloporabe prava.¹⁰⁸

U reguliranju i rješavanju pitanja zloporabe prava u području oporezivanja zamjećuje se različit razvoj doktrine i prakse s obzirom na to radi li se o državama precedentnoga prava ili državama kontinentalnog pravnog kruga. Za primjer prvoga pristupa rješavanju pitanja zloporaba prava mogu poslužiti američka iskustva. Zakonodavstvo SAD-a tek je tijekom 2010. godine uredilo takvo opće pravilo. Ono predstavlja svojevrsnu kodifikaciju doktrine o prevazi gospodarskog pristupa te prevazi sadržaja nekog odnosa nad njegovom formom, koja se dugo vremena smatrala sredstvom pravosuđa u zemljama precedentnog prava u suzbijanju različitih shema poreznog planiranja i minimiziranja porezne obveze. Iako je pravilo da porezni obveznici, općenito gledano, imaju pravo urediti svoje odnose tako da umanje porezne posljedice, ipak je zakonodavac to pravo ograničio zakonskom normom postavivši okvir radi sprječavanja zloporabe poreznih propisa. Jedan od mogućih instrumenata jeste i uvođenje tzv. ciljanih pravila suzbijanja izbjegavanja poreza, odnosno ciljanih ili posebnih pravila o zabrani zloporaba (engl. *targeted anti-avoidance rules*; dalje: TAAR),¹⁰⁹ koja se ugrađuju u posebne porezne propise ili posebne dijelove poreznih zakona. Takva pravila ograničavaju svaki pokušaj poreznog obveznika da posredno ostvari rezultat koji je zabranjen izravnim načinom ostvarenja. Ponekad su sadržana i detaljno pojašnjena i u podzakonskim aktima.

Ako u zakonskim ili podzakonskim aktima nema odredbi o tretmanu takva ponašanja poreznog obveznika, sudovi su SAD-a popunjavali prazninu u utvrđivanju granice kada porezno dopušteno planiranje prelazi u neprihvatljivo izbjegavanje poreza, primjenjujući pristup o prevazi sadržaja nad formom, pri tomu razvijajući koncepcije i doktrine poznate u zemljama precedentnoga prava poput koncepta „prijetvornih, simuliranih transakcija.“¹¹⁰ No, primjena je takvih doktrina od strane sudova iznimno zahtjevnja i traži postizanje ravnoteže više legitimnih i zakonskih očekivanja i odredbi. Mogući rizici koje nosi aktivan pristup administracije i sudova u tumačenju zloporaba prava u situaciji kada nema općeg pravila o zabrani zloporabe preveliki su te s vremenom postaju jedan od razloga za uređenje općeg pravila u postupovnim poreznim kodeksima.

S druge strane, u državama kontinentalnoga pravnog kruga takav aktivan pristup sudova u tumačenju zloporaba prava nije postojao te je u njima puno ranije

108 Vidi, tako, Kessler, W., Eicke, R., *Germany's New GAAR — 'Generally Accepted Antiabuse Rule'?*, *Tax Notes International*, vol. 49., br. 2., 2008, str. 151.

109 Ova su pravila u velikom broju prisutna u poreznom zakonodavstvu UK-a (prema: Brown, K., *Comparative Regulation of Corporate Tax Avoidance: An overview*, u: Brown, K. (ed.), *A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance*, Springer, 2012., str. 6.)

110 Tzv. „*sham transaction*“ ili „*business purpose*“ koncepti precedentnoga prava ekvivalentni se doktrine simulacije, poznate u zemljama kontinentalne pravne tradicije. Pored navedenih općih doktrina, sudovi su također primjenjivali i test provjere ekonomskog sadržaja, odnosno gospodarske opravdanosti (engl. *Economic substance test*). Vidi, detaljnije, *ibid.*, str. 3.

u postupovne zakone ugrađeno opće pravilo zabrane zlorabe prava. No, i u drugim je državama *common law* sustava opće pravilo usvojeno puno ranije nego u SAD-u. Sve države tog pravnog kruga, izuzev Ujedinjenog Kraljevstva, uvele su GAAR u svoje postupovne zakone prije 2010. godine. U UK je do poznatog predmeta *Ramsay*, aktivan pristup sudova ipak bio ograničen te sudovi nisu bili skloni ne priznati porezni tretman koji proizlazi iz doslovnog tumačenja zakonskih odredbi čak u situacijama koje u bitnome obilježava prisutnost umjetnih aranžmana i tvorbi s ciljem izbjegavanja poreza. Od 1982. godine dolazi do zaokreta povodom predmeta *Ramsay*, ali se unatoč tomu od 2004., u predmetu *Barclays Mercantile Business Finance Ltd*, napušta ideja stvaranja sudskog pravila o zabrani zlorabe ističući kako takvo pravilo mora biti konstruirano i uvedeno zakonom.¹¹¹ Iako do danas britanski zakonodavac nije dao naslutiti da razmišlja o davanju jasnih uputa poreznim obveznicima glede utvrđenja zlorabe prava jednim općim pravilom o zabrani zlorabe, preko 200 odredbi u poreznom zakonodavstvu predstavljaju posebna ili ciljana pravila zabrane zlorabe prava.

U Kanadi sudovi nisu bili spremni preuzeti aktivnu ulogu u određivanju neprihvatljiva ponašanja poreznih obveznika koje bi se okvalificiralo kao zloraba prava, pa je stoga 1988. godine doneseno opće pravilo zabrane zlorabe prava. Već dugogodišnja tradicija kodificiranja općeg pravila zabrane zlorabe prava te razvijena sudska primjena tog pravila dovele su do toga da razvijeni sustav borbe protiv zlorabe prava postoji u drugim značajnim zemljama precedentnog prava, kao što su Australija i Novi Zeland.¹¹²

U najvećem je broju zemalja koje pripadaju krugu civilnoga ili kontinentalnoga prava, očita dominacija doktrine zlorabe prava ili doktrine zlorabe zakona koje su usmjerene suzbijanju zlorabe prava općenito, stoga takva dominacija vrijedi i u području poreznoga prava. U poreznom se pravu pravila zabrane zlorabe prava temelje na načelu jednakosti i jednakog tretmana poreznih obveznika. Jednakost u oporezivanju znači da svatko mora snositi porezni teret i platiti porez u skladu sa sposobnošću plaćanja, odnosno prema gospodarskoj snazi. Stoga dopustiti da, putem poreznog planiranja ili zlorabom prava, jedan porezni obveznik snosi manji teret od onog koji je razmjernan njegovoj gospodarskoj snazi predstavlja povredu općeg načela jednakosti. O značaju toga načela govori podatak da je načelo jednakosti u oporezivanju u velikom broju država dignuto na razinu ustavnog načela.¹¹³ U Francuskoj je 2009. godine izmijenjeno opće pravilo zabrane zlorabe prava koje je olakšalo poziciju poreznih vlasti i pravosuđa, oslanjanjem na jedno takvo opće načelo i pravilo. Za grčko je pravo karakteristično oslanjanje na strogo i gramatičko tumačenje poreznog zakonodavstva od strane upravnih sudova, no pritom se ipak polazi od načela prednosti sadržaja nad formom, koje se primjenjuje

111 *Ibid.*, str. 5.

112 *Ibid.*, str. 6. GAAR pravilo, kako je uređeno u poreznom zakonodavstvu Novog Zelanda, predstavlja jedno od najdetaljnijih općih pravila uopće.

113 Vidi npr.: čl. 51., Ustava RH, NN 85/10 (proč. tekst).

kao opće porezno načelo utemeljeno na ustavnom načelu plaćanja poreza u skladu sa sposobnošću za plaćanje. Ipak, grčko porezno zakonodavstvo poznaje nekoliko posebnih ili ciljanih pravila zabrane zlorabe prava.¹¹⁴

Poljski je zakonodavac donio 2003. godine opće pravilo zabrane zlorabe prava, no ono je 2005. godine proglašeno neustavnim. Ipak, u određenom obliku postoji opće pravilo sprječavanja izbjegavanja poreza u općem poreznom zakoniku, dok u materijalnom poreznom zakonodavstvu postoji nekoliko posebnih ili ciljanih pravila zabrane zlorabe prava koja se odnose, npr. na transferne cijene, potkapitalizaciju, spajanja i druge reorganizacijske transakcije trgovačkih društava.

U Njemačkoj je pored velikog broja ciljanih pravila zabrane zlorabe prava u Zakonu o javnim davanjima (*Abgabeordnung*) regulirano i opće pravilo. U primjeni se ciljanih pravila zabrane zlorabe prava pokazalo kako se po donošenju svakoga od njih u praksi pojavljuju nove strategije poreznih obveznika koje nisu obuhvaćene posebnim pravilom. To je i jedan od razloga sve većoj sklonosti država donošenju općeg pravila uz postojanje velikog broja posebnih pravila o zabrani zlorabe.¹¹⁵ No, iako njemačko porezno pravo gotovo puno stoljeće poznaje opće pravilo zabrane zlorabe prava do danas česte izmjene tog pravila ukazuju na složeni i težak zadatak sudova u njegovu tumačenju i primjeni.¹¹⁶ U situaciji postojanja posebnih i općega pravila primjenjuje se posebno pravilo zabrane zlorabe prava te je isključena primjena općega pravila.

U današnjem ekonomskom okruženju, u kojem države nastoje privući strana ulaganja te se pritom „bore“ (konkuriraju) za poreznu osnovicu, strategija koju odabere svaka porezna jurisdikcija u borbi protiv poreznih zloraba prava izuzetno je značajna i utječe na čitav gospodarski sustav.¹¹⁷

Pravilo o zabrani zlorabe prava hrvatsko postupovno pravo ne poznaje u smislu prethodno navedenoga, jednog općeg pravila. Premda hrvatsko porezno postupovno pravo ima nekoliko odredbi koje bi mogli smatrati začetkom takvog pravila koja su u osnovi i posebnih ili ciljanih pravila zabrane zlorabe prava hrvatskoga poreznoga, ali i materijalnog, zakonodavstva (tzv. TAAR pravila).¹¹⁸ U postupovnom dijelu to je slučaj s načelom sprječavanja zlorabe pravne forme iz čl. 11. OPZ-a: „(A)ko se prividnim pravnim poslom prikriva neki drugi

114 Npr. pravila koja uređuju pitanje poslovanja i korištenja *off shore* kompanija., Prema: *ibid.*, str. 7.

115 Takva su pravila najčešće složena, teška i za razumjeti i za primjenu. Vidi, Palm, U., *Germany*, u: Brown, K. (ed.), *A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance*, Springer, 2012., str. 159.

116 *Ibid.*, str. 158.

117 Pravna nereguliranost ili pak prenormiranost tog pitanja jednako su nepovoljni čimbenici koji mogu dovesti do bijega porezne supstance iz određene porezne jurisdikcije.

118 Posebna pravila o zabrani zlorabe prava možemo naći u posebnim, materijalnim propisima o pojedinim poreznim oblicima. Tako, primjerice, Zakon o porezu na dobit sadrži odredbe o transfernim cijenama, potkapitalizaciji, skrivenim isplata dobiti, koja možemo označiti pravilima čiji je cilj sprječavanje izbjegavanja porezne obveze.

pravni posao, tada je osnova za utvrđivanje porezne obveze prikriveni pravni posao“. Primjenjujući navedeno načelo porezna administracija može promijeniti kvalifikaciju pravnog posla ili zanemariti prividni posao koji vodi izbjegavanju porezne obveze. Radi se o zakonskom preuzimanju i implementaciji doktrine simulacije, poznatoj u zemljama kontinentalne pravne tradicije, a čiji ekvivalent možemo naći u ranije navedenom konceptu „prijetvornih, simuliranih transakcija“ u zemljama precedentnog prava. Pored navedenoga, kao pravilo koje je izvorom tumačenja i shvaćanja zabrane zlorabe prava mogli bi se okvalificirati i načelo gospodarskoga pristupa, spomenuto već u uvodu rada, iz čl. 10. OPZ: „(P)orezne činjenice se utvrđuju prema njihovoj gospodarskoj biti“ pa „(A)ko je prihod, dohodak ili druga procjenjiva korist ostvarena bez pravne osnove, porezno tijelo utvrdit će poreznu obvezu u skladu s posebnim zakonom kojim se uređuje pojedina vrsta poreza.“

Poredbenopravno promatrano, ipak valja naglasiti da je velik broj država europskoga kruga prava, kodificirajući spomenute teorijske koncepte i doktrine, u svoje porezne zakonike unijelo opća pravila o zabrani zlorabe prava. Tako npr. njemački Zakon o javnim davanjima pored simulacije ima i jedno opće pravilo zabrane zlorabe poreznog planiranja. Opća pravila zabrane izbjegavanja poreza (GAAR) moguće je smatrati i nadogradnjom doktrine simulacije¹¹⁹, odnosno njezinim razvojem kroz prilagodbu suvremenim (neželjenim) pojavama u području oporezivanja. Postojeći zakonski okvir tematizirane problematike hrvatskoga poreznog postupka nije dostatan niti je zadovoljavajući zbog više razloga. Ipak, dominantni razlog leži u činjenici da je provedba i primjena istog iznimno zahtjevna za poreznu administraciju i pravosuđe, dok za porezne obveznike stvara neizvjesnost i pravnu nesigurnost. Ipak, novija promišljanja i izmjene hrvatskoga pozitivnog zakonodavstva u području poreznoga postupka ukazuju na odlučnost u borbi protiv izbjegavanja plaćanja poreza. U tom smislu, još je prije 10-ak godina primijećeno kako je „...usprkos nepostojanju čvrstog dokaza da Hrvatska ima problem sa zakonitim izbjegavanjem poreza, razumno pretpostaviti da se u Hrvatskoj doista provodi zakonito izbjegavanje poreza i da stoga hrvatsko opće pravilo ne bi bilo suvišno (...) Bez obzira na sve, čak i ako se opće pravilo ne primjenjuje, ta pravila često imaju učinak odvrtaćanja.“¹²⁰

119 Tako i: Rogić-Lugarić, T., Bogovac, J., *op. cit.*, u bilj. 105., str. 23.-31.

120 Prebble, R., *op. cit.*, u bilj. 106., str. 278. Naglašavamo kako iz današnje perspektive više ne možemo govoriti o nepostojanju dokaza o prisutnosti problema s izbjegavanjem plaćanja poreza u Hrvatskoj. Detaljnije o tome vidi: Bejaković, P., *Tax evasion, state capacity and trust in transitional countries: the case of Croatia*, Društvena istraživanja, vol. 18, br. 4.-5./2009., str. 787.-805.

5. ZAKLJUČAK

Novelom OPZ-a iz 2012. godine proširen je krug zakonskih jamaca za porezne obveze trgovačkih društava, na članove društva, članove uprave i izvršne direktore društva te s njima povezane osobe, ako se u posebnom dijelu poreznog postupka utvrdi da su zloporabom svojih prava ili ovlasti uzrokovali nemogućnost naplate poreznog duga od društva kao glavnog poreznog dužnika. Kritičkom analizom odredbi OPZ-a kojima se uređuje uspostava zakonskog poreznog jamstva u odnosu na navedene osobe, odnosno kojima se uređuje tzv. „proboj pravne osobnosti“, dolazi se do nekoliko važnih zaključaka.

1. Temeljem novih odredbi OPZ-a, krug osoba iz čije se imovine, pod zakonom određenim uvjetima, može naplatiti porezni dug trgovačkih društava uvelike je proširen. Također, ukupnost novih i materijalnopравnih i postupovnopравnih odredbi nedvojbeno upućuje da je položaj poreznog tijela u postupku naplate poreza ojačan, s povećanim mogućnostima naplate. Međutim, pritom se ne može govoriti o uvođenju novog, dosad nepoznatog, instituta u hrvatsko porezno pravo. Naime, OPZ je i prije stupanja na snagu predmetne novele, u glavi IV., odjeljku 2. („*Odredbe o odgovornosti*“), čl. 26.-32., regulirao odgovornost određenih osoba za tuđi porezni dug, kao zakonskih poreznih jamaca. Nove, materijalne odredbe o odgovornosti osoba iz čl.26.a-26.b OPZ-a jednostavno su obuhvaćene okvirom instituta zakonskog poreznog jamstva. Štoviše, proboj pravne osobnosti, tj. uspostava odgovornosti članova društva za porezne obveze društva, imao je pravni temelj u OPZ-u i prije stupanja na snagu ZIDOPZ-a. Riječ je o ukinutoj odredbi čl. 31. OPZ-a, koju treba promatrati u kontekstu načela gospodarskog pristupa, jednog od općih načela poreznog prava, sukladno kojem nije bitna pravna forma, već ekonomska bit poreznih (pravni) činjenica. Upravo se u skladu s tim načelom u poreznom pravu opravdava zanemarivanje „korporativnog vela“ ili „štita pravne osobnosti“ određenih subjekata kojima pravni poredak, pravilima privatnog prava, priznaje zasebnu pravnu osobnost.

2. Postupovne odredbe, koje se odnose na utvrđivanje odgovornosti osoba iz čl. 26.a-26.b OPZ-a (tzv. postupak utvrđivanja zloporabe prava), trpe niz kritika. Najprije ističemo akcesornu narav prava poreznog tijela na utvrđivanje zloporabe prava, u odnosu na pravo naplate poreza od glavnog dužnika. Također je nezadovoljavajuće riješeno pitanje zastare u ovom posebnom dijelu poreznog postupka. Vezano uz praktičnu primjenu predmetnih odredbi smatramo kako nije zajamčena dostatna razina stručnosti i osposobljenosti osoba, koje su OPZ-om ovlaštene za vođenje postupka utvrđivanja zloporabe. No, to pitanje valja promatrati odvojeno od pitanja uspostave nadležnosti poreznih tijela za vođenje ovakvih postupaka, koje se može opravdati, pogotovo na temelju doktrina koje je razvio Europski sud za ljudska prava. Osim navedenih kritika, prikazanih *supra* u radu, upućujemo na još jedan važan problem u primjeni predmetnih odredbi. Čini se, naime, kako je pri izradi novele OPZ-a zaboravljeno pravilo iz čl. 5. OPZ-a o primjeni poreznih propisa, odnosno načelo zabrane retroaktivnosti. Tumačenjem

predmetnih odredbi u skladu s ovim načelom, moramo izraziti mišljenje kako se odgovornosti osoba iz čl. 26.a-26.b kao poreznih jamaca može utvrditi jedino i isključivo u odnosu na porezne dugove čija je nenaplativost utvrđena u razdoblju nakon stupanja na snagu ZIDOPZ-a. No, temeljem obrazloženja navedenih u prijedlogu ZIDOPZ-a čini nam se kako je cilj zakonodavnih intervencija bio upravo suprotan - uspostaviti odgovornost i u odnosu na ranije dospjele neplaćene dugove trgovačkih društava. To nije u skladu sa spomenutim načelom zabrane retroaktivnosti, koje se smatra i odrazom općeg načela pravne sigurnosti, jednog od temeljnih materijalnih elemenata pravne države.

3. Nadležno ministarstvo, u ulozi kreatora zakona, ali i sam zakonodavac imali su na raspolaganju druge instrumente i mjere kojima su se mogli postići ciljevi zbog kojih se pristupilo noveliranju OPZ-a, hrvatskoga poreznog „ustava“, a to su prvenstveno jačanje porezne discipline i nadoknadu poreznih prihoda izgubljenih uslijed zloporaba. Znanstvene i stručne rasprave o utjecaju ponašanja poreznih obveznika na visinu poreznih prihoda pokazuju kako zakonodavac mora raditi na jačanju pravne sigurnosti, čime se pridonosi povjerenju poreznih obveznika u pravni i porezni sustav, ali i poreznu vlast. Pravna sigurnost poreznih obveznika mora se dignuti na višu razinu, a nikako ne žrtvovati radi postizanja kratkoročnih ciljeva kao u slučaju predmetne novele OPZ-a. Hrvatska nije jedina država koja se suočava s problemima pri sprječavanju porezne evazije i različitih oblika zloporaba u gospodarskom poslovanju i jačanju fiskalne discipline. Međutim, iskustva drugih država pokazuju kako su one kvalitetnije pripremile porezne obveznike na zaokrete koji su neizbježni u izgradnji i reguliranju odnosa između poreznih obveznika i porezne administracije. Porezne kodifikacije doživljavaju promjene na način da se ovi odnosi grade na povjerenju. Možemo pronaći brojne primjere u mnogim poreznim jurisdikcijama za takav *fair* pristup koji se temelji na uzajamnom povjerenju zainteresiranih strana. Primjerice, velik je broj država odlučio prije promjena poreznih propisa, koje imaju cilj jačanja porezne discipline, ponuditi poreznim obveznicima poreznu amnestiju s jasnom porukom kako se mora prestati s praksom zloporaba.¹²¹ Također su česte i javne rasprave o zloporabi prava sa svim zainteresiranim dionicima. Pritom se predlaže uvođenje pravila o sprječavanju zloporaba prava koja nerijetko predviđaju ukidanje zastare za sve slučajeve zloporaba. Takvo pravilo mora biti u najvećoj mogućoj mjeri potpuno, jasno i precizno uređeno kako se ne bi ugrozila pravna sigurnost poreznih obveznika. Stoga se u postupovne zakone ugrađuju odredbe koje osiguravaju ostvarenje načela pravne sigurnosti, zakonitosti i dobre vjere te se reguliraju instituti u obliku mogućih prethodnih sporazuma porezne vlasti i poreznih obveznika, obvezujućih informacija i sl.

121 Ističemo primjer Španjolske, koja je tijekom 2012. godine kao jedno od „oružja“ u borbi protiv sive ekonomije, izbjegavanja plaćanja poreza i poreznih prijevara, najavila stroge odredbe o zabrani zloporabe prava te nakon poreznim obveznicima ponudene porezne amnestije u trajanju od jedne godine, najavila ukidanje zastare u slučajevima poreznih zloporaba prava.

4. U skladu s navedenim, mišljenja smo kako je hrvatski zakonodavac, sporadičnim zahvatima u postupovne propise, kojim se ozbiljno narušava pravna sigurnost poreznih obveznika, krenuo u pogrešnom smjeru. U tom kontekstu valja promatrati i analizirane promjene u institutu zakonskog poreznog jamstva, tj. proboj pravne osobnosti u OPZ-u. S obzirom na izloženu analizu smatramo kako ukupnost predmetnih odredbi kojima se ovaj institut uređuje, upitnim čini ostvarenje ne samo kratkoročnog cilja (prikupljanja poreznih prihoda) već i onih važnijih dugoročnih ciljeva. To su posebice izgradnja porezno-postupovnog okvira koji omogućuje razvoj povjerenja između sudionika poreznopravnog odnosa, što predstavlja osnovu razvoja poreznog morala i porezne discipline.

Summary

**THE STATUTORY TAX GUARANTEE IN THE LIGHT OF
GENERAL TAX ACT AMMENDMENTS' 2012.: PIERCING THE
CORPORATE VEIL FOR TAX PURPOSES**

The authors of this paper examine the issue of statutory tax guarantee, as an institute of the Croatian general tax law. Particular attention is given to substantive and procedural changes following the first Amendments to the General Tax Act of 2012. The Amendments introduced new categories of statutory guarantors for tax liabilities of companies. This refers to company members, board members and executive directors and associated parties, whose abuse of rights and powers has resulted in the company's inability to pay the tax debt. The liability of the above mentioned persons must be determined in a special form of tax procedure exhaustively regulated as part of the tax procedure. Likewise, the provisions of the General Tax Act that introduce the piercing of the corporate veil are reviewed, while taking into consideration procedural issues which may cause problems in their application. This gives cause for exploring an alternative approach to the tax abuse issues, namely the possibility of introducing general anti-abuse rule (GAAR) in Croatian tax law.

Keywords: *tax guarantee, General Tax Act, piercing the corporate veil, tax abuse, general anti-abuse rule.*

Zusammenfassung

**INSTITUT DER GESETZLICHEN STEUERBÜRGSCHAFT
NACH DER NOVELLE DES ALLGEMEINEN
STEUERGESETZBUCHES AUS DEM JAHR 2012: „
DURCHBRECHUNG DER RECHTSPERSÖNLICHKEIT“
VON HANDELSGESELLSCHAFTEN IM FALLE DES
RECHTSMISSBRAUCHS**

Die Autoren haben sich entschieden, in dieser Arbeit ein Institut des kroatischen allgemeinen Steuerrechts zu erforschen, und zwar, der gesetzlichen Steuerbürgschaft, mit besonderer Betonung auf seine sowohl materialrechtliche als auch verfahrensrechtliche Änderungen, welche nach dem Inkrafttreten der ersten Novelle des Allgemeinen Steuergesetzbuches aus 2012 aufgetreten sind. Der Kreis der Bürgen für Steuerpflichten von Handelsgesellschaften wird durch die Novelle erweitert, und zwar, auf die Gesellschafts- und Vorstandsmitglieder sowie auf die ausführenden Direktoren und mit ihnen verbundenen Personen, falls man

im Sonderteil des Steuerverfahrens feststellt, dass sie durch den Missbrauch ihrer Rechte und Befugnisse die Unmöglichkeit der Eintreibung vom Steuerschuld der Handelsgesellschaft als Hauptsteuerschuldner verursacht haben. Novellierte Bestimmungen, durch welche die sog. „Durchbrechung der Rechtspersönlichkeit“ in das Steuergesetzbuch eingeführt wird, mit besonderem Rückblick auf prozessuellen Fragen, welche zu den Problemen in ihrer Anwendung führen könnten, werden dargestellt und kritisch überprüft. Die Darstellung von Gesetzesbestimmungen, welche das Beweisverfahren des Rechtsmissbrauchs im steuerschuldigen Verhältnis regeln, war der Anlass zur Überprüfung des Alternativansatzes zum Problem des Rechtsmissbrauchs und zur Möglichkeit der Einführung von allgemeiner Regel über das Missbrauchverbot in das kroatische Steuerrecht.

Schlüsselwörter: Steuerbürgschaft, Novelle des Allgemeinen Steuergesetzbuches, Durchbrechung der Rechtspersönlichkeit, Beweisverfahren des Rechtsmissbrauchs im steuerschuldigen Verhältnis, allgemeine Regel über das Rechtsmissbrauchverbot.

Riassunto

L'ISTITUTO DELLA GARANZIA TRIBUTARIA LEGALE IN SEGUITO ALLA NOVELLA DELLA LEGGE TRIBUTARIA GENERALE DEL 2012: IL C.D. «PIERCING THE CORPORATE VEIL» DELLE SOCIETÀ COMMERCIALI NELL'IPOTESI DI ABUSO DEL DIRITTO

Gli autori nel presente contributo hanno deciso approfondire un istituto croato del diritto tributario generale, e cioè la garanzia tributaria legale con particolare attenzione alle intervenute modifiche sia con riguardo al diritto materiale che a quello processuale in seguito all'entrata in vigore della novella della legge tributaria generale del 2012. Con la novella si amplia il raggio dei garanti legali per gli obblighi tributari delle società commerciali; precisamente rientrano tra costoro i soci, i membri dell'amministrazione, i direttori esecutivi, come pure le persone ad essi collegate, qualora in una particolare fase del procedimento tributario si accerti che, abusando dei propri diritti o della propria posizione, abbiano cagionato l'impossibilità del pagamento del debito tributario della società debitrice. Vengono esposte, ma anche analizzate criticamente, le disposizioni novellate mediante le quali si introduce il c.d. „piercing the corporate veil“ nella legge tributaria generale, con particolare attenzione per le questioni processuali che potrebbero far sorgere delle difficoltà nella loro applicazione. L'analisi delle disposizioni normative che regolano il procedimento comprovante l'abuso del diritto nel rapporto obbligatorio di natura tributaria rappresenta, altresì, un'occasione per interrogarsi sull'approccio

alternativo al problema dell'abuso del diritto e alla possibilità dell'introduzione di una regola generale sul divieto di abuso nel diritto tributario croato.

Parole chiave: *garanzia tributaria, novella della legge tributaria generale, c.d. piercing the corporate veil, procedimento comprovante l'abuso del diritto nel rapporto obbligatorio tributario, regola generale di divieto dell'abuso di diritto.*