

## Odgovornost članova uprave, članova društva i povezanih osoba po osnovi poreznog jamstva

Pripremio: **Vladimir Ante Batarelo**

Člancima 26.a, 26.b, 26.c te 26.d. Općeg poreznog zakona (Zakonom o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona - Narodne novine br. 78/2012), proširen je krug osoba koje odgovaraju kao porezni jamci za porezni dug trgovačkog društva.

Navedene odredbe o poreznom jamstvu trebale su poslužiti jačanju porezne discipline trgovačkih društava te predstavljaju svojevrsan izuzetak od osnovnog pravila da članovi društva s ograničenom odgovornošću, dioničari u dioničkom društvu i komanditori u komanditnom društvu ne odgovaraju za obveze društva.

Iako Zakon o trgovačkim društvima u čl. 10. propisuje određene slučajeve kada članovi društva mogu odgovarati za obveze društva (tzv. proboj pravne osobnosti), u takav izuzetak nisu uključene osobe ovlaštene za zastupanje i povezane osobe kao što je to slučaj s odredbama o poreznom jamstvu.

### Tko odgovara za porezni dug kao porezni jamac

Prema odredbama Općeg poreznog zakona (u nastavku teksta: OPZ), za porezne dugove čiji je glavni porezni dužnik trgovačko društvo odgovaraju kao *ex lege* porezni jamci:

- 1) članovi uprave, izvršni direktori (u monistički uređenim dioničkim društvima, op.a.) te povezane osobe (čl. 26.a OPZ) ili
- 2) članovi trgovačkog društva i to članovi u društvima s ograničenom odgovornošću, dioničari u dioničkim društvima,

komanditori u komanditnim društvima (u nastavku teksta: članovi društva) (čl. 26.b OPZ).

### Odgovornost članova uprave i izvršnih direktora u društvima kapitala (d.o.o. i d.d.) i povezanih osoba

Prema članku 26.a OPZ-a, članovi uprave i izvršni direktori u društvima kapitala odgovaraju kao porezni jamci ako pri vođenju poslova društva zloupotrebljavaju svoje ovlasti, a što ima za posljedicu nemogućnost ispunjenja obveza iz porezno-dužničkog odnosa i oštećenje poreznog tijela.

OPZ primjerice navodi da se radnjama kojima se oštećuje porezno tijelo osobito smatraju sljedeće radnje:

- preusmjeravanje novčanih tokova na druge pravne ili fizičke osobe radi izbjegavanja plaćanja poreznih obveza,
- korištenje društva radi postizanja ciljeva koje ne bi sam mogao postići, a koji su zabranjeni,
- umanjeње ili otuđenje imovine društva ako je isto za posljedicu imalo nemogućnost plaćanja obveza iz porezno-dužničkog odnosa.

Na primjer, ako bi član uprave društva s ograničenom odgovornošću čiji su računi blokadi obavljao redovito poslovanje obračunskim plaćanjima (namirom međusobnih obveza bez uporabe novčanih sredstava npr. asignacijama) ili ako bi svoju imovinu prenio na povezanu osobu, a zbog čega bi porezni dug ostao nepodmiren, takav član uprave bi mogao potencijalno odgovarati za porezni dug kao porezni jamac.

Također, osobna odgovornost postoji i u slučaju osobe koja se koristi i drugim osobama koje djeluju kao njegovi povjerenici, tako da se u društvu kao član iskazuje netko drugi, ali to čini po nalogu i uputama te osobe.

Bitno je za naglasiti da, sukladno članku 26.a OPZ, osobe ovlaštene za zastupanje odgovaraju kao porezni jamci cijelom svojom imovinom.

S druge strane, za obveze društva odgovaraju i povezane osobe u čiju je korist poduzeto raspolaganje koje je bilo štetno za porezno tijelo, a što za posljedicu ima neispunjavanje poreznog duga. Međutim, povezane osobe ne odgovaraju cijelom svojom imovinom nego samo do visine koristi ostvarene takvim raspolaganjem.

Povezane osobe su prilično široko definirane OPZ na sljedeći način:

#### „Povezane osobe

##### Članak 41.

(1) Povezane osobe, u smislu ovoga Zakona, 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 stanja jedne ili više drugih osoba, jer se između njih provodi ili postoji mogućnost prijenosa gubitaka, dobiti ili sposobnosti za plaćanje.*

*(2) Smatra se 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 tzbini 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.*

*(3) Ugovori i poslovni odnosi između povezanih osoba porezno će biti priznati samo onda ako bi i druge osobe koje nisu u takvom međusobnom odnosu pod istim ili sličnim okolnostima utvrdile takve ugovorne uvjete ili uspostavile takve poslovne odnose."*

### Odgovornosti članova trgovačkog društva

OPZ propisuje da članovi društva s ograničenom odgovornošću, dioničari dioničkoga društva, komanditori u komanditnom društvu ne odgovaraju za obveze društva izuzev kada je to određeno zakonom.

Međutim, OPZ propisuje iznimku te uvodi mogućnost proboja pravne osobnosti u posebnim slučajevima kada član zloupotrebljava okolnost da ne odgovara za obveze društva. Smatra se da je ispunjena pretpostavka za odgovornost člana društva osobito ako član društva s ograničenom odgovornošću, dioničar dioničkog društva ili komanditor u komanditnom društvu:

- 1) koristi društvo za to da bi postigao cilj koji mu je inače zabranjen,
- 2) koristi društvo da bi oštetio vjerovnike,
- 3) protivno zakonu upravlja imovinom društva kao da je to njegova imovina,
- 4) 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.

### Posebna odgovornost članova trgovačkog društva, osoba koje vode poslove društva i povezanih osoba

Također, smatra se da su ispunjene pretpostavke za odgovornost članova društva, osoba koje vode poslove društva ako oni:

- 1) prividno ili besplatno prenesu imovinu na trgovačko društvo, koje su osnovali sami ili s drugim osobama ili na drugi način cijelu ili dio imovine prividno prodaju, optereće bez odgovarajuće protučinidbe ili je besplatno ustupe povezanim osobama, oštete je, unište ili učine neupotrebljivom,
- 2) zaključče prividni pravni posao ili priznaju nepostojeću tražbinu osobama iz točke 1.,
- 3) u suprotnosti s urednim i savjesnim gospodarenjem umanje imovinu ili prikriju imovinsko stanje, ne podnesu zakonom propisana godišnja izvješća, bez odgađanja a najkasnije dvadeset i jedan dan od nastanka razloga kojega poseban zakon određuje kao razlog za pokretanje stečajnog postupka ne zatraže da se takav postupak pokrene.

Primjerice, ako član uprave društva s ograničenom odgovornošću ne bi na vrijeme podnio prijedlog za pokretanje stečajnog postupka kada su ispunjeni stečajni razlozi, osim što bi takvom radnjom ispunio biće kaznenog djela nepokretanja stečajnog postupka, također bi se moglo smatrati da su ispunjene pretpostavke za njegovu odgovornost kao poreznog jamca za porezni dug.

Naravno, ovdje se može postaviti pitanje da li bi se nepokretanje postupka predstečajne nagodbe moglo u svojim posljedicama u smislu ovoga članka izjednačiti s nepokretanjem stečajnog postupka.

S obzirom da se radi o samo primjerično navedenim slučajevima posebne odgovornosti potencijalnih poreznih jamaca, nepokretanje postupka predstečajne nagodbe bi moglo također rezultirati i s potencijalnom odgovornošću članova uprave kao poreznih jamaca za neplaćeni porezni dug trgovačkog društva.

### Pravna priroda odgovornost poreznog jamca

Gore navedene osobe koje po zakonu odgovaraju kao porezni jamci, za porezni dug trgovačkog društva odgovaraju supsidijarno. Drugim riječima, oni odgovaraju za porezni dug samo ako ga u roku nije platilo trgovačko društvo kao glavni porezni dužnik.

Međutim, postoje i određene iznimne situacije kada gore navedene osobe odgovaraju za porezni dug kao jamci-platci, odnosno drugim riječima solidarno. To su situacije kada su sami svojim radnjama ili propustima utajili porez ili su osobno sudjelovali u utaji poreza.

Također, bitno je naglasiti i činjenicu da je odgovornost potencijalnih poreznih jamaca potrebno utvrditi u posebnom postupku utvrđivanja zloporabe prava. Navedeni postupak je posebni dio poreznog postupka kojeg porezno tijelo pokreće po službenoj dužnosti radi provjere i utvrđivanja činjenica koje ukazuju na postupanje poreznog jamca ili glavnog poreznog dužnika koje ima obilježja zloporabe prava, a koja zloporaba ima za posljedicu nemogućnost podmirenja obveza glavnog dužnika iz porezno-dužničkog odnosa.

Postupak zloporabe prava je uređen odredbama članka 158.a – 158.f Općeg poreznog zakona.