

Dr. sc. Ratko Brnabić, docent
Pravni fakultet Sveučilišta u Splitu
Dr. sc. Marko Ivkošić, docent
Pravni fakultet Sveučilišta u Splitu

ODGOVORNOST ČLANOVA UPRAVLJAČKE STRUKTURE ZA POREZNI DUG TRGOVAČKIH DRUŠTAVA KAPITALA

UDK: 347. 7.

Primljeno: 15. 12. 2017.

Pregledni rad

Trgovačka društva kapitala dužna su, na temelju poslovnih rezultata, valjano vođenih poslovnih knjiga i financijskih izvještaja, utvrditi, prijaviti i platiti porez. Članovi poslovnih organa tih društava trebali bi pozornošću urednog i savjesnog gospodarstvenika skrbiti o tome da društvo bude kadro platiti porezni dug. Ako povrijede standard dužne pozornosti mogu kao porezni jamci odgovarati za dug društva. Pravila o načinu i opsegu njihova djelovanja matično su uređena Zakonom o trgovačkim društvima, pa će se, zbog toga, raščlambi poreznopravnih odredbi o dužnoj pozornosti i odgovornosti članova upravljačke strukture trgovačkih društava kapitala kao poreznih jamaca, prethodno izvršiti uvid u njihovo djelovanje koje je uređeno odredbama prava društava. Zaključno će se iznijeti i prijedlozi de lege ferenda kao poticaji za daljnju stručnu i znanstvenu raspravu.

Ključne riječi: *uprava, izvršni direktori, pozornost urednog i savjesnog gospodarstvenika, porezni jamac, porezni dug*

1. UVOD

Upravljačka struktura trgovačkog društva kapitala, ili učestalo rabljeni anglizam menadžment, obuhvaća članove uprave, upravnog odnosno nadzornog odbora i izvršne direktore. Dioničko društvo i društvo s ograničenom odgovornošću svoju volju očituje putem organa čije su ovlasti uređene prisilnim propisima Zakona o trgovačkim društvima¹ (nadalje: ZTD). U dioničkom društvu s dualističkim ustrojem organa, kao i u društvu s ograničenom odgovornošću, vođenje poslova prisilnom se zakonskom odredbom povjerava upravi, dok se u dioničkom društvu s monističkim ustrojem povjerava izvršnim direktorima. Nadzorni odbor, kao kolegijalni i periodični organ društva, dužan je nadzirati vođenje poslova društva. Članovi upravljačke strukture skrbe o pravno i poslovno valjanom djelovanju društva. Zahtijevani standard njihova postupanja prilikom poduzimanja pravne ili faktične radnje jest pažnja urednog i savjesnog gospodarstvenika. Neispunjavanje

¹ Zakona o trgovačkim društvima, Narodne novine br. 111/93, 34/99, 121/99, 52/00, 118/03, 107/07, 146/08, 137/09, 125/11, 152/11, 111/12, 68/13, 110/15.

ili neuredno i nepravodobno ispunjavanje dospjelih novčanih obveza opterećuje imovinu društva, a u konačnici može dovesti i do otvaranja stečajnog postupka. Radi jačanja integriteta trgovačkih društava i zaštite interesa ulagača, a u skladu s akcijskim planom Europske komisije za modernizaciju prava trgovačkih društava kod nas se u zadnjem desetljeću nizom zakonodavnih intervencija izoštrava građanskopravna, ali i kaznenopravna odgovornost članova upravljačke strukture. Ona je matično uređena u Zakonu o trgovačkim društvima, ali se upravljačka samovolja dodatno osuđuje i odredbama Zakona o tržištu kapitala,² Zakona o kreditnim institucijama,³ Kodeksom korporativnog upravljanja i sl. Zoran primjer tomu jesu i odredbe Općeg poreznog zakona⁴ (nadalje: OPZ) koji je stupio na snagu početkom ove godine. Ukoliko je Republika Hrvatska vjerovnik trgovačkog društva kapitala s osnova poreznih obveza i ne uspije se naplatiti od poreznog dužnika, ona ima ovlasti da porezni dug naplati od članova upravljačke strukture koji su povrijedili obveze da postupaju u skladu sa zahtijevanim standardom i svojim postupanjem ili pasivnošću doveli do toga da se utvrđeno dugovanje ne isplati. U radu će se, prije razmatranja i raščlanjivanja odredbi OPZ-a kojima se uređuje osobna odgovornost članova uprave, upravnog odnosno nadzornog odbora i izvršnih direktora, dati prikaz njihova djelovanja koje je matično uređeno u ZTD-u.

2. VOĐENJE POSLOVA DIONIČKOG DRUŠTVA I DRUŠTVA S OGRANIČENOM ODGOVORNOŠĆU

Uprava je obvezatni organ dioničkog društva putem kojeg ono djeluje.⁵ Ovlaštena je voditi poslove društva i to čini na vlastitu odgovornost.⁶ Ako se radi o upravi s više članova, među njima vrijede pravila o dužnosti sudjelovanja u odlučivanju, djelovanja unutar ovlasti, načelo kolegijalnosti, uzajamne informiranosti i nadzora.⁷ Iz prirode tog organa kao kolegijalnog, ako se ne sastoji samo od jednog člana, proizlazi da nijedan član ne može očekivati da će se drugi član podrediti pod

² Čl. 21. do čl. 24. i sl. Zakona o tržištu kapitala, Narodne novine br. 88/08, 146/08, 74/, 159/13, 18/15, 110/15 i 123/16.

³ Čl. 35. do čl. 56. Zakona o kreditnim institucijama, Narodne novine br. 159/13, 19/15 i 152/15.

⁴ Opći porezni zakon, Narodne novine br. 115/16.

⁵ Die AG handelt „durch den Vorstand“. Vidi: Spindler, G., Hefermehl, S., MünchKommAktG, Par. 76. Rn 7. Dualistički ustroj organa uvelike prevladava u našem pravnom poretku. U društvu s monističkim ustrojem upravni odbor je uz glavnu skupštinu jedini obvezatni organ, a poslove društva u tome slučaju vode izvršni direktori.

⁶ Čl. 240. st. 1. ZTD-a. Ne radi se o tome da članovi uprave odgovaraju vlastitom imovinom za poslovni neuspjeh društva. Ako se svojem djelovanju pridržavaju propisanog standarda pozornosti urednog i savjesnog gospodarstvenika, a unatoč tome društvo ne poluči željeni poslovni uspjeh, to može biti razlog za uskratno razriješenje članovima uprave povodom čega može slijediti i opoziv njihova imenovanja. Članovi uprave načelno odgovaraju društvu jedino za štetu koja je nastala kao posljedica njihova djelovanja koje nije bilo usklađeno sa zahtijevanim standardom njihova postupanja.

⁷ Više o tome vidi: Wollhöfer, W., Peltzer, M., Müller W., Die Haftung von Vorstand Aufsichtsrat Wirtschaftsprüfer, München, 2008., str. 7.

njegovu volju ili izvršavati njegove upute.⁸ Svaki član, poštujući činjenicu da se radi o permanentnom i kolegijalnom organu, uvijek mora prilikom poduzimanja neke radnje djelovati sa zahtijevanom pozornošću, a ako tako ne čini, može osobno biti odgovoran za štetu koja nastane društvu, njegovim dioničarima ili vjerovnicima. Svi članovi zajedno poduzimaju radnje u vođenju poslova društva, osim ako se statutom ne odredi drugačiji način vođenja poslova društva.⁹

Vođenje poslova društva¹⁰ jest svako djelovanje koje je usmjereno na ostvarivanje cilja zbog kojeg je društvo osnovano, a pritom nije bitno je li riječ o pravnim ili nekim drugim radnjama, te bez obzira na to ima li takvo djelovanje učinak samo unutar društva ili i prema trećim osobama.¹¹ Uprava pri tome mora voditi brigu o zaštiti interesa društva. Taj interes obuhvaća interes dioničara, zaposlenih i opći interes koji društvo ne smije povrijediti, jer inače može doći do propisanih sankcija prema društvu, što opet šteti društvu.¹² Budući da je društvo nositelj poduzeća,¹³ vođenje poslova društva može se poistovjetiti s vođenjem poduzeća. Članovi uprave imaju poduzetničku inicijativu i ovlast za donošenje poduzetničkih odluka, pa su dužni izvršavati, u doktrini prava društava utvrđene izvorne upravljačke funkcije, i to: poduzetničko planiranje, koordinaciju, nadzor i utvrđivanje vodećih položaja u poduzeću.¹⁴ Mjere koje oni poduzimaju moraju biti usmjerene na dugoročnu održivost poduzeća, održanje njegove trajne rentabilnosti u poslovanju i povećanje njegove vrijednosti. Uprava ne smije voditi poduzeće kao da ono postoji samo za sebe već mora skrbiti i o interesima članova društva, njegovih zaposlenika i vjerovnika kao i o javnom interesu. Kvaliteta upravljanja razmjerna je vještini usklađivanja različitih interesa kao i umješnosti ostvarivanja dobiti. Pritom ne postoji obveza

⁸ Niti predsjednik uprave ne smije naređivati ostalim članovima što im je činiti. Ibidem.

⁹ Arg. ex. čl. 240. st. 2. ZTD-a. Statutom društva može se odrediti donošenje odluka većinom članova uprave, pojedinačno vođenje poslova, pojedinačno vođenje poslova do određenog novčanog iznosa, tako da pojedini član sam vodi poslove društva dok drugi to mogu samo zajedno ili donošenjem odluke većinom glasova. Može se odrediti da predsjednik ima pravo veta na odluku većine, a ionako postoji zakonska pretpostavka da je njegov glas odlučujući u slučaju jednakog broja glasova. Više o tome vidi: Klunzinger, E., *Grundzüge des Gesellschaftsrecht*, München, 2003., str. 250.

¹⁰ O vođenju poslova može se govoriti u širem i u užem smislu. U vođenje poslova u širem smislu ulaze: a) postavljanje načela poslovne politike poduzeća koje društvo vodi, b) vođenje tog poduzeća neovisno o tome je li riječ o tekućim poslovima ili o poduzimanju neuobičajenih mjera i c) opće upravljanje društvom. Vođenje poslova u užem smislu obuhvaća samo tekuće vođenje poslova. Više o tome vidi: Barbić, J. *Pravo društava, knjiga druga – Društva kapitala, svezak II.*, Zagreb 2010., str. 537.

¹¹ Pritom nije bitno je li riječ o poduzimanju nekih pravnih ili drugih radnji. U to se ubraja odlučivanje o vođenju i organizaciji poduzeća, reklamiranje, poduzimanje radnji prema trećim osobama, uključujući zaposlene i druge članove društva, vođenje poslovnih knjiga, izrada godišnjih financijskih izvješća, dopisivanje i obavješćivanje, davanje uputa i nadzor nad zaposlenima, vođenje sporova i sudjelovanje u drugim postupcima u interesu društva i sl. Više o tome vidi: Barbić, J. *Pravo društava, knjiga druga – Društva kapitala, svezak I.*, Zagreb, 2010., str. 709. i dalje.

¹² Ibidem.

¹³ Poduzeće je organizirana gospodarska cjelina koja se sastoji od subjektivnog, objektivnog i ustrojbenog elementa. Više o tome vidi: Barbić, J., *Pravo društava, knjiga prva – opći dio*, str. 219. i dalje.

¹⁴ Izvornu upravljačku funkciju članovi uprave ispunjavaju donošenjem svojih odluka koje se odnose na utvrđivanje i razvoj upravljanja poduzećem te imaju važan utjecaj na rentabilnost poslovanja, financije i radnike. Upravljačke odluke trebaju biti povezane s dobrobiti cijelog poduzeća. Više o tome vidi: Semler, J., *Leitung und Überwachung der AG*, Berlin, 1996., str. 10. i dalje.

uprave da maksimalizira dobit, već stjecanje dobiti treba uskladiti s dužnošću obazrivosti pri sklapanju poslova koji mogu biti (pre)rizični. Stjecanje dobiti mora se podrediti trajnoj rentabilnosti poduzeća.¹⁵ Uprava je dužna pridržavati se odredbi statuta pa tako i odredbe o predmetu poslovanja društva.¹⁶ Statutom određena volja dioničara da društvo obavlja određene djelatnosti obvezuje upravu da vodi poslove društva u okviru predmeta poslovanja, ili poslove koji su u svezi s predmetom poslovanja.¹⁷ Ali to ne znači da se trebaju propuštati poslovne prilike za sklapanje poslova izvan predmeta poslovanja, primjerice kada su postojeći resursi društva ostali neiskorišteni, pa su slobodni za daljnju komercijalnu uporabu. Svakako bi „izleti“ u izvanredno poslovođstvo morali biti u podređenom položaju prema opsegu poslova koji se obavljaju unutar predmeta poslovanja, jer je propisano i prekršajno kažnjavanje društva i članova uprave ako društvo obavlja djelatnosti koje nisu upisane u sudski registar.¹⁸

Članovi uprave zastupaju društvo.¹⁹ Zastupanje društva vanjska je manifestacija vođenja poslova društva poduzimanjem pravnih radnji prema trećima. Uprava je ovlaštena poduzimati sve pravne radnje zastupanja u poslovima, pred sudom i drugim organima vlasti.

Za razliku od dioničkog društva gdje je uprava samostalna u svom radu, u društvu s ograničenom odgovornošću na temelju odredbe čl. 422. st. 2. ZTD-a skupština (članovi društva) i nadzorni odbor, ako ga društvo ima, imaju pravo davati obvezne upute upravi. Pravo davanja uputa i obveza da se po njima postupa služi provođenju poslovne politike poduzeća koje vodi društvo i oživotvorenju djelovanja skupštine.²⁰ Uprava je dužna poštovati ograničenja postavljena društvenim ugovorom, a članovi društva mogu svoju ovlast na davanje uputa prenijeti primjerice pojedinom članu

¹⁵ Uprava se treba pobrinuti da se poslovanjem društva stvara dodana vrijednost koja bi razmjerno koristila svim interesnim skupinama koje doprinose dobrobiti društva (članove društva, radnike, vjerovnike, kreditore, klijente i dr.). Ibidem.

¹⁶ Predmet poslovanja jest skup djelatnosti kojima se društvo bavi. Obavljanjem djelatnosti koje čine predmet poslovanja društvo ostvaruje svoj cilj. Predmet poslovanja postavlja granice u vođenju poslova društva. Više o tome vidi: Barbić, J., *Pravo društava*, knjiga prva – opći dio, str. 352. i dalje.

¹⁷ Odredbom čl. 35. ZTD-a propisuje se mogućnost da društvo, osim djelatnosti koje su upisane u sudskom registru, može obavljati i druge djelatnosti koje se u manjem opsegu ili uobičajeno obavljaju uz propisanu djelatnost.

¹⁸ Arg. ex. čl. 630. st. 1. t. 5. i st. 2. ZTD-a. U našem pravu ne vrijedi doktrina *ultra vires* pa je valjan pravni posao koji društvo sklopi izvan djelatnosti koje su upisane u sudski registar odnosno izvan navedenih pomoćnih djelatnosti. Članovi uprave mogu odgovarati za štetu koja proizađe iz takvog posla. Uprava nije ovlaštena stvarnim obavljanjem djelatnosti zanemariti odredbu o predmetu poslovanja društva.

¹⁹ Čl. 241. st. 1. ZTD-a. Vrhovni sud Republike Hrvatske i Visoki trgovački sud Republike Hrvatske zauzeli su stajalište da se članovi uprave moraju pridržavati internih ograničenja u ovlasti za zastupanje društva postavljenih statutom, odlukama nadzornog odbora i glavne skupštine te poslovníkom o radu uprave, ali ta ograničenja nemaju učinka prema trećim osobama. Vidi odluku Vrhovnog suda Republike Hrvatske od 05. travnja 2000. u predmetu Rev-1427/99, kao i odluku Visokog trgovačkog suda Republike Hrvatske donesenu u predmetu Pž-1084/00, od 17. listopada 2000., objavljenu u Zborniku odluka Visokog trgovačkog suda Republike Hrvatske 1994-2004, Zagreb, 2004., str. 229.

²⁰ Više o tome vidi: Barbić, J. *Pravo društava*, knjiga druga – Društva kapitala, svezak II., Zagreb, 2010., str. 373. i dalje.

društva, savjetodavnom odboru, kolegiju, vijeću ili sl.²¹ Hoće li i kada dati upute ovisi o volji skupštine društva. Član društva koji ima pravo na davanje uputa ne bi smio zlorabiti svoja ovlaštenja i postati „dirigent“ uprave tako da se ona svede na organ koji provodi njegove odluke jer bi se u tome slučaju radilo o prenošenju ovlasti za vođenje poslova društva na njega bez promjene društvenog ugovora. Za prenošenje ovlasti za vođenje poslova društva potrebna je promjena društvenog ugovora odlukom skupštine koja je donesena kvalificiranom većinom te uz sudjelovanje manjinskih članova društva, koji imaju interes da se omogući njihovo sudjelovanje u donošenju svih važnih odluka za društvo.²² Članovima društva ne može se uskraćivati pravo da sudjeluju u donošenju odluka na skupštini društva.²³ Obveza članova uprave da postupaju po uputama ograničava se njihovom dužnošću da postupaju s pozornošću urednog i savjesnog gospodarstvenika. *A contrario* kada bi članovi uprave „slijepo“ slijedili upute i mogli povrijediti standard svojeg postupanja, što može dovesti do njihove odgovornosti za štetu društvu, njegovim članovima ili vjerovnicima, kao i do kaznene i prekršajne odgovornosti.

2.1. Dužna pozornost članova uprave, upravnog odnosno nadzornog odbora i izvršnih direktora

Pozornost koju su dužni pokazati članovi uprave propisana je prisilnom odredbom čl. 252. st. 1. ZTD-a. Od članova uprave traži se da vode poslove društva s pozornošću urednog i savjesnog gospodarstvenika. Propisana dužna pozornost ne može se pooštriti niti ublažiti autonomnim statusnim ni ugovornim pravom, a vrijedi i za članove nadzornog odbora²⁴ društva kao i za koncern.²⁵ Članovi uprave moraju štititi interese društva i ne poduzimati radnje koje mu mogu uzrokovati bilo kakvu štetu. Zbog takvih dužnosti oni su podvrgnuti oštroj odgovornosti. Ona se temelji na njihovu položaju članova organa društva, a ne na ugovoru koji su sklopili s društvom. Članovi uprave odgovaraju za svaku krivnju. Ona se pretpostavlja pa je na njima teret dokaza da nema krivnje za nastalu štetu.²⁶

Mjerilo za pozornost koju mora pokazati član uprave jest način kako bi postupao samostalni voditelj poduzeća koji je svjestan svojih dužnosti i koji ne upravlja

²¹ Kakvo će tada pravo na davanje uputa imati skupština društva ovisi o uređenju društvenim ugovorom. Tako bi se moglo odrediti da unatoč prijenosu ovlasti za davanje uputa na određenog trećeg, oni zadržavaju pravo na davanje obveznih uputa u vođenju poslova društva, te da u slučaju sukoba njihove upute imaju prednost. Ako društvenim ugovorom nije posebno pravo skupštine na davanje uputa, njoj ostaje supsidijarno pravo na davanje uputa. Više o tome vidi ibidem.

²² Više o tome vidi: Lutter, M., Hommelhoff, P., GmbH-Gesetz Kommentar, 19. izdanje, Otto Schmit, Par. 43. Rbr. 15.

²³ Arg. ex. čl. 440. ZTD-a. Sudjelovanjem u radu skupštine manjinski članovi društva sudjeluju u stvaranju volje društva ostvarenjem prava glasa, dobivanja obavijesti, a tako stječu i pravo na pobijanje odluka skupštine.

²⁴ Arg. ex. čl. 272. ZTD-a.

²⁵ Na koncern se pored navedene primjenjuju i odredbe čl. 494. i 495. ZTD-a. Više o tome vidi: Barbić, J., Pravo društava, knjiga druga – Društva kapitala, svezak I., Zagreb, 2010., str. 790. i dalje.

²⁶ Ibidem.

poslovanjem svojim, nego tuđim sredstvima onako kako to čini osoba kojoj je povjerena briga o tuđim imovinskim interesima. Pritom se traži najmanje prosječna mjera ponašanja u struci određena objektivnim mjerilima koja proizlaze u svakom pojedinom slučaju iz okolnosti, te iz vrste i veličine poduzeća.²⁷ Za određivanje sadržaja pažnje dobrog gospodarstvenika mjerodavna je pažnja koju bi u istoj situaciji pokazao savjestan i brižljiv gospodarstvenik. Stupanj dužne pozornosti koji se u pravnom prometu zahtijeva ne vezuje se uz ponašanje konkretnog gospodarstvenika, nego se objektivizira te se na taj način objektivno određuje i urednost ispunjenja obveza u pravnom prometu.²⁸ Član uprave trebao bi biti profesionalac u struci koja spada u djelatnost društva, te se od njega očekuje da u vođenju poslova primijeni povećanu pozornost, koja se objektivno određuje prema pravilima dotične struke i trgovačkim običajima.²⁹ Članovi uprave ne smiju povrijediti standarde koji su proizašli iz znanja i iskustva pojedine struke, a pritom moraju upotrijebiti prosječnu mjeru pažnje koja se traži u struci u kojoj djeluje poduzeće.³⁰ Prosječna mjera pažnje u pojedinoj struci jest minimalni standard za postupanje članova uprave, pa je nepažljiv onaj član koji ne upotrebljava takvu pozornost.

Pri određivanju u čemu se sastoji pozornost članova uprave treba uzeti u obzir dužnost članova da se pridržavaju heteronomnih i autonomnih pravila kojima se uređuje unutrašnji i vanjski život društva,³¹ kao i pravila lojalnosti prema društvu i njegovim članovima,³² te pravila o kolegijalnosti unutar višečlane uprave.³³ U

²⁷ Ako ima posebna znanja, obveza je člana uprave da ih primijeni što podiže razinu pozornost koju je dužan pokazati u svom radu. Član uprave ne bi se mogao eskulpirati ponašanjem koje bi od toga odstupilo. Više o tome: *ibidem*.

²⁸ Postavljanje mjerila na subjektivnu osnovu i vezivanje uz određene prilike i postupanje konkretnog gospodarstvenika ad personam dovelo bi do nesigurnosti u pravnom prometu. Pri određivanju stupnja pozornosti uzima se u obzir pripadnost subjekta određenoj struci, koja ima posebna znanja i sposobnosti, pa se njegova pozornost uspoređuje s pozornošću pripadnika te struke kao pažnja dobrog stručnjaka. Više o tome vidi: *Pravni leksikon*, Zagreb, 2007., str. 1062.

²⁹ Odredbama čl. 10. st. 1. i 2. Zakona o obveznim odnosima, Narodne novine br. 35/05, 41/08, 125/ i 78/15. (nadalje: ZOO) propisuju se pažnja dobrog gospodarstvenika i pažnja dobrog stručnjaka.

³⁰ Više o tome vidi: Barbić, J., *Pravo društava*, knjiga druga – Društva kapitala, svezak I., Zagreb, 2010., str. 835.

³¹ Sklapajući prikladne ugovore za postizanje dobiti i ostvarivanje ciljeva društva, uprava je dužna poštovati važeće zakone, međunarodne ugovore, kao i podzakonske akte. Isto tako mora poštovati odredbe statuta, poslovnika o radu uprave, o traženju suglasnosti nadzornog odbora povodom donošenja nekih odluka, o neizvršenju ništetnih odluka i izvršenju potrebne procjene pobožnih odluka, o pravilima o zaštiti podataka, o urednom vođenju poslovnih knjiga, o sastavljanju i dostavi financijskih izvješća i sl. Članovi uprave nemaju samo obvezu pridržavati se propisa, već su dužni poduzimati mjere kojima se osigurava da društvo prema trećima postupa zakonito.

³² Kao upravitelji tuđih imovinskih interesa, članovi uprave imaju obvezu na lojalnost prema društvu i stoga pri vođenju poslova moraju voditi brigu o interesima društva. Ne smiju vlastite interese pretpostaviti interesima društva ili iskoristiti položaj člana u vlastitu korist. Općenito vrijedi da ukoliko postoji sukob interesa, član uprave mora biti u jednakom položaju kao treća osoba izvan društva, ili se unutar društva treba donijeti odluka kojom će odobriti takav posao. Više o tome vidi: Barbić, J., *Pravo društava*, knjiga druga – Društva kapitala, svezak I., Zagreb, 2010., str. 835.

³³ Obveza zajedničke kolegijalne suradnje znači da se članovi uprave moraju uzajamno informirati o važnim poslovnim događajima, tako da svi budu kadri temeljem zaprimljenih informacija provoditi i nadzor nad radom pojedinog člana. Pritom su dužni poštovati većinsku odluku uprave, ali i uzeti u obzir i razloge onih članova koji su u manjini.

zahtijevani standard ponašanja člana uprave ubraja se i obveza da se drži tajnim sve ono što član uprave sazna o povjerljivim podacima i tajnama glede djelovanja društva i njegovih klijenata.³⁴

Dužna pozornost i odgovornost članova nadzornog odbora razlikuje se od članova uprave, s obzirom na to da je osnovni posao člana nadzornog odbora obavljati nadzor nad radom uprave koja vodi poslove društva. Pravni standard urednog i savjesnog gospodarstvenika postavlja se i kao standard ponašanja članova nadzornog odbora jer se odredbom čl. 272. ZTD-a upućuje na odgovarajuću primjenu odredbe čl. 252. ZTD-a. Članovi nadzornog odbora dužni su djelovati u interesu društva i obvezni su čuvati kao poslovnu tajnu sve ono što saznaju iz povjerljivih izvješća i danih savjeta u društvu. Radi toga svaki član nadzornog odbora mora imati najmanje ona znanja i sposobnosti koji su potrebni da može bez tuđe pomoći razumjeti i prosuditi sva normalna poslovna zbivanja.³⁵ Time se određuje najniža mjera znanja i pažnje koju mora pokazati svaki član nadzornog odbora. Riječ je o objektivnom mjerilu utemeljenom na prosječnoj mjeri pažnje koja se pokazuje u struci.³⁶ Sadržaj pozornosti koju moraju pokazivati članovi nadzornog odbora pretežito neposredno ili posredno mora proizlaziti iz zakona.³⁷ Poduzetnička odluka bila bi davanje suglasnosti na radnje i propuštanje uprave društva. Bitno je da se članovi nadzornog odbora prethodno primjereno obavijeste o tome o čemu moraju odlučiti i da pritom djeluju u interesu društva pa se tada mogu pozvati na pravilo o slobodnoj poslovnoj prosudbi.

Pravni standard pozornosti dobrog i savjesnog gospodarstvenika primjenjuje se i na članove upravnog odbora na odgovarajući način, pri čemu se uzimaju u obzir zakonske odredbe, kojima se uređuje odgovornost članova uprave, ali i odgovornost članova nadzornog odbora ovisno o tome radi li se o izvršnim ili neizvršnim

³⁴ Poslovnom tajnom obuhvaćene su sve činjenice koje nisu javno poznate, nego ih zna samo određeni krug osoba i koje treba prema izraženoj ili predmnijevanoj volji društva držati tajnim pa u pogledu njih postoji opravdani gospodarski interes da ih se takvima i drži. To su primjerice poslovno-tehničke informacije kao što su proizvodni postupci, recepture, podaci o istraživanjima, unapređenjima i dr., informacije poslovne naravi kao što su, primjerice, popis ili krug klijenata, strategija prodaje i marketinga, ugovori o kreditu, poslovni planovi svih vrsta i dr. Više o tome vidi: Barbić, J., Pravo društava, knjiga druga – Društva kapitala, svezak I., Zagreb, 2010., str. 797.

³⁵ Više o tome vidi: Barbić, J., Pravo društava, knjiga druga – Društva kapitala, svezak I., Zagreb, 2010., str. 918. i dalje.

³⁶ Samo onaj tko je sposoban steći sliku o gospodarskom položaju društva na temelju izvješća uprave, poslovnih zbivanja i izvješća revizora može prosuditi zadovoljavaju li vođenje poslova društva i izvješća koja podnosi uprava zahtjevima propisanim zakonom i je li rad nadzornog odbora dobro organiziran. Nema li takva svojstva, član nadzornog odbora, već samim time što se prihvatio posla kojemu nije dorastao, ne pokazuje pozornost koja se od njega zahtijeva u obavljanju funkcije člana nadzornog odbora. Vidi: *ibidem*.

³⁷ Primjerice: a) obveza suradnje u radu plenuma nadzornog odbora i u njegovim povjerenstvima i odborima, naročito sudjelovanje u raspravi i donošenje odluka, b) obveza sudjelovanja u organiziranju rada, c) obveza biti informiran objašnjavanjem i ispitivanjem izvješća uprave, d) obveza zahtijevati daljnja izvješća i uvid u poslovne knjige i dokumente, e) obveza paziti na postojanje i učinak sustava unutrašnjeg nadzora, f) obveza imati o svim relevantnim odlukama vlastitu prosudbu i stajalište koje iznosi, g) obveza u slučaju indicija da su članovi uprave povrijedili svoje obveze pridonijeti postupanju u vezi s tim i sl. *Ibidem*.

direktorima upravnog odbora.³⁸ Izvršni direktori vode poslove društva i zastupaju ga.³⁹ Oni djeluju na način na koji djeluje uprava društva pa je, sukladno tomu, njihova odgovornost gotovo izjednačena s odgovornošću članova uprave. Od njih se prilikom vođenja poslova društva očekuje povećani stupanj pozornosti, dok se za neizvršne direktore, čija funkcija ima sličnosti s funkcijom članova nadzornog odbora, primjenjuju odredbe koje se primjenjuju na pozornost članova nadzornog odbora.⁴⁰ Kada je dioničko društvo svoje organe ustrojilo po monističkom modelu, upravni je odbor ovlašten davati naputke i upute za rad izvršnim direktorima. To znači da su izvršni direktori dužni izvršavati neku radnju sukladno uputama neizvršnih direktora. Za razliku od toga, kod dualističkog ustroja organa, nadzorni odbor nadzire vođenje poslova, te samo ukoliko se to predvidi statutom, daje suglasnost na odluke uprave, dok uprava vodi poslove samostalno i na vlastitu odgovornost.⁴¹

2. 2. Odgovornost članova uprave i izvršnih direktora prema vjerovnicima društva

Članovi uprave odgovaraju za štetu koja nastaje kao posljedica neurednog i/ili nesavjesnog poslovanja društva. Odgovornost traje od njihova imenovanja na položaj člana uprave do prestanka funkcije u upravi. Za štetu odgovaraju i osobe čije imenovanje za članove uprave nije valjano, ali su obavljali posao člana uprave.⁴² Isto tako, za štetu odgovaraju i osobe koje su imenovane na položaj člana uprave, a ne ispunjavaju uvjete koji su određeni u čl. 239. ZTD-a. Ako se šteta društva zasniva na povredi obveza od strane više članova uprave, oni odgovaraju prema društvu i njegovim vjerovnicima kao solidarni vjerovnici.⁴³ Da bi članovi uprave solidarno odgovarali potrebno je da su kod svakog od njih ispunjene pretpostavke

³⁸ Arg. ex. čl. 272k. ZTD-a.

³⁹ Čl. 272.i. st. 2. i sčl 272.m. ZTD-a.

⁴⁰ Čl. 272.k. kojim se upućuje na odgovarajuću primjenu čl. 272. i 252. ZTD-a.

⁴¹ Čl. 240. ZTD-a.

⁴² Da bi se osoba koja činjenično obavlja posao člana uprave bez imenovanja na tu funkciju (faktični član uprave) mogla svrstati pod člana uprave koji odgovara za štetu koja je nastala povredom obveza u vođenju poslova društva, moraju se ispuniti posebne pretpostavke. Nije dovoljan samo interni utjecaj na valjano imenovanog člana uprave, kao npr. intenzivne upute većinskog člana društva, već faktični član treba stvarno „sudbinu društva držati u svojim rukama“. Time faktični član uprave trajno obilježava vođenje poslova društva. Prema pravnom shvaćanju Visokog trgovačkog suda koje je objavljeno u Izboru odluka Visokog trgovačkog suda Republike Hrvatske, br. 17, Zagreb, 2012., str. 83, zauzet je pravni stav da faktični članovi uprave odgovaraju za štetu kao i pravilno izabrani članovi uprave. Za odgovornost za štetu nije bitno je li član uprave sklopio ugovor s društvom. Odgovarat će i član uprave koji nije upisan u sudski registar. Odgovornost za štetu ne prestaje već s pravnim prestankom njegova položaja nego kada je član uprave činjenično prestao obavljati svoju funkciju. Više o tome vidi: Barbić, J., Pravo društava, knjiga druga – Društva kapitala, svezak I., Zagreb, 2010., str. 802. i dalje.

⁴³ Arg. ex. čl. 252. st. 2. ZTD-a i čl. 1107. st. 1. ZOO-a.

odgovornosti za štetu odnosno da svaki povredom dužne pozornosti nanese društvu štetu.⁴⁴

Za odgovornost za štetu treba postojati odgovarajuća uzročnost koja se određuje prema adekvatnom kauzalitetu.⁴⁵ Za štetu nije nužno da je nastalo smanjenje imovine društva, nego da je radnja ili propuštanje člana uprave utjecalo na tu imovinu, što može značiti i da imovina nije očekivano povećana. Na članu uprave je teret dokaza da njegova radnja odnosno propuštanje nisu značili povredu njegove obveze te da nisu bili skrivljeni.⁴⁶ Član uprave može dokazivati da su ispunjene pretpostavke koje se traže za primjenu pravila o poslovnoj prosudbi, u kojem slučaju nema njegove odgovornosti prema društvu pa tada ne bi bilo uopće mjesta njegovoj odgovornosti za štetu počinjenu društvu.⁴⁷

Članovi uprave za štetu mogu odgovarati društvu (tzv. unutrašnja odgovornost), ali i njegovim dioničarima i vjerovnicima (tzv. vanjska odgovornost).⁴⁸ Vjerovnik koji ne može svoju tražbinu namiriti od dioničkog društva može, na temelju odredbe čl. 252. st. 5. ZTD-a, postaviti zahtjev za naknadu štete od članova uprave. Odredbe ZTD-a o dužnoj pozornosti i odgovornosti članova uprave služe zaštiti kapitala društva i u načelu su prisilnopravne prirode, a prijetnja za moguću odgovornost

⁴⁴ To će prije svega biti u slučaju radnji ili propusta kod njihove zajedničke nadležnosti za poduzimanje pojedinih poslova. Za upravu s više članova vrijeđi načelo skupne odgovornosti. Ali članovi uprave odgovaraju za vođenje poslova društva s pozornošću urednog i savjesnog gospodarstvenika. Ako članovi uprave zajednički odlučuju o svim pitanjima u vođenju poslova društva jer između njih nije izvršena podjela poslova, odgovarat će za štetu ako su pri donošenju odluka ostali pasivni i nisu kritički prosuđivali ono o čemu se odlučuje, kao i ako aktivno nisu sudjelovali u sprečavanju donošenja štetne odluke za društvo. Ako će donesena odluka prouzročiti štetu društvu, nije dovoljno da je član uprave glasovao protiv takve odluke, već on mora poduzeti radnje kako bi se spriječilo njezino provođenje. On će odgovarati ako o tome ne obavijesti nadzorni odbor. Svi članovi uprave dužni su provoditi nadzor kako bi se donesene odluke uredno i pravilno provele te u slučaju potrebe poduzeti primjerene mjere radi otklanjanja nedostataka ili nepravilnosti u njihovu provođenju. Članovi uprave odgovarat će društvu za štetu ako su propustili provesti dužni nadzor odnosno ako su ostali pasivni nakon utvrđenih nepravilnosti ili nedostataka. Više o tome vidi: Barbić, J., Pravo društava, knjiga druga – Društva kapitala, svezak I., Zagreb, 2010., str. 802. i dalje.

⁴⁵ Da bi članovi uprave odgovarali za štetu, potrebno je da se u konkretnom slučaju ispune sljedeće pretpostavke: a) osobe odgovorne za štetu, b) štetna radnja, c) šteta, d) uzročna veza i e) krivnja. Sve navedene pretpostavke trebaju biti kumulativno ispunjene. Ibidem.

⁴⁶ Za odgovornost je dovoljno postojanje bilo kojeg stupnja krivnje. Na temelju odredbe čl. 252. st. 2 ZTD-a, članovi uprave dužni su u slučaju spora dokazati da su primijenili pozornost urednog i savjesnog gospodarstvenika. S obzirom da teret dokaza pada na tužene članove uprave, takvo pravilo o teretu dokazivanja predstavlja odstupanje od općeg procesnog pravila da je tužitelj dužan dokazivati sve pretpostavke svojeg zahtjeva. Samo šteta koju su članovi uprave prouzročili povredom svojih obveza opravdava primjenu pravila o obrnutom teretu dokazivanja.

⁴⁷ Članovima uprave ne može se pripisati krivnja osoblja koja radi u društvu, jer član uprave nije poslodavac osobama koje su u društvu zaposlene. No, krivnja člana uprave tada bi se prema okolnostima mogla izvesti iz propusta u izboru takvih osoba (culpa in eligendo), nadziranju njihova rada (culpa in inspiciendo) ili davanju uputa (culpa in instruendo), ako time povrijeđi svoju obvezu vođenja poslova onako kako je to dužan činiti. Vidi: Barbić, J., Pravo društava, knjiga druga – Društva kapitala, svezak I., Zagreb, 2010., str. 802. i dalje.

⁴⁸ Više o tome vidi: Wollhöfer, W., Peltzer, M., Müller W., Die Haftung von Vorstand Aufsichtsrat Wirtschaftsprüfer, München, 2008., str. 21. i dalje.

za počinjenu štetu vjerovnicima doprinosi njihovom korektnom postupanju.⁴⁹ Nije bitna pravna osnova nastajanja obveze društva. Traži se da društvo ne može (objektivno nije kadro) podmiriti obvezu. Bitno je da društvo nije podmirilo obvezu kada je to moralo i moglo učiniti, a sada to više ne može.⁵⁰ Navedenom je odredbom osnažen položaj vjerovnika. Da bi dokazao kako ne može tražbinu namiriti od društva, vjerovnik ne mora prije toga ustati s tužbom protiv društva i prema njemu neuspješno pokušati ovrhu, ali nije dovoljno ni to da društvo odbije podmiriti obvezu.⁵¹ Bitno je da društvo ne može platiti, što treba utvrditi prema okolnostima. Tužitelj bi morao dokazati da mu društvo ne može ispuniti obvezu.⁵² Vjerovnik ostvaruje pravo društva prema članu uprave zbog njegove odgovornosti za štetu društvu i traži da mu član uprave podmiri iznos tražbine koju član uprave ima prema društvu.⁵³ Vjerovnik može pokrenuti sudski postupak protiv društva radi podmirenja njegove tražbine i sudski postupak za naknadu štete protiv člana uprave. Član uprave ne bi mogao uspješno istaći prigovor da se između vjerovnika i društva vodi spor o čijem ishodu i podmirenju ili nepodmirenju obveze društva ovisi ispunjenje specifične pretpostavke da se protiv njega može postaviti zahtjev za naknadu štete. Pravomoćna presuda kojom se članu uprave nalaže plaćanje obveze prema društvu ne sprečava donošenje presude kojom se članu uprave nalaže da naknadi štetu vjerovniku. S obzirom na opće pravilo da vjerovnik može biti namiren samo jednom, ako član uprave podmiri zahtjev društva za naknadu štete, vjerovnik više ne bi mogao ostvariti tražbinu prema članu uprave.⁵⁴ Članovi uprave odgovarati će za štetu vjerovnicima bez obzira na to što se njihova radnja, koja nije usklađena sa standardom dužne pozornosti, temeljila na odluci glavne skupštine.⁵⁵

Izvršni direktori, kao voditelji operativnih poslova društva, imaju sličan položaj članovima uprave pa je i njihova odgovornost bliska odgovornosti članova uprave. Međutim, treba imati u vidu da oni nisu samostalni u donošenju poduzetničkih odluka već su dužni poštovati rukovodne odluke upravnog odbora, pa u tome smislu

⁴⁹ Vidi: Barbić, J., Pravo društava, knjiga druga – Društva kapitala, svezak I., Zagreb, 2010., str. 813. i dalje.

⁵⁰ Ibidem.

⁵¹ Visoki trgovački sud Republike Hrvatske je u predmetu Pž-8360/03 (odluka je objavljena u Izboru odluka Visokog trgovačkog suda Republike Hrvatske, br. 12, str. 136-137) zauzeo je stajalište da se nemogućnost podmirenja tražbine od društva ne mora dokazivati neuspješno provedenim ovršnim postupkom ili nekim drugim postupkom, ali je isticanjem zahtjeva za naknadu štete od članova uprave vjerovnik dužan upozoriti na činjenicu da mu društvo ne može ispuniti obvezu i to dokazati. Ibidem.

⁵² Tako bi pretpostavka za podizanje tužbe bila ispunjena ako bi, primjerice, društvo obustavilo plaćanja tako što je blokirano ili se inače dokaže da ne podmiruje svoje obveze. To se može dokazati i pozivanjem na druge vjerovnike kojima u to vrijeme nisu bile podmirene dospjele obveze ili na neuspješne pokušaje ovrhe drugih vjerovnika protiv društva. Ibidem.

⁵³ Iako je riječ o ostvarenju prava društva, vjerovnik tužbom traži da mu član uprave podmiri tražbinu neposredno, a ne s naslova odgovornosti za štetu najprije plati društvu, pa da mu nakon toga društvo isplati ono što mu je platio članu uprave. Riječ je o zakonom posebno statuiranom pravu vjerovnika da ostvaruje pravo društva (čl. 252. st. 5. ZTD-a). Nije riječ o samostalnom zahtjevu vjerovnika, nego o zahtjevu koji je akcesoran zahtjevu što ga društvo ima prema članu uprave. Ibidem.

⁵⁴ Ibidem.

⁵⁵ Arg. ex. čl. 252. st. 5. ZTD-a.

treba prosuđivati i njihovo djelovanje. Nedostatak njihove samostalnosti u radu treba biti jedna od premisa u donošenju zaključka o njihovom savjesnom djelovanju.

2.3. Odgovornost članova nadzornog odnosno upravnog odbora prema vjerovnicima društva

Vjerovnici mogu postavljati zahtjev za naknadu štete i protiv članova nadzornog odbora toga društva. U slučaju da svoju tražbinu ne mogu naplatiti od društva iz razloga što članovi nadzornog odbora nisu postupali s dužnom pozornošću. Kako oni ne vode poslove društva, već obavljaju nadzor nad radom uprave, mogu im se samo predbaciti propusti u obavljanju nadzora. Pri tome mora pokazati najmanje prosječnu mjeru pozornosti u obavljanju mjera nadzora. Kako nadzorni odbor djeluje na radnje uprave samo tako da na njih daje suglasnost, trebalo bi uzeti da bi u takvom slučaju morao zatražiti od uprave da se obrati za davanje suglasnosti i uskratiti je.⁵⁶ Budući da inače nadzorni odbor u pravilu djeluje *ex post*, takva odgovornost, ako članovi nadzornog odbora nisu prije znali za opasnost poduzimanja neke radnje uprave ili za njezin propust, u pravilu dolazi u obzir samo u slučajevima kada je dana suglasnost za radnje uprave, tj. kada bi nadzorni odbor dao suglasnost upravi da poduzme neku radnju zbog koje bi došlo do odgovornosti članova uprave za štetu.⁵⁷ Odgovornost za štetu mogla bi se zasnovati i na tome što članovi nadzornog odbora – ako nakon što uprava poduzme radnju ili učini propust, ali društvo još može podmiriti obvezu – na to ne upozore članove uprave i tako utječu na to da se obveza podmiri. Mora, naime, postojati uzročnost između propuštanja dužne pozornosti članova nadzornog odbora i s time nastale štete. Uzročnost postoji ako šteta ne bi nastala da su članovi nadzornog odbora postupali s dužnom pozornošću.⁵⁸

Članovi upravnog odbora mogu biti izvršni i neizvršni direktori. Njihova odgovornost za nastalu štetu vjerovnicima društva razlikuje se s obzirom na razliku u ovlastima i posljedično dužnoj pozornosti. Izvršni direktori kao voditelji operativnih poslova društva imaju sličan položaj članovima uprave, ali značajna je razlika u dužnosti prvih da svoje djelovanje podrede uputama neizvršnih direktora, dok članovi uprave vode poslove društva samostalno i nisu se dužni podvrgavati poslovodnim uputama nadzornog odbora, kontrolnog dioničara ili nekoga izvan društva. Ako bi se oni podvrgavali nečijoj volji, time bi povrijedili dužnost postupanja u skladu s propisanim standardom. Odgovornost članova je subjektivna

⁵⁶ Vidi: Barbić, J., Pravo društava, knjiga druga – Društva kapitala, svezak I., Zagreb, 2010., str. 922. i dalje.

⁵⁷ Tako i Visoki trgovački sud Republike Hrvatske u odluci od 19. veljače 2008. u predmetu Pž-5270/04, objavljenoj u Izboru odluka Visokog trgovačkog suda Republike Hrvatske, br. 14, studeni 2008.

⁵⁸ Bitno je utvrditi da je društvo došlo u stanje da ne može podmiriti obvezu, iako je to prije moglo i trebalo učiniti, ali zbog propuštanja dužne pozornosti članova nadzornog odbora to više ne može. Vidi odluku Visokog trgovačkog suda Republike Hrvatske u odluci od 29. siječnja 2008. u predmetu Pž-7909/05, objavljenoj u Izboru odluka Visokog trgovačkog suda Republike Hrvatske, br. 15, studeni 2009. Više o tome vidi: Barbić, J., Pravo društava, knjiga druga – Društva kapitala, svezak I., Zagreb, 2010., str. 923.

i individualna, pretpostavke odgovornosti određuju se odvojeno za svakog člana upravnog odbora, a ako odgovara više njih, njihova je odgovornost solidarna i neograničena jer odgovaraju cijelom svojom imovinom.⁵⁹

3. ODGOVORNOST ČLANOVA UPRAVE I IZVRŠNIH DIREKTORA ZBOG NEPLAĆANJA POREZA

Dužnost je članova uprave da svoje poduzetničke odluke utemelje na financijskim, investicijskim i kadrovskim planovima.⁶⁰ Godišnje izvješće o stanju društva koje uprava podnosi glavnoj skupštini treba sadržavati i stav i viziju uprave o očekivanom razvoju društva u budućnosti, što obuhvaća i planiranje budžeta društva za narednu poslovnu godinu.⁶¹ Odredbama OPZ-a nalaže se opreznom obvezniku da vodi poslovne knjige,⁶² da prijavi porez⁶³ i da surađuje s poreznim tijelom prilikom utvrđivanja poreza.⁶⁴ Poreznim propisom nametnute obveze društva trebaju izvršavati članovi uprave i izvršni direktori koji kao porezni jamci odgovaraju zakonito utvrđivanje i plaćanje poreza. Njihova je najvažnija obveza u poreznopravnom smislu briga o tome da se porez pravovremeno utvrdi, prijavi i plati. Prilikom planiranja financijskih tijekova trebaju u društvu predvidjeti i osigurati sredstva kojima će se pravovremeno platiti porez.

Odgovornost članova uprave i izvršnih direktora trgovačkih društva kapitala za neplaćanje poreznog duga uređena je odredbama čl. 29. i 31. Općeg poreznog zakona. U tome legislativnom instrumentu odredbama čl. 29. propisuje se odgovornost osoba koje vode poslove društva i povezanih osoba, a čl. 31. uređuju se slučajevi njihove pretpostavljene odgovornosti. Članovi uprave i izvršni direktori društva kapitala odgovaraju kao porezni jamci ako pri vođenju poslova društva zlorabljavaju svoje ovlasti što ima za posljedicu nemogućnost ispunjenja obveza iz porezno-dužničkog odnosa i oštećenje poreznog tijela. Porezni jamac odgovara za porezni dug ako ga u roku nije platio porezni obveznik.⁶⁵ Postupak utvrđivanja zlorababe prava iz porezno-dužničkog odnosa⁶⁶ dio je poreznog postupka koji porezno tijelo po službenoj dužnosti pokreće i provodi nad poreznim jamcima.

⁵⁹ Barbić, J., Pravo društava, knjiga druga – Društva kapitala, svezak I., Zagreb, 2010., str. 1035.

⁶⁰ Više o tome vidi: Spindler, G., Stilz, E., Kommentar zum Aktiengesetz, München, 2007., Par. 93. rdn. 48. U društvima s monističkim ustrojem organa izvršni direktori prilikom poslovnog planiranja moraju uvažavati smjernice, upute i preporuke koje im daje upravni odbor, pa se za njih može kazati da samostalno izrađuju poslovne planove, jedino ako ih upravni odbor za to ovlasti.

⁶¹ Arg. ex. čl. 250a. ZTD-a.

⁶² Čl. 62. OPZ-a.

⁶³ Čl. 73. OPZ-a.

⁶⁴ Čl. 77. – 95. OPZ-a.

⁶⁵ Čl. 38. st. 1. OPZ-a.

⁶⁶ Na temelju čl. 20 OPZ-a određuje se da je porezno-dužnički odnos dio porezno-pravnog odnosa u kojem sudionici porezno-dužničkog odnosa (porezno tijelo, porezni obveznik i porezni jamac) ostvaruju svoja prava i obveze.

Dvije su pretpostavke odgovornosti poreznog jamca za porezni dug društva koje se moraju ispuniti kumulativno: a) nemogućnost naplate poreznog duga od poreznog obveznika primjenom svih mjera prisilne naplate i b) dokazano postupanje koje ima obilježje zlorabe prava.⁶⁷ Prije pokretanja postupka protiv poreznog jamca porezno tijelo mora na temelju ovršnih i vjerodostojnih isprava pokušati provesti ovrhu nad imovinom trgovačkog društva kao poreznog obveznika.⁶⁸ Tak ako se iscrpe mjere prisilne naplate i izjalovi naplata poreza od trgovačkog društva, otvara se mogućnost da se u poreznom postupku utvrdi činjenica protupravnog postupanja članova uprave i izvršnih direktora i njihove osobne odgovornosti za porezni dug društva. Kada se ustanovi nemogućnost ispunjenja obveza trgovačkog društva i posljedično oštećenje poreznog tijela, to tijelo se može uhvatiti za „slamku spasa“ i pokušati utjerati utvrđeni porezni dug od „odgovornih“ osoba koje su vodile poslove društva i zastupale ga. Članovi uprave i izvršni direktori dužni su surađivati s poreznim tijelom ako postoje indicije da je nemogućnost naplate poreznog duga posljedica njihova djelovanja ili propuštanja.⁶⁹ Protupravnost postupanja direktora nomotehnički se uobličuje kao „zloraba ovlasti“ pri vođenju poslova društva. Taj uopćeni pravni standard utemeljuje se na općem obveznom pravnom načelu zabrane ostvarenja prava protivno cilju zbog kojeg je ustanovljeno ili priznato.⁷⁰ Odgovornost članova uprave i izvršnih direktora u pravu društava vezuje se uz povredu njihove obveze na vođenje poslova društva u skladu s pozornošću urednog i savjesnog gospodarstvenika. Radi toga se može kazati da se zloraba ovlasti pri vođenju poslova društva odnosi na vođenje poslova društva protivno dužnoj pozornosti. Odgovornost članova uprave i izvršnih direktora zbog neisplate poreznog duga je OPZ-om utemeljena odgovornost za štetu čiji je opseg ograničen visinom toga duga.⁷¹ Ustavni sud Republike Hrvatske povodom odluke o naplati poreznog duga u sentenci odluke iznosi stajalište da obveza poreznih jamaca nije njihova nova obveza, jer „postojeće obveze odgovornih osoba u društvima s ograničenom odgovornošću samo su preciznije određene i prilagođene porezno-dužničkom odnosu“.⁷² Uprava svojim postupanjem ili pasivnošću ne smije povrijediti javni poredak, pa tako ni porezne propise. Obveza izvršenja porezne obveze nije poduzetnička odluka koja se donosi na temelju svrsishodnosti, već je uspostavljena prisilnim poreznim propisima. Kako poštovanje prava nije poduzetnička odluka,

⁶⁷ Arg. ex. čl. 32. i čl. 172. OPZ-a.

⁶⁸ Arg. ex. 172. st. 2. i čl. 136. OPZ-a.

⁶⁹ Odredbu čl. 69. OPZ-a na temelju koje je porezni obveznik dužan tijekom poreznog postupka sudjelovati u utvrđivanju činjeničnog stanja na način da potpuno i istinito iznosi činjenice bitne za oporezivanje te da za svoje tvrdnje ponudi dokaze, treba na primjeren način primijeniti i na porezne jamce.

⁷⁰ Zabrana zlorabe prava propisana je čl. 6. ZOO-a.

⁷¹ Isto vrijedi i za par. 69. Poreznog zakona (Abgabenordnung) Savezne republike Njemačke. Više o tome vidi: Wollhöfer, W., Peltzer, M., Müller W., Die Haftung von Vorstand Aufsichtsrat Wirtschaftsprüfer, München, 2008., str. 85.

⁷² Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske br. U-III-7108/20014, 30. lipnja 2016. Odluka se odnosi na odredbe čl. 26.a i 26.b OPZ-a koji je prestao važiti 1. siječnja 2017. stupanjem na snagu novog OPZ-a, ali se sadržaj navedenih odredbi nije značajnije izmijenio.

isključuje se mogućnost zaštite članova uprave ili izvršnih direktora na temelju pravila slobodne poslovne prosudbe.⁷³

Upravu društva s ograničenom odgovornošću ne obvezuju upute pojedinih članova društva ili nadzornog odbora, ako ga društvo ima, koje su protivne načelu savjesnosti i poštenja i/ili dobrim običajima jer bi u suprotnom njezini članovi djelovali protivno standardu dužne pozornosti. Isto se može reći i za upute kod kojih postoji ozbiljna opasnost da će dovesti do umanjenja imovine društva na štetu vjerovnika ili plaćanje nakon nastupanja stečajnih razloga. Uprava ne bi smjela izvršavati ni očito gospodarski nesvrhovite odluke, kao ni ništetne odluke odnosno upute skupštine ili nadzornog odbora. U navedena ograničenja svakako spadaju i upute o neplaćanju poreza ili izbjegavanju njegovog plaćanja jer su one protivne prisilnim propisima, pa stoga ništetne.

Zloupotreba ovlasti pri vođenju poslova koja inducira odgovornost uprave i izvršnih direktora za štetu razrađuje se u čl. 29. st. 2. nabrojanjem slučajeva u kojima povrede njegovih odredbi kojima se nešto zabranjuje osobito dovode do odgovornosti članova uprave za štetu. Riječ je o tome kad se protivno prisilnim propisima i pravilima struke: a) preusmjeravaju novčani tijekovi na druge pravne ili fizičke osobe radi izbjegavanja plaćanja poreznih obveza, b) kad se koristi društvo radi postizanja ciljeva koje ne bi sam mogao postići, a koji su zabranjeni i c) kad se umanjenje ili otuđuje imovina društva ako je isto za posljedicu imalo nemogućnost plaćanja obveza iz porezno-dužničkog odnosa. U poreznom postupku u kojem se utvrđuje postojanje obveze poreznog jamca vrijede pravila o teretu dokazivanja utvrđena u čl. 88. OPZ-a po kojem svaki sudionik snosi teret dokaza za iznijete činjenice. Preusmjeravanje novčanih tijekova radi ispunjenja dospjelih novčanih obveza poduzetnička je odluka. Članovi uprave odnosno izvršni direktori na temelju poduzetničke svrsishodnosti odlučuju o financijskim pitanjima u društvu. Kada donose odluku o nekom plaćanju, a što obuhvaća i preusmjeravanje novčanih tijekova, mogu svoje postupke opravdati poduzetničkim razlozima i sukladno pravilu slobodne poslovne prosudbe izbjeci upravnu i sudsku kontrolu svojeg postupanja. Norma materijalnog prava društava⁷⁴ štiti člana uprave odnosno izvršnog direktora ukoliko on dokaže da je konkretno plaćanje ili „preusmjeravanje novčanih tijekova“ bila poduzetnička odluka,⁷⁵ da je razumno pretpostavio da djeluje na dobrobit društva, da pritom nije bilo prevelikog rizika, da nije bilo sukoba interesa i da je djelovao u dobroj vjeri. Time se štiti slobodna poduzetnička prosudba članova uprave odnosno izvršnih direktora. Ukoliko oni ne bi mogli dokazati navedene

⁷³ Pravilo slobodne poslovne prosudbe na temelju čl. 252. st. 1. ZTD-a propisuje kako član uprave ne postupa protivno obvezi o načinu vođenja poslova društva ako pri donošenju poduzetničke odluke smije na temelju primjerenih informacija razumno pretpostaviti da djeluje na dobrobit društva.

⁷⁴ Pravilo slobodne poslovne prosudbe impostirano je u odredbi čl. 252. st. 1. ZTD-a.

⁷⁵ O poduzetničkoj je odluci riječ kad se odlučuje na temelju poduzetničke svrsishodnosti pa uprava slobodno odlučuje onako kako je odlučila, ali može i drukčije. Pri tom uprava mora djelovati u okviru granica postavljenih zakonom, statutom, poslovnikom o radu i ugovorom koji su članovi sklopili s društvom, jer tada nema slobodnog odlučivanja. No povreda ugovora koji društvo sklopi s trećim osobama potpada pod poduzetničko odlučivanje. Više o tome vidi: Barbić, J., Pravo društava, knjiga druga – Društva kapitala, svezak I., Zagreb, 2010., str. 794. i dalje.

pretpostavke, a porezno tijelo dokaže da je nemogućnost naplate poreznog duga upravo posljedica odluke o „preusmjeravanju novčanih tijekova“, samo bi tada mogla doći u obzir osobna odgovornost članova uprave i izvršnih direktora kao poreznih jamaca. Ako članovi uprave i izvršni direktori izvrše drugu, primjerice navedenu radnju kao pretpostavku oštećenja poreznog tijela, pa koriste društvo radi postizanja ciljeva koje ne mogu sami postići i koji su zabranjeni, jasno je da povređuju obvezu o postupanju s dužnom pozornošću. Ako se takva radnja, stavljena im na teret, i dokaže, oni bi trebali svojom imovinom odgovarati za štetu koja je zbog neplaćanja poreza nastala poreznom tijelu. Umanjenje ili otuđenje imovine društva treća je primjerice navedena pretpostavka osobne odgovornosti članova uprave i izvršnih direktora kao poreznih jamaca za porezni dug društva. Njezino neprecizno, preširoko i preopćenito propisivanje, *prima facie*, uspostavlja jamstvenu odgovornost članova uprave i izvršnih direktora za poslovanje društva. Članovi uprave vode poslove na vlastitu odgovornost, što znači da se ne trebaju podvrgavati poslovodnim uputama drugih organa ili pojedinih dioničara,⁷⁶ ali isto tako oni ne odgovaraju za poslovni neuspjeh društva ukoliko su se pridržavali pravila o dužnoj pozornosti pri vođenju poslova društva. Moguće je da poslovni neuspjeh društva bude razlog za uskratno razrješnice članu uprave, ali to ne mora biti uvjet za njegovu imovinsku odgovornost prema društvu. Nespretno sročena sintagma „otuđenje imovine“ previđa činjenicu pravnog određenja imovine kao skupa prava koji pripadaju nositelju umanjenih za obveze. Ako se neki predmet otuđuje prodajom, imovinska masa se rekonstituirala tako da umjesto objekta prodaje u imovinsku masu ulazi novac ili tražbina s osnova pravnog posla. Promjena u imovinskoj masi može utjecati na vrijednost imovine, ali i ne mora, što ovisi o kvaliteti sklopljenog pravnog posla. Porezno tijelo može se pozvati na navedenu pretpostavku jedino ako može dokazati da je umanjenje imovine društva kao uzrok neplaćanja poreza posljedica radnji koje se nisu poduzele s pozornošću urednog i savjesnog gospodarstvenika. *A contrario*, kako je riječ o poduzetničkoj odluci, članovi uprave i izvršni direktori mogu se skloniti u „zavjetrinu“⁷⁷ pravila slobodne poslovne prosudbe.

Pored prethodno navedenih radnji, odredbom čl. 31. OPZ-a propisuju se dodatne pretpostavke za odgovornost osoba koje vode poslove društva. Pretpostavlja se da postoji njihova odgovornost za porezni dug društva ako članovi uprave ili izvršni direktori:

1. prividno ili besplatno prenese imovinu na trgovačko društvo, koje su osnovali sami ili s drugim osobama ili na drugi način cijelu ili dio imovine prividno prodaju,

⁷⁶ To nije slučaj kod izvršnih direktora koji se trebaju podvrgavati uputama upravnog odbora, kao i direktora društva s ograničenom odgovornošću koji se načelno podvrgavaju uputama skupštine ili pojedinih članova društva.

⁷⁷ U doktrini prava društava za pravilo slobodne poslovne prosudbe kaže se da predstavlja sigurnu luku ili utočište za poduzetnički slobodno djelovanje onih članova uprave koji poštuju zahtijevani standard dužne pozornosti. Više o tome vidi: Wollhöfer, W., Peltzer, M., Müller W., Die Haftung von Vorstand Aufsichtsrat Wirtschaftsprüfer, München, 2008., str. 31.

opterete bez odgovarajuće protučinidbe ili je besplatno ustupe povezanim osobama, oštete je, unište ili učine neupotrebljivom,

2. zaključče prividni pravni posao ili priznaju nepostojeću tražbinu,

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 stečajnih razloga ne zatraže da se takav postupak pokrene.

Propisani slučajevi navedeni su primjerično, a na taksativno. Pretpostavlja se da članovi uprave i izvršni direktori poduzimanjem navedenih radnji ne postupaju u skladu s mjerilom o dužnoj pozornosti, pa je na njima teret dokazivanja da u konkretnom slučaju ipak nisu odgovorni. Međutim, u praksi će se teško moći eskulpirati, jer se navedenim radnjama u pravilu umanjuje imovina društva što ima za posljedicu da društvo ne može isplatiti porezni dug. Štoviše, moglo bi se kazati da u takvim slučajevima njihovo postupanje ne samo da negativno utječe na imovinska prava samog društva, njegovih članova i vjerovnika, već se ono može podvrći i pod prekršajnu i kaznenopravnu odgovornost.

Ako članovi uprave i izvršni direktori namjerno ili grubom nepažnjom povrijede porezne obveze kao porezni jamci odgovaraju zbog oštećenja poreznog tijela. Najčešće se radi o povredi obveze o prijavi poreza, o nepravovremenoj prijavi poreza, neispravnim izvješćivanjima oko poreznih odbitaka ili povrata poreza, prikrivanju dobiti i sl.⁷⁸ Ipak se za slučajeve ispravnog vođenja poslovnih knjiga društva i za zakašnjenje u podnošenju prijedloga za otvaranje stečajnog postupka nakon nastupanja stečajnih razloga ponekad može dokazati da su članovi uprave i izvršni direktori postupali u skladu sa standardom dužne pozornosti. Zabluda članova uprave o pravnoj situaciji može isključiti njihovu krivnju. To se posebno odnosi na slučaj kada su se članovi uprave pouzdali u izvješće poreznog savjetnika, ili trgovačkog društva koje se specijalizirano bavi vođenjem poslovnih knjiga, u kojem je navedeno da društvo nema nepodmirenih poreznih obveza, nakon čega je u daljnjem poslovanju uprava umanjila imovinu društva i dovela do nemogućnosti namirenja dospjelih poreznih obveza.⁷⁹ Isključena je krivnja članova uprave ako su oni s dužnom pozornošću izabrali, predali dokumentaciju, dali upute i nadgledali njihov rad te nije bilo razloga za sumnju da oni svoj rad ne obavljaju pravilno i uredno. Tada bi se, eventualno, moglo raditi o odgovornosti za njihov izbor (*culpa in eligendo*). Sličan će slučaj biti i kada se kratkoročna povreda neke obveze može opravdati interesom društva ili ostvarenjem njegove dugoročne likvidnosti i stabilnosti. Primjerice, ako društvo ima dostatno imovine, a nastanu problemi s tijekom novčane mase u društvu, pa ono trenutno ne može servisirati dospjele novčane obveze,⁸⁰ ali je izgledno da će prodajom nečega iz imovinske mase društva

⁷⁸ Ibidem, str. 283.

⁷⁹ Ibidem, str. 285.

⁸⁰ Na temelju odredbe čl. 6. Stečajnog zakona, Narodne novine br. 71/15, 104/17, o stečajnom razlogu nesposobnosti za plaćanje radi se u slučaju kada dužnik ne može trajnije ispunjavati svoje dospjele novčane obveze.

uskoro iščeznuti navedeni stečajni razlog. Ne bi se moglo reći da članovi uprave i izvršni direktori ne postupaju s dužnom pozornošću kad je izvjesno da će društvo prihoditi sredstva nužna za nastavak urednog poslovanja.

Poduzme li se neka od radnji iz odredbe čl. 31. OPZ-a, postoji pretpostavka da je društvu učinjena šteta. Krivnja člana uprave odnosno izvršnog direktora se pretpostavlja, pa je on dužan dokazati da je postupao s pozornošću koju bi pokazao svaki uredan i savjestan gospodarstvenik da otkloni krivnju. Radi toga im se preporučuje da dokumentiraju proces donošenja svake odluke. Posebno propisivanje u poduzetničkoj praksi važnih i učestalih slučajeva odgovornosti olakšava poreznom tijelu da u poreznom postupku, i mogućem upravno-sudskom sporu, ostvari naplatu utvrđenog poreznog duga. Ako je takva radnja poduzeta, član uprave odnosno izvršni direktor mora dokazati da u tome nije bilo njegove krivnje ili da, usprkos njegovom skrivljenom ponašanju, nije nastala šteta društvu. Ako uprava ima više članova, njihova je odgovornost solidarna, a ne mogu je isključiti podjelom poslova ili delegacijom. Pri tome nije odlučujuća razlika glede toga koliko je koji od njih odgovoran za štetu. Ona će biti važna za eventualni regres među njima.

Dužnik na temelju odgovornosti za štetu jesu član(ovi) uprave i izvršni direktor(i), a vjerovnik je Republika Hrvatska. Vjerovnik traži da mu oni podmire tražbinu neposredno, a ne da s naslova odgovornosti za štetu najprije plate društvu, pa da mu nakon toga društvo isplati ono što mu je platio član uprave ili izvršni direktor. Riječ je o zakonom posebno statuiranom pravu vjerovnika. Ne traži se gruba povreda obveze članova uprave i izvršnih direktora za utvrđivanje odgovornosti zbog oštećenja poreznog tijela,⁸¹ stoga će za odgovornost za to što nisu podmirili porezni dug biti dovoljno da su postupali s običnom nepažnjom, primjerice da se nisu pravovremeno pripremili za ispunjenje obveze. Odgovornost započinje s prihvaćanjem imenovanja na položaj člana uprave, bez obzira na to kada je izvršen upis u sudski registar, a prestaje s prestankom obavljanja funkcije. Članovi vladajućeg društva u koncernu odgovaraju za ispunjenje poreznih obveza u ovisnom društvu.⁸² Oni se ne mogu osloboditi odgovornosti za štetu ako su utvrđivanje i plaćanje poreznog duga prenijeli na drugo društvo unutar koncerna. Članovi uprave vladajućeg društva odgovaraju za štetu ako su propustili obavljati nadzor nad izvršenjem poreznih obveza od strane društava na koje je preneseno njihovo obavljanje.⁸³

⁸¹ Vjerovnik tražbine s naslova plaćanja poreza Republika Hrvatska, a način utvrđivanja i plaćanja poreza detaljno je propisan OPZ-om, prikladno je da se u tome slučaju ne primjenjuje mjerilo dužne pozornosti propisano u odredbi čl. 252. st. 5. ZTD-a da, osim u slučajevima iz odredbe čl. 252. st. 3. ZTD-a, član uprave odgovara vjerovnicima za štetu samo ako grubo povrijedi dužnost da primijeni pozornost urednog i savjesnog gospodarstvenika.

⁸² Arg. ex. čl. 29. st. 4. OPZ-a.

⁸³ Ta temelju odredbe čl. 495. st. 3. ZTD-a vjerovnici ovisnog društva mogu, u slučaju da postoji ugovor o vođenju poslova društva, ustati sa zahtjevom za naknadu štete i protiv članova uprave vladajućeg društva. Ako je riječ o ovisnosti društava, kada među njima nema ugovora o vođenju poslova društva, vjerovnik ovisnog društva može postaviti zahtjev za naknadu štete prema vladajućem društvu i osobama koje po zakonu zastupaju to društvo i koje su uputile ovisno društvo na to da obavi neki pravni posao i poduzme odnosno propusti poduzeti neke radnje, pa to dovede do toga da vjerovnik ne može svoju tražbinu namiriti od ovisnog društva (čl. 501. st. 2. i 4. ZTD-a).

Odgovornost članova uprave i izvršnih direktora za štetu pretpostavlja da između povrede obveze i nastale štete postoji uzročna veza u smislu da je u trenutku dospelosti porezne obveze društvo raspolagalo sredstvima koja su bila dostatna za podmirenje poreznog duga. Uzročna veza postoji kada je povreda obveza općenito ili na temelju iskustva prikladna proizvesti štetne posljedice, a ona ne postoji ako u trenutku dospelosti porezne obveze društvo nije imalo dovoljno novčanih sredstava za njezino podmirenje, i bez krivnje članova uprave.

Slučajevi propisani odredbama čl. 29. st. 2. i čl. 31. OPZ-a u pravilu upućuju na sumnju da članovi uprave i izvršni direktori ne postupaju s dužnom pozornošću. A takvo postupanje može uzrokovati nastupanje štete i kod ostalih vjerovnika društva, a ne samo poreznog tijela. Oštećeni vjerovnici društva koji svoju tražbinu ne mogu naplatiti od društva, mogu pred nadležnim Trgovačkim sudom ustati s tužbom za naknadu štete protiv člana uprave, izvršnog direktora ili osobe koja je iskoristila svoj utjecaj u društvu,⁸⁴ a koji su povrijedili obvezu o dužnoj pozornosti pri vođenju poslova. Pri tome ne trebaju uopće ustati tužbom protiv društva niti imati ovršnu ispravu, već samo trebaju dokazati da društvo objektivno nije kadro ispuniti obvezu.⁸⁵ Porezno tijelo ne može na temelju poreznih propisa pokrenuti upravni postupak protiv člana uprave i izvršnih direktora ako se prethodno nisu iscrpila sva sredstva protiv društva dužnika radi prisilne naplate poreza.⁸⁶ Neuspješan pokušaj ovrhe protiv društva uvjet je koji prethodi pokretanju upravnog postupka protiv članova uprave, izvršnih direktora ili osoba koje su iskoristile svoj utjecaj u društvu. Ako je protiv njih neki vjerovnik pokrenuo postupak za naknadu štete pred Trgovačkim sudom, on je u vremenskoj prednosti jer ne treba prethodno iscrpiti pravni put radi prisilne naplate protiv društva. Vjerovnik društva u postupku može zatražiti i donošenje privremenih mjera, tako da tuženici ne umanje svoju imovinu do moguće provedbe ovršnog postupka. Ako postoji takav „konkurentski“ postupak u upravnom postupku i mogućem upravnom sporu, može se dogoditi da porezno tijelo ishodi ovršni naslov, ali otvorenim ostaje pitanje hoće li tuženik moći, odnosno hoće li morati platiti porezni dug društva, ako je prethodno isplatio štetu vjerovniku. Podmiri li član uprave, izvršni direktor u povodu zahtjeva tražbinu vjerovnika, time bi podmirio i svoju obvezu prema društvu. Kako se ne može dva puta platiti isti dug, kasnije postavljeni ovršni zahtjev trebalo bi odbiti ako je član uprave ili izvršni direktor već platio dug društva. Porezno tijelo kao vjerovnik ostvaruje svoje pravo društva prema članu uprave, izvršnom direktoru ili osobe koja je iskoristila svoj utjecaj u društvu zbog njegove odgovornosti za štetu društvu i traži da mu on/oni neposredno podmire iznos tražbine koju vjerovnik ima prema društvu. Kada porezno tijelo nije jedini vjerovnik koji od navedenih osoba

⁸⁴ Čl. 273. st. 4. ZTD-a. O odgovornosti osobe koja je iskoristila svoj utjecaj u društvu govorit će se u nastavku rada.

⁸⁵ Tako bi pretpostavka za podizanje tužbe bila ispunjena ako bi, primjerice, društvo obustavilo plaćanja tako što je blokirano ili se inače dokaže da ne podmiruje svoje obveze. To se može dokazati i pozivanjem na druge vjerovnike kojima u to vrijeme nisu bile podmirene dospjele obveze ili na neuspješne pokušaje ovrhe drugih vjerovnika protiv društva. Više o tome vidi: Barbić, J., Pravo društava, knjiga druga – Društva kapitala, svezak I., Zagreb, 2010., str. 815. i dalje.

⁸⁶ Arg. ex. čl. 172. OPZ-a.

pokušava naplatiti svoj dug, uspjeh naplate poreza bit će neizvjestan i u slučaju da se u upravnom i upravnosudskom postupku ishodi ovršni naslov. Preporučljivo je u takvim slučajevima posegnuti za mjerama osiguranja propisanim u čl. 171. OPG-a. Onaj tko brže privremenom mjerom blokira imovinu člana uprave i izvršnih direktora vjerojatnije će naplati tražbinu po okončanju sudskog postupka.

3.1. Odgovornost članova nadzornog odnosno upravnog odbora zbog neplaćanja poreza

Odredbama čl. 29. i 31. OPZ-a kojima se uređuje odgovornost osoba koje vode poslove društava kapitala izrijeckom se ne spominju članovi nadzornog odnosno upravnog odbora. *Prima facie* moglo bi se zaključiti da su članovi tih organa izuzeti od odgovornosti za štetu koja nastaje poreznom tijelu zbog neplaćanja poreza. Međutim, ima li se u vidu njihova mogućnost utjecaja na donošenje poduzetničkih odluka u društvu, takav bi zaključak bio ishitren i neispravan. Kao što se prethodno prikazalo, članovi nadzornog odbora imaju mogućnost utjecaja na poslovodne odluke jedino u slučaju kad uprava, povodom poduzimanja neke radnje kojom se onemogućuje društvo da ispuni poreznu obvezu, od njih traži suglasnost. Ako je uskraćivanje ili davanje takve suglasnosti bilo učinjeno u skladu s pozornošću urednog i savjesnog člana nadzornog odbora, ti članovi ne bi mogli odgovarati za štetu poreznom tijelu, a ako pritom nisu postupali s zahtijevanom dužnom pozornošću, mogli bi osobno i neograničeno odgovarati zbog neplaćanja poreznog duga.

Neizvršne direktore se kao članove upravnog odbora, također, može pozvati na odgovornost. Porezno tijelo bi se u upravnom postupku moglo okomiti na njihovu osobnu imovinu, ako ne može porezni dug naplatiti od društva, a dokaže da prilikom donošenja odluka neizvršni direktori nisu postupali s dužnom pozornošću, te dokažu uzročnost između takvih odluka i oštećenja poreznog tijela. Za njih glede dužne pozornosti, *mutatis mutandis*, vrijedi standard dužne pozornosti koji se zahtijeva od članova nadzornog odbora. Ipak postoje razlike u činjenici njihova ovlaštenja da daju poslovodne upute izvršnim direktorima društva.

Odgovornost članova nadzornog odnosno upravnog odbora (neizvršnih direktora) *de lege lata* moguće je utemeljiti na odredbi čl. 29. st. 3. OPZ-a o čemu će se govoriti u nastavku rada.

3.2. Odgovornost osoba koje iskorištavaju utjecaj u društvu zbog neplaćanja poreza

U odredbi čl. 29. st. 3. OPZ-a propisuje se da osobna odgovornost postoji i u slučaju osobe koja se koristi 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. Kako se odredbom čl. 273. st. 4. ZTD-a propisuje odgovornost za štetu

koja vjerovnicima nastaje kao posljedica utjecaja trećih osoba na rad članova organa društva, trebalo bio pojam „povjerenik“ tumačiti u skladu s tom odredbom. Osoba koja je koristeći svoj utjecaj u društvu navela člana uprave, nadzornog odbora prokuristu ili punomoćnika da učine nešto na štetu društva ili njegovih članova odgovarat će za štetu,⁸⁷ a propisuje se i mogućnost da vjerovnici društva, ako ne mogu svoje tražbine podmiriti od društva, postave zahtjev tim osobama.⁸⁸ U društvima s monističkim ustrojem organa ta odgovornost postoji i zbog utjecaja na članove upravnog odbora i izvršne direktore. Za odgovornost tih osoba bitno je da netko ima utjecaj u društvu i da ga je iskoristio za to da se poduzme radnja na kojoj se temelji odgovornost za štetu.⁸⁹ Najčešće zbog položaja u društvu netko može imati utjecaj koji je po svojoj vrsti i veličini podoban za to da vodeće ljude u društvu navede da poduzmu neku štetnu radnju, ali to može biti i netko izvan društva. Za odgovornost za štetu prema vjerovnicima moraju se ispuniti sve pretpostavke za odgovornost članova uprave, s time da se glede tih osoba tome moraju pridodati i iskorištavanje utjecaja na onog tko je poduzeo radnju (primjerice na člana uprave) na stavoj se temelji odgovornost za štetu odnosno korist koju je netko od toga imao.⁹⁰ Kad se kod članova uprave, upravnog odnosno nadzornog odbora ili izvršnih direktora ispune pretpostavke odgovornosti za štetu koje se odnose na postupanje koje nije u skladu s njihovim obvezama, za štetu odgovaraju i oni i osoba koja ih je potakla na takvo protupravno postupanje. Njihova odgovornost je solidarna. Pravo na naknadu štete imaju vjerovnici društva ako svoje pravo ne mogu namiriti od društva.

Kako u društvu s ograničenom odgovornošću postoji sloboda autonomnog uređenja organizacije društva, društvenim ugovorom može se urediti da pojedine izvorne upravljačke funkcije obavljaju pojedini organ, član ili tijelo društva. Uprava u tome društvu nije samostalna kao u dioničkom društvu, pa je učestalije da se odgovornost za neisplatu poreznog duga proširi i na osobe koje su iskoristile svoj utjecaj u društvu i utjecale na postupanje uprave. To je posebno važno za društva s ograničenom odgovornošću s malim brojem članova.

⁸⁷ Čl. 273. st. 1. ZTD-a.

⁸⁸ Čl. 273. st. 4. ZTD-a.

⁸⁹ Štetnom radnjom treba smatrati svaku radnju kojom se uzrokuje šteta društvu, njegovim dioničarima ili vjerovnicima. To, primjerice, mogu biti radnje kojima se sredstva društva koriste u druge svrhe, a ne u interesu društva, kao što je to pri plaćanju obveza drugih društava, davanju kredita uz posebno povoljne uvjete za kreditoprimca ili jednostavno prijenosu novca, a da za to društvo ne dobije prikladnu korist u čemu drugome, pri uzimanju nepovoljnog kredita u vrijeme kada se kredit mogao dobiti pod uobičajenim uvjetima, plaćanju za stjecanje udjela u drugim društvima bez opravdanog interesa društva, posebice ako se to čini da bi udio stekao netko drugi, a ne netko drugi, pri poslovnom neopravdanom opterećivanju sredstava društva osiguranjima za tražbine vjerovnika prema drugim osobama (hipoteke, fiducijarni prijenosi, založna prava na pokretninama, preuzimanjem duga, pristupanjem dugu), pri gospodarski neopravdanim ulaganjima kapitala ako društvu ne donose neku drugu korist. Uz aktivne radnje, to mogu biti i propuštanja, kao primjerice netraženje nekog plaćanja, oprost duga, nepoduzimanje radnji kojima je trebalo ostvariti neko pravo i sl. Šteta može biti umanjeње imovine nekog društva ili propuštanje da se ona poveća. Više o tome vidi: Barbić, J., Pravo društava, knjiga druga – Društva kapitala, svezak I., Zagreb 2010., str. 834. i dalje.

⁹⁰ Ibidem.

Doseg primjene odredbe čl. 29. st. 3. OPZ-a uži je od odredbe čl. 273. st. 4. ZTD-a, jer su njezini adresati samo prikriveni članovi društva. Međutim, imajući u vidu osnovna načela OPZ-a i tumačeći odredbu po cilju, nema smetnje da se njezin doseg proširi na svaku osobu, bila ona unutar ili izvan društva, koja je iskoristila svoj utjecaj na donošenje protupravnih odluka kojima je vjerovniku načinjena šteta. Radi toga porezno tijelo treba povezati slučaj da se netko koristi drugim osobama s prikrivenim utjecajem u društvu, a to znači da odredbu čl. 29. st. 3. OPZ-a treba primjenjivati i tumačiti u skladu s odredbom čl. 273. st. 4. ZTD-a.

4. ZAKLJUČAK

Pozornost urednog i savjesnog gospodarstvenika ne znači da se ispravnim smatra samo ono postupanje koje donosi uspjeh trgovačkom društvu. Uprava donosi poduzetničke odluke učinci kojih nisu potpuno predvidljivi. Upuštanje u rizik pri odlučivanju u ime trgovačkog društva mora se stoga uzeti u obzir u okviru mjerila obveze. Bez slobode poduzetničkog odlučivanja nije zamisliva ni poduzetnička djelatnost. Upravi valja dopustiti da poduzima rizične poteze u okvirima onog što se smatra razumnim, jer se to ne može izbjeći u vođenju poduzeća kojeg je društvo nositelj. *Argumentum a contrario* naglašena briga za osobnu odgovornost može direktore nagnati na pretjerano defenzivno ponašanje, koje bi na štetu društva i njegovih vjerovnika dovelo do toga da se ne uzimaju u obzir poslovne prilike povezane s rizikom. Notorna je poduzetnička maksima: tko ne riskira, ne profitira.

Članovi uprave, upravnog odnosno nadzornog odbora i izvršni direktori dužni su postupati s pozornošću urednog i savjesnog gospodarstvenika. Radnje koje poduzimaju s ciljem zaobilazanja poreznih obveza ili pak običnom nepažnjom ili previdom poduzimaju mjere zbog kojih društvo neće biti kadro ispuniti poreznu obvezu, mogu biti razlogom da porezno tijelo ustane sa zahtjevom da oni iz vlastite imovine naknade dug društva. U upravnom i upravnosudskom postupku, porezno tijelo bi trebalo dokazati da članovi upravljačke strukture društva nisu postupali s dužnom pozornošću i da su poduzimali radnje koje za posljedicu imaju nemogućnost naplate poreza od društva. Porezno tijelo ili Upravni sud trebali bi, prilikom tumačenja i primjene odredbi o dužnoj pozornosti i odgovornosti članova uprave, upravnog odnosno nadzornog odbora i izvršnih direktora, iz čl. 29. i čl. 31. OPZ-a, respektirati načelo gospodarskog pristupa činjenicama,⁹¹ pa te odredbe tumačiti u skladu s načelima prava trgovačkih društava. Pri tome svakako moraju uzeti u obzir da su pravila o dužnoj pozornosti članova upravljačke strukture trgovačkih društava kapitala matično uređena u ZTD-u, te da su pitanja njihove odgovornosti opsežno razmatrana u sudskoj praksi i doktrini.

Nesavjesnim djelovanjem članovi upravljačke strukture mogu nanijeti štetu društvu, njegovim dioničarima i vjerovnicima, koji u tome slučaju mogu pred nadležnim Trgovačkim sudom voditi postupke za naknadu štete, dok porezno tijelo

⁹¹ Arg. ex. čl. 11. OPZ-a.

istovremeno u upravnom i, moguće, upravnosudskom postupku, pokušava ishoditi ovršni naslov temeljem kojeg će od takvog tuženika naplatiti dug koji je izvorno bio dug društva. U slučaju postojanja „konkurentskih“ postupaka preporučljivo je da porezno tijelo zatraži ishođenje mjere osiguranja iz čl. 171. OPZ-a., jer *a contrario* provedba ovrhe protiv članova upravljačke strukture može biti upitna.

De lege ferenda trebalo bi proširiti doseg odredbe čl. 29. OPZ-a, na način da se doda poseban stavak kojim bi se propisalo da se stavak prvi navedenog članka na primjeren način primjenjuje i na djelovanje članova upravnog odnosno nadzornog odbora. Preporučuje se posebno propisati i odgovornost osobe koja je iskoristila svoj utjecaj u društvu po uzoru na odredbu čl. 273. ZTD-a. Tako bi se jasno odredilo da, primjerice, za ispunjenje poreznih obveza kao porezni jamac odgovara i član uprave koji nije valjano imenovan, kao i faktični član koji je obavljao poslove kao član uprave premda nije imenovan u upravu. Radi izbjegavanja različitog tumačenja i neujednačene primjene, pri normiranju odgovornosti članova uprave, upravnog odnosno nadzornog odbora, izvršnih direktora i osobe koja je iskoristila svoj utjecaj u društvu, trebalo bi se u OPZ-u koristiti terminologiju ZTD-a koji je *lex specialis* i, umjesto suprotnosti s urednim i savjesnim gospodarenjem, navesti vođenje poslova društva protivno pozornosti urednog i savjesnog gospodarstvenika. U slučaju paralelnog vođenja upravnog postupka odnosno upravnosudskog spora i trgovačkog spora, za naknadu štete vjerovnicima trebalo bi propisati primat mjere osiguranja iz odredbe čl. 171. OPZ-a u odnosu na ostale.

RESPONSIBILITY OF MEMBERS OF ADMINISTRATIVE STRUCTURES FOR TAXATION DEBTS OF CAPITAL COMPANIES

Capital Companies are required, on the basis of business results, properly kept business records and financial reports, to determine, declare, and pay tax. Members of management organs of these companies should, with the due care and diligence of prudent business persons, ensure that companies are able to pay their taxation dues. If they violate the standard of due care and diligence, they can, as taxation guarantors be liable for the companies' debts. Rules on the means and scope of their activity are primarily determined by the Companies Act. Therefore, analysis of the taxation provisions on due diligence and the liability of members of administrative structures of capital companies as taxation guarantors, can in advance view activity which is regulated by company provisions. In conclusion, solutions *de lege ferenda* are presented as incentives for further professional and scientific discussion.

Key words: *administration, executive directors, due care and diligence of the prudent businessperson, taxation guarantor, taxation debt*