

RETROAKTIVNA PRIMJENA PRAVILA O PROBOJU PRAVNE OSOBNOSTI U POREZNIM STVARIMA: ANALIZA UPRAVNO-SUDSKE I USTAVNO-SUDSKE PRAKSE

Doc. dr. sc. Stjepan Gadžo*
Prof. dr. sc. Nataša Žunić Kovačević**

UDK: 336.221.24
<https://doi.org/10.30925/zpfsr.40.1.13>
Ur.: 23. siječnja 2019.
Pr.: 03. ožujka 2019.
Prethodno priopćenje

Sažetak

Novelom Općeg poreznog zakona donesenom u srpnju 2012. godine propisana je odgovornost članova trgovačkih društava, osoba koje vode poslove društva, te povezanih osoba, kao poreznih jamaca za nenaplaćene porezne dugove društava. U gotovo sedmogodišnjoj praktičnoj primjeni ovog tzv. instituta proboda pravne osobnosti, posebno se spornim pokazalo pitanje povratnog (retroaktivnog) djelovanja relevantnih zakonskih pravila, odnosno vezivanja pravnih posljedica proboda i za činjenična stanja realizirana prije stupanja na snagu predmetnih zakonskih odredbi. Upravo je analizi ovog problema, pogotovo u svjetlu bogate upravno-sudske i ustavno-sudske prakse razvijene u prethodnom razdoblju, posvećen ovaj rad. Polazeći od općih pravila o vremenskom važenju (poreznih) propisa, zaključak je analize da pravna shvaćanja Visokog upravnog suda i Ustavnog suda RH u prilog dopuštenosti povratnog djelovanja predmetnih pravila, nisu utemeljena na mjerodavnim ustavnim i zakonskim normama. Stoga se u radu upozorava na važnost očuvanja barem minimalne razine pravne sigurnosti u hrvatskom poreznom sustavu, što je uvelike i odgovornost nadležnih sudova.

Ključne riječi: *probod pravne osobnosti; porezno pravo; Opći porezni zakon; zlouporaba prava; porezno jamstvo; retroaktivnost; pravo na pravično suđenje.*

* Dr. sc. Stjepan Gadžo, docent, Sveučilište u Rijeci, Pravni fakultet; sgadzo@pravri.hr.

** Dr. sc. Nataša Žunić Kovačević, redovita profesorica, Sveučilište u Rijeci, Pravni fakultet; zunic@pravri.hr.

1. UVOD*

Jedna od mjera na području poreznog sustava za kojom su hrvatski zakonodavci posegnuli tijekom posljednje ekonomske krize (2009-2015),¹ s deklariranim ciljem jačanja financijske discipline i učinkovitosti u naplati javnih davanja, jest proširenje kruga osoba koje mogu odgovarati za porezne dugove trgovačkih društava. Riječ je o institutu uvedenom novelom Općeg poreznog zakona u srpnju 2012. godine,² koji je u široj javnosti uskoro postao poznat kao „proboj pravne osobnosti“, očit po uzoru na uvriježenu terminologiju prava društava.³ S druge strane, u znanstvenoj je literaturi precizirano da se zapravo ne radi o potpuno novom instrumentu hrvatskog poreznog prava, već o intervencijama u otprije poznati institut (zakonskog) poreznog jamstva, u smjeru proširenja njegova dosega *rationae personae*.⁴ Ukratko, po stupanju na snagu predmetne novele OPZ-a/12 za porezne dugove trgovačkih društava mogu odgovarati: (i) članovi uprave i izvršni direktori trgovačkog društva, (ii) članovi društva te (iii) povezane osobe. Navedene osobe odgovaraju kao porezni jamci za porezne dugove trgovačkih društava 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. Bitno ograničenje u provođenju ovog postupka, u zakonu označenog kao „postupak utvrđivanja zlorabe prava“, jest da se može pokrenuti samo ako su prethodno neuspješno poduzete sve mjere prisilne naplate poreznog duga od trgovačkog društva – glavnog dužnika, nakon čega je porezni dug i dalje nenaplaćen.⁵

Normativni okvir tzv. „poreznog probouja“⁶ već po donošenju predmetne novele

1 Ekonomski statističari upravo 2015. godinu uzimaju kao vremensku razdjelnicu u kojoj se hrvatsko gospodarstvo vratilo pozitivnim stopama gospodarskog rasta. Vidi: <https://www.dzs.hr/> (10. ožujka 2019.).

2 Zakon o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona, NN br. 78/2012. Valja naglasiti da se radi o izmjenama i dopunama druge po redu verzije Općeg poreznog zakona (OPZ), one iz 2008. godine, koji je do prestanka svog važenja, 01. siječnja 2017., pretrpio ukupno sedam (7) izmjena i dopuna. Vidi: Opći porezni zakon, NN br. 147/2008, 18/2011, 78/2012, 136/2012, 73/2013, 26/2015, 44/2016, 115/2016.

U vrijeme pisanja ovog rada u Republici Hrvatskoj na snazi je nova cjelovita verzija OPZ-a, donesena krajem 2016. godine, u okviru tzv. porezne reforme (NN br. 115/2016, 106/2018). Preglednosti radi, u nastavku će se rada pri upućivanju na odredbe ranijeg OPZ-a, u onom obliku u kojem je izmijenjen i nadopunjavao zaključno s NN br. 136/12, koristiti kratica OPZ/12. S druge strane, važeća će se verzija zakona označavati kao OPZ/16.

3 Zanimljivo je istaknuti da termin „proboja pravne osobnosti“ uopće nije sadržan u prijedlogu tematizirane zakonske novele. Međutim, isti je više puta korišten pri predstavljanju zakonskih novina od strane samog predlagača. Vidi npr.: <https://vlada.gov.hr/sjednice/23-sjednica-vlade-republike-hrvatske/1041> (01.01.2019.).

4 Vidi, detaljno: Žunić Kovačević, N., Gadžo, S., *Institut zakonskog poreznog jamstva nakon novele Općeg poreznog zakona 2012.: „Proboj pravne osobnosti“ trgovačkih društava u slučaju zlorabe prava*, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, vol. 34. 2/2013., str. 635-670.

5 Normativni okvir tematiziranog je instituta detaljnije izložen *infra*, u poglavlju 2.

6 U svrhu jednostavnosti teksta u ovom će se radu za oznaku tematiziranog instituta koristiti skraćena sintagma „porezni probouj“.

OPZ-a/12 trpi salvu kritika, kako iz redova poduzetničke zajednice, tradicionalno nesklone svakom obliku ekspanzije poreznog zahvata države⁷, tako i iz znanstvenih i stručnih krugova.⁸ U pravnom je smislu upozoreno na niz prijedora koji dovode u pitanje i učinkovitost samog instituta i/ili zaštitu ustavnih prava poreznih obveznika i s njima povezanih osoba u odnosnim postupcima pred poreznim tijelima i upravnim sudovima. Opravdanost ovih prigovora potvrđena je u praksi postupaka utvrđivanja zloporaba prava, u svjetlu nemalog broja sporova pokrenutih po donošenju rješenja nadležnih prvostupanjskih poreznih tijela.⁹ Iako pregled relevantne sudske prakse upozorava na niz spornih pitanja, i materijalne i postupovne naravi, jedno zaslužuje posebnu pažnju – problem retroaktivne (povratne) primjene pravila o poreznom proboju.

Naime, porezna su tijela odredbe o poreznom proboju uvedene predmetnom novelom OPZ-a/12 ustrajno primjenjivala i na slučajeve u kojima su radnje članova društava i drugih potencijalno odgovornih osoba, okvalificirane kao zloporabe, izvršene prije njezina stupanja na snagu (21. srpnja 2012.). Stoga su i adresati prvostupanjskih poreznih rješenja – porezni jamci u postupku pred drugostupanjskim tijelom, ali i u upravnom sporu, isticali kako je riječ o retroaktivnoj primjeni poreznih propisa, zabranjenoj kako na ustavnoj razini tako i, u poreznim stvarima, člankom 5.

7 Hrvatska udruga poslodavaca podnijela je 25. listopada 2012. čak i prijedlog za pokretanje postupka za ocjenu suglasnosti s Ustavom relevantnih odredbi Zakona o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona (NN br. 78/12). Početkom 2017. godine Ustavni je sud donio odluku kojom odbacuje navedeni prijedlog, utvrdivši da procesne pretpostavke za odlučivanje ne postoje, zbog toga što su relevantne zakonske odredbe u međuvremenu prestale važiti te je na snagu stupio potpuno novi zakonski tekst (OPZ/16). Vidi: U-I/5398/2012, od 7. veljače 2017. Ovakav formalistički pristup Ustavnog suda uslijed kojeg je izostao pravorijek o ustavnosti zakonskih intervencija iz 2012. godine, problematičan je ako se ima u vidu da su sporne odredbe, u praktično nepromijenjenom izričaju, ugrađene i u OPZ/16. Vidi *infra*, poglavlje 2. Također je teško naći zamjerku izdvojenom mišljenju koje je u ovom predmetu dao ustavni sudac Andrej Abramović: „(A)ko osobe definirane u članku 38. Ustavnog zakona imaju pravo predložiti pokretanje postupka za ocjenu suglasnosti zakona s Ustavom, odnosno ocjenu suglasnosti drugih propisa s Ustavom i zakonom, onda imaju pravo i od Ustavnog suda očekivati meritoran odgovor na svoje pitanje. To tim više što propis koji je prestao važiti nije ujedno i potpuno izbačen i iz upotrebe, već se u sudskim i ostalim odgovarajućim postupcima mora primijeniti na pravne odnose nastale u vrijeme njegovog važenja. Odlukom o prijedlogu za ocjenu suglasnosti nekog propisa ili dijela propisa s Ustavom (i zakonom) Ustavni sud bi mogao direktno otkloniti brojne sudske i druge (npr. upravne) postupke koji se vode u primjeni ustavno suspektne odredbe osporenog zakona ili propisa. Pored toga, eventualna negativna ocjena o ustavnosti ili zakonitosti odredbe propisa koja je u međuvremenu prestala važiti svojom bi argumentacijom svakako djelovala instruktivno u odnosu na donositelja osporenog propisa, a sa svrhom da se uočene pojave neustavnosti ili nezakonitosti ne bi ponavljale u drugim sličnim budućim slučajevima.“

8 Vidi posebice: Žunić Kovačević, N., Gadžo, S., *op. cit.*; 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.

9 Iako autori ne raspolažu točnim podacima o broju sporova u ovim predmetima, u prilog ove teze dovoljno ukazuje bogata praksa upravnih sudova i Ustavnog suda RH, razložena u poglavljima 3. i 4. ovog rada.

OPZ-a.¹⁰ Visoki upravni sud RH (dalje: VUS) je međutim u svojoj praksi otklonio osnovanost navedenog prigovora poreznih jamaca i održao na snazi sva rješenja o utvrđenim jamstvenim obvezama po osnovi zlouporabe prava.¹¹ Štoviše, i Ustavni sud Republike Hrvatske (dalje: USRH) je u postupcima pokrenutim povodom ustavnih tužbi otklonio tvrdnje podnositelja da su takvom primjenom pravila o poreznom probouju povrijeđena njihova ustavna prava, posebno pravo na pravično suđenje.¹²

Upravo su navedena pravna shvaćanja VUS-a i USRH-a o vremenskom važenju mjerodavnih odredbi OPZ-a izravan motiv za pisanje ovog rada. Argumenti izneseni u upravnosudskoj i ustavnosudskoj praksi u tom se smislu podvrgavaju kritičkoj analizi. Polazeći od općih pravila o vremenskom važenju (poreznih) propisa zaključak je analize da predmetna pravna shvaćanja VUS-a i USRH-a ne nalaze utemeljenje u dostatnim i relevantnim razlozima koji bi eventualno opravdali retroaktivnu primjenu pravila o poreznom probouju. Utoliko se u radu upozorava na važnost očuvanja barem minimalne razine pravne sigurnosti u hrvatskom poreznom sustavu, što je u velikom dijelu odgovornost i nadležnih sudova.

Rad je podijeljen u pet glavnih dijelova. Nakon uvoda, u drugom se poglavlju prikazuje normativno uređenje instituta poreznog probouja, koje se u bitnome ne mijenja ni nakon donošenja novog OPZ-a/16. U trećem se poglavlju prikazuje praksa upravnih sudova glede ispitivanja dopuštenosti povratnog djelovanja mjerodavnih pravila o poreznom probouju. Naročita se pozornost pridaje argumentima kojim Visoki upravni sud obrazlaže nalaz kako svojim spornim postupanjima porezna tijela nisu povrijedili ustavne i zakonske norme. U četvrtom se poglavlju obrađuje relevantna judikatura Ustavnog suda, odnosno odluke donesene u predmetima pokrenutim povodom ustavnih tužbi poreznih jamaca. Posljednji dio rada sažima temeljne nalaze te sadrži zaključne napomene.

2. POZITIVNO-PRAVNI OKVIR PROBOJA PRAVNE OSOBNOSTI U POREZKOM PRAVU

Kao što je već istaknuto u uvodu, pozitivno-pravni okvir probouja pravne osobnosti u poreznom pravu novijeg je datuma pa normativni kontinuum proizlazi iz recentnosti instituta u domaćem poreznom pravu. Mjerodavni se pravni okvir od uvođenja u hrvatsko porezno pravo 2012. godine u bitnome ne mijenja ni nakon donošenja novog OPZ-a/16.

Zakonom o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona (NN br. 78/12; dalje: ZIDOPZ/12), donesenom u srpnju 2012. godine, promijenjene su odredbe o odgovornosti te je proširen krug zakonskih poreznih jamaca na članove društva, članove uprave i izvršne direktore društva, kao i s njima povezane osobe, ako se utvrdi da su zlouporabom prava i ovlasti uzrokovali nemogućnost naplate poreznog duga od trgovačkog društva kao poreznog dužnika.¹³ Utvrđivanje zlouporabe stavljeno

10 O ovomu vidi detaljnije *infra*, poglavlje 3.

11 Za pregled prakse VUS-a vidi *infra*, poglavlje 3.

12 Za pregled prakse USRH-a vidi *infra*, poglavlje 4.

13 Vidi: čl. 26.a do 26.d OPZ/12. Novelirane odredbe o povezanim društvima, pojmu ovisnog i

je u nadležnost poreznih tijela, a postupak je bio propisan odredbama Glave VI.a OPZ-a/12.

Time se po prvi put u hrvatskom poreznom pravu uređuje odgovornost osoba koje u pravilu ne odgovaraju za obveze trgovačkog društva, a posebno i izrijeком u OPZ-u navedenih osoba kao poreznih jamaca za porezni dug trgovačkog društva, kao i poseban postupak utvrđenja zlouporaba radi konačne naplate od poreznog jamca u slučaju neuspjeha naplate poreznog duga od poreznog obveznika – trgovačkog društva. U tom smislu nove materijalne odredbe koje se odnose na institut zakonskog poreznog jamstva i postupovne odredbe o utvrđivanju zlouporabe prava predstavljaju jedinstveni, poseban pravni okvir „poreznog probouja“. U obrazloženju konačnog prijedloga ZIDOPZ-a/12 predlagači kao temeljni povod za predmetnu izmjenu navode uočene praktične probleme prilikom naplate poreza. Naročito je ukazano na visoku razinu nepodmirenih obveza brojnih pravnih osoba koje su u dužem razdoblju neaktivne ili je nad njima otvoren stečajni postupak, a poslovanje preneseno na druge nove tvrtke s ciljem izbjegavanja plaćanja poreza.¹⁴ Novo zakonsko rješenje provođenje postupka utvrđivanja zlouporabe prava predviđa kao dio porezno-dužničkog odnosa i predstavlja porezni postupak koji porezna tijela provode po službenoj dužnosti s ciljem utvrđivanja onih činjenica koje su bitne za uspostavu odgovornosti tih osoba.

Predmetna je novina u OPZ-u/12 predstavljena i kao preuzimanje dijela odredaba Zakona o trgovačkim društvima kojima je uređena odgovornost članova društva za obveze društva.¹⁵ Taj pravni institut, u literaturi i u poredbenom pravu društava označen kao “proboj pravne osobnosti”, nije nepoznat niti u polju poreznog prava.¹⁶ Ukratko, institut probouja podrazumijeva ukidanje odvojenosti društva i njegovih članova, kojom se inače uklanja odgovornost članova za obveze društva, te omogućuje vjerovnicima da svoje tražbine namire i iz imovine članova, pod pretpostavkom utvrđene zlouporabe prava i ovlasti članova. Tako je čl. 10. st. 3. ZTD-a propisano da se onaj tko zloupotrebljava okolnost da kao član trgovačkog društva ne odgovara za obveze društva ne može pozvati na to da po zakonu ne odgovara za te obveze. Navedena se iznimka u području prava trgovačkih društava posebno

vladajućeg društva te konceptu kontrole u porezno-pravnom odnosu sadržane su u čl. 40.a – 40.c OPZ/12.

Za pregled zakonskog uređenja instituta poreznog jamstva u razdoblju koje prethodi predmetnoj zakonskoj intervenciji vidi: Žunić Kovačević, N., Gadžo, S., *op. cit.*, str. 642-645.

14 Vidi: Vlada RH (2012), *Konačni prijedlog Zakona o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona*, str. 15-16.

15 Vidi posebno čl. 10., st. 3. i 4. aktualnog Zakona o trgovačkim društvima, NN 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; dalje: ZTD).

16 Vidi npr.: Cortese, B., *Piercing the Corporate Veil in EU Competition Law: The Parent Subsidiary Relationship and Antitrust Liability*, u: Cortese, B. (ur.), *EU Competition Law: Between Public and Private Enforcement*, Kluwer Law International, 2014., str. 73-93.; Tan, C., Wang, J., Hofmann, C., *Piercing the Corporate Veil: Historical, Theoretical and Comparative Perspectives*, Barker Centre for Law & Business Working Paper 18/04, 2018.; dostupno na: <https://ssrn.com/abstract=3254130> (3. siječnja 2019.); Emberland, M., *The Corporate Veil in the Case Law of the European Court of Human Rights*, *Zeitschrift für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht*, vol. 63., 2003., str. 945-969.

oprezno primjenjuje i strogo tumači pa su rijetki slučajevi gdje sudovi dopuštaju takva utvrđenja.¹⁷ Stoga i u prilikama preuzimanja istog instituta u područje poreznog prava, navedeni oprez i suzdržanost, posebno sudova, imaju biti veći i posebno prisutni.

Pravni okvir poreznog proboja može se podijeliti na materijalno-pravni i procesnopravni segment. Relevantne materijalno-pravne odredbe, koje predstavljaju temelj porezno-pravne odgovornosti posebno navedenih osoba u slučajevima poreznog proboja, nalazimo u čl. 29., 30. i 31., te čl. 46., 47. i 49. OPZ-a/16.¹⁸

Prvo, odgovornost osoba koje vode poslove društva, i s njima povezanih osoba, uređena je u članku 29. OPZ-a/16.¹⁹ Tako članovi uprave i izvršni direktori društva kapitala odgovaraju kao porezni jamci ako pri vođenju poslova društva zlopotrebljavaju svoje ovlasti što ima za posljedicu nemogućnost ispunjenja obveza iz porezno-dužničkog odnosa i oštećenje poreznog tijela.²⁰ Nadalje se metodom primjerenog normiranja u zakonu navodi i koje se radnje navedenih osoba osobito mogu smatrati uzrokom nemogućnosti naplate poreznog duga. To su: (i) preusmjerenje novčanih tokova na druge pravne ili fizičke osobe radi izbjegavanja plaćanja poreznih obveza; (ii) korištenje društva radi postizanja zabranjenih ciljeva, koje inače sami ne bi mogli postići i (iii) umanjnje ili otuđenje imovine društva.²¹

Drugo, temelj odgovornosti članova trgovačkog društva za porezni dug trgovačkog društva nalazimo u članku 30. OPZ-a/16.²² Tako je propisano da članovi trgovačkih društava koji načelno ne odgovaraju za obveze društva (npr. komplementari komanditnog društva ili dioničari dioničkog društva) mogu odgovarati za (porezne) obveze društva, pod pretpostavkom zloporabe.²³ Posebno se navodi da se smatra kako je pretpostavka odgovornosti člana društva ispunjena osobito ako član: (i) koristi društvo za to da bi postigao cilj koji mu je inače zabranjen; (ii) koristi društvo da bi oštetio vjerovnike; (iii) protivno zakonu upravlja imovinom društva kao da je to njegova imovina; (iv) u svoju korist ili u korist neke druge osobe umanja imovinu društva, iako je znao ili morao znati da ono neće moći podmiriti svoje obveze.²⁴

Dodatno, u članku 31. OPZ-a/16 propisano je da se smatra da su ispunjene pretpostavke odgovornosti obje gore navedene skupine osoba (i članova društva i osoba koje vode poslove društva) ako oni: (i) 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, opterete bez odgovarajuće protučinidbe ili ju besplatno ustupe povezanim osobama, oštete ju, unište ili učine neupotrebljivom; (ii) zaključe prividni pravni posao ili priznaju nepostojeću tražbinu povezanim osobama

17 Demeyere, S., *Liability of a Mother Company for Its Subsidiary in French, Belgian, and English Law*, *European Review of Private Law*, vol. 23, 3/2015., str. 385-413; Matheson, J., *The Modern Law of Corporate Groups: An Empirical Study of Piercing the Corporate Veil in the Parent-Subsidiary Context*, 87 *North Carolina Law Review*, vol. 87., 4/2009., str. 1091-1155.

18 U nastavku se teksta, posebno radi lakšeg praćenja kritičke analize sudske prakse, u bilješkama izričito navodi numeracija istih odredbi u ranijoj verziji zakona (OPZ/12).

19 Isto: čl. 26.a OPZ-a/12.

20 Čl. 29., st. 1. OPZ-a/16.

21 Čl. 29., st. 2. OPZ-a/16.

22 Isto: čl. 26.b OPZ-a/12.

23 Čl. 30., st. 3. OPZ-a/16.

24 Čl. 30., st. 4. OPZ-a/16.

iz točke; (iii) u suprotnosti s urednim i savjesnim gospodarenjem umanje imovinu ili prikriju imovinsko stanje, ne podnesu zakonom propisana godišnja izvješća ili unutar zakonskih rokova ne zatraže pokretanje stečajnog postupka.²⁵

S obzirom da je, kako je prikazano *supra*, moguće uspostaviti i odgovornost osoba koje su na neki način povezane s članovima društva i/ili osobama koje vode poslove društva, valja imati u vidu da su pojmovi „povezanih osoba“, „povezanih društava“ i „kontrola“, također definirani posebnim odredbama OPZ-a/16.²⁶

Osobe na koje se odnose navedene materijalno-pravne odredbe (čl. 29.-31. OPZ-a/16) 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. Kako je već naglašeno u ovom radu, taj se dio poreznog postupka označava kao postupak utvrđivanja zlouporabe prava, a uređen je odredbama čl. 172.-177. OPZ-a/16.²⁷ Cilj je ovog posebnog postupka, koji porezno tijelo pokreće i provodi po službenoj dužnosti, provjera i utvrđivanje činjenica koje ukazuju na postupanje koje ima obilježje zlouporabe prava, a koje za posljedicu ima nemogućnost podmirenja obveza iz porezno-dužničkog odnosa.²⁸ Isti postupak provodi se jedino u slučaju nemogućnosti naplate poreznog duga od poreznog obveznika primjenom svih mjera prisilne naplate.²⁹

Uređujući dopustivost provedbe postupka utvrđivanja zlouporabe propisano je da se postupak utvrđivanja zlouporabe prava može obavljati kod svih poreznih obveznika i drugih osoba koje raspolažu činjenicama i dokazima bitnima za odlučivanje.³⁰ Dodatno, u čl. 174., st. 2. OPZ-a/16 propisano je: „(P)ostupak utvrđivanja zlouporabe prava može se obavljati za razdoblje za koje nije nastupila zastara prava na utvrđivanje poreza i kamata te zastara prava na naplatu poreza.“³¹ Ova odredba, koja unekoliko odstupa od rješenja iz ranijeg OPZ-a/12, zaslužuje posebnu pažnju, kako zbog utjecaja na argumentaciju razvijenu u sudskoj praksi (vidi *infra*, poglavlje 3.), tako i stoga što razotkriva zabrinjavajuće nesnalazjenje zakonopisca u predmetnoj materiji.³² Naime, tumačenjem svih odredbi OPZ-a koje se odnose na porezni proboj proizlazi zaključak kako su i pravo poreznog tijela da utvrdi jamstvenu obvezu po osnovi zlouporabe prava i pravo na naplatu poreznog duga po toj osnovi, akcesorna u odnosu na pravo na naplatu poreza od trgovačkog društva – glavnog dužnika.³³ Drugim riječima, prava koja ima porezno tijelo u postupku utvrđivanja zlouporabe nastaju iz prava poreznog tijela na naplatu poreza od glavnog dužnika.³⁴ Tek ako

25 O povezanosti ovog pravila s odredbama Kaznenog zakona i Zakona o trgovačkim društvima vidi: Žunić Kovačević, N., Gadžo, S., *op. cit.*, str. 647.

26 Vidi čl. 46.-49. OPZ-a/16. Isto: čl. 40.a – 41. OPZ-a/12.

27 Usporedi: čl. 158.a-158.f OPZ-a/12.

28 Vidi: čl. 172., st. 1. OPZ-a/16.

29 Vidi: čl. 172., st. 2. OPZ-a/16.

30 Čl. 174., st. 1. OPZ-a/16.

31 Usporedi: čl. 158.c OPZ-a/12.

32 Za opsežniju kritiku uređenja zastare u kontekstu poreznog probouja vidi: Žunić Kovačević, N., Gadžo, S., *op. cit.*, str. 658-659.

33 Vidi i: *ibid.*, str. 659.

34 Detaljnije o porezno-pravnom i porezno-dužničkom odnosu, kao i pravu na naplatu poreznog

je u ostvarenju potonjeg porezno tijelo neuspješno, ono može pokrenuti postupak utvrđivanja zlouporabe te utvrditi odgovornost drugih osoba kao poreznih jamaca. Utoliko je ispravno zaključiti kako je dopustivost provođenja predmetnog postupka određena i ograničena zastarom³⁵ prava na naplatu od trgovačkog društva – glavnog dužnika. Nejasno je zašto se u čl. 174., st. 2. OPZ-a/16 spominje (i) zastara prava na utvrđivanje poreza, što samo može doprinijeti daljnjim nedoumicama u praksi primjene instituta poreznog proboja. U tom smislu valja primijetiti da su i nedavne intervencije u zakonsko uređenje ovog instituta minorne i neučinkovite, s obzirom da nedostaci primijećeni u upravnoj i sudskoj praksi, nisu uklonjeni.

Konačno, zakonom su propisana i detaljnija pravila o tomu što može biti predmetom postupka utvrđivanja zlouporabe prava, obvezi dostave obavijesti o provođenju postupka, 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.³⁶ Ove se postupovne odredbe u bitnome, *mutatis mutandis*, podudaraju sa normativnim uređenjem poreznog nadzora.³⁷

3. UPRAVNOSUDSKA PRAKSA

Porezna su tijela s primjenom novih pravila o poreznom proboju te provedbom postupaka utvrđivanja zlouporaba započela neposredno po donošenju ZIDOPZ-a/12 (srpanj 2012. godine). Važno je naglasiti da su u tim postupcima radnje okvalificirane kao zlouporaba te temeljem kojih je utvrđena odgovornost poreznih jamaca bile, *ratione temporis*, smještene u vrijeme prije donošenja ZIDOPZ-a/12. Stoga su gotovo sva prvostupanjska rješenja poreznih tijela donesena u tim postupcima bila predmetom pobijanja pred nadležnim drugostupanjskim upravnim tijelom (Ministarstvo financija – Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak). Nadalje, zakonitost prvostupanjskih i drugostupanjskih odbijajućih rješenja bila je predmetom ocjene u nizu upravnih sporova, dakle u postupcima pred upravnim sudovima prvog stupnja, kao i pred Visokim upravnim sudom (dalje: VUS) kao sudom drugog stupnja.

Pritom su porezni jamci najčešće, pored ostalih prigovora, kao razlog nezakonitosti poreznih rješenja isticali retroaktivnu primjenu propisa, s obzirom da je njihova odgovornost za porezne dugove utvrđena po osnovi radnji poduzetih prije donošenja ZIDOPZ-a/12. Štoviše, navedeni prigovor bio je u osnovi gotovo svih usvajanja tužbi od strane prvostupanjskih upravnih sudova te poništenja pobijanih poreznih rješenja. Dakle, početnu praksu prvostupanjskih upravnih sudova obilježava gotovo jedinstveno potvrđeno stajalište o nezakonitosti takve retroaktivne primjene poreznih propisa. Upravni sud u Osijeku, odlučujući povodom tužbe V.L.-a, koji je u postupku pred poreznim tijelima, kao osnivač i direktor društva A.C.L. d.o.o.,

duga kao temeljnom pravu poreznog tijela u okviru ovih pravnih odnosa vidi: *ibid.*, str. 639-640, kao i izvore citirane u bilješkama uz glavni tekst.

35 I drugim, zakonom predviđenim, načinima prestanka porezno-dužničkog odnosa.

36 Vidi: čl. 175.-177. OPZ-a/16. Usporedi: čl. 158.d – 158.f OPZ-a/12.

37 Vidi detaljnije: Žunić Kovačević, N., Gadžo, S., *op. cit.*, str. 653-654.

proglašen odgovornim za nenaplaćeni porezni dug društva, na sljedeći način obrazlaže svoj zaključak o nedopuštenoj retroaktivnosti:

„Naime, u vrijeme nastanka činjenica na kojima se temelji oporezivanje, a konkretno na kojima se temelji utvrđena zlouporaba prava i temeljem iste i dug poreznog jamca, nisu bile na snazi odredbe članka 26a. i 26b. OPZ na koje se prvostupanjnsko tijelo pozvalo već je postojala samo mogućnost terećenja zakonskog zastupnika fizičkih i pravnih osoba (članak 26.) i to jedino u slučaju da je pravomoćnom sudskom presudom utvrđeno počinjenje kaznenog djela utaje poreza na koju odredbu se poziva drugostupanjnsko tijelo. Obzirom da je u ovom predmetu kao porezni jamac utvrđen zakonski zastupnik, a da ne postoji presuda za kazneno djelo zakonskog zastupnika, odredba članka 26. OPZ na koju se tuženik poziva konkretno nije primjenjiva u ovom slučaju. Budući da OPZ nije propisano povratno djelovanje tih pravnih normi već je upravo suprotno, a radi pravne sigurnosti poreznih obveznika člankom 5. OPZ predviđena primjena propisa koji su bili na snazi u vrijeme nastanka činjenica na kojima se temelji oporezivanje, sud smatra da je pravo svakog pravnog subjekta da u trenutku donošenja poslovnih odluka bude upoznat tko i za koje radnje može odgovarati za dug kao porezni jamac te kojim će poreznim zahvatima porezno tijelo koristiti pri utvrđivanju istih (...) Slijedom iznesenog, Sud zaključuje da tužitelj nije porezni jamac za porezni dug poreznog obveznika A.C.L. d.o.o. jer u vrijeme poduzimanja predmetne poslovne odluka o otuđenju imovine predmetnog trgovačkog društva bez novčane protučinidbe i nepolaganja novčanih sredstava na račun istog društva koji je bio u blokadi, a na kojim činjenicama se temelji oporezivanje, nisu na snazi bile odredbe članka 26a. i 26b. OPZ te stoga ne može na temelju istih biti odgovoran za porezni dug navedene pravne osobe.”³⁸

U drugom je predmetu isti prvostupanjnski sud također uvažio tužbu i poništio prvostupanjnsko i drugostupanjnsko rješenje o poreznom jamstvu nakon što je utvrdio:

„(...) da tužitelj nije porezni jamac za porezni dug poreznog obveznika B.-i. d.o.o. jer u vrijeme prijenosa imovine i radnika sa jednog na drugo trgovačko društvo 2010. godine, a na kojim činjenicama se temelji oporezivanje, nisu na snazi bile odredbe članka 26a) Općeg poreznog zakona, niti je tužitelj bio povezana osoba sa poreznim dužnikom prema članku 41. stavku 1. točki 2. istog Zakona, te stoga ne može na temelju istih biti odgovoran za porezni dug druge pravne osobe“. „da se utvrđeni dug poreznog jamca temelji na činjenicama koje nisu sporne, a okarakterizirane su kao „zlouporaba“, a koje radnje nemaju podlogu u pravnoj normi koja je u to vrijeme bila na snazi, pa je u provedenom postupku pogrešno primijenjeno materijalno pravo i stoga Sud osporavana rješenja ocjenjuje nezakonitim“.³⁹

Drugim riječima, prvostupanjnski su sudovi u prvotnoj praksi zauzeli jasan stav kako nema mjesta primjeni pravila o poreznom proboju u slučajevima u kojima su

38 2 UsI-789/13-8 od 17. prosinca 2013., citirano u predmetu U-III/3045/2014, od 5. veljače 2015., para. 6. Usporedi i gotovo identične argumente prvostupanjnskih upravnih sudova iznesene u predmetima UsI-1733/13-10 od 4. ožujka 2014., citirano u predmetu U-III/6657/2014, od 19. listopada 2016., para. 6.; UsI-635/13-6 od 29. studenoga 2013., citirano u predmetu U-III/2350/2014 od 20. travnja 2017., para. 2.2.

39 4UsI-361/13-6 od 2. listopada 2013., citirano u predmetu Usž-644/2013-3 od 15. svibnja 2014.

sporne radnje s obilježjima zloporabe, kao činjenice relevantne za oporezivanje, poduzimane prije stupanja na snagu ZIDOPZ-a/12. Pritom je u prilog ovom pravnom shvaćanju posebice istaknut i čl. 5. OPZ-a/12, kojim je uređeno: “(U) postupku oporezivanja primjenjuju se propisi koji su bili na snazi u vrijeme nastanka činjenica na kojima se temelji oporezivanje.”⁴⁰

3.1. Povratno djelovanje poreznih propisa i čl. 5. Općeg poreznog zakona

Čl. 5. OPZ-a na ovom mjestu zaslužuje dodatnu analizu, jer predstavlja temelj ocjene o (ne)ispravnosti pravnih stajališta VUS-a i Ustavnog suda RH (vidi *infra*). Citirana je norma zapravo odraz koncepta vladavine prava (engl. *rule of law*), kao jedne od temeljnih vrednota hrvatskog ustavno-pravnog poretka.⁴¹ Vladavina prava inherentno uključuje i imperativ pravne sigurnosti, što je potvrđeno i u domaćoj ustavnosudskoj praksi.⁴² Nadalje, realizacija načela pravne sigurnosti podrazumijeva i zabranu retroaktivne (povratne) primjene propisa, što je izričito propisano čl. 90., st. 4. Ustava RH: “Zakoni i drugi propisi državnih tijela i tijela koja imaju javne ovlasti ne mogu imati povratno djelovanje.” Ustavom je predviđena i iznimka od ovog općeg pravila: “Iz posebno opravdanih razloga samo pojedine odredbe zakona mogu imati povratno djelovanje” (čl. 90., st. 5.). Primjena navedene iznimke dodatno je pojašnjena Poslovníkom Hrvatskog sabora,⁴³ koji, *inter alia*, uređuje materiju zakonodavnog postupka u RH. Posebno upućujemo na čl. 176. Poslovníka, koji propisuje: “(K)ad se prijedlogom zakona određuje da pojedine njegove odredbe imaju povratno djelovanje, predlagatelj zakona dužan je obrazložiti posebno opravdane razloge koji to nalažu.”⁴⁴

Značaj čl. 5. OPZ-a valja razmatrati u svjetlu opisanog općeg normativnog pristupa povratnom djelovanju pravnih normi u RH. Citiranom se normom zapravo jamči da porezni obveznici mogu pouzdano procijeniti kakve su njihove obveze (i prava) iz porezno-pravnog odnosa u trenutku nastanka činjenica na kojima se temelji oporezivanje. To primjerice može biti trenutak ostvarenja oporezivog primitka, trenutak kupoprodaje nekretnine, trenutak nasljeđivanja određene imovine i sl. Indikativno je da je zakonodavac citiranu normu smjestio u glavu II. OPZ-a, u kojoj su sadržana načela oporezivanja, tj. polazna pravila na kojima počiva hrvatski porezno-pravni okvir. U tom je smislu prepoznato u teoriji općeprihvaćeno mišljenje kako je zabrana povratnog djelovanja propisa u području oporezivanja važnija nego u većini drugih pravnih područja.⁴⁵ To prvenstveno stoga što svaki porez inherentno predstavlja

40 Odredba je u istom izričaju i s istom numeracijom zadržana u važećoj verziji OPZ-a/16.

41 Čl. 3. Ustava Republike Hrvatske, NN br. 56/90, 135/97, 08/98, 113/00, 124/00, 28/01, 41/01, 55/01, 76/10, 85/10, 05/14.

42 Vidi npr. odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske, br. U-III-4374/2011. od 15. listopada 2014., para. 5.1. Usporedi i analizu *infra*, u poglavlju 4.1.

43 Poslovník Hrvatskog sabora, NN br. 81/2013, 113/2016, 69/2017, 29/2018.

44 Zanimljivo je istaknuti kako u nekim predmetima prvostupanjski upravni sudovi nisu propustili istaknuti i citiranu odredbu Poslovníka Sabora RH u prilog svom stajalištu o nedopuštenoj retroaktivnoj primjeni relevantnih odredbi. Vidi npr. presuda Upravnog suda u Osijeku, br. Usl-634/13-6 od 29. studenoga 2013., citirana u predmetu U-III/4576/2014, od 14. srpnja 2016., para. 2.1.

45 O teorijskim aspektima zabrane povratnog djelovanja u poreznom pravu vidi detaljno: Pauwels,

zahvat u imovinu fizičkih i pravnih osoba, primarno poreznih obveznika.⁴⁶ Opća zabrana povratne primjene propisa, propisana Ustavom RH, u području oporezivanja tako je dodatno “pojačana”, i to u pravcu jačanja pravne sigurnosti poreznih obveznika i drugih sudionika porezno-pravnog odnosa.⁴⁷ Može se govoriti kako je porezno pravo time unekoliko usporedivo s kaznenim pravom, gdje je naglasak na davanju posebne zakonske zaštite od povratne primjene onih zakonskih odredbi koje su za počinitelje kaznenih djela strože.⁴⁸

Navedeni značaj zabrane povratnog djelovanja poreznih propisa prepoznat je i u praksi USRH-a. Tako je Ustavni sud u predmetu ocjene ustavnosti intervencija zakonodavca u područje oporezivanja dohotka od kapitala potvrdio kako je „(...) pravo svakog pravnog subjekta da u trenutku donošenja poslovnih odluka zna kojim će se poreznim zahvatima javna vlast umiješati u njegov ostvareni dohodak, odnosno koja je i kakva mu je zakonom utvrđena porezna obveza“.⁴⁹ U kasnijoj je praksi USRH-a također navedeno: „Uz porezne obveze u pravilu se vezuje načelo zabrane povratnog (retroaktivnog) djelovanja zakonskih i drugih propisa, budući da porezne obveze u pravilu ne mogu djelovati retroaktivno (...)“.⁵⁰

3.2. Judikatura Visokog upravnog suda

Stajališta iznesena u prvotnoj praksi prvostupanjskih upravnih sudova, napose u pogledu zabrane retroaktivnosti kao razloga za poništenje rješenja s utvrđenjima jamstvenih obveza, nije prihvatio Visoki upravni sud, odlučujući povodom podnesenih žalbi upravnih tijela. Štoviše, VUS je zauzeo suprotno stajalište o *supra* naznačenom pitanju povratne primjene ZIDOPZ-a/12. Posljedično je u svim predmetima o kojima je odlučivao u drugom stupnju poništio presude prvostupanjskih upravnih sudova i održao na snazi sva rješenja o utvrđenim jamstvenim obvezama po osnovi zlouporabe

M., *Retroactive and retrospective tax legislation: a principle-based approach; a theory of 'priority principles of transitional law' and 'the method of the catalogue of circumstances'*, u: Gribnau, H., Pauwels, M. (ur.), *Retroactivity of tax legislation*, EATLP, 2010., str. 95-116. Za pregled komparativnih iskustava s ovom zabranom na području oporezivanja vidi npr.: Vanistendael, F., *Legal Framework for Taxation*, u: Thurony, V. (ur.), *Tax law design and drafting (vol. 1.)*, International Monetary Fund, Washington, 1998., str. 24-27. U jednom recentnom usporednom istraživanju temeljnih standarda zaštite prava poreznih obveznika upravo je zaštita od povratnog djelovanja poreznog propisa identificirana kao jedan od „minimalnih standarda zaštite“ koji mora biti ugrađen u ustavni i/ili zakondavni okvir. Vidi: Baker, P., Pistone, P., *General Report*, u: International Fiscal Association, *Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 100b – The practical protection of taxpayers' fundamental rights*, The Hague, Sdu Uitgevers, 2015., str. 66-68.

46 Vidi u tom smislu i presudu Europskog suda za ljudska prava u predmetu *Burden protiv Ujedinjenog Kraljevstva*, 20. travnja 2008., zahtjev br. 13378/05, para 59.

47 Usporedi: Arbutina, H., *Porezni postupak*, u: Šimović, J., i dr., *Hrvatski fiskalni sustav*, Zagreb, Narodne novine, 2010., str. 225.

48 Vidi: čl. 3., st. 1. Kaznenog zakona, NN br. 125/2011, 144/2012, 56/2015, 61/2015, 101/2017, 118/2018. Za komentar načela zabrane povratnog djelovanja kaznenog zakona vidi: Novoselec, P., *Opći dio kaznenog prava*, Pravni fakultet Osijek, 2016., str. 58-68.

49 U-I/4763/2012 od 18. rujna 2013., objavljeno u NN br. 120/2013, para. 9.

50 U-I-5294/2013 i dr. od 18. lipnja 2014., para. 10.1.

prava.⁵¹

Kao ogledni primjer pravnih shvaćanja žalbenog suda može poslužiti sljedeći izvadak iz obrazloženja jedne presude:

„(...), u vrijeme dok je porezni obveznik G.d.o.o. iz B. imao utvrđen dospjeli a nepodmiren porezni dug radi čega su donesena i rješenja o prisilnoj naplati tužitelj je kao osnivač i vlasnik poreznog obveznika otuđio nekretnine u vlasništvu poreznog obveznika i to trgovačkom društvu čiji je jedini vlasnik i osnivač tužiteljeva kćerka, koje činjenice nisu sporne, odnosno, njih niti sam tužitelj ne osporava u svojoj tužbi. Međutim, tužitelj smatra da niti kraj tako nesporno utvrđenog činjeničnog stanja porezna uprava nije njega-osnivača – direktora mogla zadužiti za plaćanje poreza kao jamca budući da je porezni dug nastao prije donošenja Zakona o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona (Narodne novine, broj 78/12.) pa da bi se primjena navedenih izmjena i dopuna Zakona smatrala retroaktivnom primjenom zakona.

Tuženo je tijelo odbilo tužiteljevu žalbu uz obrazloženje da nema retroaktivne primjene članka 26.a – 26.d Općeg poreznog zakona, jer da dopustivost provedbe postupka proizlazi iz odredbe članka 158.c Općeg poreznog zakona te da odgovornost poreznog jamca proizlazi i iz odredbe članka 10. stavka 3. Zakona o trgovačkim društvima (Narodne novine, broj 111/93. i 152/11.).

Upravni sud je, međutim, uvažio tužbu i poništio i prvostupanjsko i drugostupanjsko rješenje te je zaključio „da tužitelj nije porezni jamac za porezni dug poreznog obveznika G. d.o.o., jer u vrijeme prodaje nekretnine i prijenosa ugovora o radu za zaposlenike 2010. godine, a na kojoj činjenici se temelji oporezivanje, nisu na snazi bile odredbe članka 26.a i 26.d Općeg poreznog zakona, te stoga tužitelj ne može na temelju istih biti odgovoran za dug pravne osobe“. Nadalje, „obzirom da se utvrđeni dug poreznog jamca temelji na činjenicama prijenosa imovine i zaposlenika koje je porezno tijelo okarakteriziralo kao „zlouporabu“, a koja nije utvrđena u sudskom postupku, sud zaključuje da navedene radnje tužitelja nemaju karakter zlouporabe prema pravnim normama koje su u to vrijeme bile na snazi, te da je u provedenom postupku pogrešno primijenjeno materijalno pravo i stoga sud osporavana rješenja ocjenjuje nezakonitim”.

Ovakvo stajalište ovaj žalbeni sud ne prihvaća.

Naime, u tumačenju dopustivosti primjene članka 26.a – 26.d Općeg poreznog zakona (Narodne novine, broj 147/08., 18/11., 78/12., 136/12. i 73/13.) Upravni sud je zanemario postojanje posebnih odredbi o postupku utvrđivanja zlouporabe prava (Glava VIa).

Prema članku 158.a stavka 1. Općeg poreznog zakona (dalje: OPZ) postupak zlouporabe prava iz porezno-dužničkog odnosa je dio poreznog postupka koji porezno tijelo po službenoj dužnosti pokreće i provodi nad osobama koje u skladu sa člankom 26.d ovog Zakona odgovaraju kao porezni jamci radi provjere utvrđivanja činjenica

51 Analiza u ovom poglavlju rada polazi prvenstveno od sljedećih javno objavljenih odluka VUS-a: Usz-792/2013-3 od 20. veljače 2014.; Usz-24/2014-6 od 8. svibnja 2014.; Usz-26/2014-8 od 8. svibnja 2014.; Usz-95/2014-4 od 8. svibnja 2014.; Usz-644/2013-3 od 15. svibnja 2014.; Usz-145/2014 od 20. studenog 2014.

Dodatno je moguće konzultirati one presude VUS-a protiv kojih su podnesene ustavne tužbe u predmetima obrađenim *infra*, u poglavlju 4.

koje ukazuju na postupanje koje ima obilježje zlouporabe prava, a koje za posljedicu ima nemogućnost podmirenja obveza iz porezno-dužničkog odnosa.

Prema stavku 2. istoga članka navedenog Zakona postupak zlouporabe prava iz porezno-dužničkog odnosa osoba koje u skladu sa člankom 26.d ovog Zakona odgovaraju kao porezni jamci provodi se jedino u slučaju nemogućnosti naplate poreznog duga od poreznog obveznika primjenom svih mjera prisilne naplate.

Dopustivost utvrđivanja prava propisana je člankom 158.c OPZ koji predstavlja pravni temelj za primjenu odredbi članka 26.a – 26.d toga Zakona. Naime, prema stavku 2. članka 158.c Zakona postupak utvrđivanja zlouporabe prava može se obavljati za razdoblje za koje nije nastupila zastara prava na utvrđivanje zlouporabe prava.

Nadalje, dopustivost provođenja postupka utvrđivanja zlouporabe prava proizlazi i iz članka 10. stavka 3. Zakona o trgovačkim društvima (Narodne novine, broj 152/11. – pročišćeni tekst, 111/12. i 68/13.), (...)

U konkretnom slučaju porezno je tijelo 6. rujna 2012. godine pokrenulo postupak utvrđivanja zlouporabe prava, jer je na taj dan porezni obveznik G. d.o.o. imao nepodmiren porezni dug u ukupnom iznosu od x kn koji se u postupku prisilne naplate 2010. i 2012. godine nije mogao naplatiti radi čega su se stekli uvjeti propisani Glavom VI a OPZ-a.

Nadalje, u postupku utvrđivanja zlouporabe prava utvrđivana je eventualna zlouporaba od 2010. godine, pa do dana pokretanja postupka zlouporabe prava (2012.god.) iz čega je evidentno da se radi o razdoblju za koje nije nastupila zastara u smislu članka 94. Općeg poreznog zakona.

Imajući u vidu da je tužitelj kao vlasnik i osnivač poreznog obveznika, nakon što je utvrđena porezna obveza i nakon što je doneseno rješenje o prisilnoj naplati porezne obveze raspolagao imovinom poreznog obveznika na način da je istu otuđio odnosno prenio kupoprodajnim ugovorima na trgovačko društvo u vlasništvu s njim povezane osobe (krvno srodstvo u pravoj liniji) to je nesporno da je tužitelj onemogućio porezno tijelo u naplati poreza što je nesporno utvrđeno u postupku.

Prema ocjeni ovog žalbenog suda u ovoj se upravnoj stvari radi o probouju pravne osobnosti u smislu odredbi članka 10. stavka 3. Zakona o trgovačkim društvima u vezi sa člankom 158.a do 158.f Općeg poreznog zakona, odnosno o provođenju postupka utvrđivanja zlouporabe prava u porezno-dužničkom odnosu.

Naime, radi se o postupku koji porezno tijelo po službenoj dužnosti pokreće i provodi nad osobama koje u skladu sa Zakonom odgovaraju kao porezni jamci radi provjere i utvrđivanja činjenica koje ukazuju na postupanje koje ima obilježje i zlouporabe prava, a koje za posljedicu ima nemogućnost podmirenja obveza iz porezno-dužničkog odnosa.

Te osobe su članovi uprave i izvršni direktori društva, dakle osobe koje vode poslovanje društva.

Povezanom interpretacijom članka 10. stavka 3. ZTD i članka 158.a do 158.f OPZ-a, zaključuje se da je došlo do probouja pravne osobnosti odnosno odgovornosti člana društva jer su se stekle sve propisane pretpostavke.

Naime, tužitelj je nakon što je doneseno rješenje o utvrđivanju poreznog duga

raspolagao imovinom poreznog obveznika – društva u svom vlasništvu, na način da je tu imovinu prenio na s njim povezano društvo čime je onemogućio provođenje ovrhe odnosno namirenje vjerovnika što je utvrđeno u zakonom propisanom postupku utvrđivanja zlouporabe prava. (...)

Ustavom je zakonodavac ovlašten odrediti da pojedine odredbe zakona mogu imati i povratni učinak. Imajući u vidu navedeno, prema ocjeni ovog Suda, primjena članka 26.a – 26.d vezano uz ovlaštenje iz članka 158.c stavka 2. Općeg poreznog zakona nije u nesuglasju s citiranim Ustavnim odredbama.”⁵²

U drugom predmetu Visoki upravni sud ponavlja navedeno stajalište te ga dodatno potkrjepljuje potrebom za tumačenjem relevantnih porezno-pravnih normi pomoću teleološke metode:

„(...) Polazeći od cilja i svrhe Zakona o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona, a to je povećanje razine odgovornosti osoba koje su stvarno i pravno odgovorne za vođenje poslova društva, zaustavljanje zloporabe prava raspolaganja imovinom društva te jačanje financijske discipline i osiguranja pravovremene i ravnomjerne naplate javnih prihoda radi financiranja javnih potreba, Sud nalazi da prvostupanjski upravni sud nije utvrdio pravilno i u potpunosti sve činjenice, te da nije iz utvrđenih činjenica izveo pravilan zaključak, radi čega nije niti pravilno primijenio materijalno pravo. Imajući u vidu da se porezni sustav temelji na načelima jednakosti i ravnopravnosti (članak 51. Ustava), da je zabranjena svaka zlouporaba prava, blagonaklon stav prema osobama koje ne izvršavaju svoje Ustavom i pravom propisane obveze nije prihvatljiv i ne pridonosi načelu pravne sigurnosti i vladavine prava. Prema odredbi članka 90. stavka 4. Ustava Republike Hrvatske (Narodne novine, broj 56/90. - 85/10.) zakoni i drugi propisi državnih tijela i tijela koja imaju javne ovlasti ne mogu imati povratno djelovanje. Stavkom 5. istog članka Ustava propisano je da iz posebno opravdanih razloga samo pojedine odredbe zakona mogu imati povratno djelovanje. Dakle, iz citiranih Ustavni odredbi proizlazi da određivanje retroaktivne primjene zakona u cjelini ne bi bilo suglasno s Ustavom. Međutim, Ustavom je zakonodavac ovlašten odrediti da pojedine odredbe zakona mogu imati povratni učinak. Imajući u vidu navedeno, prema ocjeni ovoga Suda, primjena članka 26a) do 26d), vezano uz ovlaštenje iz članka 158c) stavka 2. Općeg poreznog zakona nije u nesuglasju s citiranim Ustavnim odredbama, što je trebalo imati u vidu prilikom odlučivanja u ovoj stvari.”⁵³

3.3. Analiza zaključaka VUS-a o retroaktivnosti

Radi bolje preglednosti i razumljivosti daljnje analize, argumentaciju VUS-a u pogledu tematiziranog problema retroaktivne primjene odredbi ZIDOPZ-a/12 korisno je raščlaniti na nekoliko elemenata, odnosno teza.

3.3.1. Teza o dopustivosti provođenja postupka utvrđivanja zlouporaba

Prva se teza, dosljedno isticana u svim presudama VUS-a, svodi na ocjenu kako

52 Usž-792/2013-3 od 20. veljače 2014.

53 Usž-644/2013-3 od 15. svibnja 2014.

su prvostupanjski upravni sudovi pri davanju zaključka o nedopuštenoj retroaktivnosti zanemarili posebne odredbe o postupku utvrđivanja zlouporabe, sadržane u čl. 158.a – 158.f OPZ-a/12.⁵⁴ Najvažnije, drugostupanjski upravni sud ističe: „*Dopustivost utvrđivanja prava propisana je člankom 158.c OPZ-a koji predstavlja pravni temelj za primjenu odredbi članka 26.a - 26.d toga Zakona. Naime, prema stavku 2. članka 158.c OPZ-a postupak utvrđivanja zlouporabe prava može se obavljati za razdoblje za koje nije nastupila zastara prava na utvrđivanje zlouporabe prava.*“⁵⁵ Citirani element obrazloženja je nejasante neutemeljen na relevantnim zakonskim pravilima. Iako VUS ispravno primjećuje kako je čl. 158.c OPZ-a/12 uređena dopustivost provođenja postupka utvrđivanja zlouporaba, što je povezano s uređenjem zastare prava poreznog tijela iz porezno-dužničkog odnosa, isto nema, niti može imati, ikakav utjecaj na sporno pitanje vremenskog važenja zakonskih odredbi o poreznom proboju, posebno čl. 26.a - 26.d OPZ-a/12. Osobito iznenađuje utvrđenje suda kako čl. 158.c OPZ-a/12 predstavlja pravni temelj za primjenu materijalno-pravnih odredbi sadržanih u prethodnim zakonskim člancima. Podsjetimo da upravo odredbe čl. 26.a – 26.d OPZ-a/12 predstavljaju pravni temelj za protezanje odgovornosti za nenaplaćeni porezni dug u odnosu na članove društva, osobe koje vode poslove društva i dr. posebno navedene osobe.⁵⁶

S druge strane, odredba čl. 158.c, st. 2. OPZ-a/12 ima isključivo procesni značaj, postavljajući granice postupanja poreznih tijela u slučajevima iz čl. 26.a – 26.d OPZ-a/12 s obzirom na mogući nastup porezne zastare. Utoliko davanje ocjene o primjeni pravila iz čl. 26.a – 26. d OPZ-a/12 *ratione temporis* uopće ne zavisi o sadržaju čl. 158.c OPZ-a/12. Pritom se čini da VUS bezrazložno miješa pitanje zastare prava na naplatu poreznih dugova u okviru jednog posebnog dijela poreznog postupka uvedenog ZIDOPZ-om/12 s pravno odvojenim pitanjem mogućnosti da se relevantna pravila o poreznom proboju – i materijalno-pravna (čl. 26.a – 26.d OPZ-a/12) i procesnopravna (čl. 158.a – 158.f OPZ-a/12) – primijene na društvene odnose i činjenice nastale prije njegova stupanja na snagu. Za procjenu spomenutog pitanja mjerodavna su isključivo načela i pravila izložena *supra* (poglavlje 3.1.), posebno čl. 5. OPZ-a/12.

3.3.2. Teza o kontinuitetu odgovornosti

Druga se teza VUS-a u promatranim predmetima može označiti „tezom o kontinuitetu odgovornosti“. Naime, u praksi drugostupanjskog upravnog suda ustrajno se navodi: „*Nadalje, dopustivost provođenja postupka utvrđivanja zlouporabe prava proizlazi i iz članka 10. stavka 3. Zakona o trgovačkim društvima (...) prema kojemu onaj tko zloupotrebljava okolnost da kao član trgovačkog društva ne odgovara za obveze društva ne može se pozvati na to da po Zakonu ne odgovara za te obveze.*“⁵⁷ Žalbeni se sud, osim pozivanja na opće pravilo ZTD-a o proboju pravne osobnosti

54 Vidi npr. Usž-24/2014-6 od 8. svibnja 2014. Kako je već prikazano *supra*, u poglavlju 2., radi se o odredbama čl. 172.-177. trenutno važećeg OPZ-a/16.

55 Usž-24/2014-6 od 8. svibnja 2014.

56 Za kratki prikaz ovih odredbi vidi *supra*, poglavlje 2.

57 Usž-24/2014-6 od 8. svibnja 2014.

suzdržava od daljnje razrade ovog argumenta, što donekle otežava i njegovu analizu. Međutim, VUS očito dijeli stajalište o postojanju svojevrsnog “kontinuiteta” odgovornosti članova trgovačkog društva za porezne dugove društva – glavnog dužnika u razdoblju prije i nakon trenutka stupanja na snagu ZIDOPZ-a/12. Drugim riječima, žalbeni sud smatra da se u materijalno-pravnom smislu stupanjem na snagu ZIDOPZ-a/12 položaj članova i direktora trgovačkih društava uopće nije promijenio jer njegovim odredbama nije uvedena nikakva nova obveza u odnosu na već postojeća pravila propisana ZTD-om. Može se zaključiti da VUS smatra kako se uopće ne radi o retroaktivnoj primjeni ZIDOPZ-a, s obzirom na navodnu sadržajnu podudarnost njegovih pravila s relevantnim pravilima ZTD-a. Kako se pojašnjava u nastavku, ovakvo je pravno shvaćanje VUS-a teško prihvatiti, napose imajući u vidu osnovne normativnog uređenja porezno-pravnog i porezno-dužničkog odnosa u RH.

Pritom se početno valja osvrnuti na odnos između odredbi ZTD-a i OPZ-a. S jedne strane, ZTD je sistemski, temeljni propis koji uređuje, *inter alia*, pravne odnose trgovačkih društava, uključujući i prava i obveze članova društva, poslovodnih osoba i vjerovnika društva.⁵⁸ S druge strane, OPZ predstavlja sistemski propis u oblasti poreznog prava, u kojoj se trgovačka društva pojavljuju primarno u ulozi obveznika određenih poreznih oblika (npr. porez na dobit, porez na dodanu vrijednost i dr.). U tom smislu OPZ jest *lex specialis* u odnosu na ZTD, jer regulira odnose između trgovačkog društva i države kao jednog od njegovih potencijalnih vjerovnika, u pogledu utvrđivanja i naplate poreza i drugih javnih davanja.⁵⁹ U svjetlu navedenog, pravilo iz čl. 10, st. 3. ZTD-a može se primijeniti i u odnosu na porezne obveze trgovačkog društva pod uvjetom da odgovornost za iste obveze nije uređena drukčije u OPZ-u. Ovdje treba imati u vidu način na koji OPZ definira porezno-pravni i porezno-dužnički odnos, kao i njegove sudionike.⁶⁰ Za potrebe ove analize ključno je da je pravo na naplatu poreza temeljno pravo poreznog tijela, tj. države, u porezno-dužničkom odnosu.⁶¹ Porezna tijela, sukladno odredbama OPZ-a, imaju pravo naplatiti porez samo od druge strane porezno-dužničkog odnosa – poreznog obveznika, ali i od poreznih jamaca, definiranih kao osoba koje jamče za plaćanje poreza temeljem samog OPZ-a.⁶² Osobe koje jamče za tuđe porezne dugove definirane su *numerus clausus* pristupom, u posebnom odjeljku OPZ-a nazvanom „*Odredbe o odgovornosti*“.⁶³ Slijedom navedenog, može se izvesti zaključak da se čl. 10., st. 3. ZTD-a ne može primijeniti pri naplati poreznih dugova trgovačkog društva, jer u posebnom području poreznog prava prednost valja pridati odredbama OPZ-a, kao *lex specialisa*, o poreznom jamstvu. Drukčije

58 Općenito o značenju ZTD-a kao pravnog izvora hrvatskog prava društava, vidi: Barbić, J., *Pravo društava*, knjiga prva, *Opći dio*, Zagreb, Organizator, 2008., str. 110.-131.

59 Valja nadodati kako pojedini porezni zakoni imaju *lex specialis* narav u odnosu na OPZ. Općenito o *lex specialis* pravilu i drugim pravilima za uklanjanje antinomija u pravnom sustavu vidi: Harašić, Ž., *Domesti sistematskog tumačenja u pravu*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, vol. 46, 2/2009, str. 330-332.

60 Vidi posebno: čl. 13. i 20. OPZ-a/16. Isto i: čl. 12. i 19. OPZ-a/12.

61 Vidi: čl. 21., st. 1. OPZ-a/16.

62 Vidi: čl. 13., st. 2. OPZ-a/16.

63 Vidi: čl. 27-37. OPZ-a/16. Usporedi: čl. 25.-32. OPZ-a/12. Za analizu ovih pravila vidi: Žunić Kovačević, N., Gadžo, S., *op. cit.*, str. 642-645.

rečeno, porezna tijela ne mogu temeljiti zahtjev za naplatu poreznog duga upućen članovima društva na čl. 10., st. 3. ZTD-a ako iste osobe nisu izrijeком navedene kao (potencijalni) sudionici porezno-pravnog i porezno-dužničkog odnosa u OPZ-u ili kojem drugom poreznom propisu.⁶⁴ Na isto upućuje i čl. 1. OPZ-a/12, kojim je propisano da porezna tijela u obavljanju svojih ovlasti primjenjuju isključivo porezne propise.⁶⁵ Nadalje, činjenica da je zakonodavac donošenjem ZIDOPZ-a/12 „preuzeo“ normativni izričaj čl. 10. ZTD-a tako da je proširio krug OPZ-om definiranih poreznih jamaca potvrđuje valjanost ovakvog zaključka. U tom smislu širenje kruga osoba koje kao porezni jamci, po ispunjenju zakonskih pretpostavki iz OPZ-a, odgovaraju za tuđi porezni dug, u bitnome mijenja materijalnopravni položaj osoba u pitanju. Ukratko, prije stupanja na snagu ZIDOPZ-a/12 članovi trgovačkog društva nikako nisu mogli biti odgovorni za porezne dugove društva niti je porezno tijelo imalo pravo od njih iste naplatiti.

To još više vrijedi u odnosu na druge osobe obuhvaćene odredbama čl. 26.a-26.d OPZ-a/12 – članove uprave/izvršne direktore društva kapitala te s njima povezane osobe. Naime, na njih se čl. 10. ZTD-a uopće ne odnosi te stoga u razdoblju prije stupanja na snagu ZIDOPZ-a/12 iste osobe nikako nisu mogli predvidjeti da će ispunjenjem neke od radnji navedenih u čl. 10., st. 3. i 4. ZTD-a postati odgovorni za ikakve obveze trgovačkog društva, a ponajmanje da će postati zakonski porezni jamci. Zaključno, kvalifikacija članova/direktora društva, i drugih gore navedenih osoba, kao zakonskih poreznih jamaca može biti utemeljena isključivo na odredbama koje su stupile na snagu po donošenju ZIDOPZ-a/12 te nikako ne proizlazi iz prethodno važećih pravila ZTD-a. Stoga je i teza VUS-a o svojevrsnom kontinuitetu odgovornosti neodrživa.

Prethodno izneseni zaključak potkrjepljuje i postupovno-pravni okvir poreznog

64 U literaturi prava društava nailazimo i na suprotno mišljenje. Tako primjerice Slakoper ističe: „*Glede polja primjene odredbe čl. 10., st. 3. ZTD ratiоne materiae potrebno je uočiti kako je korištena literatura usredotočena na privatno pravo, tj. privatnopravne obveze, dok su javnopravne obveze u drugom planu. Ponovno polazeći od teksta odredbe, uočava se kako njeno polje primjene ni u ovom smislu nije ograničeno, pa bi se moglo uzeti kako se ona može primijeniti ne samo na privatnopravne nego i na javnopravne (npr. porezne) obveze.*“ (Slakoper, Z., *Osobna odgovornost članova društava kapitala za obveze tih društava prema njihovim vjerovnicima (čl. 10., st. 3. ZTD)*, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, 1999, vol. 20, 2/1999., str. 782). Važno je naglasiti da se citirani stav temelji isključivo na tekstualnom tumačenju čl. 10., st. 3. ZTD-a. Nasuprot tomu, autor se ne osvrće na odnos između ZTD-a i poreznih propisa, što je i donekle razumljivo s obzirom da u vrijeme pisanja citiranog rada u RH još nije bio donesen OPZ kao sistemski zakon za područje poreznog prava. Kako je istaknuto *supra* u tekstu, pravilo *lex specialis derogat legi generali* vodi suprotnom zaključku, tj. da se čl. 10., st. 3. ZTD-a ne može primijeniti na porezne obveze trgovačkog društva.

65 Prema čl. 1. OPZ-a/12: „*Ovaj Zakon uređuje odnos između poreznih obveznika i poreznih tijela koja primjenjuju propise o porezima i drugim javnim davanjima (naglasili autori), ako posebnim zakonima o pojedinim vrstama poreza i drugim javnim davanjima nije uređeno drugačije i predstavlja zajedničku osnovu poreznog sustava.*“ Isto i: čl. 1. OPZ-a/16. Usporedi također i čl. 2., st. 1. Zakona o poreznoj upravi (NN br. 115/16), kojim je određeno: „*Porezna uprava je jedinstvena i samostalna upravna organizacija u sastavu Ministarstva financija čija je temeljna zadaća primjena i nadzor primjene poreznih propisa (naglasili autori) i propisa o prikupljanju doprinosa.*“

proboja. Dok je za odlučivanje o proboju pravne osobnosti prema čl. 10., st. 3. ZTD-a stvarno nadležan trgovački sud, koji o uspostavi odgovornosti članova društva odlučuje prema pravilima parničnog postupka,⁶⁶ postupak naplate poreza i drugih javnih davanja specifični je upravni postupak za provođenje kojeg su nadležna porezna tijela.⁶⁷ Pravila prema kojima porezna tijela postupaju u naplati poreza i drugih javnih davanja sadržana su u OPZ-u, uz izričito propisanu podrednu primjenu propisa iz područja ovršnog prava.⁶⁸ Kad bi se čl. 10., st. 3. ZTD-a mogao izravno primijeniti i na porezne obveze trgovačkog društva, porezna tijela bi se našla u apsurdnoj situaciji u kojoj bi se prilikom utvrđivanja i/ili naplate poreza – tj. u poduzimanju radnji koje inherentno predstavljaju izvršavanje javnih ovlasti (*acta iure imperii*) – morala s posebnim zahtjevom obratiti sudu, koji bi o tomu odlučivao prema pravilima parničnog postupka.

Ovdje izraženi stav da u razdoblju prije stupanja na snagu ZIDOPZ-a/12 mogućnost izravne primjene čl. 10. ZTD-a na porezne obveze nije postojala,⁶⁹ potvrđuje i pristup zakonodavca u normiranju instituta poreznog proboja. Naime, kako je već istaknuto supra (poglavlje 2.), ZIDOPZ/12 ne sadrži samo materijalne odredbe, već uređuje i postupovni okvir utvrđivanja odgovornosti temeljem poreznog proboja, tj. poseban postupak utvrđivanja zlouporaba prava koji provode porezna tijela.⁷⁰ Sukladno ovom novom uređenju, porezna tijela nadležna su za utvrđenje činjenica za koje ZIDOPZ/12 veže uspostavu odgovornosti te za donošenje rješenja kojim se članove društva, poslovodne osobe i/ili povezane osobe poziva da kao zakonski porezni jamci plate porezni dug trgovačkog društva.

3.3.3. Teza o „povezanoj interpretaciji“ odredbi ZTD-a i OPZ-a

Nadalje, u nekoliko predmeta VUS kao žalbeni sud dodatno potkrepljuje svoj stav o dopuštenom poreznom proboju tako da povezuje dva prethodno obrađena argumenta (pod 3.3.1. i 3.3.2.). Kako navodi VUS: „(...) *Povezanim interpretacijom članka 10. stavka 3. ZTD i članka 158.a do 158.f OPZ-a, zaključuje se da je došlo do proboja pravne osobnosti odnosno odgovornosti člana društva jer su se stekle sve propisane pretpostavke.*“⁷¹ Iza argumenta tzv. „povezane interpretacije“ zapravo se krije primjena metode sustavnog (sistemskog) tumačenja relevantnih pravila.⁷² Iako načelno vrijedi pozdraviti spremnost žalbenog suda da se upusti u sistemsko tumačenje, napose u svjetlu nemalog broja slučajeva iz administrativne i sudske porezne prakse u kojoj je ovakav pristup izostao,⁷³ ovaj argument zapravo uopće

66 Vidi: čl. 34b, st. 1., toč. 4. Zakona o parničnom postupku (NN br. 53/91 – 89/14).

67 Vidi: čl. 51. OPZ-a/16. Isto i: čl. 43. OPZ-a/12.

68 Vidi: čl. 138. OPZ-a/16.

69 Vidi i osvrt na tezu VUS-a o „povezanoj interpretaciji“, *infra*, pod 3.3.3.

70 O ovom detaljnije vidi: *supra*, poglavlje 2.

71 Vidi: Usž-792/2013-3 od 20. veljače 2014. Isto i: Usž-145/2014-5 od 20. studenoga 2014., citirano u predmetu U-III/507/2015, od 04. listopada 2017., para. 2.2.

72 Općenito o značaju sustavnog tumačenja vidi: Đerđa, D., *Neke primjedbe o tumačenju prava*, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, vol. 23., 2/2002., poglavlje 2.3.2.3.

73 Posebno u tom smislu vrijedi upozoriti na skorašnju kritiku upućenu poreznim tijelima i upravnim sudovima u usvajajućoj odluci Ustavnog suda po podnesenoj ustavnoj tužbi u predmetu

ne pojačava uvjerljivost konačnog obrazloženja. Naime, kako je već obrazloženo *supra* (pod 3.3.2.) sistemsko tumačenje, a naročito pravilo *lex specialis derogat legi generali*, vodi upravo suprotnom zaključku glede odgovornosti onih osoba koje su tzv. zloporabne radnje počinile prije stupanja na snagu ZIDOPZ-a/12.

3.3.4. *Teza o dopuštenom povratnom djelovanju temeljem ciljnog tumačenja OPZ-a*

Prethodno tematizirani argumenti VUS-a ukazuju da žalbeni sud smatra kako uopće nema mjesta tvrdnjama da mjerodavne odredbe OPZ-a/12 imaju povratno djelovanje. Međutim, VUS se u većem broju presuda upušta i u raspravu kojom nalazi opravdanje za retroaktivnu primjenu zakonskih odredbi, što povezuje s ciljem koji je zakonodavac želio postići pri donošenju ZIDOPZ-a/12 i uvođenjem instituta proboja pravne osobnosti u porezno pravo. Tako se obrazlaže:

„(...) Polazeći od cilja i svrhe Zakona o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona, a to je povećanje razine odgovornosti osoba koje su stvarno i pravno odgovorne za vođenje poslova društva, zaustavljanje zlouporabe prava raspolaganja imovinom društva te jačanje financijske discipline i osiguranja pravovremene i ravnomjerne naplate javnih prihoda radi financiranja javnih potreba, Sud nalazi da prvostupanjski upravni sud nije utvrdio pravilno i u potpunosti sve činjenice, te da nije iz utvrđenih činjenica izveo pravilan zaključak radi čega nije niti pravilno primijenio materijalno pravo.“⁷⁴

VUS dalje razvija ovu argumentacijsku liniju pozivanjem na ustavno načelo jednakosti i pravednosti u oporezivanju, koje dovodi u vezu s ustavnim uređenjem povratnog djelovanja propisa:

„(I)majući u vidu da se porezni sustav temelji na načelima jednakosti i ravnopravnosti (članak 51. Ustava), da je zabranjena svaka zlouporaba prava, blagonaklon stav prema osobama koje ne izvršavaju svoje Ustavom i pravom propisane obveze nije prihvatljiv i ne pridonosi načelu pravne sigurnosti i vladavine prava niti poreznom moralu. (...) Dakle, iz citiranih Ustavnih odredbi proizlazi da određivanje retroaktivne primjene zakona u cjelini ne bi bilo suglasno s Ustavom. Međutim, Ustavom je zakonodavac ovlašten odrediti da pojedine odredbe zakona mogu imati povratni učinak.“⁷⁵

Opet, spremnost žalbenog suda da se pri rješavanju spornih predmeta upusti u traženje *ratio legis* načelno valja pozdraviti.⁷⁶ Međutim, iz iznesene argumentacije

utvrđivanja poreza na promet nekretnina. Vidi odluka USRH u predmetu U-III/6288/2016, od 20. travnja 2017., gdje se između ostaloga navodi: „(...) Ustavni sud smatra kako u konkretnoj pravnoj stvari porezna tijela i upravni sudovi nisu normativni sadržaj članka 4. stavaka 1. i 2., te članka 14. stavka 1. Zakona o prometu na porez nekretnina povezali s mjerodavnim člancima Zakona o obveznim odnosima, odnosno nisu ispitali utječe li združeni utjecaj navedenih zakona na prava podnositelja, s obzirom na osobite okolnosti konkretnog slučaja“ (para. 24.).

74 Usz-145/2014-5 od 20. studenoga 2014., citirano u predmetu U-III/507/2015, od 04. listopada 2017., para. 2.2.; Isto i: Usz-704/13-5 od 28. kolovoza 2014., citirano u predmetu U-III/7360/2014, od 30. ožujka 2016., para. 7.

75 *Loc. cit.*

76 O potrebi za ciljnim tumačenjem poreznih propisa više puta se očitovao i USRH u odlukama

nije jasno kako se polazeći od općih ciljeva ZIDOPZ-a/12 može izvesti zaključak da njegove odredbe valja primijeniti retroaktivno, tj. na radnje članova/poslovnih osoba društva počinjene prije njegova stupanja na snagu.

U tom smislu prvotno vrijedi upozoriti kako navedeno stajalište nema uporište ni u odredbama samog OPZ-a/12 niti u radnoj dokumentaciji (franc. *travaux preparatoires*) pratećoj uz ZIDOPZ-a/12. Štoviše, iz analize Konačnog prijedloga ZIDOPZ-a/12 proizlazi da je cilj uvođenja instituta poreznog proboda bilo djelovanje *pro futuro* na poreznu disciplinu i moral.⁷⁷ Tako je izričito navedeno:

„(...) Slijedom svega navedenog, predlaže se izmjena i dopuna OPZ-a da bi se izbjegli slučajevi nemogućnosti provođenja naplate koju provodi porezno tijelo (...) osigurava se položaj države kao vjerovnika iz porezno-dužničkog odnosa, povećava razina odgovornosti osoba koje su pravno i stvarno odgovorne za vođenje poslova društva, te ih se glede ispunjenja porezne obveze izjednačava s ostalim poduzetnicima na tržištu, (zaustavlja se zlouporaba prava i omogućava provedba efektivne naplate od osoba i društava u čiju korist ili uz čiju pomoć su provedena zabranjena raspolaganja na štetu poreznog tijela kao vjerovnika i na štetu proračunskih prihoda i drugih javnih davanja.“⁷⁸

Ukratko, iako je predlagač zakonskih izmjena upozorio na praktične probleme u naplati poreznih dugova, osobito u svjetlu različitih radnji s obilježjima zlouporabe, to samo po sebi ne podrazumijeva intenciju retroaktivne primjene novih pravila koje bitno mijenjaju položaj osoba koje u pravilu ne odgovaraju za (porezne) obveze društva. Za očekivati je da bi u suprotnom slučaju komunikacija između zakonodavca i poreznih obveznika svakako bila drugačija prije stupanja na snagu ovih pravila.

Čak i da je to doista bio cilj donošenja ZIDOPZ-a/12, on je u suprotnosti sa zabranom povratnog djelovanja propisa, postavljenoj i na ustavnoj i na zakonskoj razini (vidi *supra*, poglavlje 3.1.). Iako u gore citiranom dijelu obrazložena VUS kratko adresira ustavne norme o retroaktivnosti, pritom kao da u potpunosti zaboravlja temeljno pravilo OPZ-a o primjeni poreznih propisa. Naime, kako je već ranije navedeno, Ustavom dopuštena mogućnost retroaktivnosti pojedinih zakonskih odredbi, u području poreznog prava je ipak izrijekom isključena temeljem čl. 5. OPZ-a. Ovu normu valja tumačiti na način da je u poreznom pravu apsolutno zabranjen svaki oblik tzv. prave retroaktivnosti (njem. *echte Rückwirkung*), tj. situaciju primjene poreznog propisa na činjenično stanje ostvareno (realizirano) prije njegova stupanja na snagu.⁷⁹ S druge strane stoji tzv. nepravna retroaktivnost (njem. *unechte Rückwirkung*;

kojima je utvrđivao povredu ustavnih prava poreznih obveznika. Vidi npr. odluka USRH u predmetu U-III/1133/2012, od 8. travnja 2014., para. 8.2. gdje je navedeno: „Zadaća je sudova, dakle, i Upravnog suda, kao i upravnih tijela, da tumače pravne norme polazeći od cilja i svrhe koji je zakonodavac želio postići njihovim propisivanjem, te da u skladu s tako utvrđenom svrhom primjenjuju mjerodavnu normu u skladu sa specifičnim okolnostima konkretnog slučaja.“ Usporedi i: odluka USRH u predmetu U-III/4285/2013, od 27. rujna 2016., para. 8.2.

77 Ciljevi ove zakonske intervencije već su ukratko prezentirani *supra*, poglavlje 2.

78 Vlada RH (2012), *Konačni prijedlog Zakona o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona*, str. 16.

79 Prema: Popović, D., Ilić-Popov, G., *Retroaktivnost zakona u poreskom pravu*, Anali Pravnog fakulteta u Beogradu, vol. 63, 1/2015., poglavlje 3. Usporedi o razlikovanju pojmova prave i nepravne retroaktivnosti u komparativnim poreznim sustavima: Gribnau, H., Pauwels, M.,

engl. *Retrospectivity*), kojom se u pravilu označavaju situacije uvođenja novih oblika oporezivanja, ili povećanja opterećenja već postojećih poreza, bez propisivanja prikladnog prijelaznog razdoblja.⁸⁰ Hrvatski je Ustavni sud u predmetu koji se ticao promjena u oporezivanju određenih oblika dohotka od kapitala utvrdio nesuglasje relevantnih zakonskih odredbi s Ustavom upravo zbog uočene (prave) retroaktivnosti.⁸¹ Pritom vrijedi naglasiti kako se pri donošenju ovakvog pravorijeka USRH uopće nije ni osvrnuo na normu iz čl. 5. OPZ-a, što je vjerojatno i rezultiralo utvrđenjem „(...) da ni zabrana retroaktivnog djelovanja propisa ni zabrana diskriminacije nisu apsolutne kad je riječ o području oporezivanja.“⁸² Ako se ima u vidu norma iz čl. 5. OPZ-a, koja ima status načela oporezivanja, nameće se zaključak kako su u Hrvatskoj svi slučajevi prave retroaktivnosti u području oporezivanja zabranjeni *sine exceptione*.⁸³

Sve i kada bi se prihvatilo pravno shvaćanje o tomu da čl. 5. OPZ-a nije propisana *apsolutna* zabrana retroaktivnosti u poreznom pravu, u razmatranom slučaju nisu vidljivi jasni i ciljevi i razlozi koji bi, sukladno čl. 90., st. 5. Ustava RH, iznimno opravdali retroaktivnu primjenu ZIDOPZ-a/12.⁸⁴ Pritom je posve nejasno gdje VUS traži opravdanje povratnog djelovanja odredbi o poreznom probouju, s obzirom je isto propustio precizno odrediti i iznijeti predlagrač zakona, kako propisuje čl. 176. Poslovnika Hrvatskog sabora (vidi *supra*, poglavlje 3.1.).

Zaključno, metoda ciljnog tumačenja za kojom poseže VUS nikako ne može potkrijepiti zaključak da odredbe ZIDOPZ-a/12 o poreznom probouju mogu imati povratno djelovanje. Iako se ne može naći zamjerka stajalištu VUS-a kako je u hrvatskom pravnom poretku neprihvatljiv „blagonaklon stav“ prema poreznoj evaziji, na što je i u znanstvenoj i stručnoj literaturi opetovano upozoravano⁸⁵, isto ne daje propusnicu poreznim tijelima za primjenu relevantnih pravila *contra constitutionem et contra legem*.

General Report, u: Gribnau, H., Pauwels, M. (ur.), *Retroactivity of tax legislation*, EATLP, 2010., str. 42-45.

80 Vidi: *ibid.*, str. 44-45.

81 Vidi: Odluka Ustavnog suda u predmetu U-I-5294/2013 i dr. od 18. lipnja 2014.

82 *Ibid.*, para. 18.

83 U tom smislu očito je naš zakonodavac prihvatio model prisutan u tek rijetkim komparativnim sustavima (npr. Portugal, Poljska). Vidi: Gribnau, H., Pauwels, M., *op. cit.*, str. 51-52.

84 Na ovom se mjestu može uputiti i na obilje domaće i poredbene literature koja jasno ističe da zakonodavac ima posebno obrazložiti i jasno urediti retroaktivnost kao iznimku. Vidi npr.: *ibid.*; Gribnau, H., *Equality, Legal Certainty and Tax Legislation in the Netherlands, Fundamental Legal Principles as Checks on Legislative Power: A Case Study*, *Utrecht Law Review*, vol. 9., 2./2013.; Žunić Kovačević, N., *Porezno-pravna sigurnost u hrvatskoj ustavnosudskoj praksi*, Zbornik radova „Liber amicorum Aldo Radolović“, Sveučilište u Rijeci Pravni fakultet, Rijeka, 2018., str. 60-62.

85 Vidi npr. Žunić Kovačević, N. et al., *Croatia* u: Lang, M., et al. (ur.), *GAARs - A Key Element of Tax Systems in the Post- BEPS World*, IBFD, 2016, str. 205-218; Čičin-Šain, N., *Analyse comparée des dispositifs de lutte contre l'évasion fiscale en droit fiscal croate et français Le cas de l'impôt sur les sociétés*, L.G.D.J 2017.; Gadžo, S., Klemenčić, I., *Time to stop avoiding the tax avoidance issue in Croatia? A proposal based on recent developments in the European Union*, *Financial theory and practice*, vol. 38., 3/2014.

4. JUDIKATURA USTAVNOG SUDA REPUBLIKE HRVATSKE

Imajući u vidu prethodno opisane prijepore u praktičnoj primjeni pravila o poreznom probouju, a posebno oprečne stavove pojedinih prvostupanjjskih upravnih sudova i VUS-a oko problema retroaktivne primjene ZIDOPZ-a/12, ne čudi kako su u većem broju slučajeva porezni obveznici i/ili s njima povezane osobe posegli za dodatnim instrumentom zaštite njihovih subjektivnih prava – ustavnom tužbom.

Općenito, u pravnom poretku Republike Hrvatske ustavna je tužba pravno sredstvo kojim se Ustavom zajamčena temeljna prava i slobode štite na ustavnosudskoj razini, tj. u posebnom postupku pred Ustavnim sudom Republike Hrvatske (dalje: USRH).⁸⁶ Tako sukladno čl. 62., st. 1. Ustavnog zakona o Ustavnom sudu Republike Hrvatske „(S)vatko može podnijeti Ustavnom sudu ustavnu tužbu ako smatra da mu je pojedinačnim aktom tijela državne vlasti, tijela jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave ili pravne osobe s javnim ovlastima, kojim je odlučeno o njegovim pravima i obvezama ili o sumnji ili optužbi zbog kažnjivog djela, povrijeđeno ljudsko pravo ili temeljna sloboda zajamčena Ustavom, odnosno Ustavom zajamčeno pravo na lokalnu i područnu (regionalnu) samoupravu (u nastavku: ustavno pravo).“⁸⁷ Kako navodi USRH: „Ustavna tužba nije redovni ili izvanredni pravni lijek u sustavu domaćih pravnih lijekova. Ona je posebno ustavnopravno sredstvo zaštite ustavnih prava u pojedinačnim slučajevima.“⁸⁸ Za potrebe ovog rada dovoljno je naglasiti kako se ustavna tužba može podnijeti i protiv odluka javnopravnih tijela donesenih tijekom porezno-upravnog postupka, te odluke upravnih sudova u poreznim stvarima.⁸⁹ S obzirom da se načelno radi o supsidijarnom pravnom sredstvu, procesna pretpostavka čijeg podnošenja je prethodno iscrpljivanje dopuštenog drugog pravnog puta zaštite ustavnih prava i sloboda, što u upravnim stvarima uključuje i pokretanje upravnog spora,⁹⁰ porezni obveznici u pravilu mogu podnijeti ustavnu tužbu tek po donošenju pravomoćne presude u upravnom sporu.⁹¹

86 Vidi detaljnije npr. Jelušić, M. i Šarin, D., *Vladavina prava i uloga Ustavnog suda Republike Hrvatske u izvršavanju upravnih i upravnosudskih odluka*. Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, v. 52, 1/2015, str. 184-188.; Crnić, J., *Ustavna tužba*, doktorska disertacija, Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu, 1999., str. 152-154.

87 NN br. 99/1999, 29/2002. Napomena: autori se služe numeracijom članaka iz službenog pročišćenog teksta ovog propisa.

88 U-III/269/2014, od 26. veljače 2014., para 5.

89 Za dvije dosad najsustavnije analize prakse USRH-a u poreznim stvarima u domaćoj pravnoj književnosti vidi: Žunić Kovačević, N., *op. cit.*, str. 49-64.; Ofak, L., *Zaštita ustavnih jamstava poreznih obveznika u poreznim postupcima*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 55, 1/2018., str. 153-168.

90 Vidi: čl. 62. st. 2. i 3. Ustavnog zakona o Ustavnom sudu Republike Hrvatske, NN br. 99/99, 29/02, 49/02.

91 Valja napomenuti kako porezni obveznici mogu podnijeti ustavnu tužbu i u onim pojedinačnim predmetima o kojima se nije odlučivalo u sklopu dvostupanjjskog upravnosudskog postupka, tj. u kojima Visoki upravni sud kao nadležni drugostupanjjski sud nije uopće odlučivao. Naime, imajući u vidu pravila Zakona o upravnim sporovima (NN br. 20/10, 143/12, 152/14, 94/16, 29/17) o pravu na žalbu (čl. 66.) te pravila o pravomoćnosti presuda donesenih u upravnom sporu (čl. 63.), porezni obveznici moći će podnijeti ustavnu tužbu i protiv presude prvostupanjjskih upravnih sudova kojima je potvrđena zakonitost pobijanih akata poreznih tijela. Detaljnije

Podlogu analize u ovom poglavlju predstavljaju odluke USRH-a donesene povodom ustavnih tužbi, u predmetima koji se u činjeničnom smislu odnose na tzv. porezni proboj pravne osobnosti trgovačkih društava. Sve su odluke javno objavljene, a donesene su u razdoblju od 5. veljače 2015. do 7. ožujka 2018.⁹² Početno valja upozoriti na nekoliko elemenata koji unekoliko olakšavaju kritiku pravnih ocjena Ustavnog suda. Prvo, u svim je predmetima, bez obzira na druge možebitne prigovore podnositelja, osnovanost ustavne tužbe razmatrana isključivo u svjetlu čl. 29., st. 1. Ustava RH,⁹³ kojim je zajamčeno pravo na pravično suđenje. Drugo, u svim promatranim predmetima USRH donio je odbijajuću odluku, utvrdivši da postupanjem poreznih tijela i nadležnih upravnih sudova pravo podnositelja na pravično suđenje nije povrijeđeno. Treće, razlike u činjeničnom stanju pojedinih predmeta nisu bile od utjecaja na ocjenu USRH-a o meritumu stvari, tj. o povredi čl. 29. Ustava.

4.1. Općenito o primjeni čl. 29., st. 1. Ustava RH u poreznim stvarima

U svakom pokušaju analize ustavnosudske prakse treba imati na umu pravni karakter postupka pokrenutog ustavnom tužbom te granice u okvirima kojih USRH ispituje je li u predmetu u pitanju došlo do povrede kakvog ustavnog prava. Kad je riječ o ustavnim tužbama pokrenutim u poreznim stvarima, u dosadašnjoj jurisprudenciji USRH-a upravo čl. 29., st. 1. Ustava ima dominantno značenje, s obzirom da je eventualne povrede USRH razmatrao upravo u svjetlu prava na pravično suđenje.⁹⁴ Ovdje vrijedi podsjetiti kako se ovom ustavnom normom zajamčeni standardi pravičnog suđenja primjenjuju i na porezne sporove, za razliku od jamstava sadržanih u čl. 6., st. 1. Europske konvencije za zaštitu ljudskih prava.⁹⁵

Prije davanja svoje ocjene o tomu je li pravo na pravično suđenje povrijeđeno, Ustavni sud, ne samo u poreznim predmetima, u pravilu ocrtava granice svog

vidi: Đerđa, D., Šikić, M., *Komentar Zakona o upravnim sporovima*, Zagreb, Novi informator, 2012., str. 273-276.

92 Riječ je o sljedećim odlukama, poredanim po datumu donošenja: U-III/3045/2014, od 5. veljače 2015.; U-III/3069/2014, od 5. veljače 2015.; U-III-3113/2014, od 05. veljače 2015.; U-III/5/2015, od 5. ožujka 2015.; U-III/7360/2014 od 30. ožujka 2016.; U-III-7108/2014, od 30. lipnja 2016.; U-III-4576/2014, od 14. srpnja 2016.; U-III-4772/2014, od 13. listopada 2016.; U-III-2914/2014, od 13. listopada 2016.; U-III/6657/2014, od 19. listopada 2016.; U-III-2915/2014, od 02. studenog 2016.; U-III-4137/2014, od 20. travnja 2017.; U-III-1994/2014, od 20. travnja 2017.; U-III/2350/2014 od 20. travnja 2017.; U-III/2760/2014 od 20. travnja 2017.; U-III-6077/2014, od 14. lipnja 2017.; U-III/507/2015, od 04. listopada 2017.; U-III-4508/2014, od 30. siječnja 2018.; U-III-5678/2014, od 30. siječnja 2018.; U-III-1378/2015, od 01. ožujka 2018.; U-III-4510/2014, od 07. ožujka 2018.

93 Ustav Republike Hrvatske, NN br. 56/90, 135/97, 08/98, 113/00, 124/00, 28/01, 41/01, 55/01, 76/10, 85/10, 05/14.

94 Vidi: Ofak, L., *op. cit.*, str. 163-164.

95 To je izričito potvrđeno u praksi USRH-a. Vidi: U-III-1001/2007, od 07. srpnja 2010. Usporedbe radi, o značenju Europske konvencije za zaštitu ljudskih prava u poreznim stvarima, uključujući i pravo na pravično suđenje, 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.

odlučivanja, odnosno ingerencije u postupku odlučivanja po ustavnoj tužbi.⁹⁶ Ukratko, USRH zadržava se pri ocjeni je li postupak pred poreznim tijelima i upravnim sudovima, razmatran kao jedinstvena cjelina, bio vođen na način koji je podnositelju ustavne tužbe osigurao pravično suđenje.⁹⁷ Prema ustaljenoj ustavnosudskoj praksi, jedan od elemenata pravičnog suđenja jest i zaštita od arbitrarnog (samovoljnog) odlučivanja upravnih organa i sudova.⁹⁸ Zaštita od arbitrarnosti podrazumijeva kako određeni nivo obrazloženosti pojedinačnih odluka, tj. utemeljenje u njima zauzetih pravnih shvaćanja na ozbiljnim, relevantnim i dostatnim razlozima, tako i njihovu usklađenost s ranijom relevantnom sudskom praksom.⁹⁹ Za potrebe ovog rada osobito se važnim čini naglasiti da u pogledu tumačenja i primjene materijalnog prava Ustavni sud ne smije nastupati kao instancijski sud.¹⁰⁰ Kako navodi sam USRH:

„Ustavna je obveza Ustavnog suda zaštita ustavnih prava podnositelja ustavnih tužbi u slučajevima kad su ta prava povrijeđena presudom suda ili drugim pojedinačnim aktom nadležnog tijela državne ili javne vlasti. Ustaljeno je stajalište Ustavnog suda da je zadaća u prvom redu nadležnih tijela državne i javne vlasti da tumače i primjenjuju pravo. Uloga Ustavnog suda ograničena je na ispitivanje jesu li učinci takvog tumačenja odnosno primjene prava suglasni s Ustavom i jesu li u konkretnom slučaju doveli do povrede ustavnih prava podnositelja ustavne tužbe. U postupcima pokrenutim ustavnom tužbom, Ustavni sud se u pravilu ne upušta u ispitivanje činjenica, jer njegova zadaća nije bavljenje pogreškama o činjenicama ili o pravu, osim ako i u mjeri u kojoj te pogreške mogu povrijediti ustavna prava.“¹⁰¹

Iz uvida u dosadašnju ustavnosudsku praksu u poreznim stvarima ipak vrijedi primijetiti da USRH ponekad iskazuje veći stupanj aktiviteta, napose u predmetima u kojima je utvrđenje povreda čl. 29., st. 1. Ustava obrazloženo detaljnijim osvrtom na pristup tumačenju mjerodavnih pravila od strane poreznih tijela i sudova, kao i povezivanjem učinaka takvog tumačenja s konkretnim činjeničnim stanjem.¹⁰²

4.2. Analiza stajališta USRH-a o povratnom djelovanju ZIDOPZ-a/12

Pregledom odluka Ustavnog suda donesenih u predmetima koji se u činjeničnom

96 Za detaljniju raspravu o ovomu vidi: Ljubić, D., *Granice ustavnog sudovanja iniciranog ustavnom tužbom*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, vol. 50, 1/2013., str. 159-176.

97 Vidi: U-III/3817/2009, od 19. prosinca 2012., para. 7.1.

98 Vidi: U-III/7360/2014, od 30. ožujka 2016., para. 10.1 i 11. Usporedi i: Žunić Kovačević, N., *op. cit.*, str. 53-57; Ljubić, D., *op. cit.*, str. 73. Za detaljniji uvid u pojedine aspekte prava na pravično suđenje iz čl. 29., st. 1. Ustava RH vidi: Šarin, D., *Aspekti prava na pravično suđenje - pravo na pristup sudu kroz jurisprudenciju*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, vol. 53, 3/2016., str. 735-743.

99 U tom smislu vrijedi upozoriti na odluku USRH-a u predmetu vezanom za utvrđivanje poreza na promet nekretnina, u kojoj je povreda čl. 29., st. 1. utvrđena i zbog odstupanja VUS-a od svoje ranije prakse. Vidi: U-III/5154/2012, od 09. siječnja 2012., para. 9. i 10.

100 Vidi: Šarin, D., *op. cit.*, str. 739.

101 U-III/3817/2009, od 19. prosinca 2012., para. 8.

102 Vidi npr. *loc. cit.*; U-III/1133/2012, od 8. travnja 2014., para. 8.-10.; U-III/4285/2013, od 27. rujna 2016., para. 8.-9.; U-III/6288/2016, od 20. travnja 2017., para. 19.-27., U-III/1133/2012, od 8. travnja 2014., para. 8.-10.

smislu odnose na porezni probou, razvidno je kako USRH donošenje odbijajućih odluka povodom ustavnih tužbi poreznih jamaca obrazlaže istim ili veoma sličnim argumentima isticanim u prethodno analiziranoj praksi Visokog upravnog suda.¹⁰³ Pritom ipak vrijedi upozoriti kako argumentiranje USRH-a u svim predmetima nije jednako, a u određenim se aspektima čini i proturječnim, na što se ukazuje u nastavnoj analizi.

Prvotno vrijedi upozoriti da pri donošenju svoje ocjene o spornom pitanju Ustavni sud pokušava slijediti *supra* iznesene granice svog odlučivanja u kontekstu prava na pravično suđenje. Tako je u jednoj odluci navedeno:

„U konkretnoj pravnoj stvari osporene akte donijela su nadležna upravna tijela i Visoki upravni sud unutar svoje nadležnosti utvrđene zakonom. Razvidno je da je Visoki upravni sud osporenu presudu donio sukladno mjerodavnim propisima Republike Hrvatske te da je pravno stajalište obrazloženo valjano, jasno i na ustavnopravno prihvatljiv način. Također je razvidno da je podnositelj bio u mogućnosti pratiti postupak i poduzimati sve zakonom dopuštene postupovne radnje te pokrenuti upravni spor. Nadalje, Visoki upravni sud je u osporenoj presudi obrazložio razloge zbog kojih je ocijenio da podnositelj odgovara kao porezni jamac za neplaćene porezne obveze trgovačkog društva Našice produkt d.o.o. te je odgovorio na sve prigovore podnositelja, pa tako i na one koje ističe u ustavnoj tužbi.“¹⁰⁴

Kad je riječ o ocjenjivanju razloga kojima upravni sudovi obrazlažu pobijane odluke, kao ogledni primjer pravnog rasuđivanja USRH-a može poslužiti sljedeći izvadak:

„U odnosu na prigovore u pogledu retroaktivne primjene članaka 26.a i 26.b OPZ-a na slučaj podnositelja, Ustavni sud napominje da je Vlada Republike Hrvatske u Konačnom prijedlogu Zakona o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona (...) kao cilj propisivanja odgovornosti poreznih jamaca navela (...)

Iz navedenoga proizlazi da je cilj propisivanja posebnog postupka utvrđivanja zlouporabe prava (...) bilo jačanje odgovornosti odgovornih osoba društava s ograničenom odgovornošću u porezno-dužničkom odnosu, a kod naplate (već postojećih) poreznih dugova trgovačkih društava. Pri tome Vlada Republike Hrvatske napominje da je odgovornost članova trgovačkih društava i odgovornih osoba već bila propisana člankom 10. Zakona o trgovačkim društvima (...) Iz navedenoga jasno proizlazi da člancima 26.a i 26.b OPZ-a nije propisana nova obveza poreznih obveznika i poreznih jamaca, jer je ona postojala i ranije u navedenim odredbama Zakona o trgovačkim društvima. Već postojeće obveze odgovornih osoba u društvima s ograničenom odgovornošću su samo preciznije određene i prilagođene porezno-dužničkom odnosu. Osim toga, umjesto da se zlouporaba utvrđuje u sudskom postupku (kao kod zlouporaba u trgovačkim društvima), ta se zlouporaba utvrđuje u upravnom postupku, nakon kojega je sudska zaštita osigurana u upravnom sporu, u smislu članka 19. stavka 2. Ustava. U tom sudskom postupku podnositelj je mogao ostvariti

¹⁰³ Vidi *supra*, poglavlje 3.3.

¹⁰⁴ U-III-4576/2014, od 14. srpnja 2016., para. 4.1. Usporedi i primjerice: U-III-3113/2014, od 05. veljače 2015., para. 11.2.; U-III/7360/2014, od 30. ožujka 2016., para. 11. i 11.1.; U-III-1994/2014, od 20. travnja 2017., para. 7.

potpunu zaštitu svojih prava i dokazivati da nije došlo do zlouporabe prava, koja je utvrđena u upravnom postupku. U tom je postupku mogao predlagati dokaze i glede odlučnih činjenica od kojih zavisi njegova odgovornost kao poreznog jamca Stoga Ustavni sud utvrđuje da prigovori podnositelja u vezi primjene članka 90. stavka 4. Ustava nisu osnovani.¹⁰⁵

Iz citiranog obrazloženja proizlazi kako se pravorijek Ustavnog suda temelji na dva argumenta sveprisutna i u judikaturi VUS-a, kritizirana ranije u radu (poglavlje 3.3.) – argumentu o „kontinuitetu odgovornosti“ te ciljnom tumačenju ZIDOPZ-a/12. Pritom USRH gotovo uopće ne pridodaje uvjerenosti ijednog od navedenih argumenta, s obzirom da u obrazloženju svojih odluka uglavnom ponavlja argumentacijsku liniju VUS-a. Stoga se i nalazi *supra* iznesene analize o neutemeljenosti pravnih shvaćanja VUS-a, u pogledu retroaktivne primjene odredbi o poreznom probiju, mogu u potpunosti primijeniti i na ustavnosudsku praksu.

Zanimljivo je, međutim, kako Ustavni sud u jednom dijelu čak ide i korak dalje slijedeći argumentacijsku liniju VUS-a, i to kada izrijekom navodi da je cilj zakonodavca pri donošenju ZIDOPZ-a/12 bio uspostaviti odgovornost članova i osoba koje vode poslove trgovačkog društva u odnosu na postojeće porezne dugove društva. Takav zaključak USRH izvodi iz teksta Konačnog prijedloga ZIDOPZ-a/12, iako se, kako je već obrazloženo ranije u radu (poglavlje 3.3.4.), predlagач predmetne novele nije u tom smjeru odredio. U svojoj ocjeni još važnijeg problema pomirenja retroaktivnog djelovanja odredbi o poreznom probiju s čl. 90., st. 4. Ustava, USRH nejasno povezuje tobožnji *ratio legis* – naplata već postojećih poreznih dugova trgovačkih društva od novih poreznih jamaca – s tezom VUS-a o kontinuitetu odgovornosti jamaca, pozivajući se također na čl. 10., st. 3. ZTD-a. Kako je već razloženo *supra* (poglavlje 3.3.), argument kontinuiteta odgovornosti članova/direktora društva, i s njima povezanih osoba, jest neuvjerljiv. Stajalište USRH-a kako su navedene kategorije osoba i prije stupanja na snagu ZIDOPZ-a/12 imale obveze u pogledu (poreznih) dugova društva, koje su obveze nakon tog trenutka tek „preciznije određene i prilagođene porezno-dužničkom odnosu“ jednostavno se ne može prihvatiti ako se ima u vidu priroda porezno-pravnog odnosa i svi relevantni materijalno-pravni učinci odredbi ZIDOPZ-a/12 o poreznom probiju.¹⁰⁶ Nadalje, neshvatljivo je da i Ustavni sud posve zanemaruje normativni sadržaj čl. 5. OPZ-a, jednog od temeljnih načela hrvatskog poreznog postupka, koje nalaže puno rigorozniji pristup povratnom djelovanju poreznih propisa.¹⁰⁷ Isti se zakonski članak u obrazloženjima promatranih ustavnosudskih odluka uopće ne spominje, unatoč tomu što se upravo na ovu normu često pozivaju podnositelji u svojim ustavnim tužbama.

105 U-III-7360/2014, od 30. ožujka 2016., para. 12. i 12.1. Na obrazloženje iz ove odluke USRH se izrijekom poziva i u nizu drugih, usporedivih slučajeva. Vidi npr. U-III-7108/2014, od 30. lipnja 2016., para. 17.; U-III-4576/2014, od 14. srpnja 2016.; U-III-4772/2014, od 13. listopada 2016.; U-III-2914/2014, od 13. listopada 2016.; U-III/6657/2014, od 19. listopada 2016.; U-III-2915/2014, od 02. studenog 2016.; U-III-4137/2014, od 20. travnja 2017.; U-III-1994/2014, od 20. travnja 2017.; U-III-6077/2014, od 14. lipnja 2017.; U-III/507/2015, od 04. listopada 2017.

106 Vidi detaljnije *supra*, poglavlje 3.3.3.

107 Vidi detaljnije *supra*, poglavlje 3.1.

Osobito je zanimljivo kako u nekoliko najrecentnijih odluka USRH donošenje odbijajuće odluke povodom podnesene ustavne tužbe obrazlaže drugim razlozima, što u bitnome proturječi gore citiranim argumentima iz ranije prakse. Kako navodi Ustavni sud:

„U odnosu na navedeno obrazloženje Visokog upravnog suda, Ustavni sud napominje da prema članku 26. OPZ-a, koji je bio na snazi u vrijeme nastanka poreznog duga (...) odgovornost za sudjelovanje u utaji poreza, bespravnom smanjenju poreza ili druge porezne povlastice za zastupane osobe, poreznim jamcem smatra se zastupnik ili upravitelj za manje plaćeni porez ili kamate. Člankom 2. Zakona o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona (...), iza članka 26. OPZ-a dodani su članci 26.a, 26.b, 26.c i 26.d u kojima je samo detaljnije propisana odgovornost osoba koje vode poslove društva kapitala i povezanih osoba. (...) Stoga, pozivanje podnositelja na zabranu retroaktivnosti nije osnovano jer je u vrijeme poduzimanja spornih poslovnih odluka i u vrijeme provođenja postupka utvrđenja zlouporabe prava na snazi bio članak 26. OPZ-a koji je propisivao odgovornost zastupnika trgovačkog društva za sudjelovanje u utaji poreza ili bespravno ostvarivanje smanjenja poreza ili druge porezne povlastice. Slijedom navedenog, iako se u obrazloženju svoje odluke Visoki upravni sud neosnovano poziva na članke 26.a - 26.d ZIDOPZ-a/12, stajalište je Ustavnog suda da osporenom presudom podnositelju nije povrijeđeno pravo na pravično suđenje zajamčeno člankom 29. stavkom 1. Ustava.“¹⁰⁸

Iz obrazloženja citirane odluke proizlazi da USRH smatra kako je VUS pogrešno primijenio materijalno pravo, pozivajući se na čl. 26.a-26.d OPZ-a/12 u slučajevima u kojima je činjenično stanje ostvareno prije stupanja na snagu istih odredbi. Međutim, USRH se ipak suzdržava od idućeg koraka i utvrđenja da je pritom povrijeđena Ustavom propisana zabrana retroaktivnosti. Argument kojim USRH u citiranoj odluci opravdava odluke poreznih tijela i VUS-a izaziva nedoumice.

Ukratko, USRH navodi kako se ne može govoriti o povratnom djelovanju odredbi o poreznom proboju stoga što je prije stupanja na snagu ZIDOPZ-a/12 člankom 26. OPZ-a/12 bila propisana odgovornost, kao poreznih jamaca, osoba koje su kao zakonski zastupnici trgovačkih društava: (i) počinili kazneno djelo utaje poreza ili (ii) sudjelovali u utaji poreza ili (iii) bespravno ostvarili smanjenje poreza ili druge porezne povlastice za zastupane osobe.¹⁰⁹ USRH očito smatra da se pretpostavke uspostave odgovornosti prema čl. 26. OPZ-a/12 unekoliko podudaraju s pretpostavkama uspostave odgovornosti prema čl. 26.a – 26.d. OPZ-a/12, te da stoga osobe koje imaju zakonske ovlasti zastupanja društva, ne mogu tvrditi da u vrijeme počinjenja relevantnih radnji i donošenja poslovnih odluka nisu mogli znati da mogu biti proglašeni jamcima za porezne dugove društva. Ovaj argument Ustavnog suda naprosto nema nikakvog utemeljenja u mjerodavnom materijalnom pravu. Naime,

108 U-III-4508/2014, od 30. siječnja 2018., para. 8.3. Isto i: U-III-5678/2014, od 30. siječnja 2018., para. 8.3.; U-III-1378/2015, od 01. ožujka 2018., para. 12.; U-III-4510/2014, od 07. ožujka 2018., para. 7.3.

109 Čl. 26. OPZ-a/12 u nepromijenjenom se sadržaju pojavljuje i u važećoj verziji zakona. Vidi: čl. 28. OPZ-a/16. Za komentar ove norme, gdje se naglašava vezivanje odgovornosti poreznih jamaca tek u slučaju počinjenja *kaznenog djela* utaje poreza (naglasili autori) vidi: Budić, M., et al., *Opći porezni zakon s komentarom*, Institut za javne financije, 2001., Zagreb, str. 39.

pretpostavke odgovornosti prema čl. 26. OPZ-a/12 i prema odredbama o poreznom proboju potpuno su drugačije. Čl. 26. OPZ-a/12 odnosi se na slučajeve kod kojih je osoba ovlaštena za zastupanje društva prouzrokovala da dio poreznih obveza društva nije utvrđen, ili je utvrđen u manjem iznosu, što se u poreznom pravu najčešće i označava pojmom utaje poreza.¹¹⁰ S druge strane, odredbe o poreznom proboju su, kako je već objašnjeno ranije u radu (poglavlje 2.), usmjerene su na potpuno drugačije situacije, gdje su porezne obveze trgovačkog društva po utvrđene (u punom iznosu), ali su, kao posljedica radnji odgovornih osoba s oznakom zlouporabe, ostale neplaćene. U tom smislu pozivanje USRH-a na čl. 26. OPZ-a/12 kao razlog opravdanja retroaktivne primjene odredbi o poreznom proboju valja označiti bespredmetnim i promašenim. Pritom ipak vrijedi naglasiti da isti argument unekoliko proturječi razlozima odbijajućih odluka iznesenih u ranijoj praksi USRH-a te se može percipirati i kao svojevrsno kolebanje Suda u ocjeni (ne)dopuštenog povratnog djelovanja ZIDOPZ-a/12.

Iz analize iznesene u ovom poglavlju proizlazi da je Ustavni sud u svojoj praksi nažalost propustio otkloniti pogreške u rasuđivanju upravnih tijela i sudova glede retroaktivne primjene pravila o poreznom proboju. Valja naglasiti da su analizirani propusti poreznih tijela i sudova u toj mjeri grubi i ozbiljni da USRH utvrđenjem povrede čl. 29., st. 1. Ustava ne bi prekoračio granice svoje nadležnosti. Mišljenja smo da je temeljitija ustavnosudska kontrola, s uporištem u svim mjerodavnim ustavnim i zakonskim pravilima, morala rezultirati drukčijim pravorijekom. Naročito je zabrinjavajuće da u razmatranoj ustavnosudskoj praksi načelu pravne sigurnosti nije dodijeljen onaj značaj koji proizlazi iz samog Ustava. Pravna je sigurnost refleksija vladavine prava kao najviše vrednote ustavnog poretka RH. Iako se nedvojbeno radi o višeslojnom i složenom pravnom konceptu, čije je konkretne zahtjeve na području pravne prakse ponekad teško u potpunosti odrediti,¹¹¹ pravna je sigurnost gotovo posve nespojiva s povratnim djelovanjem porezno-pravnih pravila, u svjetlu njihovih učinaka na fizičke i pravne osobe – porezne obveznike.¹¹² Stoga je i u domaćoj ustavnosudskoj judikaturi često istican imperativ stvarne i djelotvorne, a ne tek prividne, zaštite temeljnih prava poreznih obveznika iziskivao drugačiji pravorijek USRH-a u analiziranim predmetima poreznog proboja, uz nedvosmisleno određenje o nedopustivosti retroaktivnih zahvata u imovinu svih sudionika porezno-pravnog odnosa.

Osim svih dosad istaknutih ustavnih i zakonskih argumenata u prilog takvog stajališta, zaključno vrijedi istaknuti da je nezadovoljavajući stupanj (porezno-) pravne sigurnosti u većini recentnih istraživanja označen kao najveći nedostatak cjelokupnog domaćeg poreznog sustava.¹¹³ Riječju, nemogućnost planiranja budućih

110 Za terminološko razgraničenje ovog i srodnih pojmova vidi: Jelčić, Bo., *et al.*, *Financijsko pravo i financijska znanost*, Zagreb, Narodne novine, 2008., str. 217.-223.

111 O teškoćama definiranja koncepta pravne sigurnosti vidi: Pauwels, M., *op. cit.*, str. 100.-101.

112 Vidi: Baker, P., Pistone, P., *op. cit.*, str. 67.

113 Vidi posebno: Rogić Lugarić, T., *Porezni savjetnici: zamagljen identitet, velika očekivanja*, Društvena istraživanja, vol. 25., 2/2016., str. 230; Stojić, H., i dr., *Bijela knjiga 2017*, Foreign Investors Council, Zagreb, 2017., str. 39-44; Rogić Lugarić, T., Bogovac, J., *Pravni status poreznih izdataka: stanje i perspektive*, u: Bratić, V., Fabris, M. (ur.), *Skrivena javna potrošnja*:

porezno-pravnih posljedica sadašnjih poslovnih odluka i drugih aktivnosti na tržištu djeluju obeshrabrujuće na ukupnu poduzetničku klimu, pa time i predstavlja prepreku postizanju željenih stopa gospodarskog rasta.¹¹⁴ Iako je utješno da je u posljednjim godinama potreba za jačanjem opće razine porezno-pravne sigurnosti prepoznata i često isticana od strane zakonodavca¹¹⁵, s time povezan problem obrađen u ovom radu može se pripisati kako inerciji u otklanjanju ranijih zakonodavnih propusta, tako i manjku potrebnog aktiviteta na upravnosudskoj i ustavnosudskoj razini.

5. ZAKLJUČAK

U gotovo sedmogodišnjoj praktičnoj primjeni pravila o „poreznom proboju“ pravne osobnosti trgovačkih društava, sadržanih u člancima 29.-31. važeće verzije Općeg poreznog zakona, uočene su brojne poteškoće i nedoumice koje dovode u pitanje opravdanost čitavog instituta. Posebno spornim pokazalo se pitanje povratnog (retroaktivnog) djelovanja relevantnih zakonskih pravila, odnosno vezivanja pravnih posljedica proboja i za činjenična stanja realizirana prije 21. srpnja 2012., kada je ZIDOPZ/12 stupio na snagu. Upravo je analizi ovog problema, pogotovo u svjetlu bogate upravnosudske i ustavnosudske prakse razvijene u prethodnom razdoblju, posvećen ovaj rad.

Ustaljeno je pravno shvaćanje Visokog upravnog suda kako u tematiziranom postupanju poreznih tijela nije povrijeđeno materijalno pravo na štetu poreznih jamaca. Isto je potkrijepljeno s nekoliko pravnih argumenata, osobito s tezom o „kontinuitetu odgovornosti“ poreznih jamaca prije i nakon stupanja na snagu ZIDOPZ/12 te pokušajem ciljnog tumačenja predmetne zakonske novele. Ustavni je sud također, u većini postupaka pokrenutih povodom ustavnih tužbi, prihvatio argumentaciju VUS-a, utvrđujući da ustavna prava podnositelja – poreznih jamaca, posebice pravo na pravično suđenje, nisu povrijeđena.

Utoliko je cilj je rada bio kritički istražiti utemeljenost navedenih pravnih shvaćanja upravnosudske i ustavnosudske prakse. Polazeći od općih pravila o vremenskom važenju poreznih propisa, naročito čl. 5. OPZ-a, utvrđeno je da se u spornoj praksi primjene instituta poreznog proboja radi o tzv. pravoj retroaktivnosti, koja je u hrvatskom poreznom sustavu zabranjena. Sve i kada bi se prihvatio stav o tomu da zabrana retroaktivnosti iz čl. 5. OPZ-a, povezana s čl. 90., st. 4. Ustava,

Sadašnjost i budućnost poreznih izdataka, Zagreb, Institut za javne financije, 2012., str. 192.

114 Za analizu ovog problema na globalnoj razini vidi: IMF & OECD (2017), *Tax Certainty: IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers*, 2017., dostupno na: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf> (21. siječnja 2019.).

115 Osobito valja istaknuti da pozivanje na pravnu sigurnost poreznih obveznika prožima zakonske prijedloge usvojene u sklopu posljednje “porezne reforme”, kao i komunikaciju Vlade RH prema zainteresiranoj javnosti. Vidi npr. Vlada RH (2016), *Konačni prijedlog Općeg poreznog zakona*, dostupno na: <https://vlada.gov.hr/UserDocsImages/Sjednice/2016/7%20sjednica%2014%20Vlade/7%20-%202.9.pdf> (21. siječnja 2019.), str. 79.-80.; Vlada RH (2018), *Nastavak poreznog rasterećenja u okviru porezne reforme*, <https://vlada.gov.hr/UserDocsImages/Vijesti/2018/08%20kolovoz/2%20kolovoza/Nastavak%20porezne%20reforme%202018.pdf> (21. siječnja 2019.).

može u poreznim stvarima biti iznimno dopuštena, u judikaturi VUS-a i USRH-a nisu izneseni dostatnim i relevantni razlozi koji bi eventualno opravdali povratno djelovanje pravila o poreznom proboju. Ukratko, pravni argumenti za kojima se poseže u relevantnoj sudskoj praksi ne mogu, ni pojedinačno niti u svojoj ukupnosti, voditi zaključku o dopuštenosti retroaktivne primjene ZIDOPZ-a/12.

Propisivanje retroaktivne primjene pojedinih odredbi poreznih propisa iznimka je koja bitno narušava pravnu sigurnost, u području oporezivanja posebno važnu u svjetlu izgradnje poreznog morala i unaprjeđenja koncepta dobrovoljnog ispunjenja poreznih obveza (engl. *voluntary tax compliance*). Kao takva, iznimka, dopuštena je, poredbeno pravno i prisutna, a u hrvatskom pravu predviđena Ustavom. Jednako je dopušten i legitiman pokušaj izvršne vlasti i poreznih tijela poreznim propisima utjecati na financijsku i poreznu disciplinu, pa i širenjem odgovornosti za porezne dugove na osobe koje u pravilu ne odgovaraju za obveze trgovačkih društava. Inozemna sudska praksa potvrđuje da sudovi iznimno i samo rijetko dopuštaju proboj pravne osobnosti, i to iz razloga taksativno izgrađenih u sudskoj praksi. Pri tome, ukoliko se pravnom normom želi zadirati u odnose koji već postoje ili su postojali, tada započinje komunikacija između zakonodavca i adresata željene, predložene norme. U tom smislu, bilo je moguće i razumno predložiti retroaktivnost problematiziranih odredbi te ih kao takve izrijekom propisati. Prethodno bi trebalo poreznim obveznicima obrazložiti navedeno te ostaviti vremena poreznim tijelima i poreznim obveznicima za pripremu primjene takvih novih odredbi. Poredbenopravni prikazi kazuju da bi tada porezna vlast mogla ostaviti poreznim obveznicima razdoblje u kojem će naknadno prijaviti sve obveze, ispraviti i dopuniti porezne prijave te platiti porez. U takvim okolnostima moglo bi se i pozitivnim ocijeniti uvođenje porezne amnestije za takve dugove i poreze, do stupanja na snagu strogih poreznih propisa koji šire odgovornosti poreznih obveznika a imaju retroaktivni učinak.¹¹⁶ Sve navedeno potpuno je izostalo u hrvatskoj zakonodavnoj i upravnoj praksi kad je riječ o analiziranom pitanju.

Štoviše, čini se da su iskustva u primjeni instituta poreznog proboja potvrdila bojazan znanstvene i stručne javnosti o nesvršishodnosti njegova uvođenja u hrvatsko porezno pravo.¹¹⁷ Osobito je, međutim, zabrinjavajuće da nadležni sudovi nisu sanirali ozbiljne propuste porezno-upravne prakse. Time je izostao nužni korak u smjeru zaštite ustavom i zakonima zajamčene razine prava poreznih obveznika i drugih sudionika porezno-pravnih odnosa. Potreba za postavljanjem porezno-pravnog sustava u okviru vladavine prava i pravne države, u smjeru ograničenja i prostora normativne regulacije i postupanja nadležnih upravnih tijela pri razrezu i naplati poreza, više je puta akcentirana i u domaćoj pravnoj književnosti, ali i u praksi Ustavnog suda.¹¹⁸ Shodno tomu, zadatak je i nadležnih sudova da rade na očuvanju barem minimalne razine porezno-pravne sigurnosti, što je, kako potvrđuju brojna relevantna istraživanja, u hrvatskom pravnom sustavu i prijeko potrebno.

116 Općenito o institutu porezne amnestije vidi: Žunić Kovačević, N., Gadžo, S., *Porezna amnestija kao instrument porezne politike*, Društvena istraživanja, vol. 26, 1/2017., str. 101-122.

117 Vidi posebno: Žunić Kovačević, N., Gadžo, S., *op. cit.*, str. 635-670.

118 Za pregled vidi: Arbutina, H., *Ustavna i nadnacionalna ograničenja ovlaštenja na oporezivanje*, Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu, vol. 62., 5-6., str. 1283-1322.; Žunić Kovačević, N., *op. cit.*, str. 49-64.

LITERATURA

Knjige i članci

1. Arbutina, Hrvoje, *Porezni postupak*, u: Jure Šimović i dr., *Hrvatski fiskalni sustav*, Narodne novine, Zagreb, 2010.
2. Arbutina, Hrvoje, *Ustavna i nadnacionalna ograničenja ovlaštenja na oporezivanje*, Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu, vol. 62., 5-6/2012., str. 1283-1322.
3. Baker, Philip, Pistone, Pasquale, *General Report*, u: International Fiscal Association, *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 100b – *The practical protection of taxpayers' fundamental rights*, The Hague, Sdu Uitgevers, 2015.
4. Barbić, Jakša, *Pravo društava: Opći dio*, Zagreb, Organizator, 2008.
5. Budić, Mirko *et al.*, *Opći porezni zakon s komentarom*, Zagreb, Institut za javne financije, 2001.
6. Cortese, Bernardo, *Piercing the Corporate Veil in EU Competition Law: The Parent Subsidiary Relationship and Antitrust Liability*, u: Bernardo Cortese (ur.), *EU Competition Law: Between Public and Private Enforcement*, Kluwer Law International, 2014., str. 73-93.
7. Crnić, Jadranko, *Ustavna tužba*, doktorska disertacija, Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu, 1999.
8. Čičin-Šain, Nevia, *Analyse comparée des dispositifs de lutte contre l'évasion fiscale en droit fiscal croate et français Le cas de l'impôt sur les sociétés*, L.G.D.J., 2017.
9. Demeyere, Siel, *Liability of a Mother Company for Its Subsidiary in French, Belgian, and English Law*, *European Review of Private Law*, vol. 23, 3/2015., str. 385-413.
10. Đerđa, Dario, *Neke primjedbe o tumačenju prava*, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, vol. 23., 2/2002., str. 615-643.
11. Đerđa, D., Šikić, M., *Komentar Zakona o upravnim sporovima*, Zagreb, Novi informator, 2012.
12. Emberland, Marius, *The Corporate Veil in the Case Law of the European Court of Human Rights*, *Zeitschrift für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht*, vol. 63., 2003., str. 945-969.
13. Gadžo, Stjepan, Klemenčić, Irena, *Time to stop avoiding the tax avoidance issue in Croatia? A proposal based on recent developments in the European Union*, *Financial theory and practice*, vol. 38., 3/2014, str. 277-302.
14. 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.
15. Gribnau, Hans, *Equality, Legal Certainty and Tax Legislation in the Netherlands, Fundamental Legal Principles as Checks on Legislative Power: A Case Study*, *Utrecht Law Review*, vol. 9., br. 2., 2013, str. 52-74.
16. Gribnau, H., Pauwels, M., *General Report*, u: Gribnau, H., Pauwels, M. (ur.), *Retroactivity of tax legislation*, EATLP, 2010.
17. Harašić, Ž., *Domesti sistematskog tumačenja u pravu*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, vol. 46, 2/2009., str. 315-335.
18. IMF & OECD (2017), *Tax Certainty: IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers*, 2017., dostupno na: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf> (21. siječnja 2019.).
19. Jelčić, Božidar *et al.*, *Financijsko pravo i financijska znanost*, Zagreb, Narodne novine, 2008.
20. Jelušić, M. i Šarin, D., *Vladavina prava i uloga Ustavnog suda Republike Hrvatske u izvršavanju upravnih i upravnosudskih odluka*. Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 52, 1/2015, str. 175-201.
21. Kačer, Hrvoje, *Još jedna porezna akrobacija – nema zastare*, RRIF, 1/2013, str. 41-43.

22. Kačer, Hrvoje, *Nove odgovornosti po (predloženoj) noveli općeg poreznog zakona*, RRIF, 7/2012, str. 128-131.
23. Kaleb, Zorislav, *Osobna odgovornost članova uprava društva i članova društva za porezne dugove*, RIF, 12/2012, str. 163-168.
24. Ljubić, Dubravko, *Granice ustavnog sudovanja iniciranog ustavnom tužbom*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, vol. 50, 1/2013., str. 159-176.
25. Matheson, John H., *The Modern Law of Corporate Groups: An Empirical Study of Piercing the Corporate Veil in the Parent-Subsidiary Context*, 87 North Carolina Law Review, vol. 87., 4/2009., str. 1091-1155.
26. Novoselec, Petar, *Opći dio kaznenog prava*, Osijek, Pravni fakultet Osijek, 2016.
27. Ofak, Lana, *Zaštita ustavnih jamstava poreznih obveznika u poreznim postupcima*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, god. 55, 1/2018., str. 153-168.
28. Pauwels, Melvin, *Retroactive and retrospective tax legislation: a principle-based approach; a theory of 'priority principles of transitional law' and 'the method of the catalogue of circumstances'*, u: Gribnau, H., Pauwels, M. (ur.), *Retroactivity of tax legislation*, EATLP, 2010., str. 95-116.
29. Popović, Dejan, Ilić-Popov, Gordana, *Retroaktivnost zakona u poreskom pravu*, Anali Pravnog fakulteta u Beogradu, vol. 63, 1/2015, str. 5-22.
30. Rogić Lugarić, Tereza, Bogovac, Jasna, *Pravni status poreznih izdataka: stanje i perspektive*, u: V. Bratić, M. Fabris (ur.), *Skrivena javna potrošnja: Sadašnjost i budućnost poreznih izdataka*, Institut za javne financije, Zagreb, 2012., str. 175-196.
31. Rogić Lugarić, Tereza, *Porezni savjetnici: zamagljen identitet, velika očekivanja*, Društvena istraživanja, vol. 25., 2/2016., str. 219-240.
32. Slakoper, Zvonimir, *Osobna odgovornost članova društava kapitala za obveze tih društava prema njihovim vjerovnicima (čl. 10., st. 3. ZTD)*, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, vol. 20, 2/1999.
33. Stojić, H., i dr., *Bijela knjiga 2017*, Foreign Investors Council, Zagreb, 2017.
34. Šarin, Duška, *Aspekti prava na pravično suđenje - pravo na pristup sudu kroz jurisprudenciju*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, vol. 53, 3/2016., str. 729-762.
35. Tan, Chen Han., Wang, Jiangyu, Hofmann, Christian, *Piercing the Corporate Veil: Historical, Theoretical and Comparative Perspectives*, Barker Centre for Law & Business Working Paper 18/04, 2018.; dostupno na: <https://ssrn.com/abstract=3254130> (3. siječnja 2019.).
36. Vanistendael, Frans, *Legal Framework for Taxation*, u: Thurony, V. (ur.), *Tax law design and drafting (vol. 1.)*, International Monetary Fund, Washington, 1998.
37. Vlada RH (2018), *Nastavak poreznog rasterećenja u okviru porezne reforme*, <https://vlada.gov.hr/UserDocsImages/Vijesti/2018/08%20kolovoz/2%20kolovoza//Nastavak%20porezne%20reforme%202018.pdf> (21. siječnja 2019.).
38. Žunić Kovačević, Nataša, *Porezno-pravna sigurnost u hrvatskoj ustavnosudskoj praksi*, Zbornik radova „Liber amicorum Aldo Radolović“, Sveučilište u Rijeci Pravni fakultet, Rijeka, 2018., str. 49-64.
39. Žunić Kovačević, Nataša, Gadžo, Stjepan, *Institut zakonskog poreznog jamstva nakon novele Općeg poreznog zakona 2012.: „Proboj pravne osobnosti“ trgovačkih društava u slučaju zlorabe prava*, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, vol. 34., 2/2013., str. 635-670.
40. Žunić Kovačević, Nataša, Gadžo, Stjepan, *Porezna amnestija kao instrument porezne politike*, Društvena istraživanja, vol. 26, 1/2017., str. 101-122.
41. Žunić Kovačević, Nataša et al., *Croatia* u: Lang, M., et al. (ur.), *GAARs - A Key Element of Tax Systems in the Post- BEPS World*, IBFD, 2016, str. 205-218.

Pravni izvori

42. Europski sud za ljudska prava, odluka u predmetu *Burden protiv Ujedinjenog Kraljevstva*, 20. travnja 2008., zahtjev br. 13378/05.
43. Kazneni zakon, NN br. 125/2011, 144/2012, 56/2015, 61/2015, 101/2017, 118/2018.
44. Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske br. U-I/4763/2012 od 18. rujna 2013.
45. Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske br. U-I/5398/2012, od 7. veljače 2017.
46. Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske br. U-I-5294/2013 od 18. lipnja 2014.
47. Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske br. U-III/1133/2012, od 8. travnja 2014.
48. Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske br. U-III/2350/2014 od 20. travnja 2017.
49. Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske br. U-III/269/2014, od 26. veljače 2014.
50. Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske br. U-III/2760/2014 od 20. travnja 2017.
51. Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske br. U-III/3045/2014, od 5. veljače 2015.
52. Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske br. U-III/3069/2014, od 5. veljače 2015.
53. Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske br. U-III/3817/2009, od 19. prosinca 2012.,
54. Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske br. U-III/4285/2013, od 27. rujna 2016.
55. Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske br. U-III/4576/2014, od 14. srpnja 2016.
56. Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske br. U-III/5/2015, od 5. ožujka 2015.
57. Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske br. U-III/507/2015, od 04. listopada 2017.
58. Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske br. U-III/5154/2012, od 09. siječnja 2012.
59. Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske br. U-III/6288/2016, od 20. travnja 2017.
60. Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske br. U-III/6657/2014, od 19. listopada 2016.
61. Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske br. U-III/7360/2014 od 30. ožujka 2016.
62. Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske br. U-III-1001/2007, od 07. srpnja 2010.
63. Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske br. U-III-1378/2015, od 01. ožujka 2018.
64. Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske br. U-III-1994/2014, od 20. travnja 2017.
65. Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske br. U-III-2914/2014, od 13. listopada 2016.
66. Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske br. U-III-2915/2014, od 02. studenog 2016.
67. Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske br. U-III-3113/2014, od 05. veljače 2015.
68. Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske br. U-III-4137/2014, od 20. travnja 2017.
69. Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske br. U-III-4374/2011 od 15. listopada 2014.
70. Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske br. U-III-4508/2014, od 30. siječnja 2018.
71. Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske br. U-III-4510/2014, od 07. ožujka 2018.
72. Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske br. U-III-4576/2014, od 14. srpnja 2016.
73. Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske br. U-III-4772/2014, od 13. listopada 2016.
74. Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske br. U-III-5678/2014, od 30. siječnja 2018.
75. Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske br. U-III-6077/2014, od 14. lipnja 2017.
76. Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske br. U-III-7108/2014, od 30. lipnja 2016.
77. Odluka Visokog upravnog suda Republike Hrvatske br. Usž-145/2014-5 od 20. studenoga 2014.
78. Odluka Visokog upravnog suda Republike Hrvatske br. Usž-24/2014-6 od 8. svibnja 2014.
79. Odluka Visokog upravnog suda Republike Hrvatske br. Usž-26/2014-8 od 8. svibnja 2014.
80. Odluka Visokog upravnog suda Republike Hrvatske br. Usž-644/2013-3 od 15. svibnja 2014.
81. Odluka Visokog upravnog suda Republike Hrvatske br. Usž-704/13-5 od 28. kolovoza 2014.
82. Odluka Visokog upravnog suda Republike Hrvatske br. Usž-792/2013-3 od 20. veljače 2014.
83. Odluka Visokog upravnog suda Republike Hrvatske br. Usž-95/2014-4 od 8. svibnja 2014.
84. Opći porezni zakon, NN br. 115/2016, 106/2018.
85. Opći porezni zakon, NN br. 147/2008, 18/2011, 78/2012, 136/2012, 73/2013, 26/2015, 44/2016, 115/2016.
86. Poslovnik Hrvatskog sabora, NN br. 81/2013, 113/2016, 69/2017, 29/2018.

87. presuda Upravnog suda u Osijeku, br. Usl-634/13-6 od 29. studenoga 2013., citirana u predmetu U-III/4576/2014, od 14. srpnja 2016.
88. Ustav Republike Hrvatske, NN br. 56/90, 135/97, 08/98, 113/00, 124/00, 28/01, 41/01, 55/01, 76/10, 85/10, 05/14.
89. Ustavni zakon o Ustavnom sudu Republike Hrvatske, NN br. 99/99, 29/02, 49/02.
90. Vlada RH (2012), *Konačni prijedlog Zakona o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona*.
91. Zakon o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona, NN br. 78/2012.
92. Zakon o parničnom postupku, NN br. 53/91 – 89/14.
93. Zakon o trgovačkim društvima, NN 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.

Stjepan Gadžo*
Nataša Žunić Kovačević**

Summary

RETROACTIVE APPLICATION OF THE RULES ON PIERCING THE CORPORATE VEIL IN TAX MATTERS: AN ANALYSIS OF CROATIAN ADMINISTRATIVE AND JUDICIAL PRACTICE

By virtue of the amendments to General Tax Act (GTA) in July 2012 Croatian tax law saw the introduction of the rules on the so-called ‘piercing the corporate veil’, pertaining to the possibility that tax authorities recover outstanding tax debt incurred by corporate taxpayers from their shareholders and directors. In the ensuing almost seven-year practice, particularly puzzling issue concerned the retroactive application of relevant statutory rules, i.e. in relation to facts that occurred before their entry into force. The present paper contains an analysis of this particular issue, against the backdrop of pertinent administrative and judicial case-law. It is argued that neither High Administrative Court nor Constitutional Court came to the right decision in declaring the vexed practice of Croatian tax authorities as legal and constitutionally valid. In doing so, particular attention is drawn to the principle of legal certainty in tax matters.

Keywords: *piercing the corporate veil; General Tax Act; abuse of law; tax guarantee; retroactivity; the right to fair trial.*

Zusammenfassung

RÜCKWIRKENDE ANWENDUNG DER REGELN ÜBER DIE DURCHBRECHUNG DER RECHTSPERSÖNLICHKEIT IN STEUERSACHEN: ANALYSE DER VERWALTUNGSRECHT- UND VERFASSUNGSRECHTSPRECHUNG

Durch die im Juli 2012 erlassene Novelle des Allgemeinen Steuergesetzes wird die Haftung der Mitglieder von Handelsgesellschaften, der die Geschäfte der

* Stjepan Gadžo, Ph.D., Assistant Professor, University of Rijeka, Faculty of Law; sgadzo@pravri.hr.

** Nataša Žunić Kovačević, Ph.D., Full Professor, University of Rijeka, Faculty of Law; zunic@pravri.hr.

Gesellschaft leitenden Person und der damit verbundenen Personen als Steuerbürgen für ausstehende Steuerschulden der Gesellschaften vorgeschrieben. In fast siebenjähriger praktischer Anwendung dieser sog. Institut der Durchbrechung der Rechtspersönlichkeit hat sich die Frage der rückwirkenden Wirkung bestimmter Gesetzesregeln, beziehungsweise der Anwendung der Rechtsfolgen auf die vor dem Inkrafttreten der genannten Gesetzesbestimmungen entstandenen Tatbestände, als besonders umstritten erwiesen. Dieser Beitrag ist gerade der Analyse dieses Problems gewidmet, insbesondere im Lichte der reichen jüngsten Verwaltungsrecht- und Verfassungsrechtsprechung. Ausgehend von den allgemeinen Regeln über die zeitliche Geltung von (steuerlichen) Vorschriften lässt sich aus der in diesem Beitrag durchgeführten Analyse schließen, dass die Rechtsansichten des Oberen Verwaltungsgerichts und des Verfassungsgerichts der Republik Kroatien bezüglich der rückwirkenden Wirkung genannter Regeln nicht auf maßgeblichen Verfassungs- und Gesetzesnormen gegründet sind. Deshalb weist man im Beitrag daraufhin, dass es wichtig ist, wenigstens eine minimale Rechtssicherheit im kroatischen Steuersystem aufzubewahren, was größtenteils in der Verantwortung zuständiger Gerichte liegt.

Schlüsselwörter: Durchbrechung der Rechtspersönlichkeit; Steuerrecht; Allgemeines Steuergesetz; Rechtsmissbrauch; Steuerbürgschaft; Rückwirkung; das Recht auf ein faires Verfahren.

Riassunto

IL SEQUESTRO DELL'IMMOBILE ALLA LUCE DELLA TUTELA DEL DIRITTO AL PACIFICO GODIMENTO DEL PATRIMONIO

Le autrici nel lavoro analizzano l'istituto del sequestro di bene immobile nel regime giuridico generale ed in alcuni regimi speciali. Nella prima parte del lavoro si offre una rassegna dell'istituto giuridico, mentre nel prosieguo se ne disaminano i presupposti e le caratteristiche. Si evidenziano i requisiti necessari per il sequestro nella disciplina nazionale, ovvero che al titolare del diritto di proprietà sia richiesta una determinata azione che costui non ha posto in essere al fine di tutelare determinati beni. Di seguito vengono esaminate le caratteristiche della temporaneità e della limitazione dell'esercizio dei poteri in capo al proprietario sul bene in relazione al significato della tutela del pacifico godimento del patrimonio. Si rileva come si tratti della terza regola sul controllo dell'uso del patrimonio e s'è valutato se ciò porti ad incrinare l'equilibrio giuridico; cioè se le limitazioni imposte dallo Stato siano proporzionate.

Parole chiave: sequestro; diritto al pacifico godimento del patrimonio; proporzionalità.