

siječanj 2025.

Kritički osvrt na priopćenje Porezne uprave u vezi s novim čl. 32.a Općeg poreznog zakona koji se odnosi na odgovornost vlasnika trgovačkih društava za nepodnošenje poreznih prijava trgovačkih društava

Autor: Sigma Tax Consulting d.o.o., Maja Damjanović,
ovlaštena porezna savjetnica i Martina Butković,
ovlaštena revizorica

Porezna uprava je 30.12.2024. godine objavila „Priopćenje u vezi pogrešnih interpretacija izmjena i dopuna Općeg poreznog zakona“ (dalje: Priopćenje Porezne uprave). U nastavku se daje kritički osvrt na to Priopćenje Porezne uprave.

U Priopćenju Porezne uprave se netočno tvrdi da je Porezna uprava i do sada mogla fizičku osobu člana trgovačkog društva (npr. vlasnika poslovnih udjela u d.o.o.-u, vlasnika dionica u d.d.-u) teretiti za porez trgovačkog društva ako za trgovačko društvo nisu podnesene godišnje porezne prijave, i da je to bilo moguće temeljem čl. 31. OPZ-a. To nije točno. Naime, do stupanja na snagu izmjena i dopuna iz NN 152/24 članak 31. OPZ-a je propisivao „*Smatra se da su ispunjene pretpostavke za odgovornost članova društva, osoba koje vode poslove društva, i povezanih osoba, osobito ako oni: (...) ne podnesu zakonom propisana godišnja izvješća (...)*“. Međutim, članovi društva, npr. vlasnik poslovnih udjela u d.o.o.-u, vlasnik dionica u d.d.-u, nisu osobe koje za poreznog obveznika podnose propisana izvješća, pa je članak 31. OPZ-a (verzija do stupanja na snagu izmjena i dopuna iz NN 152/24) u vezi s nepodnesenim godišnjim izvještajima mogao biti primjenjiv samo na one osobe navedene u tom članku u čijoj je nadležnosti podnošenje godišnjih izvještaja ako te osobe ne podnesu godišnje izvještaje. Stoga, u tom dijelu Priopćenje Porezne uprave nije istinito. Izmjenama i dopunama iz NN 152/24 je iz čl. 31. OPZ-a

brisan dio odredbe vezan za odgovornost u slučaju nepodnošenja zakonom propisanih godišnjih izvješća, a uveden je novi čl. 32.a OPZ-a kojim se utvrđuje odgovornost članova društva za nepodnošenje poreznih prijava društva kao poreznog obveznika.

Treba uočiti da se u novom čl. 32.a OPZ-a ne koristi formulacija (kakva je sadržana u čl. 31. OPZ-a koji je i ranije bio na snazi) a koja glasi „**ako oni (...) ne podnesu...**“, već da se u novom čl. 32.a. OPZ-a koristi formulacija koja glasi „**ako porezni obveznik nije podnio...**“. Iz ove razlike je očito da nova odredba iz čl. 32.a OPZ-a fokus stavlja na to je li porezna prijava za trgovačko društvo – pravnu osobu podnesena ili nije podnesena, te da se nova odredba iz čl. 32.a OPZ-a odmiče od osobne odgovornosti konkretne fizičke osobe (one u čijoj je nadležnosti podnošenje prijave ako ta osoba ne podnese poreznu prijavu za trgovačko društvo kao poreznog obveznika). Međutim, Priopćenje Porezne uprave navodi da to nije tako, iako sama usporedba gore prikazanih citiranih dijelova zakonskih odredbi demantira taj dio Priopćenja Porezne uprave.

Nadalje, kada je u pitanju odgovornost fizičkih osoba za porezne obveze trgovačkog društva – pravne osobe koja se temelji na čl. 31. OPZ-a, primjenjiv je i čl. 32. OPZ-a koji upućuje na provedbu posebnog postupka koji se naziva „**postupak utvrđivanja zlouporabe prava**“ (i koji se provodi prema pravilima tog postupka iz čl. 172. do 177. OPZ-a), i pri čemu se odgovornost u tom postupku utvrđuje rješenjem iz članka 177. stavka 6. ovoga Zakona. Međutim, interesantno je da prilikom uvođenja novog čl. 32.a OPZ-a nije propisano da bi se čl. 32. OPZ-a primjenjivao i na situacije iz novog čl. 32.a OPZ-a, odnosno proizlazi da se nametanje obveze fizičkoj osobi – članu trgovačkog društva da iz osobne imovine plati porez za trgovačko društvo – pravnu osobu temeljem novouvedenog čl. 32.a OPZ-a neće utvrđivati u posebnom „postupku utvrđivanja zlouporabe prava“ iz čl. 172. do 177. OPZ-a (koji je primjenjiv na čl. 31. OPZ-a) – pa se postavlja pitanje zašto „**postupak utvrđivanja zlouporabe prava**“ **nije primjenjiv u ovom slučaju i kakve će to implikacije imati?** Odgovor na to pitanje je možda vidljiv iz toga

što u slučaju čl. 31. OPZ-a na koji je primjenjiv čl. 32. OPZ-a, fizičke osobe odgovaraju za porezne obveze trgovačkog društva „**kao porezni jamci**“ dok u slučaju novog čl. 32.a odgovaraju solidarno „**kao jamci platci**“. Prema tome, čak ni opseg jamstva nije jednak, iako nas Porezna uprava u izdanom Priopćenju Porezne uprave uvjerava da novouvedeni čl. 32.a OPZ-a ne predstavlja veliku novost.

Ako je, u kontekstu novouvedenog čl. 32.a OPZ-a, intencija bila da se utvrđuje osobna odgovornost pojedinih članova trgovačkog društva, trebalo je propisati i objektivne kriterije na temelju kojih bi ta osobna odgovornost bila utvrđivana, a osobito s obzirom da članovi društva, npr. vlasnici poslovnih udjela u d.o.o.-u, vlasnici dionica u d.d.-u, i tako nisu osobe koje podnose porezne prijave za trgovačko društvo u kojem drže poslovne udjele ili dionice. Međutim, interesantno je da se u Priopćenju Porezne uprave ističe da član društva može dokazati da je postupao u dobroj vjeri, ali se ne navodi da bi **teret dokaza** o postojanju osobne odgovornosti neke fizičke osobe u prvom redu trebao biti na Poreznoj upravi. U okolnostima u kojima je u Hrvatskoj još dosta učestalo da porezna rješenja kao i presude upravnih sudova nisu adekvatno obrazloženi i razina pravne nesigurnosti je značajna, novouvedeni čl. 32.a OPZ-a bitno povećava poduzetničke rizike u Hrvatskoj.

Posebno je propisano u okviru novouvedenog čl. 32.a OPZ-a i to da žalba na rješenje (kojim se utvrđuje obveza fizičke osobe kao jamca platca za porez trgovačkog društva kao poreznog obveznika) ne odgađa izvršenje rješenja. U Priopćenju Porezne uprave se navodi, da je jedini razlog zašto žalba ne odgađa izvršavanje rješenja kako bi se spriječilo otezanje postupka i nastupanje zastare. Međutim, kao prvo, ako žalba na takvo rješenje ne odgađa izvršenje rješenja, a kroz žalbeni postupak fizička osoba dokazuje da nije odgovorna, te ako ta fizička osoba mora platiti dug trgovačkog društva i prije nego što je dovršen žalbeni postupak, to za nju (i cijelu njezinu obitelj) može dovesti do nepopravljive štete. Znači, iako Priopćenje Porezne uprave nastoji „obraniti“ tezu da se zapravo ne radi o većoj zakonskoj promjeni, **i u ovom dijelu (koji se odnosi na učinak žalbe) radi se o bitno drugačijim pravilima od onih koja su primjenjiva na čl. 31. OPZ-a a što je za poduzetnike – članove trgovačkih društava - bitno nepovoljnije**. Apsurdno je da Porezna uprava uvođenje takvog uređenja vezano za učinak žalbe, a koje je posebno opasno kada su u pitanju fizičke osobe

kao članovi trgovačkog društva, nastoji opravdati ciljem da se spriječi otezanje postupka i nastupanje zastare (očito se misli na strani poduzetnika), kada je samo Ministarstvo financija to koje često puta rješenja u žalbenim postupcima izdaje izvan roka od 60 dana (u praksi takva rješenja budu izdavana nakon više mjeseci, pa čak i godine dana, a ponekad i u još dužim rokovima, iako Ministarstvo financija ima rok od 60 dana koji mu je zakonski nametnut).

Iako čl. 172. OPZ-a nije primjenjiv na novouvedeni čl. 32.a OPZ-a, treba uočiti i to da je zakonodavac suzio opseg mjera naplate koje je porezno tijelo obvezno provesti u odnosu na trgovačko društvo kao poreznog obveznika u slučaju postupka utvrđivanja zlouporabe prava prije nego što se pokuša naplatiti od određene fizičke osobe kao jamca (jer je formulacija koja je bila na snazi do stupanja na snagu izmjenjena i dopuna iz NN 152/24 a koja glasi „*provodi se jedino u slučaju nemogućnosti naplate poreznog duga od poreznog obveznika primjenom **svih mjera prisilne naplate***“ zamijenjena novom formulacijom „*Postupak naplate od poreznog jamca provest će se u slučaju nemogućnosti naplate poreznog duga od poreznog obveznika primjenom svih **oportunih** mjera prisilne naplate*“. Interesantno je da kada poduzetnici imaju nenaplaćene tražbine od svojih dužnika, država u okviru propisa o porezu na dobit vrlo detaljno propisuje koje sve radnje su poduzetnici obvezni provesti kao i objektivne kriterije uz koje će se smatrati da provedba nekih radnji nije oportuna. No, kada država želi izvršiti naplatu duga pravne osobe kao poreznog obveznika na teret osobne imovine fizičke osobe kao jamca u okviru postupka zlouporabe prava, tad zakonodavac tek vrlo općenito propisuje da nije potrebno provesti sve mjere prisilne naplate, već samo one koje su oportune, ali bez da je propisao na temelju kojih objektivnih kriterija će se smatrati jesu li neke mjere oportune ili ne. Znači, kada je u pitanju određivanje je li neku mjeru za naplatu potrebno provesti ili nije jer se mjera ne smatra oportunom, država sebi propisuje fleksibilnija pravila od onih koja nameće poduzetnicima, pa se i time povećavaju rizici za poduzetnike.

U Priopćenju Porezne uprave se navodi „Sintagmom „**ako porezni obveznik nije podnio zakonom propisane mjesečne i godišnje porezne prijave**“ vidljivo je kako se radi o slučajevima u kojima porezni obveznik u **duljem razdoblju i kontinuirano ne podnosi porezne prijave**“. Međutim, državni proračun može biti značajno oštećen i ako nije podnesena samo jedna

porezna prijava. No, čak i da je zakonodavac zaista imao intenciju da se odredba iz novouvedenog čl. 32.a OPZ-a primjenjuje samo na slučajeve kada se „u duljem razdoblju i kontinuirano“ ne podnose porezne prijave, **problem je što to zapravo nije navedeno u samoj zakonskoj odredbi, a nisu navedeni niti objektivni kriteriji za određivanje postojanja „duljeg razdoblja“ i „kontinuiteta“, što ostavlja mjesta proizvoljnom tumačenju, a time i povećavaju rizici za poduzetnike od mogućeg proizvoljnog tumačenja službenika poreznih tijela.**

Također, u Priopćenju Porezne uprave se navodi „**ne znači da će svi članovi društva biti porezni dužnici istodobno i bez obzira na porezno obveznika. Solidarno odgovaranje implicira da porezno tijelo određuje od koga će i u kojoj visini naplatiti porezni dug, ali uvažavajući odredbe o dokaznom postupku, utvrđivanju odgovornosti i dobroj vjeri.**“. No, treba istaknuti i to da je u okviru dokumenta „*Nacrt konačnog prijedloga zakona o izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona*“ od 5. prosinca 2024., a koji je Vlada RH uputila Saboru, navedeno drugačije od onoga što se sada navodi u Priopćenju Porezne uprave za javnost. Isto je vidljivo i iz obrazloženja koje je prethodno javno objavljeno u okviru postupka javnog savjetovanja. Naime, u okviru službenih obrazloženja razloga zbog kojih je predložen novi čl. 32.a OPZ-a u dokumentu Vlade RH je novi čl. 32.a OPZ-a predložen uz podnaslov „*Odgovornost za nepodnošenje poreznih prijava*“ i uz sljedeće obrazloženje Vlade RH: „*Ovim promjenama zasebno se tretira postupak u slučaju nepodnošenja mjesečne ili godišnje porezne prijave. U tom slučaju za takav propust **odgovornim se smatraju svi članovi društva,**...*“. Znači, dok u dokumentu koji je Vlada RH uputila Saboru stoji da se čl. 32.a OPZ-a odnosi na nepodnošenje mjesečne ili godišnje porezne prijave (pri čemu korištenje jednine i veznika ili upućuje da se radi o bilo kojoj pojedinačnoj mjesečnoj ili godišnjoj

poreznoj prijavi) i dok se u tom dokumentu koji je Vlada RH uputila Saboru izričito navodi **da će se odgovornim smatrati svi članovi društva**, sada - nakon što se u javnosti postavilo pitanje učinaka te nove odredbe na razvoj poduzetništva – u Priopćenju Porezne uprave za javnost odjednom se tvrdi nešto sasvim drugo od onoga što je Vlada RH navela u obrazloženjima upućenim u Sabor (tj. sada se tvrdi da odgovorni neće biti svi članovi društva i da odredba neće biti primjenjiva ako se ne podnese jedna porezna prijava, već samo ako se porezne prijave ne podnose u duljem razdoblju i kontinuirano). **Stoga bi Ministarstvo financija trebalo odgovoriti na pitanje: je li prijedlog OPZ-a u saborsku proceduru i ranije u proceduru javnog savjetovanja upućen uz netočna obrazloženja („odgovornim se smatraju svi članovi društva) ili, ako nije, zbog čega se sada javnosti plasiraju drugačija obrazloženja („ne znači da će svi članovi društva biti porezni dužnici“)?**

Iako se u Priopćenju Porezne uprave od 30.12.2024. u suštini „brani“ teza da se novim čl. 32.a OPZ-a samo htio precizirati postupak i da time fizičke osobe članovi društva nisu stavljene u bitno drugačiji položaj, očito je da se zapravo radi o odredbi koja sasvim sigurno povećava poduzetničke rizike.

Napomena: Priopćenje Porezne uprave ukazuje na to da su izmjene i dopune OPZ-a bile predmet postupka javnog savjetovanja čime se vjerojatno želi implicirati da bi izmjene i dopune OPZ-a bile drugačije da je javnost, uključujući i poduzetnike, na vrijeme reagirala u okviru postupka javnog savjetovanja, ali se u Priopćenju Porezne uprave ne navodi (jer to ne smije biti javno napisano) da se radi o postupku koji se primarno provodi radi formalnosti, a ne zbog toga da bi zakonodavac zaista u obzir uzeo komentare javnosti, a što je očito iz zanemarivo malog broja prihvaćenih komentara na prijedloge izmjena i dopuna poreznih propisa općenito.

This publication has been prepared for general guidance and as such does not constitute professional advice and it should not be used as a substitute for consultation with professional accounting, tax, legal or other competent advisors.

The application and impact of law, rules and regulations can vary based on specific facts involved. For making any decision or taking any action you should consult professional advisors.

In case you need additional information or assistance, please contact SIGMA TAX CONSULTING Ltd. You can find our contacts on our web page.



Lička ulica 33, 10000 Zagreb
Phone: +385 1 4699 555
www.sigmabc.eu
info@sigmabc.eu