

Доц. др Ђорђе Мариловић

Правни факултет Универзитета у Источном Сарајеву

СЕКУНДАРНА И СЕКУНДАРНА СЕКУНДАРНА ПОРЕСКА ОБАВЕЗА У ПОРЕСКОМ ПРАВУ РЕПУБЛИКЕ СРПСКЕ

Секундарна и секундарна секундарна пореска обавеза у пореском праву Републике Српске не представља плеоназам, него суштину новоуведеног правног института који ће, што аутор тврди у овом раду, представљати посебан изазов у примјени. Новим Закон о пореском поступку Републике Српске, који је ступио на снагу средином августа 2020. године, прописана је секундарна пореска обавеза, која обухвата како доспјелу а неизмирену пореску обавезу другог пореског обвезника, тако и доспјелу а неизмирену секундарну пореску обавезу другог пореског обвезника. То значи да је једна секундарна обавеза могући основ за постојање друге секундарне обавезе. У раду је приказан низ могућих проблема који ће се наметнути пореским органима и странкама у пореском поступку приликом примјене одредаба о секундарној пореској обавези. Аутор закључује да овај институт није требало прописати на овај начин, иако подржава тежњу законодавца да додатно уреди овај процесни порески закон у погледу његових антиабузивних одредаба.

Кључне ријечи: Порески поступак; Секундарна пореска обавеза; Закон о пореском поступку; Одговорност.

1. УВОД

Ступањем на снагу Закона о пореском поступку из 2020. године,¹ у порески поступак у Републици Српској уведен је нови појам, секундарна пореска обавеза. Увођење секундарне пореске обавезе, прописане члановима 44 и 45 ЗППРС, по узору првенствено на право Ср-

Ђорђе Мариловић, djordje.marilovic@pravni.ues.rs.ba.

¹ Закон о пореском поступку Републике Српске – ЗППРС, *Службени гласник РС*, бр. 78/20. ЗППРС ступио је на снагу 13. августа 2020. године.

бије,² требало је да ријеша питање неуставности ранијих законских одредаба о повезаним лицима и утврђивању одговорности другога за обавезе пореског обвезника. Наиме, почетком 2019. године, Уставни суд Републике Српске оцијенио је да одредбе о повезаним лицима нису у сагласности са Уставом Републике Српске, због тога што грађани нису били заштићени од арбитрарног одлучивања и превеликих дискреционих овлашћења пореских органа, будући да законским одредбама није био јасно и предвидљиво утврђен правни основ одговорности повезаног лица.³ Позивајући се на ове одлуке, законописац је устврдио да је новим законом „детаљно прописана секундарна пореска обавеза као обавеза пореског обвезника коју у тачно одређеним случајевима измирују друга лица“ и да је, на тај начин, „одговорност за секундарне обавезе у потпуности усклађена са правним схватањем Уставног суда Републике Српске“.⁴

Поредећи, с једне стране, одредбе ЗППРС о секундарној пореској обавези, и са друге стране разлоге за доношење одлука Уставног суда, а нарочито његов стандард „јасни и прецизни критеријуми“ као мјерило уставности предузимања одговарајућих мјера заштите фискалног интереса Републике и спрјечавања потенцијалне злоупотребе у смислу избјегавања извршења пореских обавеза, у овом раду нудимо аргументе за темељну промјену приступа у прописивању секундарне пореске обавезе. Основни проблем видимо у прешироко постављеним правним стандардима,⁵ чија суштинска неограниченост и уопште неприкладност пореском праву може довести управо до онога што је Уставни суд раније оцијенио као разлог неуставности – до арбитрарности и прешироке слободне оцјене у одлучивању пореских органа. Штавише, Пореској управи Републике Српске законодавац је дао овлашћење да бира када ће оцјењивати категорије које су раније биле строго резервисане за поступак утвр-

² Упор. Закон о пореском поступку и пореској администрацији – ЗПППА, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 80/02, 84/02 – исправка, 23/03 – исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 – др. закон, 62/06 – др. закон, 63/06 – испр. др. закона, 61/07, 20/09, 72/09 – др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 – исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18, 95/18, 86/19 и 144/20, чл. 31 и 113.

³ Одлука Уставног суда Републике Српске У-30/16 од 30. јануара 2019. године – Одлука У-30/16, *Службени гласник РС*, бр. 11/19; Одлука Уставног суда Републике Српске У-43/18 од 25. априла 2019. године – Одлука У-43/18, *Службени гласник РС*, бр. 38/19.

⁴ „Образложење предложених рјешења“, *Нацрт Закона о пореском поступку Републике Српске*, Влада Републике Српске, новембар 2019. године. Упор. „Образложење предложених рјешења“, *Приједлог Закона о пореском поступку Републике Српске*, Влада Републике Српске, јун 2020. године.

⁵ Тачније речено, правна норма (појам различит од одредбе правног акта) којом је прописана секундарна пореска обавеза, у диспозицији садржи бројне правне стандарде чији појмовни обим је врло широк, а појмовна садржина релативно мала.

ђивања прекршајне и кривичне одговорности, а то су скривљено (свјесно или без дужне пажње) неиспуњење пореске обавезе, злоупотреба овлашћења, допринос или помоћ у избјегавању плаћања пореза другог лица (уосталом, није ни могуће помагати самоме себи у избјегавању плаћања пореза, него једино другоме), што сасвим одговара појму саучесништва (саизвршилаштва, подстрекавања и помагања) и сл.

2. ПРАВНА ПРИРОДА СЕКУНДАРНЕ ПОРЕСКЕ ОБАВЕЗЕ

Правну природу секундарне пореске обавезе у пореском праву Републике Српске⁶ могли бисмо да тражимо у облицима обезбјеђења по-

⁶ „(1) Секундарна пореска обавеза је доспјела а неизмирена пореска обавеза другог пореског обвезника или доспјела а неизмирена секундарна пореска обавеза другог пореског обвезника.

(2) За секундарну пореску обавезу одговарају: 1) законски заступник који је свјесно или без дужне пажње пропустио да испуни своју обавезу да реализује плаћање пореза за пореског обвезника, иако је овај био у могућности да то уради, за износ неплаћеног пореза, 2) лице које при вођењу послова злоупотребљава своја овлашћења, што има за посљедицу немогућност плаћања пореза тог лица или другог лица, 3) лице које доприноси или помаже у избјегавању плаћања пореза другог лица за порески дуг тог другог лица чије је плаћање избјегнуто, 4) лице одговорно за обрачунавање и плаћање пореза за износ тог пореза који није плаћен, у случајевима када се утврди да то лице није поступало са дужном пажњом, 5) физичко лице које је одговорно лице у правном лицу, које обрачунава и плаћа порез и пропусти да уплати порез за износ тог пореза који није плаћен, у случајевима када се утврди да то лице није поступало са дужном пажњом, 6) лице које учествује у сачињавању и испостављању неистинитих и невјеродостојних исправа или у неуредном, неистинитом и неблаговременом вођењу пословних књига, за износ мање плаћеног пореза насталог као посљедица таквог његовог дјеловања, 7) лице које је примило новчана средства, ствари или права из имовине пореског обвезника путем трансакције без накнаде или уз накнаду која је нижа од цијене која би се могла постићи на тржишту, у периоду од пет година прије доспјелости пореске обавезе која није плаћена за пореског обвезника за износ неплаћеног пореза, а највише до вриједности примљене имовине, умањене за износ који је то лице за њега платило, 8) лице које у своју корист или у корист неког другог лица умањи имовину пореског обвезника, или доприноси или помаже да порески обвезник умањи своју имовину, иако је знало или морало знати да порески обвезник неће моћи измирити своје пореске обавезе, 9) лице које својим радњама на било који начин, супротно законским прописима, ставља у повољнији положај другог повјериоца у односу на пореске обавезе, 10) лице које је предузело радње чија је посљедица неплаћање пореза пореског обвезника, а нарочито: пресумјеравање новчаних токова на друга правна или физичка лица ради избјегавања плаћања пореских обавеза, коришћење пореског обвезника ради постизања забрањених циљева које сам не би могао постићи, умањење или отуђење имовине пореског обвезника ако је таква радња имала за посљедицу немогућност плаћања пореских обавеза.

(3) Став 2. тачка 7) овог члана примјењује се у случају када је лице примило имовину од пореског обвезника - правног лица ако посредно или непосредно учешће тог лица у капиталу пореског обвезника износи или је износило најмање 10%.

(4) Секундарна пореска обавеза обухвата и камату и трошкове принудне наплате ако другачије није прописано.“ ЗППРС, чл. 44.

пореске обавезе, али чак ни највећи ауторитети савремене порескоправне мисли нису изједначили секундарну пореску обавезу са одговорности за туђу пореску обавезу, јемством нити солидарном пореском обавезом, него су јој оставили посебно, самосвојно, мјесто у облицима обезбјеђења пореске обавезе.⁷ Наведена оцјена односи се на појам секундарне обавезе одређен у праву Србије. Секундарна обавеза у пореском праву Републике Српске има двоструко више прописаних облика, односно основа, што релативизује могућност примјене наведене дефиниције (секундарна обавеза као посебан облик обезбјеђења пореске обавезе). Секундарна пореска обавеза је акцесорна, и не може се утврдити уколико је главна пореска обавеза престала на законом прописан начин. Тачније, закон прописује да се рјешење о утврђивању секундарне пореске обавезе не доноси ако је пореска обавеза престала.⁸ Одговорност за секундарну пореску обавезу може бити солидарна или секундарна.⁹ На само пола од наведених десет случајева одговорности за секундарну пореску обавезу¹⁰ односи се ограничење: Пореска управа прво треба да предузме мјере принудне наплате према (примарном) пореском обвезнику, па тек ако не наплати порески дуг у цјелости, утврдиће порез по основу секундарне пореске обавезе рјешењем. Према томе, одговорност је супсидијарна, зависи од претходног покушаја наплате обавезе од примарног обвезника. У осталим случајевима,¹¹ не примјењује се ово ограничење, тј. одговорност ће бити солидарна, пошто за утврђивање секундарне пореске обавезе није потребно да су предузете мјере принудне наплате, него само да је примарна обавеза доспјела.

⁷ О појму секундарне пореске обавезе у праву Србије, који је по многим одликама узор за одговарајући појам у праву Републике Српске, вид.: Д. Поповић, *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2016, 128–130. У пракси пореских органа у Србији заузет је исти став: „Секундарном пореском обавезом ствара се додатно обезбјеђење да ће примарна пореска обавеза [...] бити намирена.“ Мишљење Министарства финансија Републике Србије, бр. 64-08-00092/2005-04 од 26. августа 2005. г. Исто: Мишљење Министарства финансија Републике Србије, бр.011-00-00361/2018-04 од 12. јула 2019. г.

⁸ ЗППРС, чл. 45, ст. 2.

⁹ Треба разликовати појам солидарне пореске обавезе, као обавезе са више пореских обвезника, од солидарне одговорности за туђу пореску обавезу. Секундарна пореска обавеза је, по својим битним обилежјима, врста одговорности за туђу пореску обавезу, и не представља солидарну пореску обавезу. По редослиједу намирења, одговорност за туђу обавезу може бити солидарна или супсидијарна, али и даље не представља солидарну пореску обавезу *per se*. О разликовању јемства, одговорности за туђу пореску обавезу и солидарне пореске обавезе вид. Д. Поповић, (2016), 123–128.

¹⁰ То су случајеви наведени у ЗППРС, чл. 44, ст. 2, тач. 1,6,7,8 и 9. Вид. ЗППРС, чл. 45, ст. 3 и 4.

¹¹ То су преостали случајеви одговорности, побројани у ЗППРС, чл. 44, ст. 2, тач. 2, 3, 4, 5 и 10.

Образлажући приједлог закона, законописац је представио секундарну пореску обавезу као „посебне случајеве одговорности за пореске обавезе“, којима би требало да су исправљени уставноправни недостаци ранијег института одговорности повезаних лица.¹² Према томе, законописац доводи у непосредну везу секундарну пореску обавезу са ранијим одредбама о повезаним лицима. Напомињемо, појам повезаног лица према старом закону био је шири од теоријски и упоредноправно општеприхваћеног стандарда повезаних лица.¹³

У пореском праву Републике Српске повезаним лицем сматрали су се сви чланови породице пореског обвезника и лице које контролише обвезника, лице које контролише обвезник или лице које је под заједничком контролом са обвезником. Овим лицима била је наметнута објективна неограничена одговорност за обавезе пореског обвезника са којим су повезана. Уставни суд Републике Српске оцијенио је неуставним одредбу којом је било прописано да „повезано лице одговара за обавезе пореског обвезника у случајевима када је утврђено да се пореска обавеза не може наплатити од пореског обвезника ни на један од законом прописаних начина“¹⁴ Уставни суд је оцијенио „да се не може ставити овако велик и неограничен терет на повезана лица само из разлога што имају својство члана породичног домаћинства или су преко чланства у правном лицу у интересном односу са пореским обвезником, уз истовремено изостављање доказивања релевантног каузалног односа између пореског обвезника и повезаног лица.“¹⁵

Поступајући у складу са одлукама Уставног суда, законописац је потпуно напустио замисао о нормирању повезаних лица у основном дијелу текста закона,¹⁶ а из припремних материјала недвосмислено

¹² „Образложење предложених рјешења“, *Приједлог Закона о пореском поступку Републике Српске*.

¹³ За примјер раније анализе и приказа појма повезаног лица у српском праву вид. Г. Илић-Попов, С. Костић, „Трансферне цене у Србији“, *Индустрија* 4/2011, 151–179. У праву Србије, повезано лице одређено је у контексту обављања дјелатности – повезано лице утврђује се у односу са правним лицем или предузетником. Вид. Закон о порезу на добит правних лица, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 25/01, 80/02 – др. закон, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 91/15 – Аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19 и 153/20, чл. 59, и Закон о порезу на доходак грађана, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 24/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 – исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 – УС, 93/12, 114/12 – УС, 47/13, 48/13 – исправка, 108/13, 57/14, 68/14 – др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 44/21, чл. 32 и 36.

¹⁴ Вид. раније важећи Закон о пореском поступку Републике Српске – ЗППРС 2011, *Службени гласник РС*, бр. 102/11, 108/11 – исправка, 67/13, 31/14, 44/16, 11/19 – одлука УС и 38/19 – одлука УС, чл. 38.

¹⁵ Одлука У-30/16. Упор.: Одлука У-43/18.

¹⁶ Занимљиво је да дефиницију појма повезаног лица са физичким лицем можемо наћи тек у прелазним и завршним одредбама ЗППРС, у вези са обавезом пријављивања

произлази да је своју замисао о повезаним лицима, употпуњену навођењем каузалне везе са обвезником, у нормативни текст унио кроз одредбе о секундарној пореској обавези.

Међу новинама које је увео нови закон, осим појма секундарне пореске обавезе, за нашу анализу важна је и општа анти-абузивна норма, тј. начело фактицитета¹⁷ (енг. *general anti-abuse rule* – GAAR, одн. *substance over form principle*). У свјетлу чињенице да је у пореско право Републике Српске уведено начело фактицитета, и у свјетлу изричитог законопишчевог довођења у везу секундарне обавезе са ранијим појмом повезаних лица, одредбе о секундарној пореској обавези можемо одредити као врсту посебних анти-абузивних норми (енг. *specific anti-abuse rule* – SAAR, одн. *specific anti-avoidance rule*). Овакав закључак – да секундарна пореска обавеза треба да послужи за спречавање избјегавања (евазије) плаћања пореза – изводимо из чињенице да основ одговорности за секундарну пореску обавезу није објективне природе, него субјективне (кривица, свијест о порескоправној посљедици, несавјесност, поступање без дужне пажње и сл.). По овоме се секундарна обавеза разликује од основа законског јемства и одговорности за туђу пореску обавезу, чак и ако секундарну обавезу посматрамо као посебан облик обезбјеђења.¹⁸ Заједничко обиљежје већине основа настанка секундарне обавезе је различито прописан, а суштински исти, услов – секундарна обавеза ће настати када је циљ предузетих радњи лица био избјегавање плаћања пореза. У крајњем случају, секундарну обавезу можемо једнако описати као додатни облик обезбјеђења и као допуну анти-абузивне норме (начела фактицитета). У оба случаја, *ratio legis* секундарне обавезе је борба против избјегавања плаћања пореза, односно пореске евазије.

имовине. Вид. ЗППРС, чл. 121, ст. 4 и 5. Дефиниција повезаног лица са правним лицем садржана је у одредбама Закона о порезу на добит, *Службени гласник РС*, бр. 94/15, 1/17 и 58/19, чл. 31. Занимљиво је да се ова два појма знатно разликују, и то управо у оном дијелу који би требало да је истовјетан, а то је појам члана породице. Чланом породице повезаног лица у смислу ЗППРС (лице повезано са физичким лицем) сматра се брачни супружник, ванбрачни супружник, дијете, усвојеник, родитељ и усвојилац. Чланом породице повезаног лица према Закону о порезу на добит (у смислу постојања фактичке могућности контроле над пословним одлукама другог лица, што значи да то лице учествује непосредно или посредно у управљању, што даље значи да је ријеч о повезаном лицу) сматрају се сва лица која смо навели у контексту ЗППРС, и још: брат и сестра, сродник у правој линији без обзира на степен сродства, сродник у побочној линији сродства до трећег степена и у тазбинском сродству до другог степена.

¹⁷ „(1) Пореске чињенице утврђују се према њиховој економској суштини. (2) Ако се одређеним правним послом (симулираним правним послом) прикрива неки други правни посао, за утврђивање пореске обавезе основу чини правни посао који се прикрива (дисимулирани прави посао). (3) Када су приходи, односно имовина, остварени супротно прописима, Пореска управа утврђује пореску обавезу у складу са законом којим се уређује одговарајућа врста пореза.“ ЗППРС, чл. 7.

¹⁸ Д. Поповић, (2016), 129.

Будући да постоје двије основне врсте избјегавања плаћања пореза, није нам јасно да ли је намјера законописца и законодавца била да се увођењем секундарне обавезе обесхрабри и спријечи незаконито избјегавање пореза (незаконита пореска евазија, енг. *tax evasion*, фра. *fraude fiscale*, њем. *Steuerhinterziehung*) или законито нелегитимно избјегавање пореза (законита нелегитимна пореска евазија, енг. *tax avoidance*, фра. *évasion fiscale*, њем. *Gestaltungsmisbrauch*). Прва категорија, незаконита пореска евазија, подразумејева казнену одговорност.¹⁹ С друге стране, проблем законите нелегитимне пореске евазије углавном се рјешава кроз анти-абузивне норме.²⁰

Важност овог питања (шта је секундарна пореска обавеза по својој правној природи) огледа се у посљедицама одговора на неколико правних проблема: 1) како се тумаче бројни правни стандарди у дефиницији секундарне пореске обавезе, нарочито ако се има у виду њихова несвојственост пореском праву²¹ 2) уколико се тумачење правних стандарда врши у складу са начелом јединства правног система,²² какве су

¹⁹ Казнена одговорност обухвата кривичну и прекршајну, а евентуално и (некадашњу) одговорност за привредне преступе. За поједине пореске писце, разлику између незаконите евазије и законите нелегитимне евазије чини кривична одговорност – V. Thuronyi, *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, The Hague 2003, 156. Поповић, ипак, препознаје казнени оквир – Д. Поповић, (2016), 49. У упоредном праву, као нпр. у праву Француске, незаконита пореска евазија (*fraude fiscale*) се одређује и уз позивање на тзв. административну одговорност, поред казнене – “Le système français de répression de la fraude fiscale”, *Comment est sanctionnée la fraude fiscale?*, Direction générale des Finances publiques, juin 2014, https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/dgftp/controle_fiscal/organisation_fonctionnement/9_Comment_est_sanctionnee_la_fraude_fiscale.pdf, 12. децембар 2020.

²⁰ V. Thuronyi, 156–157.

²¹ Већ смо навели, а ниже у тексту образложићемо додатно зашто ово сматрамо терминологијом казног права. Бојазан да службеници пореских органа можда не посједују, сасвим оправдано, довољан ниво знања и стручности да тумаче правне појмове својствене непореској правној области, присутна је у науци у региону поводом утврђивања злоупотребе права у пореском поступку. Вид. N. Žunić Kovačević, S. Gadžo, „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* 1/2013, 405.

²² Правилима за израду закона и других прописа Републике Српске прописано је „начело једнообразности и међусобне усклађености прописа, чије норме треба да одражавају складну, јединствену, јасну, прецизну, сажету и логичну цјелину,“ као и правило да се „у прописима досљедно користи јединствена терминологија, односно термини са већ утврђеним правним значењем“, што одређује временски приоритет приликом нормирања, за све законе и прописе. Вид. Одлука (Правила за израду закона и других прописа Републике Српске), *Службени гласник Републике Српске*, бр. 24/14, чл. 4 ст. 2.

Приликом израде текста прописа предлагач је био дужан да се досљедно користи јединственом терминологијом, односно терминима са већ утврђеним правним значењем. Само изузетно, ако је било потребно да се измијени устаљени смисао неког

посљедице казненоправних појмова који су саставни дио описа секундарне пореске обавезе, 3) да ли утврђена секундарна обавеза обухвата одговорност за извршени порески прекршај или кривично дјело, да ли је основ за даље прекршајноправно или кривичноправно поступање 4) да ли примарни обвезник има обавезу према обвезнику секундарне пореске обавезе, тј. да ли лице одговорно за секундарну пореску обавезу има право регреса и у ком обиму, 5) какав је однос између одлуке о кривичној или прекршајној одговорности и рјешења о секундарној пореској обавези донесених по истом чињеничном основу, 6) у вези са претходним, да ли се утврђивањем секундарне пореске обавезе као „посебног случаја одговорности за пореске обавезе“ улази у круг одлучивања које потпада под начело *ne bis in idem*.

Одређење правне природе секундарне пореске обавезе, као и њена примјена у пракси, зависиће од тумачења бројних правних стандарда на основу којих се утврђује секундарна пореска обавеза, као што су: пропуштање радње „свјесно или без дужне пажње“, „бити у могућности“ да обвезник плати порез, „злоупотреба овлашћења“, узрочна веза између злоупотребе овлашћења и немогућности плаћања пореза, „допринос или помоћ“ у избјегавању плаћања пореза, „поступање са дужном пажњом“, лице које „је знало или морало знати“ да порески обвезник неће моћи измирити своје пореске обавезе, „забрањени циљеви“ и др.²³ Ако би правио прекиде у читању ЗППРС, па одједном поново почео од члана 44, читалац би вјероватно помислио да је грешком узео у руке Закон о прекршајима или Кривични законик, умјесто закона којим се уређује порески поступак.

У складу са поменутиим начелима из Правила за израду закона и других прописа Републике Српске, требало би да наведени правни стандарди имају исту садржину као што имају у кривичном или прекршајном праву. Чак и ако би биле тумачене на овај начин, што уопште не очекујемо у пракси Пореске управе, ове одредбе дијеле основни недостатак са општом анти-абузивном нормом, с којом доводимо у везу појам секундарне пореске обавезе. Њихов заједнички недостатак је превелика уопштеност и неодређеност норми и несигурност пореских обвезника у погледу тога шта се може сматрати непожељним и кажњивим, а шта не. Овај проблем постоји у региону, у праву Србије које је послужило као узор законописцу, а што је теорија исцрпно аргументовала.²⁴ Ипак,

термина, односно израза, у основним одредбама прописа (објашњење појединих израза) требало је да се објасни какав смисао одређени израз има у пропису. Вид. Правила за израду закона и других прописа Републике Српске, чл. 84 тач. 1, 5 и 6.

²³ Вид. ЗППРС, чл. 44.

²⁴ Вид. С. Костић, „Начело фактицитета у српском пореском праву“, *Harmonius* 1/2016, 112–129.

прије него што се посветимо барем дјелимичној разради горе постављених питања, похвалићемо важне новине ЗППРС, и то увођење жалбе са суспензивним дејством. Задржавање извршења рјешења је изузетно важно правно дејство жалбе у пореском поступку, а законописац заслужије посебну похвалу што је то уважио у изради сада већ важећег закона.

Пореска управа нема слободу, па да бира када ће утврдити секундарну пореску обавезу, него има обавезу (надлежност). Иако може бити заступљена у одлучивању у пореском праву,²⁵ слободна оцјена се не подразумева, она мора бити прописана одговарајућим изразима (нпр. „може“, „ако оцијени“, „може одлучити“, „орган је овлашћен“, „орган одлучује да ли ће“).²⁶ Из дикције чланова 44 и 45 ЗППРС јасно је да законодавац није пружио слободу Пореској управи да одлучује о томе да ли ће утврдити секундарну пореску обавезу. С обзиром на број основа одговорности за секундарну обавезу и број доспјелих а неплаћених пореских дугова, можемо очекивати да ће поштовање ЗППРС у овом смислу увећати радно оптерећење и број процесних радњи и аката Пореске управе.

3. ПРЕКРШАЈНО, КРИВИЧНО ИЛИ ПОРЕСКО ПРАВО? МОГУЋЕ НЕЈАСНОЋЕ У ТУМАЧЕЊУ ПРАВНЕ НОРМЕ О СЕКУНДАРНОЈ ПОРЕСКОЈ ОБАВЕЗИ²⁷

Делегираћемо домаћој правној науци неколико питања. На њих не можемо дати одговор у овом раду, како због обима и природе рада, тако и због изражене сложене, мултидисциплинарне, правне природе ових питања. Наша питања нису нужно критика, него прије израз опреза пред наступајућим могућим проблемима са којима ће се Пореска управа, а вјероватно и судови, суочити уколико се проблематизује тумачење горе побројаних правних стандарда. Свако питање илустроваћемо по једним измишљеним примјером.

Да ли се у тумачењу може, у складу са јединством правног система Републике Српске, примјењивати методологија прекршајног и кривичног права, при чему би се узели у обзир евентуални разлози за искључење одговорности (попут критеријума из кривичног права о основу искључења

²⁵ Д. Поповић, *Коментар Закона о пореском поступку и пореској администрацији*, Sekos in, Београд 2003, 10.

²⁶ З. Томић, „Дискрециона оцена у управном поступку“, *Правни живот* 10/2006, 293. На примјер, у пореском поступку Републике Српске, слободна оцјена прописана је за утврђивање пореске основице процјеном. ЗППРС, чл. 26.

²⁷ Захваљујемо вишој асистенткињи Љубани Сладић, ма, колегици са Правног факултета Универзитета у Источном Сарајеву, са Катедре за кривично право, која нам је помогла у анализи материје изложене у овом дијелу рада. Све грешке и нејасноће остају у нашој одговорности и могу бити посљедица једино нашег неразумијевања.

противправности, непостојању радње, и сл.)? На примјер, могуће је да лице предузме радњу која није подобна за настанак посљедице, али посљедица ипак настане. Рецимо, Небојша помаже самосталном предузетнику Бојану да избјегне плаћање пореза тако што незаконито подешава фискалну касу и помаже у фалсификовању извјештаја, а Бојан, уствари, уопште није дужан да путем фискалне касе региструје промет, јер је за његов облик дјелатности прописано ослобођење од ове обавезе. Међутим, Бојан, погрешно увјерен да треба да има фискалну касу, и увјерен у важност извјештаја, заиста не пријави порез за оне опорезиве догађаје које није регистровао путем касе, што је довело заиста до избјегавања пореза. Да ли ће Небојша бити одговоран за секундарну пореску обавезу? Његова радња никако није подобна да доведе до утаје пореза, пошто пријављивање пореза у датом случају, по закону, уопште није одређено регистровањем промета путем фискалне касе. До утаје је дошло пошто је Бојан самостално закључио који дио промета ће пријавити.

Да ли је могуће искључити противправност, и на тај начин искључити одговорност за секундарну пореску обавезу? Рецимо, према ЗППРС, лице које у своју корист или у корист неког другог лица умањи имовину пореског обвезника, или доприноси или помаже да порески обвезник умањи своју имовину, иако је знало или морало знати да порески обвезник неће моћи измирити своје пореске обавезе, одговараће за секундарну обавезу.²⁸ Рецимо да Мирољуб раскине уговор о поклопу са Ратољубом, и на основу тога у одговарајућем правном поступку поврати стан који је у том тренутку био једина Ратољубова непокретна имовина. Наравно, Мирољубу сигурно није ни пало на памет да ће тиме угрозити испуњење Ратољубових пореских обавеза, јер је уговор раскинуо из личних, непореских, разлога. Међутим, он је свјестан чињенице да је тај стан био једина непокретна ствар у својини Ратољуба, и био је свјестан да Ратољуб још увијек није измирио порески дуг по основу ранијег неуспјелог свог пословног подухвата. Да ли ће Мирољуб бити одговоран за секундарну пореску обавезу, пошто Ратољуб нема имовину из које би порески дуг био плаћен? Основно језичко тумачење довешће нас до потврдног одговора. Међутим, будући да је Мирољуб умањио Ратољубову имовину у складу са законима којима се уређују облигациони односи, стварна права на непокретностима и одговарајући процесни закони, да ли је та чињеница основ искључења његове одговорности од овако уопштене одредбе ЗППРС?

Будући да је кључни елемент одговорности за секундарну пореску обавезу управо субјективни елемент, који је својствен првенствено кривичној и прекршајној одговорности (кривица, виност), можемо

²⁸ ЗППРС, чл. 44, ст. 2, тач. 8.

поставити питање оправданости поступања једног органа управе у оцјени таквих околности. Наиме, кривичноправна димензија појединих одредаба ЗППРС је очигледна, попут злоупотребе овлашћења која изазива порескоправне последице, а сличне примјере можемо наћи и у правима држава у региону;²⁹ „Допринос“ и „помагање“ у избјегавању плаћања пореза, у суштини су саучесништво у извршењу кривичних дјела Утаја пореза и доприноса и Неуплаћивање пореза по одбитку;³⁰ Стандард „предузимање радњи“ ради избјегавања плаћања пореских обавеза и постизања пореских циљева може се тумачити као извршење радње са намјером утаје пореза, што је у опису наведених кривичних дјела. Сличност је нарочито велика са ранијим законским описом бића кривичног дјела, будући да раније намјера није била прописана као елемент бића кривичног дјела, а у садашњем кривичном законодавству Републике Српске намјера јесте елемент бића кривичног дјела.³¹

Да ли ће кумулативно бити примијењена правила о новчаној казни за кривично дјело, о одузимању имовинске користи стечене на тај начин, и о секундарној пореској обавези која је настала на основу исте радње? Чак, није нужно да кривично дјело буде Утаја пореза и доприноса, него то може бити неко друго кривично дјело. Ако лице плати сав износ као секундарни дужник, па још кривично одговара као извршилац или саучесник, па поврх тога плати и новчану казну, колико пута он то треба да одговара? На примјер, замислимо да Живка, као одговорно лице у свом једночланом друштву са ограниченом одговорношћу, са намјером прибављања противправне имовинске користи за своје друштво, при извршавању пореских или других законских обавеза ускрати средства која представљају јавни приход, и тиме изврши кривично дјело Незаконито поступање у привредном пословању.³² Могуће је да би у овом случају Живка одговарала и за кривично дјело Утаја пореза и доприноса, под условом да је остварен објективни услов инкриминације, а то је да вриједност утајеног пореза или доприноса износи више од 10.000 КМ.³³

²⁹ Нпр. у праву Хрватске, одговорност законских пореских јемаца прописана је уз очигледно преузимање одредаба кривичног и привредног законодавства. Вид. N. Žunić Kovačević, S. Gadžo, 400.

³⁰ Кривични законик Републике Српске – КЗРС, *Службени гласник РС*, бр. 64/17, 104/18 – одлука УС и 15/21, чл. 264 и 265.

³¹ Вид. КЗРС, чл. 264 и 265. О ранијем законском опису бића кривичног дјела вид. И. Петковић, „Утаја пореза у законодавству Босне и Херцеговине“, *Годишњак Правног факултета у Источно Сарајево* 1/2012, 117–132.

³² КЗРС, чл. 248, ст. 1, тач. 4.

³³ КЗРС, чл. 264, ст. 1 и 2. За два тежа облика прописана је граница од 50.000, односно 200.000 КМ – КЗРС, чл. 264, ст. 3. О разликовању квалификаторне околности од објективног услова инкриминације (објективног услова кажњивости), у погледу овог кривичног дјела, вид. И. Петковић, 122–124.

Рецимо да је Живка осуђена у кривичном поступку и да је платила новчану казну. У међувремену, Пореска управа је утврдила да је Живка одговорна за секундарну пореску обавезу у односу на д. о. о. чији је једини члан, и при том ПУ уопште није предузела мјере принудне наплате према д. о. о., водећи се могућношћу прописаном у ЗППРС.³⁴ Сасвим поједностављено, за потребе овог примјера, рецимо да је Живка кривичним дјелом била стекла противправну имовинску корист од 11.000 КМ (вриједност утајеног пореза коју је присвојила као једини члан друштва), па јој је та корист одузета, поред чега јој је наплаћена новчана казна од 5.000 КМ, а онда је накнадно утврђена њена одговорност за секундарну пореску обавезу од 14.000 КМ (ненаплаћени порез д. о. о. са припадајућим каматама и трошковима).³⁵ То би значило да ће Живка платити у буџет више него двоструко у односу на вриједност утаје. Ово је само илустрација, али ако оставимо по страни новчану казну, чија сврха је посебна и различита од наплате пореског потраживања, једно лице ће платити вишеструко више него што је оштетило буџет. Незаконито стечена имовинска корист по својој вриједности може бити једнака износу избјегнутог пореза, доприноса или незаконито остварене олакшице. Ако се од лица одузме овако незаконито стечена имовинска корист, зар није истовремено остварен циљ наплате пореза, па самим тим и наплате секундарне пореске обавезе када су за њу остварени услови? Оба прихода су приходи неког од буџета у Републици Српској.³⁶ Да ли се овдје може примијенити, на неки начин, тумачење према економској суштини, тако да се обвезнику секундарне обавезе призна фискусу већ суштински враћена вриједност неплаћеног пореза? Уколико би се наплатила *секундарна пореска обавеза* од лица од којег је свакако већ одузета с тим у вези противправно стечена *имовинска корист*, онда би секундарна пореска обавеза прерасла у нову врсту казне, а не у обезбјеђење и наплату ненаплаћеног пореза, зато

³⁴ За чак пет од десет прописаних основа настанка секундарне пореске обавезе, рјешење о утврђивању може се донијети без претходне неуспјеле наплате пореза по предузетим мјерама принудне наплате. Један од таквих случајева је одговорност лица које при вођењу послова злоупотребљава своја овлашћења, што има за посљедицу немогућност плаћања пореза тог лица или другог лица. ЗППРС, чл. 44, ст. 2, тач. 2. У нашем примјеру, претпоставимо да је Живка одговорна за секундарну пореску обавезу по овом основу.

³⁵ Секундарна пореска обавеза обухвата и камату и трошкове принудне наплате. ЗППРС, чл. 44, ст. 4.

³⁶ За аналитичка конта 723119 Одузета средства и имовинска корист у поступцима из надлежности републичких органа, и 723121 Новчане казне изречене у прекршајном поступку за прекршаје прописане актом скупштине општине, односно града, као и одузета имовинска корист у том поступку, вид. Правилник о буџетским класификацијама, садржини рачуна и примјени контног плана за буџетске кориснике, *Службени гласник РС*, бр. 98/16, 115/17 и 118/18, Прилог 2.

што се поводом једне економске вриједности намећу двије обавезе, од којих је свака једнака тој вриједности и увећана за трошкове и камате. Поводом исте радње, једно лице би било обавезано да један износ врати двапут, по два различита основа (одузимање имовинске користи и плаћање секундарне обавезе), што потенцијално представља кршење начела *ne bis in idem*, барем у суштинском смислу, посматрано по економској суштини оба плаћања.

Сличан проблем можемо да поставимо и у вези са кривичноправним институцијама покушаја, саизвршилаштва, помагања и подстрекавања, будући да се за њих везује, под одређеним условима, обавеза или могућност кажњавања једнако кажњавању извршиоца. Управо због оваквих сличности и значајне подударности појма одговорности за секундарну пореску обавезу са појмом кривичне одговорности, већ одавно су присутни захтјеви да се као услов за утврђивање одговорности за секундарну пореску обавезу пропише правноснажна осуђујућа пресуда за неко од одговарајућих кривичних дјела. Такви приједлози били су истакнути на Стручној расправи о Нацрту закона о пореском поступку,³⁷ као и раније у земљама региона, попут Србије.³⁸ Уколико би се остварила ова замисао, одлучивање у кривичном поступку било би не само најмјеродавнији показатељ да ли је до злоупотребе права дошло, него би то представљало претходно питање приликом одлучивања о секундарној пореској обавези. Иако одлучивање у кривич-

³⁷ Овај приједлог истакла је представница Савеза синдиката Републике Српске. Вид. *Извјештај о резултатима стручне расправе о Нацрту закона о пореском поступку Републике Српске*, Одбор за финансије и буџет, Народна скупштина Републике Српске, бр. 02/4.01-20-011-380/20 од 6. марта 2020. године.

³⁸ Савет страних инвеститора предложио је да ЗПППА буде допуњен, и да буде прописано да се одредбе о секундарној пореској обавези примјењују под условом да је поступање на основу кога настаје секундарна пореска обавеза утврђено правноснажном судском одлуком. Вид.: *Препорука Савета страних инвеститора*, Републички секретаријат за јавне политике, <https://vs3836.cloudhosting.rs/inicijative/137/propisati-da-se-utvrđivanje-sekundarne-poreske-obaveze-na-osnovu-pravnosnazne-sudske-odluke.pdf>, 11. јануар 2021. Приједлог је образложен следећим разлозима: „Евидентно је да је намера законодавца била да секундарна пореска обавеза настаје у поступањима која су по својој природи или привредни преступи или кривична дела (утаја пореза). У том смислу, ради повећања правне сигурности, потребно је регулисати да секундарна пореска обавеза може настати само на ако је такво поступање утврђено правноснажном судском пресудом. Примера ради, одредба члана 31. став 2. тачка 2. којом је прописано да се секундарна пореска обавеза односи на „лица која доприносе или помажу у избегавању плаћања пореза другог лица – за порески дуг тог другог лица чије је плаћање избегнуто“ је исувише широко дефинисана и може довести до арбитрарних тумачења и давања основа да се пореска обавеза лица може превалити и на пореске саветнике који су дали коментаре на порески третман одређеног случаја за који је утврђена пореска обавеза. (нпр. ситуација када рачуновођа или порески саветник клијенту даје савет о пореском третману одређене трансакције и даје предлоге како да се у границама закона оствари повољнији порески третман.)“

ном поступку није нарочито брзо, из бројних разлога, ипак мислимо да би значајно допринијело остварењу начела правне сигурности у поступцима утврђивања секундарне пореске обавезе. Законописац је препознао ову замисао, али је није нормирао. У Приједлогу закона, у дијелу који се односи на разлике између текста Нацрта и Приједлога, предлагач износи своје виђење ове проблематике: „Дакле, да би неко лице одговарало за секундарну пореску обавезу, његова одговорност из члана 44. став 2. мора претходно бити утврђена у поступку, било судском, било управном, што подразумијева постојање правне заштите од потенцијалне самовоље органа.“ Овај став је врло уопштен, и не даје нам одговор на постављена питања. У контексту наведених примјера, можемо се запитати да ли би одлучивање у кривичном поступку, поводом истих околности у односу на које се утврђује секундарна пореска обавеза, представљало претходно питање у пореском поступку.

Можемо да поставимо још и питање да ли обвезник секундарне обавезе има право на накнаду штете, односно на регресни захтјев према обвезнику примарне обавезе. Ако би се узело да је секундарна обавеза искључиво додатни вид обезбјеђења туђе обавезе, он би имао право на регресни захтјев. Ако би се узело да је он крив као саучесник у прекршају или кривичном дјелу, то значи да опет може да захтјева надокнаду, јер секундарна одговорност није казна нити изворна одговорност, него одговорност за обавезу другог лица. Трећа могућност била би да се одговорност за секундарну обавезу ипак посматра као нека врста казне, па обвезник секундарне обавезе вјероватно у том смислу не би имао право на надокнаду од примарног обвезника. У сваком случају, да ли би евентуалним регресним захтјевом био обухваћен трошак камате и принудне наплате, пошто и то улази у секундарну пореску обавезу? Трошак камате не мора нужно бити изазван понашањем (неплаћањем обавезе) примарног обвезника. Могуће је да обвезник секундарне обавезе тражи одгаћање плаћања пореза, или да на други начин изазове настанак додатних трошкова и камата, па би то отежало правичну процјену оправданости и обима регресног захтјева који се односи на трошкове поступка и камате.³⁹

Можемо поставити још и питања о свијести лица о посљедици, или о модалитетима наступања посљедице неплаћања пореза као услова за настанак секундарне пореске обавезе. На примјер, у ЗППРС, чл. 44, ст. 2, тач. 10, прописана је одговорност за секундарну пореску обавезу лица које је предузело радње чија је посљедица неплаћање пореза

³⁹ Одлагање плаћања секундарне пореске обавезе другог обвезника могуће је и у праву Србије – Мишљење Министарства финансија Републике Србије, бр. 011-00-473/2016-04 од 4. маја 2016. г.

пореског обвезника, а нарочито: преусмјеравање новчаних токова на друга правна или физичка лица ради избјегавања плаћања пореских обавеза, коришћење пореског обвезника ради постизања забрањених циљева које сам не би могао постићи, умањење или отуђење имовине пореског обвезника ако је таква радња имала за посљедицу немогућност плаћања пореских обавеза. Да ли лице треба да буде свјесно пореске посљедице, или је довољно да се таква свијест претпостави? Рецимо да се Љиљана и Цвјетко разводе, а да Љиљана управља њиховим заједничким предузећем Филодендрон. Желећи да умањи заједничку имовину прије очекиване диобе, и да за себе задржи што више, Љиљана је са својом пријатељицом Смиљаном закључила низ по предузеће крајње штетних правних послова, којима је имовина предузећа умањена, а Смиљанина имовина знатно увећа (ради касније подјеле између Љиљане и Смиљане). Смиљана је све вријеме увјерена да ће све пореске обавезе предузећа Филодендрон бити уредно измирене, а да се само вишак добити износи кроз фиктивне послове. Ипак, због наглих промјена на тржишту, Филодендрон више не може да уредно плаћа порезе и доприносе. Да ли је узрок неплаћања пореских обавеза промјена на тржишту или плаћање Смиљани по фиктивним пословима? Да ли ће Смиљана одговарати за секундарну пореску обавезу? Она није знала да ће доћи до немогућности плаћања пореза и доприноса, чак признаје незаконито поступање али са циљем оштећења Цвјетка, а не фискаса.

Да ли крајња нужда може искључити противправност понашања које би иначе довело до настанка секундарне пореске обавезе? На примјер, прописано је да за секундарну пореску обавезу одговара лице које својим радњама на било који начин, супротно законским прописима, ставља у повољнији положај другог повјериоца у односу на пореске обавезе.⁴⁰ Замислимо сљедећи примјер. Бујичне воде и клизиште пријете да поплаве складиште робе и униште складиштену робу која треба да буде достављена иностраном купцу, и од чије продаје зависи успјешност пословања предузећа. Директор предузећа чије је складиште угрожено моли неколико превозника да хитно превезу робу на сигурно. Превозници одбијају да пруже помоћ пошто им предузеће још није исплатило дуговање на основу претходне сарадње, и траже да им се исплате дуговања и унапријед плати за евентуално ново хитно реаговање. Директор им објашњава да су расположива средства предузећа довољна само за плаћање доспјелих пореза, да очекује реализацију посла са иностраним партнерима, управо поводом складиштене угрожене робе, и да ће одатле прибавити средства да плати њима. Превозници не мијењају свој став. Директор и рачуновођа, свјесни огромне и сасвим извјесне пријетеће

⁴⁰ ЗППРС, чл. 44, ст. 2, тач. 9.

штете, свјесни, такође, пореских посљедица, исплаћују сва средства превозницима како би сачували робу и осигурали опстанак предузећа.

Да ли ће директор и рачуновођа одговорати за секундарну пореску обавезу, пошто су на овај начин својим радњама, супротно законским прописима, ставили у повољнији положај друге повјериоце у односу на пореске обавезе? Покушаћемо да повучемо паралелу са кривичним правом. У кривичном праву, елементи крајње нужде су опасност и отклањање опасности.⁴¹ Према овим мјерилима, да би крајња нужда искључила постојање противправности, и постојање кривичног дјела, опасност треба да испуни сљедеће услове: да је њоме угрожено било које правом заштићено добро, да је нескривљена, да је истовремена и да је стварна. Сва четири услова била би испуњена у наведеном примјеру. Поред тога, два су услова отклањања опасности: да се опасност није могла отклонити на други начин, осим вршења радње којом су остварени елементи кривичног дјела (у нашем примјеру, елементи одговорности за секундарну обавезу по чл. 44 ст. 2 тач. 9 ЗППРС), и да учињено зло није веће од онога које је пријетило (вриједност дугованих пореза је знатно мања него вриједност робе и посла са иностраним купцима). Ова два услова, такође, била би испуњена у наведеном примјеру.

Разлози правичности налагали би да директор и рачуновођа из наведеног примјера не одговарају за секундарну пореску обавезу. За већ помињана кривична дјела Утаја пореза и доприноса, Неуплаћивање пореза по одбитку, или кривично дјело Неправилно издвајање средстава правних лица,⁴² директор и рачуновођа у наведеној ситуацији свакако не би били криви, због искључења противправности кроз институт крајње нужде. За секундарну пореску обавезу, према ЗППРС, два наведена лица вјероватно би одговарала. Једина могућност коју ЗППРС нуди, и то у погледу примарне а не секундарне пореске обавезе, јесте продужење рока за подношење пореске пријаве,⁴³ али то овдје не би било примјенљиво пошто је у наведеном измишљеном примјеру пропуштен рок за подношење захтјева.

Сви ови примјери можда сувише оптерећују структуру овога рада. Међутим, они нису ни блиједна сјенка стварне животне разноликости

⁴¹ Вид.: З. Стојановић, *Кривично право*, Правна књига, Београд 2009, 146–147. КЗРС, чл. 27

⁴² „Одговорно лице у правном лицу које је по прописима којима се уређује област пореза Републике Српске лично одговорно за пореске обавезе правног лица, а које је одобрило издвајање средстава правног лица у друге сврхе, а не за плаћање пореских обавеза правног лица, па је тиме проузрокована неспособност правног лица за право-времено подмирење пореске обавезе, казниће се новчаном казном или казном затвора до три године.“ КЗРС, чл. 267.

⁴³ ЗППРС, чл. 47.

која обликује правну праксу. Ако имамо сумње о могућем постојању одговорности за секундарну пореску обавезу у наведеним једноставним примјерима, шта тек треба да очекујемо у стварности.

4. СЕКУНДАРНА СЕКУНДАРНА ПОРЕСКА ОБАВЕЗА

Дефиниција секундарне пореске обавезе не обухвата само доспјелу а неизмирену пореску обавезу другог пореског обвезника, него и доспјелу а неизмирену *секундарну пореску обавезу* другог пореског обвезника.⁴⁴ Заправо, Закон овим прописује секундарну секундарну, или својеврсну терцијарну обавезу. Обавеза особе А постаје секундарна обавеза особе Б, али секундарна обавеза особе Б може постати секундарна обавеза особе В. Не видимо зашто би се ту стало, јер Закон не наводи ограничење овог прогресивног преношења обавезе на другога. Будући да ЗППРС секундарну обавезу дефинише и као туђу секундарну обавезу (секундарна секундарна), то значи да секундарна секундарна пореска обавеза може постати туђа секундарна обавеза (секундарна секундарна секундарна), а она опет туђа (секундарна секундарна секундарна секундарна) итд. Једино ограничење су изузетно широко постављени правни стандарди о којима је већ било ријечи. С обзиром на бројност и ширину могућих основа настанка секундарне обавезе, прије бисмо их могли назвати пространством, приликом, него ограничењем ширења секундарне одговорности. Сматрамо да овако прописана секундарна пореска обавеза представља потенцијално колективну пореску обавезу много шире групе физичких и правних лица него што би ико могао да замисли.

Могући проблем секундарне секундарне (итд.) обавезе лежи у израженој акцесорности која се увећава геометријском прогресијом како одговорно лица бива даље од примарног обвезника и његове основне пореске обавезе. Ако очекујемо да ће поступци утврђивања секундарне пореске обавезе бити сложени и неизвјесни, тим прије можемо очекивати још већу сложеност и неизвјесност поступка утврђивања секундарне секундарне пореске обавезе.

5. О СЕКУНДАРНОЈ ПОРЕСКОЈ ОБАВЕЗИ *DE LEGE FERENDA*

Имајући у виду изражену субјективну димензију одговорности за секундарну пореску обавезу, предлажемо да се размотри увођење додатних правила којима би се избјегли могући проблеми у тумачењу. Вјерујемо да би тако законодавац досљедно спровео замисао исказану у припремним материјалима, а то је уважавање оцјене Уставног суда

⁴⁴ ЗППРС, чл. 44, ст. 1.

о, између осталог, потреби прописивања „релевантног каузалног односа“ између пореског дуга и лица које одговара за туђи порески дуг. За сваку похвалу је прописивање суспензивног дејства жалбе на рјешење Пореске управе. Очекивана пракса у примјени норми о секундарној пореској обавези требало би да се ствара уз нешто мањи притисак на обвезнике и друга лица, што ће бити могуће захваљујући управо суспензивном дејству жалбе.

Нисмо сигурни да одредбе ЗППРС о секундарној пореској обавези испуњавају у потпуности услов правне сигурности, а то је захтјев да „правна норма буде јасна, прецизна, доступна адресатима и за њих предвидљива, тј. таква да они могу стварно и конкретно знати своја права и обавезе, како би у складу са њима могли поступати“.⁴⁵ Свакако, садашње законско одређење секундарне пореске обавезе је неупоредиво боље од ранијег института повезаних лица. Законодавцу се мора одати признање да је учинио велики помак набоље. Било би добро када би се постојећи стандарди детаљније прописали, барем у погледу неких ограничења, као што је минимални износ пореске обавезе поводом које може настати секундарна пореска обавеза (попут објективног услова кажњивости у кривичном праву).⁴⁶ Без оваквог прага, минимума, Пореска управа суочена је са превеликим бројем могућих случајева одговорности за секундарну пореску обавезу.

Сматрамо да не може бити ријечи о дискреционој оцјени Пореске управе у погледу тога да ли ће утврдити секундарну пореску обавезу или не, уколико сазна за околности које доводе до ове одговорности.⁴⁷ Пореска управа је, према томе, дужна да испитује околности и поступа чак и у случајевима у којима је утврђивање секундарне пореске обавезе повезано са несразмјерним трошковима у односу на износ дуга. У крајњем случају, постојећа процесна норма о изузећу због неисплативости у поступку принудне наплате може се примијенити и на поступак принудне наплате секундарне пореске обавезе – принудна наплата се не врши ако су трошкови принудне наплате већи од пореског дуга који се наплаћује.⁴⁸ Ипак, сматрамо да не би требало чекати такав тренутак у појединачним случајевима утврђивања и наплате секундарне пореске обавезе, него би требало прописати праг пореског дуга, као услов за

⁴⁵ Одлука У-30/16.

⁴⁶ За разлику од других упућених, усвојених и неусвојених, коментара у поступку израде закона и стручној расправи, поводом којих се предлагач ЗППРС углавном врло детаљно изјаснио, овакав истовјетан наш коментар није наведен у Приједлогу закона о пореском поступку, у дијелу о разликама између Нацрта и Приједлога, иако смо га упутили заједно са осталим, а наведеним, коментарима.

⁴⁷ Вид. *supra*, дио о правној природи секундарне пореске обавезе.

⁴⁸ Изузеће због неисплативости – ЗППРС, чл. 66 ст. 1.

утврђивање секундарне пореске обавезе уопште. Трошкови принудне наплате нису само новчани трошкови, него би требало уважити посебан напор и вријеме који су потребни службенику Пореске управе да у конкретном случају примијени норму, дође до исправног тумачења и утврди све чињенице од којих зависи постојање секундарне пореске обавезе како би донио порески управни акт. Ако се буде чекало да трошкови принудне наплате превазиђу вриједност пореског дуга, то ће значити да је изгубљено драгоцјено вријеме за рад на неком другом предмету, и да је непотребно био заузет најважнији ресурс који Пореска управа има, а то је њен службеник. Истовремено, наплата примарне обавезе не би била онемогућена.⁴⁹

Теорија и пракса кривичног права потврдили су да утврђивање намјере, свијести о посљедици, стандарда дужне пажње, околности о којима је лице могло, било дужно или морало нешто да зна, и утврђивање других сличних субјективних елемената одговорности, представља нарочито сложен процес. Сматрамо да Пореска управа, поред толико изазова са којима се суочава у пракси, просто нема могућности да се посвети ваљаном утврђивању субјективних околности које су у основу одговорности за секундарну пореску обавезу. Намјера законописца била је, према свим наведеним припремним материјалима, да се осигура прецизност и већи степен сигурности у пореском поступку, па тако и у поступку утврђивања секундарне пореске обавезе. Ипак, сматрамо да је то недовољно с обзиром на врсту одговорности, која је по својој природи најближа кривици. Предлажемо да Пореска управа приликом одлучивања о секундарној пореској обавези буде везана за правоснажну пресуду кривичног суда којом се оптужени оглашава кривим у погледу околности које указују на постојање кривичног дјела и кривичне одговорности учиниоца. Таква везаност органа у поступању прописана је, на примјер, за суд који одлучује у парничном поступку.⁵⁰

⁴⁹ Образлажући зашто није уважио приједлог за брисање одредбе о изузећу због неисплативости, предлагач Закона констатовао је да оваква норма „не значи да обавеза неће бити плаћена, већ само да се неће користити апарат принудне наплате, док и даље постоје одређени механизми који се у овим случајевима могу користити, као што је опомена, немогућности оснивања пословног субјекта, немогућности коришћења субвенција или других јавних средстава чије кориштење је условљено испуњеношћу пореских обавеза.“ „Разлике Приједлога у односу на Нацрт закона“, *Приједлог Закона о пореском поступку Републике Српске*. Вјерујемо да се на исти начин може оправдати и наш приједлог.

⁵⁰ „У парничном поступку суд је у погледу постојања кривичног дјела и кривичне одговорности учиниоца везан за правоснажну пресуду кривичног суда којом се оптужени оглашава кривим.“ Закон о парничном поступку, *Службени гласник РС*, бр. 58/03, 85/03, 74/05, 63/07, 105/08 – Одлука УС, 45/09 – Одлука УС, 49/09 и 61/13, чл. 12, ст. 3.

6. ЗАКЉУЧАК

Секундарна пореска обавеза у пореском праву Републике Српске прописана је од 2020. године, тако да обухвата десет основа одговорности. У правним нормама о секундарној пореској обавези заступљени су многи, заиста широко постављени и тешко одредиви, правни стандарди (тзв. каучук норме). Садржину појмова на које законодавац упућује приликом прописивања секундарне пореске обавезе скоро је немогуће истражити и докучити без примјене сазнања казних права. Предлажемо да одредбе о основима одговорности за секундарну пореску обавезу буду знатно одређеније и да се досљедно поштује начело јединства правног система Републике Српске. Залажемо се за уређење односа између казних поступака, нарочито кривичног поступка, и пореског поступка у оној мјери у којој се на ове двије правне области једнако односи питање основа за секундарну пореску обавезу. Предлажемо прописивање (допуштање или искључење) регресне одговорности лица чији порески дуг је платило друго лице на основу секундарне пореске обавезе. Указујемо на разлоге због којих сматрамо да је оправдано да се пропише праг пореског дуга поводом којег би се могла утврђивати секундарна пореска обавеза. Предлажемо да се уреди однос између обвезника секундарне пореске обавезе и обвезника секундарне секундарне пореске обавезе, као и свих могућих учесника у овом низу одговорности, од примарног обвезника до најдаљег „секундарног“ обвезника.

ЛИСТА РЕФЕРЕНЦИ

Библиографске референце

1. 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* 1/2013;
2. *Извјештај о резултатима стручне расправе о Нацрту закона о пореском поступку Републике Српске*, Одбор за финансије и буџет, Народна скупштина Републике Српске, бр. 02/4.01-20-011-380/20 од 6. марта 2020. године;
3. Илић-Попов, Гордана, Костић, Светислав, „Трансферне цене у Србији“, *Индустрија* 4/2011;
4. Костић, Светислав „Начело фактицитета у српском пореском праву“, *Harmonius* 1/2016;
5. Мишљење Министарства финансија Републике Србије, бр. 011-00-473/2016-04 од 4. маја 2016. г.

6. Мишљење Министарства финансија Републике Србије, бр. 64-08-00092/2005-04 од 26. августа 2005. г;
7. Мишљење Министарства финансија Републике Србије, бр.011-00-00361/2018-04 од 12. јула 2019. г;
8. *Нацрт Закона о пореском поступку Републике Српске*, Влада Републике Српске, новембар 2019. године.
9. Петковић, Игор, „Утаја пореза у законодавству Босне и Херцеговине“, *Годишњак Правног факултета у Источном Сарајеву* 1/2012;
10. Поповић, Дејан, *Коментар Закона о пореском поступку и пореској администрацији*, Sekos in, Београд 2003;
11. Поповић, Дејан, *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2016;
12. *Препорука Савета страних инвеститора*, Републички секретаријат за јавне политике, <https://vs3836.cloudhosting.rs/inicijative/137/propisatida-se-utvrđivanje-sekundarne-poreske-obaveze-na-osnovu-pravnosnazesudske-odluke.pdf>, 11. јануар 2021;
13. *Приједлог Закона о пореском поступку Републике Српске*, Влада Републике Српске, јун 2020. године;
14. Стојановић, Зоран, *Кривично право*, Правна књига, Београд 2009;
15. Томић, Зоран „Дискрециона оцена у управном поступку“, *Правни живот* 10/2006;
16. Thuronyi, Victor, *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, The Hague 2003;
17. *Comment est sanctionnée la fraude fiscale?*, Direction générale des Finances publiques, juin 2014, https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/dgfip/controle_fiscal/organisation_fonctionnement/9_Comment_est_sanctionnee_la_fraude_fiscale.pdf, 12. децембар 2020.

Правни извори

1. Закон о парничном поступку, *Службени гласник РС*, бр. 58/03, 85/03, 74/05, 63/07, 105/08 – Одлука УС, 45/09 – Одлука УС, 49/09 и 61/13;
2. Закон о порезу на добит правних лица, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 25/01, 80/02 – др. закон, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 – др. закон, 142/14, 91/15 – Аутентично тумачење, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19 и 153/20;
3. Закон о порезу на добит, *Службени гласник РС*, бр. 94/15, 1/17 и 58/19;
4. Закон о порезу на доходак грађана, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 24/01, 80/02, 80/02 – др. закон, 135/04, 62/06, 65/06 – исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 – УС, 93/12, 114/12 – УС, 47/13, 48/13 – исправка, 108/13, 57/14, 68/14 – др. закон, 112/15, 113/17, 95/18, 86/19, 153/20 и 44/21;

5. Закон о пореском поступку и пореској администрацији – ЗПППА, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 80/02, 84/02 – исправка, 23/03 – исправка, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 – др. закон, 62/06 – др. закон, 63/06 – испр. др. закона, 61/07, 20/09, 72/09 – др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 – исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, 91/15 – аутентично тумачење, 112/15, 15/16, 108/16, 30/18, 95/18, 86/19 и 144/20;
6. Закон о пореском поступку Републике Српске – ЗППРС 2011, *Службени гласник РС*, бр. 102/11, 108/11 – исправка, 67/13, 31/14, 44/16, 11/19 – одлука УС и 38/19 – одлука УС;
7. Закон о пореском поступку Републике Српске – ЗППРС, *Службени гласник РС*, бр. 78/20;
8. Кривични законик Републике Српске – КЗРС, *Службени гласник РС*, бр. 64/17, 104/18 – одлука УС и 15/21;
9. Одлука (Правила за израду закона и других прописа Републике Српске), *Службени гласник Републике Српске*, бр. 24/14;
10. Одлука Уставног суда Републике Српске У-30/16 од 30. јануара 2019. године – Одлука У-30/16, *Службени гласник РС*, бр. 11/19;
11. Одлука Уставног суда Републике Српске У-43/18 од 25. априла 2019. године – Одлука У-43/18, *Службени гласник РС*, бр. 38/19;
12. Правилник о буџетским класификацијама, садржини рачуна и примјени контног плана за буџетске кориснике, *Службени гласник РС*, бр. 98/16, 115/17 и 118/18.

Assistant Professor Đorđe Marilović, LL.D.

Faculty of Law, University of East Sarajevo

SECONDARY AND SECONDARY TO SECONDARY TAX LIABILITY IN REPUBLIC OF SRPSKA'S TAX LAW

Summary

Secondary and secondary to secondary tax liability in Republic of Srpska's tax law is not word play, but literal essence of newly introduced legal construct which, as the author assumes, may be particularly troublesome to implement. The new Law on Tax Procedure, which entered into force in mid-august 2020, provides the secondary tax liability that includes not only due and unsettled liabilities of other taxpayer, but also other's due and unsettled secondary tax liability. One secondary tax liability may be the legal basis for existence of other secondary tax liability. In this paper, the author gives numerous secondary liability examples, in which potential problems may arise for Tax Authority and parties as well, during the implementation

of secondary tax liability law provisions. The author concludes that this legal concept should not have been introduced in this manner, but also supports the legislator’s intention to determine appropriate provisions of law on proceedings, concerning substance over form principle and general and specific anti-abuse rules.

Key words: *Tax Proceedings; Secondary Tax Liability; Law on Tax Procedure; Liability.*