

Бојана Т. Дробњак
Универзитет у Београду
Правни факултет у Београду
b.drobnjak@drobnjaklegal.com
ORCID ID: 0009-0007-0973-5029

СЕКУНДАРНА ПОРЕСКА ОБАВЕЗА IN DUBIO CONTRA REUM

Сажетак: Секундарна пореска обавеза у домаћем праву уситњена је као инструмент за сузбијање (не)законите пореске евазије, кроз проширивања фискалне одговорности на лица која нису примарни порески обвезници. Примена овог инструмента указује на тенденцију функционалне приближавања порескоправних решења репресивним моделима карактеристичним за кривично право. То је нарочито изражено кроз увођење субјективне елементе – вионости – као услова за утврђивање секундарне обавезе, што представља кључну разлику у односу на класичне инструментне обезбеђења наплате пореза. Оваква законска конструкција нужно проблематизује правну природу саме норме: питање је да ли је реч о уравниправном инструмента са репресивним ефектом или о кривичноправној мери уведеној под пореску форму? Истраживање у раду полази од уочене колизије између секундарне обавезе као мере пореске политике за спречавање моралног хазарда пореских обвезника, с једне стране, и доследне примене начела правне сигурности, с друге стране.

Кључне речи: секундарна пореска обавеза, незаконита евазија, законита нелегитимна евазија, субјективни елемент, правна сигурност.

1. О ПОРЕСКОЈ ЕВАЗИЈИ

Фокус на наплати пореза као приоритет законодавног деловања представља оправдану тенденцију фискалне политике, у оквиру које је развијена и секундарна пореска обавеза као посебан облик одговорности за туђи порески дуг. Овакво нормативно решење, међутим, отвара бројна питања у погледу

баланса између ефикасности наплате јавних прихода и заштите права појединаца. Пракса сведочи да законодавцу нарочит изазов представља како да у појединим аспектима регулисања ове области успостави одрживу равнотежу између интереса Пореске управе и Уставом зајемчених права пореских обвезника и других субјеката изван пореске администрације.¹

У раним фазама законодавних реформи земље у транзицији су се преважно усмериле на сузбијање незаконите пореске евазије, док је законита, али економски и етички спорна евазија постала предмет пажње тек након постизања извесних резултата у борби против незаконитог облика избегавања пореских обавеза. Наведена дихотомија налагала је да се успоставе механизми који омогућавају правилну интерпретацију и примену пореских прописа како би се сузбиле пореске преваре. Правне празнине омогућиле су домишљатим пореским обвезницима да, користећи недоследности у закону, минимизују своје фискалне обавезе. Решења ових недостатака варирају у зависности од нормативног приступа сваког система понаособ – док нека законодавства усвајају прецизне законске одредбе ради елиминисања ефеката агресивног пореског планирања, друге се ослањају на тумачење еластичних законских решења и судску праксу. У тим околностима развијене су различите мере које су истовремено и критиковане као противне начелу законитости и правне сигурности, и оправдаване због њихове улоге у очувању принципа хоризонталне правичности и ефикасности опорезивања.

Под незаконитим избегавањем пореза подразумева се неплаћање пореског дуга који је законом прописан и обавезан. На пример, ако предузетник пријави и обавља делатност на општини на чијој територији је прописано ниже пореско оптерећење, сматра се да је легално умањио пореску обавезу. Међутим, ако не пријави запосленог а зараду за фактички рад му исплаћује „на руке“, у питању је случај незаконитог избегавања. Овакав вид пореске преваре уобичајен је у многим системима. На пример, пореске власти у Сједињеним Америчким Државама процениле су да порески обвезници добровољно плате само око 80% стварне обавезе на порез на доходак.² Иако се у пракси често сматра да је за постојање незаконите евазије неопходно да обвезник заиста оствари пореску уштеду и на тај начин нанесе штету фискусу, то није услов. Незаконита пореска евазија настаје самим кршењем прописа како би се избегло плаћања обавеза, без обзира на коначни финансијски

¹ Примера ради, постоји отворен сукоб и неусаглашеност пореских прописа са Законом о стечају. Више о томе види у: Бојана Дробњак, „Сукоб пореских и стечајних прописа у спровођењу реорганизације – дестабилизација јединства правног поретка“, *Зборник радова Правног факултета у Нишу* 104/2025, Ниш, 315–336.

² Predrag Bejaković, „Porezna evazija i kako je sankcionirati“, *Političke analize: tromjesečnik za hrvatsku i međunarodnu politiku*, Institut za javne financije, Zagreb 2014, 45–50.

ефекат. У стручној литератури овај облик се често неоправдано поистовећује са пореском утајом, која је заправо најтежи вид незаконите пореске евазије.³

Током протеклих деценија, посебно након друштвених промена после светске економске кризе с почетка 21. века, фокус пореске политике са незаконите постепено је премештен на контролу законите нелегитимне пореске евазије, која се испољава кроз поступање у складу са словом закона али на начин који је противречан његовој сврси. На процену да ли је одређено поступање пример законите нелегитимне евазије утиче неколико критеријума. Пре свега, потребно је утврдити постојање намере обвезника да умањи или избегне пореску обавезу – однос према пореској уштеди. Даље, важно је установити да ли је правна форма коју је обвезник одабрао артифицијелна у односу на економску суштину трансакције, односно да ли одступа од уобичајене пословне шеме за конкретан случај. На крају, уколико обвезник реално не умањи своје пореско оптерећење испод нивоа који је законодавац предвидео, чак и у случају артифицијелних трансакција, не може бити речи о законитој евазији.⁴

Историјски гледано, значајно је приметити да је да правна мисао у више јурисдикција признавала право пореских обвезника да у законским оквирима уређују своје правне односе тако да минимизују пореска оптерећења. Примера ради, у британској судској пракси чувена је изјава лорда Томаса Томлина (Thomas James Cheshyre Tomlin) у предмету *Commissioners of Inland Revenue v. Duke of Westminster* из 1936. године, да „сваки човек има право, ако може, да организује своје послове тако да пореско оптерећење, у складу са важећим законима, буде мање него што би иначе било“⁵. Сличан став заступан је и у аустралијској пракси, где је у предмету *Jaques v. Federal Commissioner of Taxation* из 1924. године судија Џ. Старк (J. Starke) истакао да „нема ничег неодговарајућег у томе да компаније и акционари, уколико могу, предузимају трансакције како би се избегле или умањиле пореске обавезе“⁶. И правосуђе Белгије заузело је такав приступ, па је Касациони суд у одлуци од 6. јуна 1961. године утврдио да „не постоји ни забрањена манипулација у односу на фискус, нити превара, уколико стране, користећи слободу уговорног обликовања односа и без повреде било какве правне обавезе, предузимају радње које производе последице које прихватају, чак и ако одабрани правни облик није уобичајен“⁷. Изложена схватања наглашавају традицио-

³ О пореској евазији види у: Лидија Живковић, *Опшћа антиабузивна правила*, докторска дисертација, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2023, 14–27.

⁴ *Ibid.*

⁵ Victor Thuronyi, *Tax Law Design and Drafting*, Volume 1, International Monetary Fund 1996, 19.

⁶ *Ibid.*

⁷ *Ibid.*

нално прихватање принципа да законито смањење пореског терета представља легитимно право пореских обвезника, све док се поступа у дозвољеним оквирина. На крају, питање које се током деценија неминовно поставља јесте где се налази граница између дозвољеног смањења пореског дуга и недопустивог избегавања пореских обавеза.

2. ОДГОВОРНОСТ ЗА ТУЋИ ПОРЕСКИ ДУГ КРОЗ ИНСТИТУТ СЕКУНДАРНЕ ПОРЕСКЕ ОБАВЕЗЕ

Секундарна пореска обавеза уведена је Законом о пореском поступку и пореској администрацији 2003. године⁸ како би се спречила опструкција наплате пореза од стране примарних пореских обвезника и са њима повезаних лица.⁹ Овај облик одговорности настаје када је неко лице одговорно за доспелу пореску обавезу другог пореског обвезника, кога означавамо као „примарни порески обвезник“ (секундарна обавеза) или за доспелу секундарну пореску обавезу другог пореског обвезника (секундарна секундарна обавеза).¹⁰ Пракса је, након одређеног времена примене овог института, показала да законодавац у његовом нормирању није био доследан. Формулација о одговорности за доспелу пореску обавезу није довољно прецизна, а и сам појам „други порески обвезник“ је нејасан јер може довести до погрешних

⁸ Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *Службени Гласник РС* 80/2002.

⁹ Ђорђе Мариловић, „Секундарна и секундарна пореска обавеза у пореском праву Републике Српске“, *Зборник радова „Изазови у правном сисџему“*, Источно Сарајево 2021, 184–185.

¹⁰ 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 чл. 113 у категорију секундарно одговорних убраја: 1) Законске заступнике, ако су свесно или без дужне пажње пропустили да реализују плаћање пореза за пореског обвезника, иако је он био у могућности да то уради – одговарају за износ неплаћеног пореза; 2) Лица која доприносе или помажу у избегавању плаћања пореза другог лица – одговорни су за порески дуг тог лица чије је плаћање избегнуто (независно од тога да ли су у питању физичка или правна лица или су та лица повезана са лицем које је у обавези да плати порез); 3) Лица одговорна за обрачунавање и плаћање пореза, ако нису поступала са дужном пажњом – одговарају за износ неплаћеног пореза; 4) Физичко лице одговорно у правном лицу, које обрачунава и плаћа порез, ако пропусти да уплати порез и не поступа са дужном пажњом – одговара за износ неплаћеног пореза; 5) Лице које је примило имовину (новчана средства, ствари или права из имовине пореског обвезника) путем трансакције без накнаде или уз накнаду нижу од тржишне вредности, у периоду од пет година пре доспелости пореске обавезе која није плаћена – одговара за износ неплаћеног пореза, а највише до вредности примљене имовине умањене за износ плаћене накнаде; 6) Друштво за управљање фондом.

тумачења у погледу субјеката на које се одговорност односи. Стога је препорука термилошко јасно и свеобухватно дефинисати ко се сматра пореским обвезником – укључујући и лица која индиректно доприносе настанку пореског губитка у оквиру релевантног периода.¹¹

Иако, семантички гледано, секундарна обавеза представља облик одговорности за туђу пореску обавезу, та два института захтевају термилошко и појмовно разграничење. Заједничко за ове инструменте обезбеђења је то што су когентног карактера, другим речима, не заснивају се на вољи странака већ су законом наметнути.¹² Међутим, кључна разлика огледа се у природи одговорности: док је одговорност за туђу обавезу у виду јемства објективна категорија, код појединих облика секундарне обавезе предуслов је да постоји субјективни однос према неизмирењу пореза.¹³ Да би се утврдила секундарна обавеза, мора постојати доказ о активности или пропусту трећег лица којим се онемогућава или знатно отежава наплата пореског потраживања. Посебно је значајно то што (не)чињење секундарно одговорног може претходити настанку, утврђењу и доспелости примарне пореске обавезе, док се сам поступак утврђивање секундарне обавезе (у раду се користи и термин „секундарна одговорност“) може спровести тек након што је дуг примарног обвезника доспео. Уколико се прихвати схватање да ова обавеза представља врсту санкције за одређено противправно понашање, чија је основа директни умишљај, евентуални умишљај или нехат, онда је нужно да се успостави јасно уређен механизам утврђивања кривице. Мишљења смо да би то питање, због своје природе, морало бити у надлежности судских, а не управних органа.

3. ПРЕТПОСТАВКЕ И МЕТОДОЛОГИЈА УТВРЂИВАЊА СЕКУНДАРНЕ ПОРЕСКЕ ОБАВЕЗЕ

Секундарна пореска обавеза заснована је на принципу акцесорности, што значи да је условљена примарном обавезом и може настати само уколико примарна обавеза није престала ни по једном од законом прописаних основа.¹⁴ Посматрајући са процесног аспекта, секундарна пореска обавеза се од момента отпочињања пореске контроле третира једнако примарној.

¹¹ Victor Thuronyi, *Tax Law Design and Drafting*, Volume 2, International Monetary Fund 1998, 537–538.

¹² У теорији и законодавству спомињу се јемство, одговорност за туђу пореску обавезу, солидарна пореска обавеза и залога. О односу ових инструмената обезбеђења види: Дејан Поповић, *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2023, 140–146.

¹³ *Ibid*, 140.

¹⁴ Начини престанка пореске обавезе прописани су чланом 23 ЗПППА, у ком случају се секундарна обавеза не може утврђивати: Чл. 113 ст. 2 ЗПППА.

Контролисано лице добија статус пореског обвезника, што подразумева примену општих правила о утврђивању, обезбеђењу и наплати пореза, као и свих пратећих правних инструмената – од права на жалбу, преко могућности одлагања плаћања, до других законом прописаних процесних механизма.¹⁵

Секундарна обавеза се утврђује посебним решењем, којим се контролисаном лицу налаже измирење доспелог пореза у законски прописаном року.¹⁶ Законитост решења подразумева податке о моменту доспелости неплаћене пореске обавезе примарног пореског обвезника, као и појединачној доспелости сваке обавезе на коју се секундарна одговорност односи.¹⁷ Овај услов дефинисала је пракса кроз судску контролу пореског управног акта. Сам поступак утврђивања секундарне обавезе можемо сагледати кроз неколико законом и праксом утемељених претпоставки. Основна претпоставка односи се на постојање и доспелост пореске обавезе коју је требало да измири примарни порески обвезник. Секундарни обвезник се, по правилу, јавља као сингуларни сукцесор примарног, чија одговорност може бити солидарна или супсидијарна.¹⁸ Услов за успостављање супсидијарне одговорности је претходна немогућност наплате пореског дуга у поступку принудне наплате од примарног пореског обвезника.¹⁹ Међутим, у одређеним случајевима закон прописује солидарну одговорност секундарног обвезника која не зависи од покушаја наплате од примарног.²⁰

Посебан акценат у раду стављен је на субјективни елемент – свест о могућности наступања пореске последице – као суштинску компоненту секундарне пореске обавезе која је разликује од уобичајених облика одговорности за туђи порески дуг, дефинисану кроз законску формулацију „законски заступници који су свесно или без дужне пажње“, „лица која доприносе или помажу“, лица одговорна за обрачунавање и плаћање пореза... када се утврди да то лице није поступало са дужном пажњом“, „физичко лице које је одговорно лице у правном лицу... када се утврди да то лице није поступало са дужном пажњом“. Овај услов је најлакше анализирати када је субјекат утврђивања одговорности одговорно лице у правном лицу. Да би законски заступник био секундарно одговоран, потребан је одређени степен његове кривице, тј. да је свесно и без дужне пажње пропустио да реализује плаћање пореза, или да је као законски заступник трећег лица помогао примарном

¹⁵ Чл. 87 ЗПППА.

¹⁶ Вид. Мишљење Министарства финансија бр. 011-00-00796/2020-04 од 1. јула 2021.

¹⁷ Пресуда Управног суда У бр. 9549/17 од 8. маја 2019.

¹⁸ Види: Ђ. Мариловић, 183.

¹⁹ ЗПППА дефинише предмете на којима се може спровести принудна наплата пореза. Секундарна обавеза се (код супсидијарне одговорности) утврђује тек након неуспеле принудне наплате из предмета законом предвиђених. Чл. 84 ст. 1 ЗПППА.

²⁰ Чл. 113 ст. 4 ЗПППА.

обвезнику да избегне плаћање дуга.²¹ „Свест“ подразумева да је законски заступник знао да треба да реализује измирење пореза, али да је свесно одлучио да то не уради, или пак да је имао свест да ће својим радњама онемогућити наплату дуга. С друге стране, стандард „дужна пажња“ представља апстрактан вид сазнања који се очекује од лица које обавља функцију законског заступника. Такво лице, према становишту Управног суда, може сносити (секундарну) одговорност чак и у случају када није имало директну свест о пропусту, уколико је, имајући у виду природу функције, степен одговорности као и стручна знања и искуства која поседује, морало имати сазнања о постојању и природи своје обавезе.²² Са становишта кривичног права, овај стандард би могао представљати пандан несвесном нехату.²³ Отуда, закључујемо да, законски заступник може бити одговоран под следећим условима: да је свесно или без дужне пажње пропустио да изврши плаћање пореза у име правног лица, да је примарни порески обвезник био у финансијској могућности да плати порез, као и да је пре доношења решења о утврђивању секундарне пореске обавезе Пореска управа предузела све мере принудне наплате према правном лицу, при чему је секундарна одговорност законског заступника ограничена на износ пореза који није плаћен. Ово је једноставно утврдити када је у питању непосредна обавеза и њено пропуштање које се може подвести под кривичноправни појам директног или евентуалног умишљаја. Наведено би најбоље илустровао хипотетички пример одговорног лица у правном лицу које је иначе редовно извршавало своје пореске обавезе. Упркос томе што су средства за плаћање пореза била расположива, а обавеза јасно утврђена и позната, одговорно лице пропушта да изврши уплату, што указује или да постоји намера да се пореска обавеза не испуни, или на изразито нехатан и несавестан однос према законској дужности. При томе, не постоје елементи више силе (*vis maior*) нити других неочекиваних околности које би могле оправдати такво поступање. Утврђивање одговорности у оваквим случајевима не захтева посебно сложен доказни поступак. Потешкоће се јављају код утврђивања одговорности лица која су индиректно учествовала у „избегавању“ плаћања пореза од стране пореског обвезника.²⁴ Субјективни елемент у законској формулацији, као и циљ саме норме, суштински одговарају правној природи саучесништва, подстрекавања, саизвршилаштва или помагања, дакле појмовима заступљеним

²¹ Пресуда Управног суда У бр. 18643/18 од 3. фебруара 2022.

²² Пресуда Управног суда У бр. 12935/18 од 24. фебруара 2022.

²³ Вид. Ђорђе Мариловић, Љубана Сладић, „Кривичноправна терминологија у пореском праву – случајност, грешка или неопходност”, *Годишњак Правног факултета – Међународна научна конференција „Изазови и ђерсејкиве кривичног законодавства и правосудја“ 8/2024*, Правни факултет Универзитета Џемал Биједић у Мостару, 130–149.

²⁴ Чл. 31 ст. 2 тач. 2 тач. 5 и тач. 6 ЗПППА.

у кривичноправној материји.²⁵ Стога су и порески органи и порески обвезници пред изазовом прецизног одређивања стварне секундарне одговорности.

4. СТУДИЈА СЛУЧАЈА: НЕСРАЗМЕРНА ПРИМЕНА СЕКУНДАРНЕ ПОРЕСКЕ ОБАВЕЗЕ

Пореска управа је у периоду од 2022. до 2024. године донела решења о секундарној пореској обавези у односу на правна лица Б, В, Г, Д и У и њихове законске заступнике (све у низу, почев од момента ивршења спорне трансакције, па до доношења решења о секундарној обавези), као и у односу на више физичких лица – чланове одбора директора и законске заступнике у примарном пореском обвезнику – правном лицу А. Образложење је у свим решењима било идентично: да су ова лица „знала за дуг“ и тиме „допринела немогућности његове наплате“. Проблем се огледа у томе што је одговорност проширена и на лица која су приликом наступања објективне немогућности наплате тек ступила на функцију директора, без анализе субјективног елемента у сваком појединачном случају. Пореска управа је одредила и мере обезбеђења – хипотеке на целокупној имовини правних и физичких лица, чија је укупна вредност десетоструко већа од пореског дуга. Разлози за овако широку примену секундарне обавезе налазе се у низу правних трансакција започетих 2012. године, када је друштво А својом имовином гарантовало за кредите правних лица Б, В, Г и Д. Хипотеке су уписане на свим непокретностима друштва, која су у датом тренутку била неоптерећена. У наредним годинама потраживања банака према наведеним друштвима више пута су уступана – најпре правном лицу Х, а затим друштву У, које је 2019. спровело извршни поступак над непокретностима друштва А. Пореска управа у том поступку није учествовала, нити је покушала да оспори пренос својине или обезбеди своје потраживање хипотеком, иако је то несумњиво било могуће још од 2012. године.²⁶ Поступак утврђивања секундарне обавезе био је једини раположив пут Пореске управе, након пропуштања да своје потраживање обезбеди на други законом предвиђен начин. Приликом оцене испуњености услова, порески орган се ослонио на општу формулацију да су лица „свесно или без дужне пажње помогла у отуђењу имовине“.²⁷ Таква пракса, лишена јасних критеријума у утврђивању субјективне одговорности, отворила

²⁵ Ђ. Мариловић, 182.

²⁶ Приказани случај се заснива на чињеницама предмета у ком је управни поступак у току, из ког разлога се не можемо позивати на изворе.

²⁷ Секундарна обавеза свих лица утврђена је према чл. 31 ст. 2 тач. 2 ЗПППА „...Лица која доприносе или помажу у избегавању плаћања пореза другог лица – одговорни су за порески дуг тог лица чије је плаћање избегнуто...“.

ска управа нема слободу избора приликом утврђивања ове врсте обавезе, већ да је она део њене надлежности.³⁰ Обавеза наплате примарне пореске обавезе је неспорна, али није до краја разјашњено и то да ли постоји и обавеза да се она обезбеди коришћењем свих доступних мера, или је пореском органу остављено на вољу да у периоду тока рока за застарелост својим нечињењем „омогући немогућност“ наплате (нпр. отуђење и оптерећење имовине од стране примарног пореског обвезника), а да порески дуг наплаћује од секундарног?³¹ Једноставно речено, може ли се сматрати да је Пореска управа испунила законски услов претходног покушаја принудне наплате од примарног пореског обвезника и у ситуацији у којој су јој средства обезбеђења била доступна, али их није применила, при чему управо тај пропуст представља примаран разлог неуспеха наплате?

У представљеном случају постојала је објективна могућност благовременог установљавања законског заложног права на непокретној имовини примарног пореског обвезника А. Карактеристика законског заложног права у пореском поступку огледа се у могућности одступања од принципа приоритетног намирења поверилаца према времену уписа у надлежни катастар непокретности („*prior tempore potior iure*“). Изузетак од правила да Република Србија нема *a priori* првенство у наплати (пореског) потраживања у поступку принудне наплате огледа се у ограничењу износа до ког се може наплатити приватни хипотекарни поверилац са приоритетом у односу на законско заложно право. У случају продаје непокретности у поступку принудне наплате приватни поверилац може наплатити своје приоритетно потраживање само до једне трећине утврђене почетне вредности непокретности, након чега се исплаћује потраживање Пореске управе без обзира на ред приоритета уписа.³² Самим тим, у неким случајевима Пореска управа има могућност наплате и након накнадног уписа заложног права.³³ Законодавац је регулисање приоритетног права наплате предвидео искључиво у одељку који уређује продају непосредном погодбом. Ипак, аналогijом и логичким тумачењем прописа, може се закључити да се правило једне трећине односи и на поступак принудне наплате путем јавног надметања, чиме се обезбеђује доследност у примени пореских процесних норми.

³⁰ *Ibid*, 188.

³¹ Овде говоримо о обавези Пореске управе уопштено, без обзира на (не)постојање обавезе покретања претходне принудне наплате од примарног пореског обвезника.

³² Д. Поповић, 160; Драгор Хибер, Милош Живковић, *Обезбеђење и учвршћење имотраживања*, Књига прва, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2015, 57–58.

³³ ЗПППА, чл. 110–111.

5. УТВРЂИВАЊЕ ВИНОСТИ КАО КРИТЕРИЈУМ ЗА ОДРЕЂИВАЊЕ ПРАВНЕ ПРИРОДЕ СЕКУНДАРНЕ ОБАВЕЗЕ

У оквиру анализе правне природе секундарне пореске обавезе посебну пажњу заслужује већ постављено питање у којој мери ова обавеза обухвата елементе кривице, односно субјективни однос секундарног пореског обвезника према штетном поступању примарног. Законско упућивање на појмове попут „знање“, „свест“, „дужна пажња“ указује на елементе који кореспондирају са концептом субјективне одговорности. Стога се оправдано јавља дилема да ли се, и у којој мери, режим секундарне пореске обавезе ослања на концептуалне обрасце карактеристичне за кривичноправне или квазикривичноправне форме. На самом почетку битно је разграничити умишљај и нехат као облике кривице. Умишљај, даље, појмовно делимо на директни и евентуални, а нехат на свесни и несвесни. Анализом норме о секундарној обавези уочавамо присуство оба основна облика кривице. Самим тим, важно је направити јасну разделницу између елемената „бића“ секундарне обавезе и бића кривичног дела. Из до сада изложеног чини се да ће се између теорије и праксе тек развити спор око законске формулације ове, у основи бланкетне норме, а посебно око утврђивања појмова који превазилазе домете управног поступка.

5.1. Умишљај и нехат као *conditio sine qua non*

Кривичноправна теорија и пракса потврдиле су да утврђивање намере, свести, стандарда дужне пажње, околности о којима је лице било дужно, могло или морало нешто да зна, као и утврђивање других субјективних елемената одговорности, представља нарочито сложен процес. Са становишта надлежности, оваква питања су у природи кривичног, а понекад и парничног поступка, док административни (порески) поступак по својој суштини не пружа адекватан оквир за установљивање виности. Зоран Томић истиче разлику између кривичне и управне регулативе, постављајући јасну границу између управног, управног судског и кривичног поступка. Како овај аутор наводи, у управног судског поступку, за разлику од кривичног, не поставља се питање било какве одговорности починиоца, нити избора и начина на који би био кажњен.³⁴ Самим тим, јасно је да управни акт не подлеже контроли суда који поседује механизам за утврђивање одговорности у кривичноправном смислу.

³⁴ Зоран Томић, *Ојшће уйравно йраво*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2019, 97–98.

О неповезаности пореског и кривичног поступка указује се и кроз нормативно уређење пореско-кривичне материје. Она првенствено подразумева одвајање пореског поступка од истраге код пореских кривичних дела, чије је откривање поверено Пореској полицији као специјализованој организационој јединици Пореске управе.³⁵ Пореска полиција, у сарадњи са јавним тужилаштвом, спроводи предистражне радње и сачињава кривичну пријаву, након чега поступак прелази у надлежност тужилаштва и суда. Из овакве процесне поделе произилази јасан став законодавца да Пореска управа није овлашћена да утврђује постојање основане сумње у оквиру управног пореског поступка. У том смислу, намеће се питање о применљивости овлашћења Пореске управе у домену утврђивања секундарне пореске обавезе, која инкорпорира елементе субјективне кривичноправне процене, попут свести, намере или дужне пажње. Уколико се такви елементи не налазе у оквиру формалних овлашћења управног органа, проблематизује се легитимност поступка којим се ова обавеза утврђује у управном, а не кривичном поступку.³⁶ У вези са начином утврђивања чињеница и достизања материјалне истине у пореском поступку, Гордана Илић Попов и Дејан Поповић постављају питање „због чега се у општим управним законима, осим утврђивања чињеница, помињу и околности“,³⁷ везујући појам „околност“ у правном смислу пре свега за кривични поступак, у којем се указује на олакшавајућу околност (која ублажава степен кривице), односно отежавајућу околност (која увећава степен кривице). Самим тим (без освртања на секундарну обавезу и тему овог рада), аутори јасно раздвајају управни од кривичног поступка.

Са становишта примене, порески прописи морају бити формулисани на јасан и прецизан начин како би се избегле правне нејасноће, спречила произвољна тумачења и умањили несразмерни трошкови и за Пореску управу и за пореске обвезнике. Као што је с правом наглашено, „материјални порески пропис мора и нормативно да буде обликован тако да може уопште да буде извршен.“ У супротном, долази до прекомерног оптерећења управног апарата и неефикасне примене права.³⁸ Због тога, поједини аутори основано истичу да уколико би порески органи заиста приступали детаљној анализи сваког појединачног случаја – нарочито у делу који се односи на субјективну компоненту пореске обавезе – у пракси би могли успешно обрадити тек мали број предмета, док би у већини случајева били приморани да се одрекну

³⁵ Д. Поповић, 224.

³⁶ Више у: Ђ. Мариловић, 198.

³⁷ Гордана Илић Попов, Дејан Поповић, „Од чињеница до истине“, *Зборник радова Правног факултета у Нишу* 98/23, 21.

³⁸ *Ibid*, 25.

примене материјалног права у корист чисте административне економије.³⁹ Отуда стоји и закључак да „ограничени ресурси управе значе да највеће могуће остварење законитости у појединачном случају више не коинцидира са највећим могућим остварењем законитости у укупном извршењу свих појединачних случајева.“⁴⁰ И научна истраживања у региону показују да службеници пореских органа немају довољно знања за правилно тумачење правних појмова који су карактеристични за непореске правне области, посебно у контексту утврђивања злоупотребе права.⁴¹ С обзиром на природу и границе својих овлашћења, порески органи не би требало да залазе у утврђивање унутрашњих психичких стања обвезника без јасно прописаних критеријума и доказних правила. Уколико би им та овлашћења била призната без ограничења, равнотежа између механизма фискалне заштите и основних уставних начела, укључујући и права на правну сигурност, предвидљивост поступка и ефективну заштиту интереса појединца, била би озбиљно нарушена.

5.2 Анализа члана 31 став 2 тачка 2 и тачка 5 ЗПППА

Тачка 2 става 2 члана 31 ЗПППА као секундарно одговорне категоризује „лица која доприносе или помажу у избегавању плаћања пореза другог лица – одговорни су за порески дуг тог лица чије је плаћање избегнуто (независно од тога да ли су у питању физичка или правна лица, или су та лица повезана са лицем које је у обавези да плати порез)“⁴², док тачка 5 става 2 члана 31 „инкриминише“ „лице које је примило имовину (новчана средства, ствари или права из имовине пореског обвезника) путем трансакције без накнаде или уз накнаду нижу од тржишне вредности, у периоду од пет година пре доспелости пореске обавезе која није плаћена – одговара за износ неплаћеног пореза, а највише до вредности примљене имовине умањене за износ плаћене накнаде“.⁴³ Најважнија разлика између ова два основа је што у првом случају Пореска управа нема обавезу покретања претходне принудне наплате пореза од примарног пореског обвезника, док је у другом случају тај услов предвиђен као обавезан. Ово решење је разумљиво имајући у виду да трансакција без накнаде или уз незнатну накнаду представља законито

³⁹ Roman Seer „Der Untersuchungsgrundsatz im heutigen Besteuerungsverfahren“, *Steuer und Studium* 8/2010, 369–371.

⁴⁰ Г. Илић Попов, Д. Поповић, 24–25.

⁴¹ Nataša Žunić Kovačević, Stjepan Gadžo, „Institut zakonskog poreznog jamstva nakon novele Općeg poreznog zakona 2012.: ‘proboj pravne osobnosti’ trgovačkih društava u slučaju zloporabe prava“, *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci* 1/2013, 635–670.

⁴² ЗПППА, чл. 31, ст. 2, тач. 2.

⁴³ ЗПППА, чл. 31, ст. 2, тач. 5.

али негелитимно понашање, за разлику од противзаконитог понашања којим се доприноси да се порез не плати.

Анализом појма лица која „доприносе“ онемогућавању да се порез плати, уочавамо изразиту појмовну и временску неодређеност, што неминовно отвара низ логичних питања. Посебан изазов предстаља увођење тремина „доприносити“, која у контексту секундарне пореске одговорности остаје нормативно недовољно прецизирана. Глагол „допринети“ имплицира активно учешће и ангажовање, односно одређени степен свести и намере у понашању субјекта. Наиме, допринос или помагање у извршењу кривичног дела у кривичноправном смислу подразумева радње саучесништва. У случају значајног доприноса, може се говорити и о саизвршилаштву. Иако закон не прецизира шта се сматра значајним доприносом у контексту одговорности лица за секундарну пореску обавезу, сматрамо да је неопходно осврнути се на институт саизвршилаштва у кривичном праву, које подразумева ситуацију у којој више лица заједничким радњама изврше кривично дело, или, у другом случају, значајно допринесу извршењу тог дела. Уколико се прихвати становиште да је потребан значајан допринос, с пореског аспекта то би значило да и примарни и секундарни порески дужници могу бити сматрани саизвршиоцима у активностима које се тичу неизмирења пореског дуга, па самим тим и предмет кривичног гоњења. За разлику од саизвршилаштва, где је неопходно постојање значајног доприноса, приликом помагања допринос представља радњу нижег степена одговорности. Међутим, ако допринос помагача пређе из обичног у значајан или битан, помагање ће се квалификовати као саизвршилаштво.⁴⁴

5.3 Претходно питање за утврђивање секундарне пореске обавезе

Потреба за реформисањем секундарне обавезе јавила се након њене учестале примене. Истицани су предлози да се закон измени, те да одредбе о секундарној обавези буду допуњене тако да је порески орган везан правноснажном пресудом у утврђивању овог вида одговорности.⁴⁵ У кривичном као претходном поступку могуће је утврђивати и крајњу нужду која би искљу-

⁴⁴ Вид. Ђ. Мариловић, Љ. Сладић, 130–149.

⁴⁵ Савет страних инвеститора изнео је предлог да ЗППА буде допуњен, са образложењем потребе већег степена правне сигурности. Предлог се односио на допуну законске регулативе о секундарној обавези на начин да буде прописано да се одредбе о секундарној пореској обавези примењују под условом да је поступање на основу кога настаје секундарна пореска обавеза утврђено правноснажном судском одлуком. Вид. Ђ. Мариловић, *Препорука Савета страних инвеститора*, Републички секретаријат за јавне политике, <https://vs3836.cloudhosting.rs/inicijative/137/propisati-da-se-utvrdjivanje-sekundarne-poreske-obaveze-na-osnovu-pravnosnazne-sudske-odluke.pdf>, 192, фн.38.

чила субјективни елемент и самим тим онемогућила позивање на ову врсту одговорности⁴⁶.

Пре него пореском управном поступку, утврђивање субјективног односа лица према радњи и последици својствено је парничном поступку. У ситуацији када се, на пример, паралелно води кривични поступак за превару због фалсификовања уговора о купопродаји, и парнични поступак за утврђење ништавости истог тог уговора, парнични суд има механизам за дефинисање законске претпоставке савесности⁴⁷, те утврђење ништавости није условљено пресудом у кривичном поступку. Учесници парничног поступка су стране са супротним интересима, те до изражаја долази расправно начело. Ту се огледа разлика између парничног поступка у коме се доказним средствима може утврдити постојање свести и воље да се одређена радња предузме на штету трећег (нпр. побијање правних радњи, груба непажња, савесна државина код одржаја, итд.), и пореског управног поступка у коме до изражаја долазе „инквизиторска“ овлашћења уз недостатак смерница и поуздања за оцену субјективног елемента.⁴⁸

Из анализе важећих прописа и судске праксе, а у контексту заговаране тезе о пореским кривичним делима и начину прикупљања чињеница и доказа у пореском поступку, замисао да се као полазиште за утврђивање секундарне обавезе предвиди правноснажна осуђујућа пресуда, чини се као добро решење. Са нашег становишта, иако је природа ове обавезе превасходно кривичноправна, чак и пресуда у парничном поступку у којој би секундарни обвезник доказивао непостојање свести и намере, па и објективних околности, може бити легитиман основ за доношење пореског акта. Одлучивање о противправности поступања трећег лица (чињења или нечињења) и доношење коначног суда о томе да ли је дошло до злоупотребе права, носило би већи степен правне сигурности у рукама кривичног, па чак и парничног суда, него у надлежности управног органа.⁴⁹

⁴⁶ *Ibid*, 194.

⁴⁷ Закон о облигационим односима – ЗОО, *Службени лист СФРЈ*, 29/78, 39/85, 45/89 – одлука УСЈ и 57/89, *Службени лист СРЈ* 31/93, *Службени лист СЦГ* 1/2003 – Уставна повеља и *Службени листник РС* 18/2020, код утврђивања правних последица ништавости прописује да суд води рачуна и савесности уговорних страна при одлучивању. Код рушљивих уговора спомиње се „мана у погледу воље страна“ што опет представља субјективни однос учесника према правном послу. Чл. 104; чл. 111.

⁴⁸ О начелима парничног и управног поступка види: Fuad Purišević, „Наčела парничног и управног поступка.“ *Zbornik radova Fakulteta pravnih nauka br. 2, Sveučilište Univerzitet „Vitez“* 2011, 65–85.

⁴⁹ Нејасан је циљ из ког је законодавац пореска кривична дела сврстао делом у порески а делом у кривични закон. Постоји предлог да се у Кривични законик уведе група „кривичних дела против фиска“, а да Закон о пореском поступку и пореској администрацији буде допуњен ставом о сходној примени одредби Кривичног законика на случајеве откривања пореских кривичних дела и њихових учинилаца, чиме би пореска кривична дела у потпу-

6. ОСТАЛЕ НЕДОУМИЦЕ У ТУМАЧЕЊУ И ПРИМЕНИ СЕКУНДАРНЕ ПОРЕСКЕ ОБАВЕЗЕ

Због изузетног значаја теме и решења *de lege ferenda*, сврсисходно је споменути и поједина питања која произилазе из концепта секундарне обавезе. Нека су решили законодавац и пракса, док су поједина остала отворена.

Ђорђе Мариловић обрађује питање „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“⁵⁰. Право обвезника секундарне обавезе на накнаду штете или могућност подношења регресног захтева према примарном пореском дужнику може се сагледати из два угла. Ако се секундарна обавеза посматра искључиво као додатни вид обезбеђења за обавезу другог лица, онда би секундарни обвезник имао право на регресни захтев. С друге стране, ако се узме да је обвезник секундарне обавезе крив као саизвршилац у прекршају или кривичном делу, право на регрес је упитно, с обзиром на то да је његов обим одговорности исти као код примарног обвезника. Код утврђивања обима евентуалног регреса остаје отворено да ли он може обухватити и трошкове камате и принудне наплате, који такође могу бити део секундарне обавезе.⁵¹

Мишљења смо да секундарни обвезник у сваком случају има ваљан основ за регрес од примарног, а посебно у ситуацији када је закон предвидео обавезу претходне принудне наплате од примарног обвезника. Ако би се пак заузело супротно становиште услед постојања субјективног односа према избегавању плаћања пореске обавезе, онда не бисмо могли говорити о секундарној обавези као чисто пореском институту. Такође, сматрамо да без обзира на основ утврђивања секундарне обавезе треба применити правило потпуног регреса, што би значило да секундарни порески обвезник има право да потражује и све додатне трошкове (камату, трошкове наплате, итд.)

На ову тему надовезује се још једно питање од значаја – могућност одлагања утврђене секундарне пореске обавезе. Посматрано са становишта акцесорности, у пракси се у одређеном тренутку јавила дилема да ли евентуална немогућност одлагања плаћања пореског дуга примарног обвезника нужно имплицира и немогућност одлагања секундарне обавезе, или је секундарна обавеза у том погледу аутономна. Према општим правилима пореског

ности прешла из пореске у кривичну материју. Ово указује на потребу прављења јасне разлике између ова два поступка. Више о томе види: Гордана Илић Попов, „Пореска кривична дела у српском пореском законодавству“, *НБП – Журнал за криминалистичку и правну бр. 1*, Београд 2016, 54.

⁵⁰ Ђ. Мариловић, 193.

⁵¹ *Ibid.*

закондавства, секундарна обавеза се третира као свака друга обавеза, узимајући у обзир сам поступак утврђивања, мере обезбеђења и поступак наплате, који не разликује ову обавезу од примарне.⁵² Отуда произилази да нема препреке за одлагање пореског дуга на страни секундарног пореског обвезника, јер је утврђена пореска обавеза за њега моментом доношења решења примарна, од када теку и сви рокови за правне лекове и друге процесне захтеве.⁵³

Када говоримо о пореској обавези која је настала као резултат радње кривичног дела, поставља се питање да ли кривична одговорност искључује одговорност по основу секундарне пореске обавезе или, с друге стране, ова два облика одговорности опстају паралелно? С обзиром да се секундарни порески обвезник третира као примарни, тачно је да лице за једно исто понашање може одговарати по два основа и платити два новчана износа, од којих је један означен као новчана казна, а други као порески дуг, а оба се исплаћују истом „буџетском повериоцу“, што, како је то већ примећено, није правично.⁵⁴ У кривичном поступку примењује се институт одузимања имовинске користи прибављене извршењем кривичног дела, који подразумева уплату у буџет износа који одговара противправно стеченој користи, чиме се остварује ефекат враћања имовине власнику.⁵⁵ У пореским кривичним делима, посебно када говоримо о честим случајевима закључења споразума о признању кривичног дела са тужилаштвом, неретко су ти износи вишеструко мањи од реално остварене имовинске користи, тачније од висине пореске уштеде за коју је фискус оштећен. Уплатом договореног износа који се потврђује пресудом у кривичном поступку, окривљени нема даљу обавезу према буџету у делу наведене пореске обавезе.

Ако се поново осврнемо на представљену студију случаја, уочавамо додатне системске недостатке на које је потребно указати у примени секундарне пореске обавезе. Анализа у глави 4. показује да је поступак вођен некоординисано, без утврђеног редоследа или јасних критеријума: обавеза је утврђивана паралелно или произвољно – најпре против одговорних, потом и против правних лица – без обзира на њихов положај или хронологију релевантних радњи. Оваква пракса отвара суштинско питање критеријума који успостављају приоритет у случају принудне наплате и да ли Пореска упра-

⁵² Мишљење Министарства финансија Републике Србије бр. 011-00- 473/2016-04 од 4. маја 2016.

⁵³ *Ibid.*

⁵⁴ Више у: Ђ. Мариловић, Љ.Сладић.

⁵⁵ Законик о кривичном поступку – ЗКП, *Сл. гласник РС*, бр. 72/2011, 101/2011, 121/2012, 32/2013, 45/2013, 55/2014, 35/2019, 27/2021 – одлука УС и 62/2021 – одлука УС, чл. 538. и чл. 543; Кривични законик, *Сл. гласник РС*, бр. 85/2005, 88/2005 – испр., 107/2005 – испр., 72/2009, 111/2009, 121/2012, 104/2013, 108/2014, 94/2016, 35/2019 и 94/2024, чл. 91. и чл. 92.

ва уопште категорише степен одговорности међу обвезницима. Постоји и недоумица око тога да ли исту тежину сноси законски заступник примарног пореског обвезника који је у моменту постојања пореског дуга zaloжио имовину друштва, и лице које је, на пример више од деценије касније, ступило на функцију у повезаном (секундарно одговорном) правном лицу, у тренутку када је објективна немогућност наплате већ настала. Под претпоставком да сва та лица располажу имовином подобном за наплату, актуелно законско решење не нуди решење ни у погледу редоследа нити приоритета наплате. Насупрот томе, пракса у којој се сва лица третирају као равноправни обвезници, без обзира на степен, време или природу учешћа у настанку немогућности наплате, доводи до правне несигурности и нарушава начело пропорционалности у утврђивању фискалне одговорности.

У наредном кораку разматрања студије случаја приметно је (не)разликовање секундарне и такозване секундарне секундарне пореске обавезе. Приликом утврђивања одговорности лица у правним субјектима која су секундарни порески обвезници јасно се уочавају елементи секундарне секундарне пореске обавезе. Ипак, према донетим решењима у пореском поступку, сва лица бивају одговорна на основу „примарне“ секундарне пореске обавезе. Поред тога, ваља нагласити да закон не регулише прецизно правну природу секундарне секундарне пореске обавезе, односно не изјашњава се да ли секундарни порески обвезник одговара супсидијарно или солидарно, нити да ли постоји обавеза Пореске управе да наплату најпре покуша од „примарног секундарног обвезника“, или наплату може вршити паралелно од оба обвезника. На ово се надовезује и већ споменута дилема одговорности законских заступника који су ступили на функцију након извршења несавесне и незаконите радње. Судска пракса је у неколицини случајева одлучила да законски заступник који преузме функцију након што је порески дуг настао и доспео одговара за целокупно раније пословање правног лица, те тиме може бити и секундарно обавезан за плаћање његовог дуга.⁵⁶ Овакав став о одговорности лица које је функцију преузело након утврђења секундарне обавезе претходника по нашем мишљењу се не може се *a priori* прихватити. Као прво, безрезервна примена овог решења коси се са законским описом одговорности који се односи на „законске заступнике који су свесно, или услед непоступања са дужном пажњом, пропустили да испуне своју обавезу да изврше плаћање пореског дуга у име пореског обвезника, иако је обвезник

⁵⁶ „Иако тужила у тужби истиче да је на место директора именована 16. јула 2014. године, а да је дуг постојао у марту 2014. године, таквим наводима није доведена у сумњу правилност оспореног решења, с обзиром на то да је од момента именовања за законског заступник одговорна за пословање правног лица и измирење обавеза које има правно лице из ранијег периода, јер правно лице има континуитет права и обавеза.“ Пресуда Управног суда У бр. 12935/18 од 24. фебруара 2022.

био у могућности да измири дуг – за износ неуплаћеног пореза.⁵⁷ Претпоставимо да свестан пропуст подразумева ситуацију у којој је законски заступник знао за обавезу плаћања пореза, али је свесно одлучио да је не испуни. Такво нечињење, међутим, не може оправдати утврђивање одговорности новог законског заступника који је на функцију ступио накнадно, у тренутку када су рачуни већ били блокирани и није постојала имовина из које би се обавеза могла измирити. Остаје неразјашњено да ли се у овом случају субјективни елемент у моменту неплаћања може пресликати и на лице које у том тренутку није имало стварну могућност поступања, што би значило да се једном лицу приписује одговорност за радње другог, или је пак реч о концепту објективне одговорности. Ни позитивноправна регулатива ни пракса за сада не нуде задовољавајући одговор на ово питање.

7. УПОРЕДНОПРАВНИ ПРЕГЛЕД

По угледу на наше позитивноправно решење, Република Српска увела је институт секундарне обавезе скоро две деценије касније, прецизније одредивши круг одговорних лица.⁵⁸ Тиме се законодавство у региону приближило легитимној примени, али је то и даље недовољно, узимајући у обзир крајње консеквенце овог облика одговорности које не могу толерисати непредвидљивост основа за примену и паушалност у оцењивању. Насупрот земљама региона, законодавство Сједињених Америчких Држава и појединих европских земаља, из којих је преузет овај правни трансплант, секундарну

⁵⁷ Чл. 31 ст. 2 тач. 1 ЗПППА.

⁵⁸ Закон о пореском поступку Републике Српске – ЗППРС, *Службени гласник РС*, бр. 78/20, чл. 44-45. ЗППРС поред категорија које су предвиђене у нашем закону, убраја и следеће: 2) лице које при вођењу послова злоупотређува своја овлашћења, што има за последицу немогућност плаћања пореза тог лица или другог лица, 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 последица таквог његовог дјеловања, 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 последица неплаћање пореза пореског обвезника, а нарочито: преусмјеравање новчаних токова на друга правна или физичка лица ради избегавања 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 последицу немогућност плаћања пореских обавеза.

обавезу предвидели су знатно раније. Временом је овај, по мишљењу многих нелегитимни порески механизам, добио све већу примену како би се спречила штета по фискалне приходе.⁵⁹

Решења предвиђена у континенталном и англосаксонском правном систему углавном се појављују у виду изузетака, који су строго ограничени на унапред одређене ситуације. Интересантно је осврнути се и на упоредно-правна решења у делу утврђивања секундарне пореске обавезе, посебно у случајевима наступања инсолвентности или покретања стечајног поступка, када овај институт има највећу примену. Поједина законодавства немају уређену секундарну обавезу као посебан институт и ослањају се само на облике заштите попут јемства и одговорности за туђи дуг. Истина, некада је тешко направити разлику између тих облика одговорности и секундарне обавезе.

7.1 Јапан

Јапан, као представник континенталне правне традиције, са снажним утицајем англосаксонског права, има детаљно уређен механизам секундарне пореске одговорности, чије су норме садржане у појединачним законима који регулишу одређене врсте пореза (општи порез, порез на зараде, итд.). Према члану 39 Закона о наплати националних пореза, ако порески обвезник пренесе имовину или отпише дуг трећем лицу без одговарајуће накнаде, а ако се због тога не може наплатити целокупан утврђени порез, прималац користи може бити одговоран до висине вредности коју је задржао.⁶⁰ Секундарна обавеза примаоца користи настаје само уколико се утврди да се, као последица умањења дужникове имовине, након спроведене принудне наплате не може прикупити довољан износ за намирење пореског дуга. Врховни суд Јапана је кроз праксу додатно појаснио природу секундарне пореске одговорности као допунску обавезу трећег лица чија је одговорност ограничена на вредност користи коју је то лице задржало.⁶¹ Суд детаљно појашњава и

⁵⁹ Према извештајима које је објавила Шпанска пореска управа (STA), у 2018. и 2019. години број поступака за утврђивање секундарне пореске одговорности порастао је за 119,3%. Упутства из Годишњег плана пореске и царинске контроле за 2021. годину описују овај механизам као једно од најефикаснијих средстава за наплату пореза. Међутим, у пракси се јавила дилема да ли је пораст резултат све учесталије примене овог инструмента или се могу идентификовати и други фактори, као што је одсуство ограничења (и у праву и у пракси) у његовој употреби. Вид. *Equality before the law? Attributing secondary tax liability among several taxpayers*, <https://www.uria.com/en/publicaciones/7741-equality-before-the-law-attributing-secondary-tax-liability-among-several-taxpayers/> 18. мај 2025.

⁶⁰ Japan National Tax Collection Act, 39. <https://www.japaneselawtranslation.go.jp/en/laws/view/3115/en/> 27. јул 2025.

⁶¹ Види: www.japancompliance.com/private-policy/secondary-tax-liability-japans-supreme-court-clarifies-insufficiency-of-collection-requirement/ 30. јун 2025. Закључак је базиран на анализи случаја по основу Закона о локалним порезима, када је једна компанија оглашена

коришћену синтагму „недовољност наплате“ која се мора оцењивати објективно и на основу чињеница које постоје у тренутку издавања решења о секундарној одговорности, а не само на основу интерних процена пореског органа. Овим је наглашено да порески орган мора располагати конкретним, проверљивим доказима да је имовина дужника у том тренутку недовољна за наплату пореског дуга, док се недовољност наплате цени на основу објективних чињеница, а не на основу субјективне процене Пореске управе. Иако није изричито уведена обавеза дужне пажње, од пореских органа очекује разумно трагање за имовином примарног дужника пре прибегавања секундарној одговорности. Закључно, према овом решењу секундарна пореска одговорност је искључиво допунска мера која се може применити само уколико је наплата од примарног пореског обвезника заиста и објективно недовољна. То даље пореске органе обавезује да пре увођења секундарне одговорности спроведу темељну и чињеницама поткрепљену процену финансијског стања дужника, чиме се судовима пружа јаснији стандард за контролу таквих процена и истиче првенство објективних доказа над административним претпоставкама.⁶²

7.2 Савезна Република Немачка

Немачко решење предвиђа могућност позивања на секундарну одговорност у случају утврђене кривице законског заступника, нарочито у случајевима извршења кривичног дела, као и у оквиру повезаних правних лица, где ћерка фирма може одговарати за пореске обавезе матичне компаније. Према Општем фискалном закону⁶³ „Лица која заједнички дугују или су одговорна за исто плаћање које произилази из пореског обавезног односа, или којима је заједнички процењен порез, солидарно су одговорна. Осим ако није другачије одређено, сваки садужник је одговоран за целокупно плаћање.“⁶⁴ У случајевима пореске утаје, свако лице које изврши пореску утају или учествује у таквом делу одговорно је за неплаћене порезе и неправилно одобрене пореске повластице, укључујући и камате. Прецизност немачког решења огледа се у норми који прописује да: „(1) Ако лица наведена у члановима 34

секундарно одговорном за пореске дугове друге компаније од које је стекла имовину за наводно ниску накнаду. Врховни суд Јапана је на крају потврдио одлуку другостепеног суда о поништењу обавештења о секундарној пореској одговорности, сагласан да порески орган није адекватно утврдио да је наплата од примарног обвезника у време увођења секундарне одговорности била заиста недовољна.

⁶² *Ibid.*

⁶³ Abgabenordnung (AO), § 70, Gesetz über die Abgabenordnung vom 16. März 1976 (BGBI. I S. 613), zuletzt geändert durch Artikel 16 des Gesetzes vom 21. Dezember 2022 (BGBI. I Nr. 51, S. 2730). – AO, §§ 34, 35, 37.

⁶⁴ AO, §§ 44.

и 35 почине пореску утају или немарну пореску утају у вршењу својих дужности, или учествују у пореској утаји и тиме постану порески дужници или одговорни, заступана лица, у мери у којој нису порески дужници, одговорна су за порезе избегнуте таквом радњом и за незаконито додељене пореске олакшице. (2) Став 1 се не примењује на радње које почине законски заступници физичких лица ако нису остварили никакву финансијску корист од радње заступника. Исто важи и ако су заступана лица пажљиво одабрала и надгледала лице које је починило пореску утају или немарну пореску утају.⁶⁵ Заједнички именитељ са домаћим законодавством представља предуслов субјективне одговорности – у виду намере или крајње непажње – као основ за настанак секундарне обавезе. Са друге стране, у овом решењу постоји већи степен извесности због јасних критеријума и прецизније одређеног круга лица који се може наћи на удару секундарне одговорности и на која се ова одредба не примењује.

7.3 Сједињене Америчке Државе

Порески прописи Сједињених Америчких Држава секундарну одговорност предвиђају у случајевима преваре, утаје пореза или правно неоснованог преноса имовине испод тржишне вредности од стране пореског дужника, при чему је и овде кривица *conditio sine qua non* за њено утврђивање. Интересантно је фокусирати се на институт Trust Fund Recovery Penalty (TFRP)⁶⁶ као инструмент за обезбеђење наплате пореза који су послодавци у обавези да задрже и уплате у име и на рачун запослених. TFRP се активира у ситуацијама када порези нису уплаћени, а не постоји могућност непосредне наплате од самог правног лица. Одговорност се у овом случају не заснива искључиво на формалном положају у организацији, већ на реалној способности појединца да управља финансијским токовима, одлучује о расподели средстава и контролише извршење пореских обавеза. Услов да се одговорност утврди подразумева да постоји свест о неплаћеним порезима, као и да је у питању вољно поступање или груба непажња. У пракси, индикатор вољности за избегавање пореске обавезе често се идентификује у понашању где се, уместо измирења обавеза према Пореској управи, расположива средства усмеравају на плаћање других поверилаца. Критеријум одговорности, дакле, подразумева процену фактичке моћи одлучивања, а не само формално правне одговорности. Овакво решење одражава тежњу законодавца да обесхрабри занемаривање пореских обавеза кроз пренос одговорности на која имају стварну контролу над извршавањем финансијских обавеза послодавца, чиме

⁶⁵ АО, §§ 70.

⁶⁶ 26 U.S.C. § 6672 (2023), Internal Revenue Code of 1986, Pub. L. No. 99–514, 100 Stat. 2085.

се појачава дисциплина у домену пореског поступања и штити фискални интерес државе.⁶⁷

7.4 Република Кореја (Јужна Кореја)

Насупрот изложеним решењима, јужнокорејско законодавство афирмише особен приступ који допушта директно терећење акционара и уделичара за дугове правног лица у случају инсолвентности и стечаја, што се умногоме разликује од општеприхваћеног стандарда ограничене одговорности у друштвима капитала. Решење јужнокорејског закона предвиђа значајно одступање од основног постулата савременог корпоративног права – начела ограничене одговорности власника у друштвима капитала. У класичним облицима облигационих односа, начело ограничене одговорности примењује се доследно. Међутим, у домену пореског права, овај систем предвиђа могућност дерогирања начела у периоду инсолвентности и стечаја друштва, како би се онемогућила појава у којој доминантни акционари, који фактички управљају друштвом, приватизују профит, а губитке пребаце на правно лице. Ово решење има примену када се дуг не може наплатити од примарног пореског обвезника услед инсолвентности или у периоду стечаја. Према јужнокорејском законодавству⁶⁸ пореске обавезе се проширује не само на чланове ортачких друштава и комплементарне у командитном друштву већ и на ограничене партнере (командиторе), као и на акционаре и чланове друштва који поседују више од 50% удела, тзв. олигополисте.⁶⁹ Овакав приступ законодавца доводи у питање основно начело пореског права по коме искључиво

⁶⁷ www.reuters.com/legal/legalindustry/taxes-business-responsible-person-liability-are-you-covered-2025-04-10/27, јул 2025.

⁶⁸ Према члану 39. Закона о основама националних пореза Републике Кореје, секундарна пореска обавеза инвеститора дефинише се како следи: „Ако имовина правног лица није довољна за покриће националних пореза и трошкова принудне наплате, одређена физичка лица сnose обавезу плаћања заосталог износа. Та физичка лица обухватају: 1) Неограничене партнере у ортачким и командитним друштвима; 2) Акционаре или чланове који, заједно са својим повезаним лицима, поседују више од 50% капитала компаније и који имају доминантан утицај на њено управљање (тзв. доминантни акционари).“ Висина секундарне пореске обавезе ограничена је на износ који се добија када се укупан износ пореског дуга помножи са уделом тих лица у укупном броју издатих акција са правом гласа, односно укупном вредношћу улога, при чему се не рачунају акције без права гласа. Дакле, доминантни акционари (власници више од 50% капитала), командитни чланови друштава са ограниченом одговорношћу и чланови друштава са ограниченом одговорношћу такођер подлежу секундарној пореској обавези, упркос иначе ограниченој одговорности. Вид. Jangwook Lee, „*Effects of Stockholders' Secondary Tax Liability on Corporate Investments*“, KDI Journal of Economic Policy 2024, 3.

⁶⁹ Chung Yun Sik, *The Study on the Secondary Liability for Tax Payment of the Oligopolistic Stockholders*, Tax Research 2011, 11.

порески обвезник може бити субјект опорезивања, као и темељни постулат корпоративног права – ограничену одговорност акционара.⁷⁰

Институт секундарне пореске обавезе у законодавство Јужне Кореје уведен је 1974. године, а временом је нормативним изменама умањео круга обвезника. С почетка, појам доминантног акционара био је дефинисан веома широко: свако лице које, заједно са повезаним лицима, поседује више од 51% капитала, без обзира на степен фактичког учешћа у управљању. Већ 1993. године унете су суштинске измене – круг лица обухваћених овим режимом значајно је сужен, те су обухваћени само конкретно наведени субјекти: највећи акционар, стварни управљач, чланови њихових породица и поједини извршни директори. Кључна прекретница догодила се 1998. године када је обим личне одговорности доминантног акционара, који је до тада могао бити оптерећен за читав износ дуга, значајно смањен – новим решењем, одговорност је везана само за сопствени удео у капиталу. Године 2006. извршена је техничка, али суштински важна измена – праг за дефинисање доминантног акционара умањен је са „више од 51%“ на „више од 50%“, како би се одразила реална могућност управљачке контроле, која се и у пракси остварује већ простом већином. У 2011. години додатно је прецизиран метод утврђивања обавезе: уместо да се заснива на формалном броју акција у власништву, обавеза се од тада рачуна према стварној могућности одлучивања, чиме је постављен реалнији критеријум заснован на ефективној контроли. Последња значајна измена уследила је 2020. године, када је правни појам инвеститора који подлежу секундарној обавези додатно ограничен – од тада се односи искључиво на она лица која имају доминантан утицај на управљање друштвом. Претходна формулација, која се позивала на „фактичко остваривање права својине“, замењена је конкретнијим појмом управљачке контроле.⁷¹

Кроз трансформацију секундарне обавезе, пракса је изискивала примену извесне нормативне еластичности, што је довело до увођења прописаних изузетака у случајевима када секундарна пореска обавеза може бити одложена, укинута или компаније изузете од њеног плаћања. Изузеци се односе на компаније чије су акције листиране на берзи, одређене стартап и *joint venture* компаније, као и на привредна друштва која су, након испуњавања специфичних услова, добила средства за поновно покретање пословања од стране Корпорације за мала и средња предузећа. Такође, изузеци се примењују и у оквиру пројеката подршке привредној трансформацији уколико се испуне посебни услови.⁷²

⁷⁰ J. Lee (2024), 2.

⁷¹ Вид. Jangwook Lee, „*The Effects of the Exception to Limited Liability on Firm's Investment*“, Korea Development Institute 2021, 37.

⁷² J. Lee (2024), 5–7.

Поред аргумената заснованих на пракси и анализи уочених ефеката, статистички подаци пружају додатни увид у стварне домете примене секундарне пореске одговорности у Јужној Кореји, посебно у контексту њеног утицаја на инвестиционо понашање привредних субјеката.⁷³ Анализа импликације овог изузетка код улагања указује да су инвестиције концентрисане у случајевима у којима удео највећег акционара не прелази 50%. Када највећи акционар стекне више од 50% удела, инвестиције нагло опадају.⁷⁴ Ови подаци пружају важан увид у то како изузеци од принципа ограничене одговорности у Јужној Кореји утичу на активности корпоративног улагања.⁷⁵ Lee Jangwok указује да је са становишта дугорочне пореске политике оправдано размотрити укидање овог облика секундарне пореске обавезе.

8. ЗАКЉУЧНА РАЗМАТРАЊА

Аутор указује на потребу прецизнијег нормирања института секундарне пореске обавезе, како би се обезбедила већа извесност у правном положају пореских обвезника. По угледу на поједина упоредноправна решења, интервенција законодавца требало би да обухвати јасно дефинисање правне природе и граница секундарне обавезе, као и уређење начина на који се оцењују елементи кривице, редослед намирања и евентуални регрес.

За разлику од начела *in dubio pro reo*, које као претпоставка невиности представља постулат кривичног права, досадашња пореска пракса указује да управни порески поступак полази од претпостављене кривице. Док је у кривичном и парничном поступку утврђивање субјективног односа лица према радњи, као што су свест, воља и степен дужне пажње, уобичајени део поступка, у управном поступку ови елементи нису нормативно препознати. Из тог разлога се у пракси субјект опорезивања, у случају када се остварају само објективни законски елементи *prima facie* сматра одговорним.

Евидентно је из изложеног да се природа секундарне пореске обавезе све више удаљава од управне и прелази у казнену сферу. Отуда је неопходна интервенција законодавца, како би се успоставила равнотежа између фискалне ефикасности и заштите права пореских обвезника. Примена фискалне мере не може бити усмерена на заштиту јавног интереса, по цену правне

⁷³ J. Lee (2021), 22–23.

⁷⁴ Статистика указује на то да друштва у којима доминантни акционар поседује више од 50% удела инвестирају мање у односу на друштва у којима је овај удео испод наведеног прага, што је у потпуности у складу са претпоставкама теоријског модела. С тога, институт секундарне пореске обавезе делује као дестимулативни фактор по питању улагања, производећи ефекте рестрикције и пре него што наступи инсолвентност. Вид. J. Lee (2021).

⁷⁵ *Ibid*, 15.

(не)извесности. Интеграција процене субјективног елемента у оквиру управне процедуре, као што је то предвидео законодавац, изазива концептуалне недоумице и отвара значајна теоријска питања. Такав приступ није одржив ни са становишта легитимитета фискалне власти, нити у контексту очувања правне сигурности као темеља уставноправног поретка.

Ако одговорност трећег лица наставимо посматрати кроз призму субјективног односа према пореској евазији, сматрамо да би правноснажна пресуда у кривичном поступку морала представљати полазиште за свако даље поступање Пореске управе у погледу утврђивања секундарне пореске обавезе. Тиме би се омогућило одлучивање на основу утврђених чињеница и спроведеног доказног поступка уз примену начела *in dubio pro reo*, што би несумњиво допринело вишем степену правне сигурности. У вези са самим поступком утврђивања и наплате пореза од секундарног обвезника, не мислимо да је подела на солидарну и субсидијарну одговорност оправдана. Сматрамо да би, по угледу на законодавство Јапана и праксу, доказана недовољност имовине примарног обвезника морали бити услов за утврђивање секундарне обавезе и наплату од секундарног обвезника, без обзира на основ његове одговорности. У том случају, утврђивање секундарне обавезе у ситуацији где примарни дужник поседује непокретности у довољној вредности за измирење дуга не би била одрживо. Одступања би евентуално била основана код доказаног кривичног дела, попут утаје пореза, где се опет враћамо на тему претходног питања за утврђење одговорности. Такође, законску норму упутно је прецизирати и у случајевима „серијске секундарне одговорности“, нарочито у погледу расподеле обавезе сразмерно степену одговорности пореских обвезника, одређивањем редоследа утврђења обавезе и њене наплате. На крају, да би законодавац интервенисао, потребно је прецизирати редослед намирења, као и нормирати питање регресног права секундарног обвезника. Успостављање јаснијих критеријума ка ближем дефинисању ове области допринеће бољем разумевању института секундарне пореске обавезе, а тиме и значајно умањити могућност настанка штете услед паушалности у приступу пореских органа.

ЛИСТА РЕФЕРЕНЦИ

- Бојана Дробњак, „Сукоб пореских и стечајних прописа у спровођењу реорганизације – дестабилизација јединства правног поретка“, *Зборник радова Правног факултета у Нишу* 104/ 2025, 315–336.
- Victor Thuronyi, *Tax Law Design and Drafting*, Volume 1, International Monetary Fund, 1996.
- Victor Thuronyi, *Tax Law Design and Drafting*, Volume 2, International Monetary Fund, 1998.

- Гордана Илић Попов, „Пореска кривична дела у српском пореском законодавству“, *НБП – Журнал за криминалистичку и право*, Београд 2016, 40-56.
- Гордана Илић Попов, Дејан Поповић, „Од чињеница до истине“, *Зборник радова Правног факултета у Нишу* 98/2023, 15-35.
- Дејан Поповић, *Коментар Закона о пореском посредству и пореској администрацији*, 1. издање, Београд 2003.
- Дејан Поповић, *Пореско право*, 22. издање, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2023.
- Драгор Хибер, Милош Живковић, *Обезбеђење и учвршћење њиховог живота*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2015.
- Ђорђе Мариловић, „Секундарна и секундарна секундарна пореска обавеза у пореском праву Републике Српске“, *Зборник радова „Изазови у правном систему“*, Источно Сарајево 2021, 180–202.
- Ђорђе Мариловић, Љубана Сладић, „Кривичноправна терминологија у пореском праву – случајност, грешка или неопходност“, *Годишњак Правног факултета – Међународна научна конференција „Изазови и перспективе кривичног законодавства и правосудја“* 8/2024, Правни факултет Универзитета Цемал Биједић у Мостару, 130–149.
- Зоран Стојановић, *Кривично право*, Београд 2009.
- Зоран Томић, *Општа управно право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2019.
- Jangwook Lee, „Effects of Stockholders' Secondary Tax Liability on Corporate Investment“, *KDI Journal of Economic Policy* 2024, 1-20.
- Jangwook Lee, „The Effects of the Exception to Limited Liability on Firm's Investments“, *Korea Development Institute* 2021.
- Лидија Живковић, *Општа антиабузивна правила* – докторска дисертација, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2023.
- Nataša Žunić Kovačević, Stjepan 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, 393-413.
- Fuad Purišević, „Načela parničnog i upravnog postupka“, *Zbornik radova Fakulteta pravnih nauka* 2/2011, Sveučilište Univerzitet „Vitez“, 65-85.
- Predrag Bejaković, „Porezna evazija i kako je sankcionirati“, *Političke analize: tromjesečnik za hrvatsku i međunarodnu politiku*, Institut za javne financije, Zagreb 2014, 45-50.
- Roman Seer „Der Untersuchungsgrundsatz im heutigen Besteuerungsverfahren“, *Steuer und Studium* 8/2010, 369-374.
- Chung Yun Sik, *The Study on the Secondary Liability for Tax Payment of the Oligopolistic Stockholders*, Tax Research 2011.

Прописи и судска пракса

Abgabenordnung (AO), § 70, Gesetz über die Abgabenordnung vom 16. März 1976 (BGBl. I S. 613), zuletzt geändert durch Artikel 16 des Gesetzes vom 21. Dezember 2022 (BGBl. I Nr. 51, S. 2730). – AO.

- Законик о кривичном поступку – ЗКП, *Сл. гласник РС*, бр. 72/2011, 101/2011, 121/2012, 32/2013, 45/2013, 55/2014, 35/2019, 27/2021 – одлука УС и 62/2021 – одлука УС.
- Закон о облигационим односима – ЗОО, *Службени лист СФРЈ*, 29/78, 39/85, 45/89 – одлука УСЈ и 57/89, *Службени лист СРЈ* 31/93, *Службени лист СЦГ* 1/2003 – Уставна повеља и *Службени гласник РС* 18/2020.
- Закон о пореском поступку Републике Српске – ЗППРС, *Службени гласник РС*, бр. 78/20.
- 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.
- Кривични законик – КЗ, *Сл. гласник РС*, бр. 85/2005, 88/2005 – испр., 107/2005 – испр., 72/2009, 111/2009, 121/2012, 104/2013, 108/2014, 94/2016, 35/2019 и 94/2024.
- Мишљење Министарства финансија бр. 011-00-00796/2020-04 од 1. јула 2021.
- Мишљење Министарства финансија Републике Србије бр. 011-00-473/2016-04 од 4. маја 2016.
- Мишљење Министарства финансија Републике Србије бр. 011-00-473/2016-04 од 4. маја 2016.
- Пресуда Управног суда У бр. 9549/17 од 8. маја 2019.
- Пресуда Управног суда У бр. 12935/18 од 24. фебруара 2022.
- Пресуда Управног суда У бр. 18643/18 од 3. фебруара 2022.
- U.S.C. § 6672 (2023), Internal Revenue Code of 1986, Pub. L. No. 99–514, 100 Stat. 2085.

Интернет извори

- Equality before the law? Attributing secondary tax liability among several taxpayers*, <https://www.uria.com/en/publicaciones/7741-equality-before-the-law-attributing-secondary-tax-liability-among-several-taxpa/> 18. мај 2025.
- Japan National Tax Collection Act*, 39. <https://www.japaneselawtranslation.go.jp/en/laws/view/3115/en/> 27. јул 2025.
- www.japancompliance.com/private-policy/secondary-tax-liability-japans-supreme-court-clarifies-insufficiency-of-collection-requirement/30 јун 2025.
- www.reuters.com/legal/legalindustry/taxes-business-responsible-person-liability-are-you-covered-2025-04-10/27 јул 2025.
- Прејорука Савешта сјраних инвестиијора, Рејублички секретаријат за јавне го лииике, <https://vs3836.cloudhosting.rs/inicijative/137/propisati-da-se-utvr-djivanje-sekundarne-poreske-obaveze-na-osnovu-pravnosnazne-sudske-odluke.pdf> 11. јануар 2021.

Bojana T. Drobnjak
University of Belgrade
Faculty of Law Belgrade
b.drobnjak@drobnjaklegal.com
ORCID ID: 0009-0007-0973-5029

Secondary Tax Liability – *In Dubio Contra Reum*

Abstract: Secondary tax liability in domestic law is designed as a mechanism for combating both lawful and unlawful tax evasion by expanding fiscal responsibility to individuals who are not primary taxpayers. The application of this legal institute reveals a tendency toward the functional convergence of tax law with repressive models characteristic of criminal law. This is particularly evident in the introduction of a subjective element, forms of culpability, as a prerequisite for establishing secondary liability, which represents a key distinction from classical instruments used to secure tax collection. Such a statutory construction inevitably raises questions regarding the legal nature of the norm itself: whether it constitutes an administrative law instrument with repressive effects or a criminal law measure disguised in tax form. The central hypothesis of this paper arises from a perceived conflict between secondary liability as a tax policy measure aimed at eliminating moral hazard of taxpayers, on the one hand, and the consistent application of the principle of legal certainty, on the other.

Keywords: secondary tax liability, unlawful evasion, illegitimate evasion, subjective element, legal certainty.

Датум пријема рада: 14. 6. 2025.

Датум достављања коначне верзије рада: 9. 10. 2025.

Датум прихватања рада: 3. 12. 2025.