

УНИВЕРЗИТЕТ У НИШУ
ПРАВНИ ФАКУЛТЕТ

**Унапређење пореске дисциплине
у савременим условима**
(мастер рад)

Ментор

Проф. др Марина Димитријевић

Студент

Никола Пријић

Број индекса: М019/22-О

Ниш, 2025.

САДРЖАЈ

УВОД	1
I ОПШТА РАЗМАТРАЊА О ФЕНОМЕНУ ПОРЕСКЕ ДИСЦИПЛИНЕ	5
1. Појмовно одређење феномена пореске дисциплине.....	6
2. Пореска дисциплина кроз историју	8
3. Модалитети пореске дисциплине	12
4. Детерминанте пореске дисциплине.....	14
4.1. Финансијска теорија.....	14
4.2. Економска теорија	15
4.3. Психолошка теорија	17
4.4. Социолошка теорија	19
5. Пореска дисциплина <i>versus</i> пореска недисциплина	20
II КОМПЛЕКСНОСТ ПРОЦЕСА УНАПРЕЂЕЊА ПОРЕСКЕ ДИСЦИПЛИНЕ..	24
1. Краћи осврт на процес унапређења пореске дисциплине	24
2. Ниво поштовања пореских закона као основа унапређења пореске дисциплине	26
3. Порески ризици у контексту унапређења пореске дисциплине	28
4. Пореска контрола и њен значај за процес унапређења пореске дисциплине.....	31
4.1. Појам, функције и облици пореске контроле	32
4.2. Избор пореских обвезника за пореску контролу.....	35
4.3. Значај пореске контроле за унапређење пореске дисциплине	36
III АКТИВНОСТИ И МЕРЕ УНАПРЕЂЕЊА ПОРЕСКЕ ДИСЦИПЛИНЕ У	
САВРЕМЕНИМ УСЛОВИМА.....	38
1. Стратегија утицаја на пореске обвезнике и њихову пореску дисциплину	38
2. Превентивне активности и мере унапређења пореске дисциплине	41
2.1. Минимизирање прилика за пореску недисциплину.....	41
2.2. Новине у односима пореских органа и пореских обвезника	42
2.3. Развијање свести пореских обвезника о значају пореске дисциплине	44
2.4. Промовисање, поштовање и заштита права пореских обвезника	45
2.5. Остали облици превентивних активности и мера	49
3. Репресивне активности и мере унапређења пореске дисциплине.....	52
3.1. Санкционисање пореске недисциплине	52
3.2. Алтернативе пореским санкцијама.....	54

ЗАКЉУЧНА РАЗМАТРАЊА	57
ПОПИС КОРИШЋЕНЕ ЛИТЕРАТУРЕ	61
ПОПИС ОСТАЛЕ ИСТРАЖИВАЧКЕ ГРАЂЕ	65
САЖЕТАК И КЉУЧНЕ РЕЧИ	66
SUMMARY AND KEY WORDS	68
БИОГРАФИЈА СТУДЕНТА	70

УВОД

Порези представљају главни облик фискалних јавних прихода савремених држава. Захваљујући њиховом убирању омогућено је финансирање јавне потрошње и обезбеђење јавних услуга из домена здравства, образовања, инфраструктуре, безбедности, социјалне заштите итд. Порези, такође, имају важну улогу и у прерасподели богатства, смањењу социјалних неједнакости и стварању праведнијег друштва. Осим тога, посредством пореза, као инструмената пореске политике, држава интервенише у област економије, подстиче економски развој и доприноси одржавању стабилности, сигурности и опште добробити у земљи.

Пореска дисциплина представља одраз редовног и добровољног испуњавања пореских обавеза, тј. понашања пореских обвезника у складу са пореском регулативом. Испуњавање пореских обавеза (tax compliance), које се огледа у благовременом подношењу пореских пријава, вођењу пословних евиденција и плаћању пореза, фундаментална је претпоставка несметаног финансирања и функционисања државе, као и очувања завидног квалитета живота грађана. Висок ниво пореске дисциплине доприноси финансијској стабилности и предвидивости, које су кључни фактори одрживог економског развоја. Такође, пореска дисциплина смањује ризик од корупције и нелегалних пореских активности, јача поверење у државне институције и промовише друштвену одговорност, што посредно доприноси просперитету друштва.

Пореска недисциплина, тј. неповиновање обвезника захтевима пореске регулативе је неповољна појава услед које долази до поремећаја у имплементацији пореског система. Способност државе да финансира јавна добра (јавне услуге) бива угрожена, а недостатак потребних пореских прихода доводи до честих буџетских дефицита и потребе државе да се задужује. Тиме се неспорно погоршава укупна економска и друштвена стабилност у једној земљи и често повећава њен јавни дуг. Настојање сваке пореске власти да обезбеди што виши ниво пореске дисциплине пореских обвезника стога не изненађује. Достигнути ниво пореске дисциплине детерминише углед и пореске власти и обвезника пореза како у земљи, тако и на међународном плану.

У циљу адекватног унапређења пореске дисциплине примењују се разноврсне активности и мере. Оне могу бити превентивног и репресивног карактера. Коришћењем едукације и информисања пореских обвезника, као и пружањем савета обвезницима у вези са порезима, новинама у правцу осавремењивања порескоправних односа,

развијањем пореске свести обвезника, законским уређењем, поштовањем и заштитом права пореских обвезника и сл., подстиче се добровољно испуњавање пореских обавеза. Паралелно, посредством спровођења пореске контроле и санкционисањем пореске недисциплине, врши се одвраћање пореских обвезника од избегавања плаћања пореза (пореске евазије) и осигурава се доследније испуњавање фискалног циља опорезивања. Другим речима, комбинацијом превентивног и репресивног приступа у управљању пореском дисциплином обвезника пореза омогућава се успешна реализација пореских потраживања државе. Уколико се у друштву манифестује висок ниво пореске дисциплине, то може бити показатељ да је порески систем праведан, транспарентан и ефикасан. Када порески обвезници виде да велика већина обвезника пореза плаћа порезе у складу са законом и да се прикупљена средства троше у јавном интересу, то јача поверење обвезника у државну власт и подстиче друштвену кохезију.

Унапређење пореске дисциплине у савременим условима предмет је истраживања у овом раду. Пореска дисциплина је важно питање јавних финансија, поштовања пореских закона и етичких схватања пореских обвезника. Распрострањеном пореском дисциплином ствара се амбијент у коме су стварни ефекти предузетих пореско-политичких мера знатно сагласни са пројектованим циљевима и намерама пореске власти. Управо се значај теме унапређења пореске дисциплине у савременим условима огледа у томе да достизање и одржавање високог нивоа пореске дисциплине обвезника представља фундаментални предуслов несметаног функционисања јавног сектора и постојања квалитетних порескоправних односа. Како је опорезивање одувек представљало нарочито осетљиву „тачку“ у разграничењу интереса државе и обвезника пореза, врло је важно осигурати примену законом установљене пореске структуре без изазивања већих тензија у друштву.

Разлоге опредељивања за истраживање теме проналазимо у потреби бољег идентификовања и сагледавања чинилаца који утичу на повиновање обвезника порезима, као и потреби одређивања активности и мера, превентивне и репресивне природе, које на најпогоднији начин могу утицати на остваривање високог нивоа пореске дисциплине у савременим условима. Такође, битно је размотрити и процес управљања ризицима у домену испуњавања пореских обавеза и анализирати његове ефекте. Недостатак заинтересованости релевантних субјеката за проблематику пореске дисциплине може резултирати неспремношћу пореских обвезника да испуњавају пореске обавезе, као и потешкоћама у разумевању значаја њихове улоге и положаја у пореском систему. Циљ истраживања јесте да укаже на комплексност (и

вишедимензионалност) приступа проблематици унапређења пореске дисциплине у савременим условима, као и потребу креирања ефикасне стратегије за побољшање испуњавања пореских обавеза.

У првом делу рада, који следи након увода, изнета су општа разматрања о феномену пореске дисциплине. У том смислу, обрађена су питања појмовног одређења феномена пореске дисциплине, пореске дисциплине кроз историју, модалитета пореске дисциплине, као и детерминанти пореске дисциплине посматрано из перспективе различитих теорија. Такође је, у овом делу, разматран однос феномена пореске дисциплине према феномену пореске недисциплине.

Други део рада посвећен је процесу унапређења пореске дисциплине, тј. комплексношћу овог процеса. Посебно су обрађени ниво поштовања пореских закона као основа унапређења пореске дисциплине, порески ризици и њихова улога у контексту унапређења пореске дисциплине, феномен пореске контроле и значај у процесу унапређења пореске дисциплине.

Трећи део рада тиче се обраде проблематике активности и мера за унапређење пореске дисциплине у савременим условима. Сходно томе, размотрене су тема одабира одговарајуће стратегије утицаја на пореске обвезнике и њихову пореску дисциплину, укључујући и конкретне превентивне и репресивне активности и мере унапређења пореске дисциплине.

Завршни део рада чине закључна разматрања у којима су изнети најважнији резултати истраживања повезани са унапређењем пореске дисциплине у савременим условима.

На основу извршеног истраживања у раду су проверене следеће хипотезе: 1) пореска дисциплина је кључни услов несметаног функционисања пореског система сваке савремене државе; 2) бројне детерминанте (чиниоци) обликују понашање и ставове пореских обвезника у погледу поштовања пореских прописа; 3) пореска контрола представља важну функцију пореске администрације која, заједно са управљањем ризицима у испуњавању пореских обавеза, унапређује пореску дисциплину обвезника; 4) квалитетно дизајнирана стратегија утицаја на пореске обвезнике може значајно унапредити пореску дисциплину; 5) успешно примењене превентивне и репресивне активности и мере унапређења пореске дисциплине, као и њихове перманентне иновације могу остварити позитиван утицај на унапређење пореске дисциплине.

Током израде рада коришћени су нормативни метод, историјски метод, аналитичко-синтетички метод, дедуктивно-индуктивни метод и упоредно-правни метод.

I ОПШТА РАЗМАТРАЊА О ФЕНОМЕНУ ПОРЕСКЕ ДИСЦИПЛИНЕ

Порези су основни инструменти путем којих држава остварује пореску политику и осигурава финансијску подршку за несметано функционисање јавног сектора и за различите друштвене потребе. Без пореских прихода, она не би могла да обавља законом прописане функције и обезбеђује адекватно извршење послова и задатака из своје надлежности. Цитат који тачно илуструје неизбежност пореза потиче од Бенцамина Френклина, и гласи: *"У овом свету извесне су само две ствари: смрт и порези"*.¹ Порези су, дакле, нужни за одржавање друштвеног поретка и економске стабилности. Порески обвезници, тиме што редовно испуњавају своје пореске обавезе, омогућавају држави да пружа бројне јавне услуге, одржава ред и стабилност, унапређује квалитет живота својих грађана и укупну друштвену кохезију.

Опште је позната чињеница да су порези принудног карактера. Обавеза плаћања пореза важи за све појединце и привредне субјекте, који поседују порескоправну способност, и није ствар њиховог избора, већ је законска обавеза. Ово обележје пореза произилази из сувереног права државе да на својој територији врши пореску власт и убира неопходна средства за финансирање свог функционисања. Пореско законодавство сваке државе прописује који облици пореза се плаћају, ко је обавезан да их плаћа и у којим ситуацијама, начине утврђивања пореза, рокове плаћања пореза, санкције за непоштовање пореских закона, односно избегавање испуњавања пореских обавеза.

У порескоправном односу, порески органи и порески обвезници се налазе у неравноправном положају. Држава, која делује преко пореских органа, има улогу пореског повериоца и задатак да убира порезе, што јој даје повољнији положај у односу на пореске обвезнике (пореске дужнике). Она има моћ да дефинише "правила игре" у пореској сфери, односно доноси законе, регулишући тако елементе пореза и процедуре које се тичу реализације пореског система.² Ова моћ државе се одражава и на положај пореских органа, који као њени представници имају овлашћења да примењују законе и осигурају наплату потребних пореских прихода. Због тога се порески органи у порескоправној литератури често описују као активна страна у порескоправном односу. Они имају право и обавезу да предузимају активности које су у функцији остваривања

¹ М. Димитријевић, *Испуњавање пореских обавеза*, Ниш, 2017, стр. 9.

² М. Dimitrijević, *Opšti osvrt na fenomen poreske saglasnosti obveznika: o promenama u savremenom odnosu poreskih organa i poreskih obveznika*, *Pravni život*, br. 10, 2012, str. 973–974.

јавног интереса у области опорезивања, као што су утврђивање пореза, пореска контрола и наплата пореза. Пореским обвезницима се, пак, додељује улога пасивне стране. Њихов положај је мање моћан у односу на положај пореских органа, јер су дужни да поштују законе и испуњавају пореске обавезе, у складу са одлукама које у пореском поступку доносе порески органи. Иако су пореским обвезницима гарантована одређена пореска права, попут права на жалбу, права на приватност, права на поверљивост и тајност података и сл., њихова позиција је у порескоправном односу у бити одређена одлукама и акцијама пореских органа.

Узимајући у обзир све наведено, можемо констатовати да је задатак сваке државе да обезбеди климу у којој егзистира висок ниво пореске дисциплине обвезника. Пореска дисциплина је кључни услов за несметано функционисање пореског система и осигуравање константног раста пореске свести пореских обвезника, што иде у прилог потврде прве хипотезе, постављене у уводу мастер рада. Логично, висок ниво пореске дисциплине обезбеђује финансијску стабилност и сигурност државе и омогућава јој да испуни своје обавезе према грађанима, тј. обезбеди потребан обим и квалитет јавних добара и услуга.

1. Појмовно одређење феномена пореске дисциплине

Пореска дисциплина представља ниво поштовања пореских закона и испуњавања пореских обавеза од стране обвезника пореза. У основи овог феномена лежи поверење обвезника у порески систем и државне институције, али и мотивисаност да учествују у финансирању јавних добара и услуга кроз плаћање пореза. Као што је већ указано, порески органи играју активну улогу у примени пореских закона и прикупљању пореза, док су порески обвезници пасивнији у смислу њихове улоге као лица која су првенствено дужна да испуњавају законом прописане пореске обавезе. Ова разлика у улогама презентује моћ и одговорности које држава има у вези имплементације пореског система, а на те околности порески обвезници реагују на различите начине.

Понашање пореских обвезника у односу на пореске обавезе варира у зависности од бројних фактора, укључујући перцепцију о праведности пореског система, осећај одговорности према друштву, као и страх од санкција за непоштовање закона.³ Многи порески обвезници прихватају своје пореске обавезе као део тзв. друштвеног уговора

³ М. Димитријевић, *Испуњавање пореских обавеза*, *op. cit.*, стр. 12-13.

између њих као појединаца и њихових влада.⁴ Они виде плаћање пореза као неопходност за континуирано финансирање јавних добара и услуга, које су незамењиве за нормално функционисање државе и друштва и које они сами користе. Добровољно поштовање пореске регулативе је најчешће заступљено у земљама где су порески системи транспарентни и правични, а порески обвезници имају осећај да су њихова плаћања пореза усмерена ка општем добру.

Међутим, постоје и они порески обвезници који плаћају порезе не из осећаја друштвене одговорности, већ зато што се плаше последица непоштовања пореских закона. Они, иако сматрају да порески систем није довољно праведан или ефикасан, испуниће своје пореске обавезе због страха од пореских контрола које спроводи пореска администрација и потенцијалних казни. Порески обвезници такође могу прибећи пореском планирању и реаговати на потребу испуњавања својих пореских обавеза тако што ће променити своју делатност да би плаћали мање порезе, смањити своје радне активности и повећати доколицу ради „смањивања свог опсега финансирања државе“ или радити у већој мери како би повећаним приходима компензовали знатне пореске трошкове којима су изложени.

Такође, постоје и порески обвезници склони покушајима да своје пореске обавезе умање или у потпуности избегну путем незаконитих радњи (нпр. лажног пријављивања или прикривања остварених прихода) што представља незаконито избегавање плаћања пореза. Овакво понашање је чешће у земљама где су порески закони комплексни и нејасни, систем пореске контроле слаб и ствара простор за корупцију, које се адекватно не сузбија. Уз то постоје и порески обвезници вешти у коришћењу законских празнина у пореским прописима како би смањили своје пореске обавезе, што је познато под називом легално допуштено избегавање плаћања пореза. Поред овог вида евазије пореза, постоји и легално недопуштено избегавање плаћања пореза.⁵ Реч је о стратегијама обликовања пословних конструкција на агресиван начин (агресивно пореско планирање) како би се избегли или платили мањи порези или користиле пореске олакшице и изузећа супротно интенцији законодавца. Ова пракса поступања пореских обвезника несумњиво подрива циљеве пореског система и доживљава се као неетично понашање, коме пореска власт мора да се супротстави.

⁴ A. Riahi-Belkaoui, Relationship between tax compliance internationally and selected determinants of tax morale, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 13, Issue 2, 2004, p. 142.

⁵ М. Анђелковић, *Јавне финансије и финансијско право*, Ниш, 2023, стр. 162-163.

Неспорно је да држава треба да тежи ка стању у коме су најбројнији савесни и поштени порески обвезници. Ако обвезници плаћају порезе на време и у складу са законом, држава може планирати и управљати пореским приходима ефикасније и на дуги рок. Истовремено, потреба за применом репресивних активности и мера се смањује. Несметано прикупљање пореских прихода омогућава држави да успешно финансира јавна добра и инвестира у пројекте који подстичу економски напредак. Пореској власти одани порески обвезници на овај начин подржавају развој и стабилност друштва и економије, што је вишеструко корисно.

2. Пореска дисциплина кроз историју

Развој пореза кроз историју обухвата различите аспекте и промене у начинима опорезивања, као и у улози коју порези остварују у друштву и економији. У античким временима и средњем веку, порези су најчешће имали облик натуралних давања (нпр. испорука природних производа владарима или часова рада на рачун пореске обавезе). Међутим, битне карактеристике опорезивања у ранијим етапама људског друштва тичале су се, заправо, недостатка систематског праћења пореза, ограничених права пореских обвезника и неправедне расподеле пореског терета међу обвезницима. Примера ради, владари и тзв. локални управници могли су импровизовати у погледу пореза и одређивати порезе без адекватних регулатива или контроле, што је често резултирало неправедним пореским оптерећењем одређених група људи.⁶ У савременом добу, међутим, порези су се развили у сложене системе који укључују порезе на доходак физичких и правних лица, порезе на потрошњу и порезе на имовину. Социјални порези и програми, као што су системи социјалног осигурања и здравствене заштите, имају за циљ да смање неједнакост људи и пруже подршку најугроженијим члановима друштва док прогресивни порези, где лица са већом економском снагом плаћају већи проценат прихода у порезу, настоје да осигурају праведнију расподелу постојећих ресурса и смање разлике у приходима.⁷ Порези су кроз историју, поред основне фискалне функције (обезбеђивање потребних прихода) имали и значајан утицај на социјалну и политичку организацију држава. Укупан утицај политике опорезивања на пореску дисциплину је сложен и зависи од бројних фактора. У бити, ефикасна и

⁶ М. Димитријевић, *Испуњавање пореских обавеза*, стр. 15.

⁷ D. Popović, *Nauka o porezima i poresko pravo*, Beograd, 1997, str. 321-322.

праведна пореска политика увек битно побољшава ниво пореске дисциплине у друштву.⁸

У античком добу, порези су играли кључну улогу у економској и политичкој структури друштва. Развој пореских система током овог периода може се посматрати кроз различите аспекте, укључујући типове пореза, методе наплате и утицај на друштво. Најважнија карактеристика пореза у старом и средњем веку јесте њихов приватни карактер.⁹ Моћ владара да установи разнолике порезе над становништвом је било приватно право због чињенице да је земља била ексклузивно под власништвом владајуће класе. Наплата пореза у античком добу често се организовала преко службеника античке државе или локалних власти. У древној Месопотамији, Сумерци су успоставили рану форму опорезивања. Порези су се наплаћивали у виду жита, стоке или рада који су се користили за изградњу храмова и инфраструктурних пројеката. Сличне природе су били и порези у старом Египту. Пореске обавезе су се обично темељиле на производњи и земљишту где је држава контролисала порез на жетву, а порески службеници су надгледали процену и наплату.

У Риму је, примера ради, постојао систем јавних пореских службеника који су били задужени за прикупљање пореза. Порези су захтевали од сељака да „створе“ новац како би платили порезе локалним убирачима. Наведено је довело до повећања трговачких активности, због чињенице да су сељаци морали да зараде новац, што је стимулисало локалну и међурегионалну трговину. Да би испунили пореске обавезе, сељаци су били принуђени да производе веће количине производа у односу на раније периоде. Потреба за плаћањем пореза ефективно је подстакла већу пољопривредну производњу. Међутим, пореско оптерећење је у неким случајевима било толико велико да је много сељака напустило своја имања. Узимајући ову чињеницу у обзир то значи да су порези, уместо да подстичу пољопривредну производњу, заправо имали супротан ефекат.¹⁰

Прелазак из старог у средњи век обележен је изразитијим променама у пореским системима, услед присутних трансформација у друштву, економији и политичким структурама. У средњем веку, феудализам је постао доминантан модел и порези су се трансформисали у корист локалних властела. Сељаци су били обавезни да плаћају различите обавезе у замену за заштиту и коришћење земље. Уместо новчаних пореза,

⁸ М. Анђелковић, *Пореско право: теоријски аспекти и пореске реформе*, Ниш, 1999, стр. 20.

⁹ М. Димитријевић, *Испуњавање пореских обавеза*, *op. cit.*, стр. 15.

¹⁰ L. De Ligt, Tax transfers in the Roman Empire; in: de Blois L., Rich J., (ed.), *The Transformation of Economic Life under the Roman Empire*, Amsterdam, 2002, p. 48-49.

често су се плаћали порези у натури (жито, стока), што је било у складу с аграрном економијом. Ова појава је, додуше, ограничавала новчане токове и чинила економију зависнијом од пољопривредне производње. Владе и црква феудалних држава су почеле да уводе нове порезе (акцизе и порезе на имовину), који су се најчешће користили за финансирање ратова и других државних потреба. Током овог периода, пореска оптерећења су често била велика, што је као резултат доводило до побуна и незадовољства сељака. Скоро потпуна самовоља феудалних владара при одређивању висине пореза феудалних држава подстакла је развој покрета за праведнију пореску политику.¹¹

Један од најзначајнијих корака ка поштену пореском поступању према пореским обвезницима у средњем веку јесте доношење Велике повеље о слободама (*Magna Carta Libertatum*).¹² Овај документ је представљао први корак ка ограничењу монархијске власти и успостављању права поданика, што је директно утицало на начин на који су порези прикупљани и регулисани. Велика повеља је захтевала да монарх не намеће нове порезе без одобрења својих племића, чиме је остварена већа контрола над пореским оптерећењем а дошло је и до смањења произвољности приликом наплате пореза. Ограничења која су постављена на монархову моћ значила су и промену у феудалним односима, где су племићи добили више права у односу на своје поданике, али и обавезу да се консултују са сталешким скупштинама о порезима. Велика повеља о слободама представља важан историјски документ са огромним утицајем на развој пореских система, ограничавање власти монархије и успостављање основних принципа правде и представничке власти.¹³

Добар увид у дажбински систем средњовековних држава пружа дажбински систем феудалне Србије. *Душанов законик*, усвојен у 14. веку, имао је значајан утицај на опорезивање. Међу бројним кривичноправним одредбама овог законика налазило се и кривично дело утаје или неплаћања пореза.¹⁴

Транзицијом из средњег у нови век јављају се не мале промене у финансијским системима тадашњих држава. Буржоаске револуције, нарочито Француска револуција крајем 18. века, имале су дубок утицај на пореске системе у Европи и свету. Ове

¹¹ М. Анђелковић, *Јавне финансије и финансијско право*, ор. cit., стр. 81.

¹² М. Димитријевић, *Права пореских обвезника као одраз преображаја система друштвених вредности*, у: Раичевић Н. (ур.), *Тематски зборник радова Правног факултета у Нишу „Заштита људских и мањинских права у европском правном простору“*, Књига једанаеста, Ниш, 2022, стр. 125.

¹³ М. Димитријевић, *Испуњавање пореских обавеза*, стр. 17.

¹⁴ М. Анђелковић, Д. Јовашевић, *Избегавање плаћања пореза: фискални и кривично-правни аспект*, Ниш, 2006, стр. 142-143.

револуције довеле су до великих политичких, друштвених и економских промена, које су се огледале и у начинима на које су порези били конципирани и примењивани. Пре буржоаских револуција, пореске системе у феудалним друштвима карактерисала је јака неправедност. Племство и црква су били изузети од плаћања већине пореза, док је терет опорезивања пренет на сељаке и ниже друштвене слојеве. Буржоазија, односно растућа трговачка и индустријска класа, показивала је велико незадовољство овим пореским системом. Током Француске револуције, један од кључних захтева било је увођење општости пореске обавезе. Револуционари су инсистирали да сви грађани, без обзира на друштвени статус, доприносе јавним приходима у складу са својим могућностима.¹⁵ Буржоаске револуције су поставиле темеље за модернизацију пореских система. Уведен је прогресиван порез на доходак, захваљујући коме су субјекти са великим приходима плаћали веће порезе. Такође, држава је добила јачу контролу над прикупљањем и управљањем порезима, чиме је буџет постао транспарентнији и усмерен на финансирање јавних добара. Уз то, значајан утицај буржоаских револуција се огледао и у томе што су порези постали главни извор финансирања државе. Са растом капиталистичке економије, буржоазија је инсистирала на развоју инфраструктуре, образовања и других јавних услуга које су биле потребне за раст и одржавање тржишне привреде. Порези су постали важан инструмент за подршку ових активности и кроз еволуцију пореског система повећан је број пореских обвезника, као и разноврсност пореских облика.¹⁶

У савременом добу, право принуде представља основни правни механизам који држави омогућава да наплати порезе од пореских обвезника, у ситуацијама када они добровољно не извршавају своје пореске обавезе.¹⁷ Овај принцип почива на суверенитету државе, која има овлашћење да примора грађане и правна лица на испуњавање пореских обавеза. Држава, тј. законодавно тело (парламент) усваја пореске законе којима се јасно уређују обавезе пореских обвезника, као и процедуре наплате пореза. На основу законских овлашћења, уколико порески обвезници не плате порезе у прописаном року, држава има право да, посредством пореских органа, покрене поступак принудне наплате пореза.

Савремене државе се суочавају са великим изазовима у креирању пореске политике која ће обезбедити довољно пореских прихода за финансирање јавних услуга

¹⁵ М. Анђелковић, *Пореско право: теоријски аспекти и пореске реформе*, стр. 19.

¹⁶ М. Анђелковић, *Јавне финансије и финансијско право*, стр. 82.

¹⁷ *ibid.*, стр. 77-78.

и, истовремено, подстакнути економски раст и иновације. Порези, попут пореза на додату вредност (ПДВ), су значајни инструменти пореске политике за обезбеђење потребних прихода. Поред ПДВ-а, елементе савремених пореских структура чине и други облици пореза (акцизе, порез на доходак, порези на имовину) са различитим нивоом издашности. Услед глобализације и транснационалне природе пословања привредних субјеката, пореске политике савремених држава, важно је истаћи, морају бити координисане и на међународном нивоу. ОЕЦД, као и Европска унија раде на стварању унифицираних правила како би се осигурала транспарентност пореског система, спречило избегавање пореза и осигурао виши ниво пореске дисциплине.

Актуелне пореске власти широм света функционишу у веома сложенем окружењу које није хомогено, већ обухвата различите нивое развоја пореске културе и праксе у примени пореских закона. Оваква хетерогеност утиче на модалитете спровођења пореских политика и њихово разумевање од стране пореског јавног мњења (пореских обвезника). Иако у свакој држави понаособ могу бити усвојени квалитетни (јасни, прецизни) порески прописи, њихова примена биће детерминисана културолошким, економским и правним специфичностима сваког националног амбијента (државе).¹⁸ Модерна пореска политика захтева транспарентне пореске процедуре и снажне институције, при чему министарство финансија и пореска администрација морају бити способни да својим активностима у вези са изразом, тј. применом пореских закона граде поверење обвезника у пореску власт.

3. Модалитети пореске дисциплине

Поступање пореских обвезника у складу са пореским законима може се изразити кроз различите модалитете који одражавају степен њиховог (не)поштовања установљеног пореског система. Ови модалитети се крећу од добровољног и савесног повиновања обвезника порезима до неповиновања, тј. покушаја потпуног избегавања пореза. Као примарне појавне облике поступања пореских обвезника у сагласју са пореском легислативом можемо навести: 1) испуњавање обавезе благовременог подношења пореске пријаве (*filing compliance*); 2) испуњавање обавезе тачног и комплетног извештавања пореског обвезника о приходима, трошковима и другим финансијски релевантним подацима (*reporting compliance*); 3) испуњавање обавезе

¹⁸ М. Dimitrijević, Poresko pravo pred zahtevima modernog društva, *Pravni život*, br. 10, 2011, str. 922–923.

плаћања пореза сагласно законом прописаним роковима (*payment compliance*).¹⁹ Као и у законодавству других држава, тако и у законодавству Републике Србије, Законом о пореском поступку и пореској администрацији, јасно су дефинисане обавезе пореских обвезника.²⁰

У целини посматрано, успешно функционисање пореског система неспорно захтева поступање пореског обвезника у доброј вери (*bona fides*), као и кооперативно поступање обвезника у пореском поступку.²¹ Ноторна је чињеница да су спремност пореских обвезника да поступају у доброј вери и спремност да сарађују са пореским органима битно одређене квалитетом пореског система. Када пореска власт, посредством пореских закона, обезбеди правично и умерено опорезивање, као и објективно и непристрасно поступање пореских органа према пореским обвезницима у поступку администрација порезима, треба очекивати да ће бити манифестован виши ниво пореске дисциплине обвезника.

Без сумње најпожељнији модалитет пореског понашања обвезника за пореску власт је онај у коме порески обвезници савесно испуњавају своје пореске обавезе без притиска од стране пореских органа. Реч је о тзв. *добровољном испуњавању пореских обавеза – добровољној пореској сагласности (voluntary tax compliance)*. Међутим, постоје и случајеви када порески обвезници поштују пореске обавезе под претњом мера принуде и санкционисања. Повиновање обвезника пореским обавезама тада није добровољно већ принудно, па можемо констатовати постојање *принудног испуњавања пореских обавеза – принудне пореске сагласности (enforcement tax compliance)*.²² Уместо да се ослања искључиво на застрашивање и претњу санкцијама, пореска власт треба да предузима активности ка стварању амбијента који подстиче добровољно испуњавање обавеза и поштовање друштвене норме савесног пореског понашања. Наведено ће се позитивно одразити на постојање поверења на релацији пореска власт – порески обвезници.

¹⁹ М. Димитријевић, *Испуњавање пореских обавеза*, *op. cit.*, стр. 24.

²⁰ Чл. 25. Закона о пореском поступку и пореској администрацији, *Сл. гласник РС*, 80/2002, 84/2002 (исправка), 23/2003 (исправка), 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 (др. закон), 62/2006 (др. закон), 63/2006 (исправка др. закона), 61/2007, 20/2009, 72/2009 (др. закон), 53/2010, 101/2011, 2/2012 (исправка), 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015, (аутентично тумачење), 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018, 86/2019, 144/2020, 96/2021, 138/2022, 94/2024.

²¹ М. Димитријевић, *Правни положај пореских обвезника*, Ниш, 2012, стр. 151-153.

²² М. Димитријевић, *Испуњавање пореских обавеза*, *op. cit.*, стр. 25.

4. Детерминанте пореске дисциплине

Спремност пореских обвезника да се повинују пореским обавезама детерминисана је разним чиниоцима. Првенствено је важно да порески обвезници знају зашто треба испуњавати пореске обавезе, као и то колико су порези важни за континуирано финансирање јавних добара и услуга. Наведеним се утиче на повећање пореског морала обвезника и они се, истовремено, мотивишу па буду дисциплиновани у погледу испуњавања захтева, које им намеће пореска регулатива. Поред тога, транспарентност у коришћењу јавних средстава, праведност пореског система и осећај личне одговорности играју важну улогу у мотивисању обвезника да поштују пореске прописе. Детерминанте пореске дисциплине предмет су разматрања различитих теорија (финансијске теорије, економске теорије, психолошке теорије, социолошке теорије). Приказ и детаљнија анализа детерминанти, које су идентификовале ове теорије, у тексту који следи, дати су у циљу потврде хипотезе да бројне детерминанте (чиниоци) обликују понашање и ставове пореских обвезника у погледу поштовања пореских прописа (друга хипотеза постављена у уводу мастер рада).

4.1. Финансијска теорија

Посматрано са финансијског аспекта, врло је значајно да порески систем буде добровољно прихваћен од стране пореских обвезника. Неопходна претпоставка тога је да порески обвезници порески систем доживљавају као правичан, транспарентан и једноставан за разумевање. Када обвезници имају поверење у пореску власт и виде да се убирани порески приходи троше за добробит друштва и да нема злоупотреба, већа је вероватноћа да ће без противљења испуњавати своје пореске обавезе. Правично опорезивање омогућава да лица која имају већу економску снагу плаћају веће порезе држави, односно да лица са мањом економском снагом сnose мање пореске терете. Ради се, заправо, о примени принципа плаћања пореза према пореској способности (*ability to pay*). Овакво опорезивање помаже у смањењу неједнакости међу обвезницима и обезбеђује да социјалне разлике не буду продубљене неправедним пореским теретима.²³

Свакако, главни задатак законодавца је да креира пореске законе који су јасни, прецизни и усклађени са економским и социјалним околностима које постоје у земљи.

²³ М. Анђелковић, *Пореско право: теоријски аспекти и пореске реформе*, *op. cit.*, стр. 78-79.

Закони треба да буду једноставни за разумевање и примену од стране пореских органа и пореских обвезника. Тиме се смањује простор за неспоразуме и грешке. Када су порески прописи у питању, такође, не треба мешати квалитет са квантитетом прописа. Прекомерно правно регулисање пореске области обично има негативан утицај на понашање пореских обвезника јер сложени и оптерећујући прописи могу изазвати конфузију, стрес и неповерење обвезника према пореском систему, као и промене услова привређивања. Када постоји превелики број пореских прописа, врше се честе измене пореских закона или су присутне нејасне пореске одредбе, порески обвезници ће бити склони избегавању пореза.²⁴ Због нестабилности пореског законодавства порески обвезници могу да праве грешке у вези испуњавања својих пореских обавеза, што је непожељна појава. Сходно томе, превасходни задатак пореског законодавства једне државе треба да буде установљивање пореског система, који је стабилан. Такође, свака реформа пореског законодавства (радикална или парцијална) треба да буде студиозно осмишљена.

4.2. Економска теорија

Понашање пореских обвезника је најчешће мотивисано жељом да плате што мање новчане износе по основу својих пореских обавеза. Као рационалне особе, они настоје да максимизирају своје користи, везано за поштовање пореских закона. То значи да теже смањењу свог пореског терета и проналаску начина да њихове активности у оквиру закона имају најпогодније учинке по њихове финансије. Када је пореско оптерећење велико, појединци и предузећа имају већи подстицај да избегну плаћање пореза.²⁵ Велики порези значе да ће порески обвезници морати да издвоје значајнији део свог дохотка како би платили порезе држави, што их мотивише да проналазе начине да смање пореско оптерећење. Приликом разматрања могућности за евентуално евазионо пореско поступање, прва чињеница коју порески обвезници обично узимају у обзир јесте високо пореско оптерећење, али и степен вероватноће да ће бити откривени у евазионом поступању и санкционисани. У случају постојања великих реалних ризика за пореске обвезнике, користи од пореске евазије ће бити значајно умањене. У околностима постојања ниског пореског оптерећења, порески обвезници имају мање економских (финансијских) разлога да крену путем пореске

²⁴ *ibid.*, стр. 268-269.

²⁵ J. Edlund, R. Aberg, Social norms and tax compliance, *Swedish Economic Policy Review*, Vol. 9, 2002, p. 222.

евазије, јер је потенцијална финансијска уштеда мања, а тиме је мања и мотивација за евазионо пореско понашање.

Несумњиво је да порески обвезници, приликом евазионих пореских активности, морају узети у обзир околност да су ризици откривања у поступцима пореске контроле, као и могућности пореског санкционисања често велике. Уколико се обвезници пореза упусте у пореске утаје или друге незаконите пореске активности (нпр. вршење пореских прекршаја), морају рачунати на последице као што су изрицање казни затвора и/или новчаних казни, мера безбедности, тј. прекршајних новчаних казни и заштитних мера. Све оне могу значајно надмашити потенцијалне краткорочне користи од непоштовања пореских закона. Међутим, пошто за сада ниједна пореска администрација нема капацитет да у потпуности контролише све пореске обвезнике, неки обвезници пореза користе ту чињеницу у свом интересу како би изиграли систем опорезивања и избегли плаћање пореза. Ови обвезници користе недостатке у пореској контроли и сложеност пореских прописа како би манипулисали подацима које достављају пореским органима или користили празнине у законима, знајући да постоји мањи ризик да ће бити откривени. На тај начин злоупотребљавају ограничену способност пореских органа да свеобухватно контролишу сваку пореску ситуацију, посебно у земљама са великим бројем обвезника и комплексним пореским системом.²⁶ Дигитализацијом пореске области и поступка администрирања порезима, по нашем мишљењу, стварају се претпоставке да се поменута понашања пореских обвезника сведу на много мању меру.

На међународном пореском плану је очигледно да значајан утицај на понашање пореских обвезника имају порески системи са строжим пореским режимима. Велики порези често стварају већи финансијски притисак на корпорације, као пореске обвезнике, што може утицати на то да се ови порески обвезници одлуче за агресивно пореско планирање и легално недопуштено избегавање пореза. Зато је важно да се националним пореским политикама постигне својеврсан компромис између потребе прикупљања потребних пореских прихода и стварања повољне пореске атмосфере, стимулативне за поштовање пореских закона.

²⁶ М. Димитријевић, *Испуњавање пореских обавеза*, *op. cit.*, стр. 38-39.

4.3. Психолошка теорија

На спремност пореских обвезника да се повинују пореским законима битно утичу и њихове психолошке карактеристике, као и екстерни фактори који формирају пореске ставове појединаца. Психолошки фактори утичу на то како порески обвезници доживљавају своје пореске обавезе и однос према опорезивању. У зависности од личних убеђења пореских обвезника, разликује се и њихова спремност да испуне пореске обавезе.

Вредносна оријентација пореских обвезника представља скуп њихових уверења, вредности и ставова који утичу на однос пореских обвезника према порезима и пореском систему. Као кључан елемент вредносне оријентације пореских обвезника јавља се *порески морал (tax morale)* који представља индивидуални осећај дужности и етичке одговорности обвезника према плаћању пореза. Овај феномен обухвата уверење појединаца о правичности пореског система, као и њихов однос према држави и друштву у целини.²⁷ Особе са високим пореским моралом сматрају плаћање пореза делом својих грађанских обавеза. У том контексту, већа је вероватноћа да ће ови обвезници поштовати пореске прописе, чак и онда када је учесталост пореске контроле или изрицања пореских санкција ниска. Вредносна оријентација високо пореско-моралних обвезника обухвата изражени осећај одговорности према финансирању јавних добара која користе и сви остали порески обвезници.

Врло важну улогу у формирању психолошке свести пореских обвезника остварује и пореска власт у једној земљи. Приликом усвајања пореских закона и примене пореских законских одредби, систем опорезивања се мора преципирати као прихватљив од стране пореских обвезника. Ако порески обвезници осећају да немају правичне и коректне пореске релације са пореским органима као репрезентима државе, биће мање вољни да извршавају своје пореске обавезе. Порески обвезници су склонији да се придржавају пореских закона ако сматрају да је успостављена поштена корелација између плаћених пореза и јавних услуга и добара које обезбеђује држава. Наиме, многа истраживања и показују позитивну корелацију између перцепције пореске неправде и пореске евазије – што више људи осећа неправду у пореском систему, већа је претпоставка да ће избећи плаћање пореза.²⁸

²⁷ М. Димитријевић, Дизајнирање делотворне политике спречавања пореске евазије, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, година LVIII, бр. 84, 2019, стр. 35-36.

²⁸ B. Torgler, I. C. Demir, A. Macintyre, M. Schaffner, Causes and Consequences of Tax Morale: An Empirical Investigation, *Economic Analysis and Policy*, Vol. 38, No. 2, 2008, p. 329.

Такође, сложенији порески закони могу спречити оне који су склони да искористе празнине у закону. Таква комплексност обично доноси додатне трошкове за испуњавање пореских обавеза, чиме се изазива незадовољство код пореских обвезника. Насупрот томе, мање сложени (једноставнији) порески закони смањују време и новац који обвезници морају утрошити да би испунили своје пореске обавезе. Евидентно је, наиме, да сложеност пореског система и пореских закона има тенденцију да смањи ниво пореског морала.²⁹ То значи да, што је опорезивање компликованије, обвезници су мање мотивисани да поштују пореске законе. Присутна сложеност у пореској сфери често ствара конфузију, фрустрацију и осећај неправде и за резултат има мању спремност обвезника да добровољно испуњавају пореске обавезе.

Начин на који порески обвезници прихватају своју економску ситуацију и радни статус такође има значајан утицај на порески морал. Појединци који изјављују да су задовољни својом финансијском позицијом и не пријављују економске проблеме ређе дају оправдање за пореску евазију. Поред тога, виши ниво образовања остварује позитиван утицај на показатеље пореског морала. Такође је и радни статус кључни фактор утицаја на ставове и понашање појединаца у вези са пореским обавезама и игра значајну улогу у објашњавању разлика у пореском моралу. Сходно томе, већина студија показује да samozaposлени порески обвезници имају нижи порески морал у односу на лица која раде пуно радно време, док пензионери изражавају знатно већи ниво пореског морала.³⁰ Наведено фактички показује да људи са стабилнијом економском ситуацијом и већим образовањем настоје поштовати пореске законе у већој мери, док samozaposлени, због присутних могућности за избегавање пореза и већег административног терета, показују мању склоност за придржавање пореских прописа. Такође, због осећаја друштвене одговорности, који обично проистиче из животног и радног искуства, пензионери у већини поседују виши ниво пореског морала.

Потребно је указати да постоје многи екстерни фактори који обликују психолошки однос пореских обвезника према њиховим пореским обавезама. На ове факторе пореска администрација не може битно да утиче. Међутим, без обзира на то, развој кооперативног односа између пореских органа и пореских обвезника, као и израженог осећаја међусобне сарадње, је фундаменталан за ефикасно функционисање пореског система. Порески органи теже да установе узајамно задовољавајући однос са

²⁹ *ibid.*, p. 329-330.

³⁰ C. Daude, H. Gutiérrez, Á. Melguizo, What Drives Tax Morale?, *OECD Development Centre Working Papers*, No. 315, 2012, p. 13.

пореским обвезницима и тиме створе климу *кооперативне пореске сагласности* (*cooperative tax compliance*). Постављањем сарадње (кооперације) за основни принцип у пореским односима од самог почетка, пореске власти успостављају повољнију пореску атмосферу за нове пореске обвезнике. Све ово указује на промене у приступу управљања порезима, где се акценат не ставља само на контролу и санкције, већ и на изградњу односа поверења и сарадње са пореским обвезницима.³¹ Наведена стратегија пореског поступања представља добар темељ за креирање „пута“ ка већој пореској сагласности обвезника и бољем функционисању пореског система у целини.

4.4. Социолошка теорија

Као и у свим осталим сферама живота појединаца, на понашање пореских обвезника неспорно утичу и заједнички прихваћене вредности једног друштва. У државама где је поштовање пореских прописа широко прихваћена друштвена норма, појединци су склонији да испуњавају своје пореске обавезе. Ако се плаћање пореза сматра друштвено-одговорним понашањем, порески обвезници ће осећати притисак да га се придржавају. Такође, порески обвезници су осетљиви на чињеницу како друштво као целина перципира праведност пореског система. Када обвезници, са једне стране, верују да се пореским системом правично распоређује терет опорезивања, и да сви плаћају свој правични део, постојаће већа вероватноћа да ће и сами поштовати пореске прописе. Са друге стране, ако популација пореских обвезника перципира да бројне групе обвезника избегавају плаћање пореза, њихова спремност да плаћају порезе ће се смањити. Потребно је нагласити да понашање једног пореског обвезника, који избегава плаћање пореза, може покренути "епидемију" сличних активности код других обвезника. Овај феномен настаје након тога што поштени порески обвезници примете да други обвезници пореза варају и избегавају порезе без озбиљних последица, те и они постају склонији да и сами то ураде.³²

Идентитет пореских обвезника повезан је са њиховом перцепцијом сопственог положаја у друштву, како у односу на друге пореске обвезнике, тако и у односу на пореску власт. Ова перцепција се формира кроз различите друштвене односе, а теорија

³¹ E. Kirchler, C. Kogler, S. Muehlbacher, Cooperative Tax Compliance: From Deterrence to Deference, *Current Directions in Psychological Science*, Vol. 23, no. 2, 2014, p. 91.

³² D. D. Bobek, A. M. Hageman, C. F. Kelliher, Analyzing the Role of Social Norms in Tax Compliance Behavior, *Journal of Business Ethics*, Vol. 115, Number 3, 2013, p. 454.

истиче три нивоа идентитета пореских обвезника: 1) лични идентитет; 2) идентитет групе (подгрупе); 3) национални идентитет.³³

Лични идентитет пореског обвезника јесте начин на који појединац персонално доживљава своју улогу пореског обвезника. То укључује његов осећај одговорности према друштву, етичке норме и личне вредности које утичу на то како обвезник схвата обавезу плаћања пореза. Можемо приметити да социјални ефекти значајно делују и на обликовање психолошких карактеристика пореских обвезника.

Идентитет групе (подгрупе) представља идентитет у односу на групу којој појединац припада. То су најчешће професионалне, социјалне или економске групе. На пример, порески обвезници могу делити заједничке ставове о порезима у оквиру своје професије или заједнице, што непосредно утиче на њихово понашање. Ако порески обвезници верују да је непоштовање пореских прописа уобичајено и прихваћено понашање у њиховој референтној групи, расте шанса да ће и они сами кршити пореске законе.³⁴ Другим речима, понашање људи у окружењу утиче на личне одлуке појединца у вези са испуњавањем пореских обавеза.

Национални идентитет се односи на то како порески обвезник види своју улогу у оквиру ширег друштвеног и националног контекста. Порески обвезници са снажним осећајем националне припадности су више мотивисани да плаћају порезе, јер схватају порезе као неопходан допринос општем добру и националном напретку. Примарни задатак пореске власти треба бити тежња да се порески обвезници осећају цењено (са угледом) како би се подстакла њихова спремност да добровољно плаћају порезе и поштују пореске законе. Висок ниво пореске дисциплине је често показатељ да се порески обвезници не осећају само као „поданици“ државе, већ и да су субјекти којима су гарантована одређена права ради лакшег испуњавања пореских обавеза.³⁵

5. Пореска дисциплина *versus* пореска недисциплина

На спремност пореских обвезника да испуњавају своје пореске обавезе, детаљно је указано, могу утицати разноврсне детерминанте. Базични захтев пореских обвезника упућен пореској власти неспорно се тиче постизања правичности у опорезивању.

³³ М. Dimitrijević, *Odrednice lojalnosti poreskih obveznika*, *Pravni život*, br. 11, 2014, стр. 91.

³⁴ N. Bărbuță-Mișu, A Review of Factors for Tax Compliance, *Annals of "Dunarea de Jos" University of Galati, Fascicle I. Economics and Applied Informatics*, Vol. XVII, no.1, 2011, p. 73-74.

³⁵ М. Димитријевић, *Испуњавање пореских обавеза*, стр. 50-51.

Испуњавање овог захтева је од непроцењивог значаја јер потврђује постојање социјалне осетљивости пореског система и даје легитимитет примењеној пореској политици.³⁶

Зашто се појединци опиру потпуном поштовању својих пореских обавеза? Бројна истраживања су покушала да одговор на ово питање формулишу преко теорије застрашивања и одвраћања обвезника од пореске недисциплине и преко фискалне психологије. У том контексту, најзначајније студије сугеришу да је порески морал кључни фактор.³⁷ *Порески морал* је, како је већ у тексту раније истакнуто, степен до кога појединци осећају друштвену и моралну обавезу да плаћају порезе. У земљама где појединци имају већу слободу да управљају својим финансијама, вероватније је да ће се више придржавати пореских обавеза. Присуство снажних и регулисаних тржишта повећава осећај економске сигурности обвезника, што такође води већој пореској дисциплини. Уз то, високи стандарди етичког понашања у друштву могу значајно допринети поштовању пореских прописа. Насупрот томе, у друштву где пореска власт довољно пажње не посвећује питању обезбеђења адекватних економских и правних услова, који заузврат подстичу грађане на добровољно испуњавање пореских обавеза, може се очекивати низак ниво пореске дисциплине и појава пореске евазије (*tax evasion*). Наиме, одређени порески обвезници ће коришћењем разноликих метода избећи плаћање пореза, а притом неће пренети терет плаћања на неко друго лице.³⁸ У вези са поменутим, неопходно је разликовати различите облике избегавања плаћања пореза (пореске евазије).

Легално избегавање плаћања пореза (tax avoidance), са једне стране, обухвата понашања обвезника срачуната на умањење пореске способности користећи све законом допуштене могућности. Суштина ових механизма је пореско планирање (нпр. пословна преоријентација, промена места боравка, промена места обављања делатности, супституција производа и др.). Поред легалног прихватљивог избегавања плаћања пореза постоји и легално неприхватљиво избегавање плаћања пореза, које је предмет санкционисања у развијеним земљама. Овим термином означавају се активности обвезника које немају пословни или економски циљ, као њихову основну сврху, већ искључиво добијање пореских погодности. Линија разграничења између ова два облика легалне (законите) евазије пореза је врло флуидна јер је понекад тешко

³⁶ М. Dimitrijević Vrednosne orijentacije savremenog oporezivanja, *Revija Kopioničke škole prirodnog prava*, br. 1, 2023, str. 13.

³⁷ А. Riahi-Belkaoui, *op.cit.* p. 135.

³⁸ М. Анђелковић, *Пореско право: теоријски аспекти и пореске реформе*, *op. cit.*, стр. 145-146.

повући прецизну границу између вештог вођења послова и злоупотребе права у пореској материји.³⁹

Са друге стране, *нелегална (незаконита) пореска евазија* представља свесно и намерно избегавање плаћања пореза путем радњи којима се крше порески прописи.⁴⁰ Један од облика незаконите пореске евазије су *порески прекршаји*, односно радње или пропусти који представљају кршење пореских прописа мањег степена друштвене опасности у односу на пореска кривична дела. Другим речима, порески прекршаји обично представљају мање повреде пореских норми и често бивају санкционисани блажим санкцијама (прекршајне новчане казне и заштитне мере (нпр. заштитна мера одузимања дозволе за обаљање делатности)). За друштво опаснији облик незаконите пореске евазије представљају пореска кривична дела (нпр. кривично дело пореске утаје) које се санкционише казном (затвор и/или новчана казна) и мером безбедности (нпр. мера безбедности забране вршења самосталне делатности, позива, делатности или дужности).

Када се говори о степену непоштовања пореских обавеза, један од начина мерења овог феномена је „*порески јаз*“ (*tax gap*). Реч је о разлици између стварно убираних пореских прихода и потенцијалних пореских прихода, које је требало наплатити да је поштовање пореских закона од стране обвезника било потпуно (стопроцентно). Концепт пореског јаза је важан, али често присутан недостатак „дубине“ у његовој дефиницији може довести до неадекватних политика и недовољне сарадње између пореских обвезника и пореске власти.⁴¹ Стога је битно развијати комплексније приступе који ће боље одражавати реалност и подстицати борбу против пореске недисциплине.

Спремност пореских обвезника да приступе евазији пореза, већ је у тексту поменуто, неизбежно је проузрокована и одређеним екстерним чиниоцима. Многи порески обвезници неретко осећају да порески систем није праведан, нарочито ако су убеђења да порески обвезници са великим приходним потенцијалом не плаћају порезе, који су правично одређени (тзв. „фер“ порезе). Поред тога, ако обвезници верују да се убрани порески приходи не користе на законит и целисходан начин или да је присутна корупција, мање ће бити сагласни да плаћају порезе. Поверење у јавне институције, као

³⁹ М. Анђелковић, *Јавне финансије и финансијско право*, *op. cit.*, стр. 162-163.

⁴⁰ *ibid.*, стр. 165.

⁴¹ S. James, C. Alley, Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration, *Journal of Finance and Management in Public Services*, Volume 2, Number 2, 2002, p. 29-30.

и опсег и квалитет обезбеђених јавних добара и услуга играју, дакле, кључну улогу у спремности обвезника да се придржавају пореских прописа. Неспорно, када је пореска евазија друштвено прихваћена и када је присутан низак ниво пореске културе, већи број пореских обвезника ће се приклонити евазионом понашању.

Активности и мере пореских власти у смањењу пореске недисциплине су од огромног утицаја за успешност примене пореског система и одрживост система јавних финансија. Пореска власт у савременом друштву мора пружати адекватне одговоре на испољене изазове у домену пореске дисциплине обвезника. Свакако, почетни корак ка унапређењу пореске дисциплине, у било којој модерној држави, мора бити преглед постојећег стања испуњавања пореских обавеза. На основу доступних података, пореска власт треба развити стратегије поступања које ће решити конкретне актуелне проблеме, попут недостатка свести о пореским обавезама, сложености пореских процедура или осећаја неједнакости при опорезивању.

II КОМПЛЕКСНОСТ ПРОЦЕСА УНАПРЕЂЕЊА ПОРЕСКЕ ДИСЦИПЛИНЕ

У савременим условима је незамислив опстанак државе без пореза. У околностима недостатка адекватног прилива потребних пореских прихода, угрожено је несметано функционисање јавног сектора и обезбеђење бројних јавних добара и услуга. Имајући то у виду, неопходно је да пореска власт у свакој земљи обезбеди што већи ниво пореске дисциплине својих пореских обвезника. То није нимало лак и једноставан задатак будући да је порески систем сложен, као и да су присутне различите економске ситуације пореских обвезника и знатна разноликост мотива који их подстичу да плаћају или избегавају плаћање пореза. Из тих разлога, добро осмишљено управљање процесом унапређења пореске дисциплине је преко потребно како би се утврдило у којој мери се порески обвезници повинују пореским обавезама и које су препреке ефикасне наплате пореских прихода.

1. Краћи осврт на процес унапређења пореске дисциплине

Учесталост промена у савременом људском друштву је непрекидна и испољава се у брзом технолошком развоју, глобализацији, социјалним и економским реформама, као и све већој динамици на тржиштима рада и финансија. Ове промене утичу на све аспекте друштвеног живота, укључујући начине комуникације, образовање, понуду рада и модалитете пословања, што захтева од људи перманентно прилагођавање новим условима. Поред тога, одређени преображаји одигравају се и у структурама власти, друштвеним нормама и систему вредности. Институције, укључујући и пореску администрацију, имају потребу да брзо реагују и прилагоде се новонасталим околностима како би успешно одговориле на постојеће и долазеће изазове, у вези примене пореског система.

Савремене државе захтевају модерну и демократску пореску администрацију која ће, на најпогоднији начин, реаговати на ризике и препреке у области опорезивања. У том контексту, поступање пореских органа треба се стално модернизовати како би било успешно. Следећи су показатељи успешности рада пореских органа: ефикасност и економичност (планиране пореске приходе треба наплатити уз што ниже трошкове),

као и ефективност (треба достићи висок ниво добровољног испуњавања пореских обавеза).⁴²

Управљање ризицима у сфери пореске сагласности обвезника подразумева примену систематског приступа за утврђивање (идентификовање и анализу) и вредновање пореских ризика, њихово праћење, разматрање ефеката спроведених одлука у вези са пореским ризицима и коришћених средстава. Овај процес је кључни део осавремењивања пореске администрације, који има за циљ побољшање њеног рада.

Савремено схватање порескоправног односа, који се успоставља између пореских органа и пореских обвезника, треба да превазиђе његово старомодно разумевање као односа „жандара и лопова“.⁴³ Порески органи не треба да третирају обвезнике као поданике, већ као својеврсне „партнере“ у креирању праведног пореског окружења. Овакав приступ подразумева уважавање и разумевање потреба и права обвезника, као и њихове важне улоге у финансирању јавних потреба. Третирање обвезника као субјеката са којима треба сарађивати у пореском поступку, значајно побољшава порескоправне односе подстичући веће поверење обвезника у порески систем и државу коју финансирају.⁴⁴ У том смислу, порески органи треба да пружају јасне информације и подршку обвезницима у испуњавању њихових обавеза, као и да активно буду укључени у процедуре побољшања нивоа пореске културе у друштву. Такође, порески органи треба да разматрају повратне информације, које добијају од обвезника и реагују адекватно на њихове предлоге и евентуалне забринутости.

Примера ради, у нашој земљи, помоћу документа названог *Стратегија пружања услуга пореским обвезницима 2017–2019*,⁴⁵ створене су претпоставке за побољшање пореске дисциплине кроз унапређење пореске комуникације, поједностављење пореских процедура и пружање подршке обвезницима у испуњавању њихових пореских обавеза. Наиме, фундаментални значај ове стратегије огледа се у повећању транспарентности пореског административног рада кроз: јасне информације о обавезама и правима пореских обвезника; олакшавање процеса плаћања пореза путем дигитализације и савремених услуга; смањење ненамерних грешака кроз едукацију и подршку обвезницима; подстицање добровољног поштовања пореских прописа, захваљујући приступачним и ефикасним пореским услугама, као и смањењу пореске

⁴² М. Димитријевић, *Испуњавање пореских обавеза*, *op. cit.*, стр. 62.

⁴³ *ibid.*, стр. 37.

⁴⁴ М. Димитријевић, *Правни положај пореских обвезника*, стр. 30.

⁴⁵ Министарство финансија Републике Србије, Пореска управа, *Стратегија пружања услуга пореским обвезницима 2017-2019*, Београд, 2016.

нелојалности услед стварања поверења између пореских органа и обвезника. Ангажовање обвезника у пореској процедури омогућава држави да прецизније прилагоди активности и мере у складу са реалним потребама и изазовима. Тако се управљање порезима претвара у процес у коме обвезници активно учествују и имају пуну свест о својим обавезама.

Мишљења смо да, само након утврђивања свих „слабих тачака“ и прецизне оцене стања пореске политике и пореске дисциплине у једној земљи, пореска власт треба да приступи реформама и отклањању недостатака у пореском систему, применом одговарајућих стратегија, активности и мера.

2. Ниво поштовања пореских закона као основа унапређења пореске дисциплине

Приоритетни интерес сваке пореске власти је да обезбеди минимално присуство пореске недисциплине обвезника. Ради остваривања овог интереса неопходна је примена технике *мерења пореске сагласности (tax compliance measurement)*, односно процеса утврђивања опсега испуњавања пореских обавеза.⁴⁶ Циљ мерења пореске сагласности је да се идентификује ниво добровољног плаћања пореза различитих пореских обвезника, као и области у којима постоје потенцијални ризици за појаву пореске евазије.

Иако се конкретне пореске обавезе могу разликовати, у зависности од пореског режима и јурисдикције, постоје и оне пореске обавезе које се третирају као универзалне. Појавни облици обавеза које се примењују на готово све пореске обвезнике су:⁴⁷

1. *регистрација у пореске сврхе* – обвезници морају бити регистровани за потребе испуњавања пореских обавеза;
2. *подношење пореских пријава* – пореске пријаве треба подносити у законом прописаним роковима;
3. *пријављивање (извештавање) о пореским обавезама* – обвезници су дужни да, на бази своје пословне евиденције, тачно извештавају пореске органе о својим пореским обавезама (наведено се односи на порезе код којих се примењује тзв. техника самоопорезивања);
4. *плаћање пореза* – пореско дуговање мора бити благовремено плаћено.

⁴⁶ М. Димитријевић, *Испуњавање пореских обавеза*, *op. cit.*, стр. 63.

⁴⁷ OECD, *Measures of Tax Compliance Outcomes: A Practical Guide*, Paris, 2014, p. 60.

Већина пореских администрација је развила показатеље (индикаторе) за мерење испуњавања наведених обавеза, јер су они једноставни за разумевање и пружају јасни увид у ниво добровољне пореске сагласности. Мерења пореске сагласности су важна не само за пореске органе, већ и за екстерне заинтересоване субјекте због тога што показују резултате подстицања поштовања пореских прописа.⁴⁸

Претходно наведена четири домена (пореска регистрација, подношење пореских пријава, самостално пријављивање (извештавање) о пореским обавезама и плаћање пореза) представљају основу за мерење пореске сагласности и дају потпунију „слику“ укупних резултата у сфери повиновања обвезника порезима. Међутим, да би се боље разумело како пореска администрација помаже побољшању резултата у напред побројаним доменима, потребно је користити и додатне мере на оперативном нивоу, којима се указује на допринос конкретних административних приступа у повећању испуњавања пореских обавеза.⁴⁹

Ради квалитетнијег утврђивања достигнутог нивоа пореске дисциплине у држави, пореске власти могу користити и тзв. случајне и системске контроле. *Случајне контроле* имају за циљ обезбеђење амбијента у коме сви обвезници потенцијално имају једнаке шансе да буду контролисани. Овакве контроле служе за уочавање општих трендова у понашањима обвезника и, такође, пореским органима дају увид у стање пореске дисциплине на нивоу пореског система. *Системске (уобичајене) контроле* су, пак, засноване на процени ризика. Порески органи користе податке, аналитику и алгоритме како би одредили које пореске обвезнике треба контролисати јер постоји већа вероватноћа да крше пореске прописе. Наиме, системске контроле су фокусиране на оне пореске обвезнике или секторе који су идентификовани као високоризични (нпр. на основу претходних неправилности, сумњивих пореских образаца или уочених неслагања у пореским пријавама).⁵⁰

Треба напоменути и да примена методе *упоређивања измена у ставкама пореских пријава обвезника* има кључну улогу за стицање увида у стање пореске сагласности. Ова метода подразумева праћење промена у пореским пријавама обвезника током више година. Примера ради, ако конкретан порески обвезник пријављује у текућој години значајно другачије приходе или одбитке у односу на претходне године, то може сугерисати на потенцијалну грешку или покушај избегавања

⁴⁸ *ibid.*, p. 60.

⁴⁹ *ibid.*, p. 65.

⁵⁰ М. Димитријевић, *Испуњавање пореских обавеза*, стр. 63-64.

пореза. Поменуто упоређивање даје прилику пореским органима да уоче необичне трендове или неправилности у пореским пријавама обвезника. *Упоредивање и односи између пореских података* обухватају анализу односа између различитих података које обвезник пријављује пореским органима. Ако постоје значајне недоследности, то може указати на појаву пореске недисциплине.⁵¹

Без сумње, обрада овако велике количине података допушта пореским администрацијама да групишу пореске обвезнике у одређене групе на основу њиховог профила. Груписање пореских обвезника према финансијским активностима, историји понашања, делатности у којој послују и другим релевантним факторима, олакшава пореској власти да лакше идентификује обвезнике које треба контролисати.⁵²

3. Порески ризици у контексту унапређења пореске дисциплине

Порески ризици представљају потенцијалне претње или неизвесности које могу довести до непоштовања пореских прописа, смањења наплате пореза или непотпуне реализације пореског система. *Управљање ризицима у домену пореске дисциплине (Compliance Risk Management)* јесте сегмент осавремењивања рада пореских органа који им омогућава да систематски идентификују, процене, приоритизују и управљају ризицима повезаним са непоштовањем пореских прописа.⁵³ Наведени приступ у раду укључује препознавање потенцијалних ризика, процену вероватноће појављивања и утицаја, фокусирање на најзначајније ризике, примену активности и мера за њихово смањење и континуирано праћење насталих ефеката.

Управљање ризицима у сфери пореске сагласности обавља се на два нивоа: стратешком и оперативном нивоу.⁵⁴

Стратешки ниво управљања ризицима у сфери пореске сагласности је усмерен на дугорочну перспективу и односи се на идентификовање специфичних образаца понашања пореских обвезника. Поменути ниво укључује анализу трендова и разматрање о томе како одређене групе обвезника или обрасци пореских понашања могу утицати на пореске приходе у већем обиму. На овај начин се формулишу

⁵¹ *ibid.*, стр. 64.

⁵² L. Scarcella, Tax compliance and privacy rights in profiling and automated decision making, *Internet Policy Review*, Vol. 8, Issue 4, 2019, p. 2.

⁵³ М. Димитријевић, *Испуњавање пореских обавеза*, стр. 66.

⁵⁴ М. Димитријевић, Иновирање процеса управљања пореском сагласношћу, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, година LIII, бр. 67, 2014, стр. 193.

стратегије за ублажавање пореских ризика и развија антиевазiona политика која помаже у спречавању великих губитака у наплати пореза.

Оперативни ниво управљања ризицима у сфери пореске сагласности укључује свакодневно праћење и управљање пореским ризицима приликом рутинских (уобичајених) активности пореских органа. Ради се о идентификовању потенцијалних ризика у вези са неплаћањем пореза током редовних пореских контрола и других активности пореских органа. При томе се фактички класификују обвезници у групе на основу њиховог пореског понашања, чиме се олакшава праћење и управљање ризицима. Оваква категоризација обвезника пореза помаже да се успешно препознају високо ризични порески обвезници.

Примена таквог приступа у раду омогућава пореским органима да усмере ресурсе и активности на области где постоји највећи ризик од непоштовања пореских прописа, чиме се стварају претпоставке за што оптималнији рад и смањују непотребни административни трошкови. Један од најзначајнијих ризика у овом погледу јесте понашање великих пореских обвезника. Потенцијалне опасности по порески систем, које произилазе из активности великих компанија (тј. обвезника са значајним приходима), често имају посредни утицај на остале пореске обвезнике. Због сложености пословних трансакција, међународног пословања и могућности ангажовања стручњака за пореско планирање, велики порески обвезници могу користити легалне, али агресивне пореске стратегије за умањење својих пореских обавеза (тзв. агресивно пореско планирање). Управљање ризицима, који потичу од поступања великих пореских обвезника, захтева посебну пажњу, детаљну пореску контролу, као и имплементацију мера које спречавају злоупотребе пореских прописа и обезбеђују да велики обвезници плаћају порезе у складу са својом економском снагом.

Увођење управљања пореским ризицима доприноси креирању праведнијег и транспарентнијег пореског система, што заузврат позитивно утиче на ниво добровољног поштовања пореских обавеза од стране обвезника. Ултимативни циљ оваквих радњи јесте стварање поверења у пореску администрацију и смањење потребе за изрицањем пореских санкција.

Потребно је истаћи да, у процесу континуираног унапређења пореског административног рада, пореска моћ државе јача захваљујући променама које реформишу пореске односе, чиме се значајно утиче на пореске органе, обвезнике пореза, као и на феномен прихватања и испуњавања пореских обавеза. Смислено питање које произлази из новонасталих промена тиче се способности пореских

обвезника да препознају међусобну повезаност промена у којима учествују, идентификују пратеће изазове и процене њихов утицај, све у контексту очувања и заштите својих, кроз историју тешко стечених, интереса и права у пореској сфери.⁵⁵

Као незаобилазну новину у домену управљања пореским ризицима неопходно је поменути и увођење модерних *информационих система* за обраду и анализу пореских података. Управљање пореским подацима и информацијама и обављање пореских административних послова у електронском облику битно олакшавају поступање пореских органа у домену управљања пореским системима. Иновативни дигитални механизми у поступку администрирања порезима представљају увођење модерних технологија и информатичких решења у рад пореских органа и у интеракцији са пореским обвезницима.⁵⁶ Информациони системи у сфери опорезивања примењују се за аутоматизовање бројних процедура и обраду података, што приметно штеди време и ресурсе пореске администрације. Иновације у овом пољу укључују увођење електронских система за подношење пореских пријава пореских евиденција и плаћање пореза, електронско праћење трансакција и примену аутоматизованих алата за анализу података. Наведене радње су брже и ефикасније од мануелних облика ових поступања и омогућавају пореским органима да успешније обрађују пореске документе и откривају потенцијалне пореске неправилности и ризике. Такође, примена информационих технологија отвара врата детаљнијем праћењу стања испуњавања пореских обавеза. Благовремено откривање потенцијалних пореских ризика и препознавање ризичних пореских обвезника постаје лакше због великог обима и доступности пореских података, који су прикупљени и анализирани захваљујући информатичким технологијама. Важно је напоменути да употреба информационих технологија захтева стално усавршавање сигурносних мера како би се минимизирали ризици од неовлашћеног приступа и злоупотребе пореских података. Немали напори и инвестиције уложени су у модернизацију различитих делова пореске администрације кроз употребу информационих технологија са циљем да се постигне боља примена пореских закона. Наведено представља потврду настојања да примена ових технологија буде све заступљенија у пореској области у годинама које долазе.

⁵⁵ М. Димитријевић, Моћ унапређења савременог опорезивања, у: Перовић Вујаčić Ј. (ур.), *Међународни правни односи и правда*, Зборник радова 36. сусрета Кораонићке школе природног права – Сlobодан Перовић, Том II, Кораоник, 2023, стр. 330.

⁵⁶ М. Димитријевић, Манифестације дигиталне модернизације опорезивања, у: Ђеранић Д., Ивановић С., Лале Р., Аличић С. (ур.), *Зборник радова "Право између стварања и тумачења"*, Том IV, Источно Сарајево, 2023, стр. 287-288.

4. Пореска контрола и њен значај за процес унапређења пореске дисциплине

Функција пореске контроле има значајан утицај на пореску дисциплину и понашање пореских обвезника. Нашим пореским законодавством, конкретније чланом 123. Закона о пореском поступку и пореској администрацији Републике Србије, она је појмовно одређена на следећи начин:⁵⁷ Пореска контрола је поступак провере и утврђивања законитости и правилности испуњавања пореске обавезе, као и поступак провере тачности, потпуности и усклађености са законом, односно другим прописима, података исказаних у пореској пријави, пореском билансу, рачуноводственим извештајима и другим евиденцијама пореског обвезника који врши Пореска управа, у складу са овим законом.

Узимајући у обзир актуелну пореску праксу, није нетачно сматрати да се успех целокупног пореског система често мери кроз ефикасност пореске контроле. Сваки проблем у организацији или функционисању пореске контроле негативно утиче на прикупљање пореза. Због тога се у пракси пореска контрола сматра „срцем“ пореске администрације, јер би се без ње довело у питање само постојање и сврха деловања пореске администрације.⁵⁸ Услед недостатка делотворне пореске контроле, порески систем не би могао да се имплементира на законит начин, што доводи до појаве већег степена пореске недисциплине од стране неконтролисаних или недовољно контролисаних пореских обвезника. Успешност контроле је, стога, кључна како за стабилност тако и за и правичност система опорезивања.

Потребно је, међутим, истаћи да порески органи приликом спровођења пореске контроле, не би требало да третирају пореске обвезнике на некоректан или непоштен начин. Пореска контрола, наиме, мора бити заснована на принципима правичности, транспарентности и професионализма, јер само коректан однос између пореских органа и обвезника пореза доприноси изградњи међусобног поверења и подстиче добровољно поштовање пореских закона.⁵⁹ Уколико порески обвезници осећају да су неправедно третирани или да је контрола пристрасна и неоснована, то ће се негативно одразити на њихову мотивацију да испуњавају своје пореске обавезе. Истовремено, доћи ће и до нарушавања пореског морала. Пореска администрација треба да осигура да поступак контроле буде у складу са законом и да се примењује на једнак начин према свим

⁵⁷ Чл. 123. ЗПППА.

⁵⁸ М. Рапајић, М. Лапчевић, В. Миладиновић, Tax control and inspection supervision in the Republic of Serbia - characteristics of the legal framework and the need for coordination, *Ekonomika*, Vol. 67, No. 4, 2021, p. 77.

⁵⁹ М. Димитријевић, *Испуњавање пореских обавеза*, стр. 88-89.

обвезницима без појаве дискриминације. Контрола не сме бити средство за претерано застрашивање, већ алат за обезбеђивање непристрасног опорезивања и за спречавање пореских злоупотреба.

4.1. Појам, функције и облици пореске контроле

Пореска контрола је једна од основних функција пореске администрације, поред утврђивања пореза, наплате пореза и ревизије пореза. Њена фундаментална сврха тиче се обезбеђења правилног одвијања пореских токова. Суштина пореске контроле је у провери тачности и исправности утврђивања пореске основице, правилности примене пореских стопа и благовремености уплате дужног износа пореза.

Пореска контрола може на понашање пореских обвезника утицати кроз три функције: превентивна, корективна и репресивна функција.⁶⁰

Превентивна функција, где само присуство пореске контроле има ефекат превентивне мере, делује на свест пореских обвезника преко могућности да буду контролисани. Порески обвезници су због тога склонији да тачније и одговорније пријављују своје пореске обавезе. Наведеним се смањује ризик појаве пореске евазије, јер је страх од санкција снажан фактор дисциплиновања обвезника пореза.

Корективна функција подразумева исправљање грешака и неправилности приликом извршавања пореских обавеза. Дешава се да порески обвезници често ненамерно праве грешке због сложености пореских закона или недовољног разумевања својих обавеза. Као одговор на овакву појаву, пореске власти, кроз корективну функцију, сугеришу отклањање тих грешака и дају прилику обвезницима да испуне своје обавезе на исправан начин. Дакле, према њима се одмах не примењују репресивне мере.

Репресивна функција се односи на примену санкција према пореским обвезницима који не испуњавају своје пореске обавезе у складу са законом. Основни циљ репресивне функције је спречавање пореских злоупотреба попут избегавања плаћања пореза или давања лажних података у пореским пријавама, као и обезбеђивање поштовања пореских прописа. Иако је репресивна функција важан део пореске контроле, она треба бити уравнотежена са корективном и превентивном функцијом. Претерана репресија има потенцијал да изазове негативне реакције код обвезника пореза и наруши њихову лојалност према пореском систему.

⁶⁰ М. Анђелковић, М. Димитријевић, *Пореско право Србије*, Ниш, 2009, стр. 285-286.

Када су у питању облици пореске контроле, пре свега разликујемо канцеларијску и теренску контролу.⁶¹

Канцеларијска контрола јесте врста пореске контроле која се обавља унутар пореске администрације, без физичке посете обвезнику. Радње приликом канцеларијске контроле подразумевају преглед и анализу докумената које је порески обвезник доставио, као што су пореске пријаве, извештаји и финансијски документи. Циљ овог облика пореске контроле је да се утврде евентуалне неправилности или неслагања на основу доступних података. Канцеларијска контрола је обично бржа и мање захтевна у погледу коришћених ресурса у поређењу са теренском контролом. Међутим, често је ограничена на контролисање (проверу) података који су већ у поседу пореских органа.

Теренска контрола укључује физичку посету пореских инспектора пословним просторијама пореског обвезника. Ова контрола је детаљнија и захтева директан увид у књиговодствену евиденцију, фактуре, готовинске токове и друге пословне операције обвезника на лицу места. Теренска контрола се обично спроводи у случајевима када постоји сумња на озбиљне неправилности или када је потребно дубље истраживање активности обвезника а то није могуће обавити само на основу докумената достављених пореским органима. Приликом овог вида контроле, порески обвезник је у обавези да обезбеди пореском инспектору одговарајуће услове за рад као што су: доступност простора у којем инспектор може несметано обављати свој посао и пружање потребних докумената, рачуноводствених књига и других података који су релевантни за проверу.⁶²

Поред канцеларијске и теренске контроле, потребно је поменути још неколико различитих облика пореске контроле. *Општа пореска контрола* обухвата укупне аспекте пословања пореског обвезника, шира је по обиму и односи се на све порезе које обвезник плаћа, као и на целокупну финансијску документацију и пословне трансакције обвезника. Ова контрола се обично спроводи периодично и у дужем периоду, с обзиром на то да је преглед целокупног пословања обиман. *Посебна пореска контрола* се фокусира на одређене аспекте пословања или одређену пореску обавезу пореског обвезника. Она се спроводи у ситуацијама када постоји сумња на неправилности или када порески органи примете ризике у односу на одређене порезе или трансакције. *Потпуна контрола* подразумева детаљан и свеобухватан преглед целокупног пословања пореског обвезника. Задатак пореских органа је да анализирају све аспекте

⁶¹ *ibid.*, стр. 290.

⁶² Чл. 125. ст. 2. ЗПППА.

пословних активности и финансијских трансакција, комплетно укључујући различите облике пореза (нпр. порез на доходак, ПДВ, акцизе, порез на добит). *Селективна контрола* се, за разлику од потпуне контроле, фокусира на одређене делове или сегменте пословања пореског обвезника. Порески органи могу одабрати специфичне области, које сматрају ризичним или у којима се чешће јављају неправилности, као што су одређени порези, поједине трансакције или неке врсте трошкова. Циљ селективне контроле је брза и ефикасна провера појединих аспеката пословања, уместо детаљне провере целокупне делатности контролисаног обвезника. Коначно, *претходна контрола* се спроводи пре него што порески обвезник испуни своје пореске обавезе, поднесе пореску пријаву или изврши одређене пословне трансакције. *Накнадна контрола* се, пак, спроводи након што је пореска пријава поднета или што су одређене пословне трансакције извршене.⁶³

Развој информационих технологија омогућио је увођење новина у области пореске контроле. Тзв. *електронска пореска контрола*, која се спроводи помоћу посебних рачунарских програма, значајно побољшава логистику и подршку пореској контроли у целини. Порески инспектори могу да се „повежу“ са базама података и добију потребне информације за контролу без потребе за физичким присуством. Такође, захваљујући употреби пореског идентификационог броја (ПИБ), порески органи могу лако пратити активности сваког обвезника.⁶⁴ Наведено укључује анализу финансијских података и упоређивање са подацима из других извора, што побољшава тачност пореске контроле. Формирање детаљније и потпуније слике о стању испуњавања пореских обавеза од стране обвезника, као и идентификовање различитих облика пореске недисциплине олакшано је применом информационих технологија. Наведена могућност је остварива због постојања велике количине пореских података који су прикупљени и смештени у дигиталне (електронске) базе података.⁶⁵ Правовремени, поуздани и централно организовани порески подаци представљају „кључ“ за процену пореских ризика и омогућавају ефикаснију пореску контролу пореских обвезника. На основу процене ризика дата је прилика пореским органима да првенствено контролишу оне пореске обвезнике код којих постоји већа вероватноћа неправилности у пореском понашању.

⁶³ М. Димитријевић, *Испуњавање пореских обавеза*, *op. cit.*, стр. 92.

⁶⁴ М. Димитријевић, Разноврсност утицаја на моделирање пореског понашања обвезника, у: Обрадовић Г. (ур.), *Тематски зборник радова Правног факултета у Нишу*, Ниш, 2020, стр. 73.

⁶⁵ М. Димитријевић, Манифестације дигиталне модернизације опорезивања, стр. 294.

4.2. Избор пореских обвезника за пореску контролу

Као што смо раније у тексту поменули, селекција (избор) пореских обвезника за пореску контролу може бити системска и случајна, у зависности од процењених пореских ризика и циљева пореских органа. Системска селекција, са једне стране, укључује избор пореских обвезника на основу одређених ризика и критеријума, попут индикација пореске недисциплине или непотпуне пријаве пореза. Оваква селекција омогућава прецизнији одабир потенцијално проблематичних обвезника за контролу и ефикасније коришћење ресурса пореских органа. Са друге стране, случајна селекција, базирана на насумичном избору обвезника ради контролисања, делује као превентивни механизам. Њиме се ствара атмосфера веће одговорности, јер су обвезници упознати да могу бити подвргнути контроли чак и без специфичних пореских ризика. Комбинацијом системског и случајног избора обвезника за пореску контролу пореска администрација тежи да максимално повећа оперативност контроле и одговорност пореских обвезника.

Пореска контрола, неспорно, треба да се усмери ка ефикасним приступима како би се обезбедио виши ниво пореске дисциплине и смањило време и трошкови којима су порески обвезници и порески органи изложени током каснијих пореских ревизија (накнадних пореских контрола). То значи да је важно пронаћи прикладне начине за едукацију пореских обвезника и побољшање кооперативне пореске сагласности. Истраживања су показала да прецизније циљане (усмерене) пореске контроле, према пореским обвезницима који не поштују своје обавезе, могу довести до повећања директних прихода од пореских ревизија и бити корисне за будуће наплате пореза.⁶⁶

У пореској пракси, мишљења о ефектима пореских контрола су подељена. По једном мишљењу, контрола има позитивне ефекте због чињенице да изабрани порески обвезник, након што буде подвргнут контроли, постаје свестан чињенице да пореске власти прате његове активности и да би поновни покушај евазије пореза могао бити откривен. Наведено га подстиче на тачније пријављивање остварених прихода. Супротно томе, друго мишљење сугерише да контролисани порески обвезник, након контроле, може закључити да је мање вероватно да ће поново бити контролисан. Ова

⁶⁶ R. Oduro, J. Frimpong, E. E. Mensah, Does Tax Audit Enhance Tax Compliance? The Role of Tax Education and Fear-Appealing Messages, *European Journal of Business and Management Research*, Volume 9, Issue 3, 2024, p. 16.

претпоставка подстиче његово непоштовање пореских обавеза.⁶⁷ Неопходно је, међутим, истаћи да студије потврђују позитиван утицај пореских контрола на добровољно испуњавање пореских обавеза. Упркос томе, њихова ефикасност је не ретко недовољно цењена у истраживањима.⁶⁸

У суштини, ефикасан избор за пореску контролу обвезника са потенцијалом за неплаћање пореза може не само повећати тренутне пореске приходе, већ и побољшати укупну пореску дисциплину обвезника у наредним годинама. То, по природи ствари, смањује потребу за чешћим пореским ревизијама. Резултат адекватног избора обвезника за контролу свакако доприноси оптимизацији коришћења ресурса пореских органа и њиховом бољем одговору на ризике неплаћања пореза (пореске ризике).

4.3. Значај пореске контроле за унапређење пореске дисциплине

Као што је раније истакнуто, пореска контрола унапређује пореску дисциплину кроз превентивну, корективну и репресивну функцију. Тиме она открива и санкционише неправилности у поступању обвезника и одвраћа их од будућег кршења пореских прописа. Све наведене функције имају и едукативну димензију, било директно или индиректно, јер помажу пореским обвезницима да буду боље оспособљени за разумевање пореског система и својих пореских обавеза. На тај начин, пореска контрола доприноси већој добровољној пореској сагласности, јачању поверења у пореским односима, као и успешној имплементацији пореског система.

У практичном погледу, пореска контрола утиче на унапређење пореске дисциплине тако што омогућава проналажење и санкционисање пореских деликата (пореских прекршаја и пореских кривичних дела). Кроз редовне и изненадне провере обвезника, пореска контрола делује превентивно, одвраћајући обвезнике од покушаја избегавања плаћања пореза због страха од санкција. Самим тим свест о могућим пореским контролама подстиче обвезнике да благовремено и тачно измирују своје пореске обавезе. Током контрола, обвезници добијају смернице и појашњења о правилној примени пореских прописа, што користи њиховом бољем разумевању и правилном извршавању пореских обавеза у наредном периоду.

Не изненађује, међутим, околност да пореска контрола не утиче једнако на све пореске обвезнике. Њен ефекат често зависи од спремности пореских обвезника да

⁶⁷ Y. Niu, Tax audit impact on voluntary compliance, *Journal of Economic and Social Measurement*, Vol 36, No. 4, 2011, p. 237.

⁶⁸ *ibid.*

испуњавају своје пореске обавезе.⁶⁹ Са једне стране, порески обвезници, који су одговорни и редовно плаћају порезе, доживљавају постојање пореске контроле као својеврсну потврду свог исправног поступања и подстицај да наставе са уредним пословањем и испуњавањем пореских обавеза. Са друге стране, порески обвезници који су склони избегавању пореских обавеза могу пореску контролу доживети као претњу, тј. опомену. Дакле, индивидуални став и мотивација сваког обвезника детерминишу утицај који пореска контрола остварује.

У целини посматрано, неспорна је чињеница да пореска контрола има незамењив значај за унапређење пореске дисциплине. Поред њене учестале примене, неопходно је тражити и квалитетније начине вршења пореске контроле. Идентификовањем недостатака у поступцима пореске контроле, као и континуирана посвећеност њиховом отклањању, битно могу унапредити ефикасност свих њених етапа и допринети већем позитивном дејству на пореску дисциплину обвезника пореза.

На основу свега напред реченог о функцији пореске контроле и избору пореских обвезника за контролу, а имајући у виду и детаљну анализу проблематике управљања ризицима у испуњавању пореских обавеза, који се адекватно могу идентификовати и проценити у поступцима пореске контроле, можемо констатовати да је трећа хипотеза, постављена у уводу мастер рада, о њиховом позитивном синергијском утицају на унапређење пореске дисциплине обвезника, потврђена.

⁶⁹ М. Анђелковић, М. Димитријевић, *Пореско право Србије*, *op. cit.*, стр. 286.

III АКТИВНОСТИ И МЕРЕ УНАПРЕЂЕЊА ПОРЕСКЕ ДИСЦИПЛИНЕ У САВРЕМЕНИМ УСЛОВИМА

Као што је општепознато, систем опорезивања и његова квалитетна и благовремена реализација имају огроман значај за несметано функционисање јавног сектора, финансирање јавне потрошње, стабилност и развој друштва и економије. Унапређење пореске дисциплине обвезника захтева сложени приступ у поступању бројних субјеката, а велики напредак није лако постићи без дугорочних и вишедимензионалних реформи. Оне обично обухватају јачање структуре и управљања пореским органима, примену ефикасних метода наплате пореза, побољшање пореских функција, као и унапређење законодавног и правосудног система у земљи.⁷⁰ Због круцијалног значаја пореског система, потребно је континуирано утицати на пореске обвезнике, помоћу адекватних стратегија и разноврсних активности и мера, све са намером јачања њихове пореске дисциплине.

1. Стратегија утицаја на пореске обвезнике и њихову пореску дисциплину

Као што је раније и указано, ставови пореских обвезника према испуњавању њихових пореских обавеза варирају услед дејства различитих економских, психолошких и социолошких чинилаца. Поред њих, додатни фактори који утичу на перцепцију пореских обавеза од стране обвезника пореза, јесу промене у индустрији, услови пословања, као и технолошки развој. Наведено битно опредељује стратегије, које порески органи и други субјекти, креирају како би променили пореско понашање обвезника. Стратегија у бити треба да се фокусира на "лечење" узрока пореске недисциплине уместо на њене симптоме, а важно је осмислити и начине који ће позитивно утицати на друштвене ставове о опорезивању и смањити могућности за избегавање пореских обавеза.⁷¹

Модел пореске дисциплине, приказан у наставку текста, расветљава однос између чинилаца, ставова и стратегија утицаја на пореске обвезнике.

⁷⁰ М. Dimitrijević, *Aktuelna nastojanja u pravcu poboljšanja ispunjavanja poreskih obaveza*, *Pravni život*, br. 11, 2017, str. 5.

⁷¹ *ibid.*, str. 12.

Чиниоци који утичу на понашање пореског обвезника



Ставови обвезника према испуњавању пореских обавеза

Стратегија утицаја на испуњавање пореских обавеза



Стратегије за смањивање притиска

Слика бр. 1: Модел испуњавања пореских обавеза (пореске дисциплине)⁷²

⁷²Australian Government, Australian Taxation Office, *How we help and influence taxpayers - Compliance model*; преузето дана 10.10.2024. <https://www.ato.gov.au/about-ato/managing-the-tax-and-super-system/strategic-direction/how-we-help-and-influence-taxpayers/compliance-model>

Приказани модел испуњавања пореских обавеза, односно пореске дисциплине пружа квалитетан увид у разумевање разлога који су потпора (оправдање) за испуњавање или избегавање пореских обавеза, чиме се стварају претпоставке за развој стратегија које могу побољшати добровољну пореску сагласност и пореску дисциплину у друштву. Жељени резултат, којем треба стремити сагласно овом моделу, јесте да се савесним пореским обвезницима пружи подршка, било кроз информације, помоћ у припреми пореских пријава или поједностављене процедуре, како би се лакше повиновали порезима. Према непоштеним пореским обвезницима који, пак, намерно избегавају плаћање пореза примењују се строже мере, укључујући санкције и пореске контроле. Оваквим приступом утиче се на достизање високог нивоа пореске дисциплине, уз пружање подршке савесним обвезницима и дестимулисање непоштеног пореског поступања.

Осмишљавање ефективне стратегије у домену пореске дисциплине превасходно започиње идентификовањем ризичних тачака и детаљним разумевањем профила пореских обвезника, као и њихових различитих мотива за повиновање или избегавање пореских обавеза.⁷³ Ово укључује анализу понашања пореских обвезника и уочавање понављајућих облика ризичног пореског понашања, што омогућава бољу сегментацију пореских обвезника (груписање у одговарајуће групе) и циљано предузимање мера. Елиминисање финансијских користи, које су нечасни обвезници стекли избегавањем пореских обавеза, смањује подстицаје за будуће несавесно и незаконито понашање и додатно јача поверење у порески систем и културу опорезивања у једном друштву.

Пореска власт, међутим, треба поступити према непоштену пореском обвезнику сразмерно нивоу недисциплине коју је показао и то тако што прилагођава мере и санкције степену кршења пореских прописа. Тако, порески органи могу применити блаже санкционисање за мање прекршаје, док се за озбиљније, поновљене или намерне повреде пореских прописа уводе строже санкције.⁷⁴ Овакав приступ подстиче правичност и ефикасност у поступању са обвезницима, а такође доприноси и смањењу будућих појава пореске недисциплине. У целини посматрано, квалитетно дизајнирана стратегија утицаја на пореске обвезнике треба, истовремено, да подстиче добровољну пореску сагласност, сузбија непоштена пореска понашања и адекватно комбинује превентивне и репресивне активности и мере унапређења пореске

⁷³ М. Анђелковић, Д. Јовашевић, *Избегавање плаћања пореза: фискални и кривично-правни аспект*, стр. 125.

⁷⁴ *ibid.*, стр. 122-125.

дисциплине. Тиме се, заправо, потврђује четврта хипотеза постављена у уводу мастер рада, јер само таква стратегија може значајно унапредити пореску дисциплину.

2. Превентивне активности и мере унапређења пореске дисциплине

У области побољшања испуњавања пореских обавеза, постоје различите активности и мере које државни органи и други субјекти у друштву примењују да би подстицали пореске обвезнике на уредно испуњавање пореских обавеза. Поменуте активности и мере се могу поделити у две групе: *превентивне* и *репресивне* активности и мере.⁷⁵ У савременим пореским системима, примена превентивних активности и мера се сматра повољнијим модалитетом подстицања и одржавања пореске дисциплине. Узимајући у обзир околност да се већи број пореских обвезника понаша лојално према пореској власти и редовно испуњава пореске обавезе, циљ превентивних активности и мера је стварање окружења у коме савесно пореско поступање представља широко прихваћену норму понашања у друштву, док пореске преваре и неправилности у пореском поступању постају реткост. Главни задатак превентивних активности и мера јесте да пореске обвезнике благовремено подстичу да испуњавају своје пореске обавезе, да се придржавају пореских прописа и развијају општу свест о неопходности плаћања пореза у друштву. У тексту који следи разматрани су и анализирани поједини појавни облици превентивних активности и мера.

2.1. Минимизирање прилика за пореску недисциплину

Минимизирање прилика за пореску нелојалност подразумева усвајање мера и стратегија које смањују шансе за избегавање плаћања пореза и подстичу обвезнике на поштовање пореских обавеза. Овај процес обухвата више значајних аспеката који су од суштинске важности за његову успешну примену:⁷⁶

- *јасно дефинисани порески прописи* – дизајн пореског система мора смањити несигурност и сложеност, омогућавајући обвезницима да јасно знају своје обавезе;
- *наплата на извору прихода* – увођење пореза по одбитку где год је то могуће смањује ризик од неплаћања пореза;

⁷⁵ М. Димитријевић, *Испуњавање пореских обавеза*, *op. cit.*, стр. 109.

⁷⁶ М. Dimitrijević, *Mehanizmi podsticanja poreske discipline obveznika*, *Pravni život*, br. 11, 2015, str. 26.

- *авансно плаћање пореза* – плаћање унапред смањује конфузију код обвезника и олакшава испуњавање обавеза;
- *ограничен број изузећа* – минимизирање ослобођења од пореза доприноси транспарентности и једноставности система;
- *једноставна пореска структура* – структура са минималним дискреционим овлашћењима пореских органа смањује прилике за злоупотребе;
- *фокус на „ризичне“ порезе* – пажњу треба посветити порезима који су најподложнији избегавању;
- *континуирано праћење обвезника* – праћење пословних активности обвезника путем пореског идентификационог броја (ПИБ-а) омогућава бољу контролу обвезника и превентивно деловање.

Кроз комбинацију напред наведених активности и мера, могућности за пореску нелојалност се значајно смањују. Међутим, потребно је истаћи, да увек постоји простор за даље унапређење пореске дисциплине кроз сталну ревизију прописа, прилагођавање поступања пореских органа новим околностима и увођење савремених техника и модалитета надзора, што може додатно ојачати интегритет пореског система и смањити ризике од потенцијалних злоупотреба.

2.2. Новине у односима пореских органа и пореских обвезника

Порески систем није статичног карактера већ се развија у складу са економским, друштвеним и политичким променама. Потребна за развојем нових техника, које олакшавају рад пореских органа, као и испуњавање пореских обавеза од стране пореских обвезника, је стална. Пример такве нове технике је тзв. *самоопорезивање*. Оно се односи на обавезу или могућност пореских обвезника (физичких и правних лица) да самостално обрачунавају своје порезе, уместо да порезе пореске власти утврђују.⁷⁷ Техника самоопорезивања пружа пореским обвезницима већи увид у њихове пореске обавезе, омогућава им да самостално прате властите финансије и да предвиђају пореске обавезе у складу са сопственим пословним статусом. Самоопорезивање убрзава процесе плаћања пореских обавеза, јер обвезници не морају чекати одлуке (решења) пореских власти о њиховим пореским обавезама.

⁷⁷ М. Анђелковић, М. Димитријевић, *Пореско право Србије*, *op. cit.*, стр. 256.

Улога пореских органа при самоопорезивању постаје превасходно контролне природе.⁷⁸

У случајевима када порески обвезник не поседује довољно знања или ресурса за правилно обрачунавање пореза, јавља се могућност за појаву грешака у обрачуну, чиме се отвара простор за пореско санкционисање обвезника или за плаћање додатних трошкова за исправке. Порески обвезник, такође, може покушати да избегне плаћање пореза кроз неправилно самоопорезивање или непријављивање прихода. У овом смислу, истраживања су показала да самозапослена лица имају више прилика за избегавање пореза него код послодавца запослени порески обвезници.⁷⁹ Овакве радње се сматрају покушајем незаконите пореске евазије, што је основ за примену репресивних активности и мера, те се значајно строже кажњава од неблаговременог плаћања пореза.⁸⁰

Најзначајнији ефекат самоопорезивања јесте да порески обвезници имају осећај контроле над својим порезима, чиме се смањује тензија између њих и пореских власти. Овакво учествовање обвезника у пореским процедурама подстиче већу транспарентност и боље разумевање законских обавеза, што доприноси вишем степену добровољног повиновања порезима.

Свакако, самоопорезивање као самостална новина није искључиво заслужна за помак у развоју односа пореских обвезника и пореских органа. Управљање квалитетом у пореским односима захтева оријентацију пореских органа према пореским обвезницима као „клијентима“ и пружање услуга које одговарају њиховим потребама и очекивањима. Овакав приступ, који укључује и тзв. *Управљање односима са „клијентима“* (*Customer Relationship Management – CRM*), подстиче изградњу поверења кроз превенцију проблема, подршку и ажурно решавање приговора.⁸¹ Порески органи у овом контексту развијају *пореске услуге* које пружају обвезницима и тако подстичу сарадњу у поступку испуњавања њихових пореских обавеза. Примена клијентског приступа у пореској администрацији подразумева фокус на потребе пореских обвезника. Пореске власти данас нуде широк спектар услуга које су прилагођене потребама различитих типова пореских обвезника. Оне укључују не само традиционалне методе комуникације, већ и примену савремених електронских платформи. Класичне пореске услуге попут директних контаката и одржавања

⁷⁸ М. Димитријевић, *Испуњавање пореских обавеза*, *op. cit.*, стр. 114.

⁷⁹ N. Bărbuță-Mișu, *A Review of Factors for Tax Compliance*, *op. cit.*, p. 70.

⁸⁰ М. Анђелковић, *Јавне финансије и финансијско право*, *op. cit.*, стр. 138.

⁸¹ М. Димитријевић, *Иновирање процеса управљања пореском сагласношћу*, стр. 191.

семинара о пореским темама остају важне за пореске обвезнике, али електронске пореске услуге постају све значајније у савременим условима. Омогућавање приступачних и благовремених пореских услуга, развој информативних програма, поједностављење поступака, мерење задовољства пореских обвезника пореским услугама, као и побољшање амбијента у контакт просторијама пореских органа су неке од метода које користе побољшању дијалога између субјеката порескоправног односа.⁸²

Додуше, овакав развој односа између пореских обвезника и пореских органа не мења карактер пореза (они су принудна давања држави), као ни најосновнији циљ пореза а то је обезбеђивање средстава за финансирање јавних потреба и функционисање државе. Иако клијентски приступ у пореском административном раду настоји да олакша испуњавање пореских обавеза и повећа пореску сагласност обвезника, фундаментални задатак пореске администрације остаје непромењен и огледа се у остваривању ефикасне наплате пореза и спречавању пореске евазије.

2.3. Развијање свести пореских обвезника о значају пореске дисциплине

Социолошки и психолошки чиниоци, као што је у раду већ и наглашено, вишеструко утичу на понашање пореских обвезника. Понашање недисциплинованих пореских обвезника често остварује ефекат и на лојалне пореске обвезнике. Њихова недоследност у испуњавању пореских обавеза, поготово уколико није адекватно санкционисана, подстиче друге обвезнике на слично поступање и умањује, збирно посматрано, ниво прихватања и поштовања пореских норми у друштву. *Пореска пропаганда*, која обухвата комуникационе активности пореских власти или органа, доприноси едукацији и информисању пореских обвезника о њиховим пореским обавезама, правима и одговорностима. Пореска пропаганда се такође користи и као средство утицаја на смањење пореских прекршаја и пореских кривичних дела (пореских деликата), тако што промовише важност поштовања пореских закона и пријављивања свих остварених прихода. Кроз едукацију, кампање и информативне материјале, пореска пропаганда подстиче добровољно повиновање порезима и смањује степен пореске недисциплине.⁸³

Истраживања показују да већина пореских обвезника разуме своју основну улогу у финансирању државе, али често нема довољно знања о самом функционисању

⁸² М. Dimitrijević, Tax compliance as an imperative in the contemporary state, *Teme*, година XL, br. 2, 2016, str. 685-686.

⁸³ М. Анђелковић, *Пореско право: теоријски аспекти и пореске реформе*, *op. cit.*, стр. 193.

пореског система. Многи грађани нису довољно информисани о томе како се прикупљају и троше порески приходи. Ова сазнања нису увек лако доступна или јасно објашњена популацији пореских обвезника. То доводи до неутралног става обвезника према пореској дисциплини, односно недовољно јасног одговора на питање да ли пореске обавезе треба испуњавати или не. Поседовање знања пореских обвезника, стеченог на вишим нивоима школовања, важно је за подстицање бољег схватања пореза и остваривање пореске дисциплине.⁸⁴ Државне институције би, свакако, требало да раде на томе да пруже јасније информације како се прикупљају и троше убрани порески приходи, а образовне институције треба да уведе програме пореског образовања, који су у функцији помагања обвезницима да боље разумеју систем опорезивања и његове импликације. Кроз студијске програме, едукативне курсеве, радионице и друге образовне активности, будући порески обвезници могу бити потпуније опремљени знањем и алатима који ће их мотивисати да активније учествују у поступцима имплементације пореза.

Нажалост, схватање не малог дела пореских обвезника јесте да су порези само начин на који власт показује своју моћ, а не увек поуздани инструменти пореске политике за унапређење друштва. Без обзира на наведено, задатак пореских органа, као и свих друштвено-одговорних субјеката, је да овакво мишљење делегирају као архаично и помоћу утицаја на јавно мњење промовишу здравији поглед на феномен опорезивања.

2.4. Промовисање, поштовање и заштита права пореских обвезника

Обавеза пореских обвезника да се повинују пореским (дажбинским) законима своју основу има у члану 91. Устава Републике Србије, који гласи: „*Обавеза плаћања пореза и других дажбина је општа и заснива се на економској моћи обвезника.*“⁸⁵ Устав Републике Србије, као највиши правни акт државе, поставља темељне принципе опорезивања и утврђује опште правило да сви грађани имају обавезу да учествују у финансирању јавних потреба у складу са својим економским могућностима. Поред Устава, порески закони играју кључну улогу у одређивању и обликовању пореске дисциплине. Када су порески закони јасни и прегледни, очекује се у већој мери да ће порески обвезници поштовати пореске обавезе. Нејасни или компликовани порески

⁸⁴ R. Hastuti, Tax awareness and tax education: A perception of potential taxpayers, *International Journal of Business, Economics and Law*, Volume 5, Issue 1, 2014, p. 89.

⁸⁵ Чл. 91. Устава Републике Србије, *Сл. гласник РС*, бр. 98/2006 и 115/2021.

закони стварају основ да се порески обвезници доведу до недоумица што погодује појави непоштовања пореских норми. Као вид превентивне активности за смањење отпора обвезника према испуњавању пореских обавеза, потребно је да законодавац тежи да закони буду разумљиви, односно да сваки порески обвезник, без обзира на његову способност тумачења норми, може што потпуније да сазна своја права, као и обавезе које треба да испуни.

Закони који уређују права и обавезе унутар правног положаја пореских обвезника најчешће само таксативно набрајају пореска права и обавезе. Узимајући ово у обзир, како би се пореским обвезницима боље појаснила њихова права и обавезе, у неким државама постоје посебни (административни) документи намењени овој проблематици. У питању су *Повеље пореских обвезника*. Циљ постојања ових повеља јесте да се пореским обвезницима да адекватнији преглед и увид у њихова права и обавезе, као и појашњење стандарда рада пореских органа. У Републици Србији, овај документ сачињен је од стране Министарства финансија а његовом садржином се права и обавезе пореских обвезника разрађују на конкретнији и разумљивији начин.⁸⁶ Ова повеља представља корак напред у процедури побољшања квалитета функционисања пореске администрације у Републици Србији - Пореске управе. Поред тога, Повеља служи и као својеврсни „водич“ пореском обвезнику у току трајања пореског поступка.

Права и обавезе пореских обвезника јасно су дефинисана наведеном Повељом. Права, која сагласно овом документу, Пореска управа гарантује пореским обвезницима су:⁸⁷ 1) право на поступање пореских службеника са поштовањем и уважавањем; 2) право на професионалне услуге и помоћ од стране Пореске управе; 3) право на заступање властитих интереса у пореском поступку, непосредно, путем пуномоћника или законског заступника; 4) право на приватност; 5) право на тајност информација које поседује Пореска управа; 6) право на располагање подацима које поседује Пореска управа о пореском обвезнику; 7) право на образложење одлука које доноси Пореска управа у пореском поступку; 8) право на контролу и на присуствовање истој; 9) право на коришћење пореских повластица; 10) право на повраћај више или погрешно наплаћеног пореза, на пореску рефакцију, рефундацију, порески кредит, прекњижавање више или погрешно уплаћеног пореза; 11) право на

⁸⁶ Министарство финансија и привреде Републике Србије, Пореска управа, *Повеља пореских обвезника – Права и обавезе*, Београд, 2013.

⁸⁷ *ibid.*, стр. 3-6.

жалбу и судску заштиту. Наведена права своју генезу изводе из следећих општеприхваћених права пореских обвезника: *право на информисање, помоћ и истицање аргумената; право на жалбу; право на доследну примену законски одредби; правно на сигурност (извесност); право на приватност; право на поверљивост и тајност; право на опорезивање према економској снази; право на објективан и непристрасан третман.*⁸⁸

Повеља, такође, набраја следеће обавезе које порески обвезници морају да поштују у односима са Пореском управом:⁸⁹ 1) обавеза предаје пореске пријаве и других потребних докумената у прописаном року; 2) обавеза пореског обвезника да буде искрен у пореском поступку; 3) обавеза пореског обвезника да посвети дужну пажњу при припреми пореских пријава и других докумената и одржавању евиденције; 4) обавеза да води пословне књиге и евиденције ради опорезивања; 5) обавеза да плати порез у прописаном року; 6) обавеза пореског обвезника да сарађује са Пореском управом у пореском поступку; 7) обавеза да на позив Пореске управе учествује у поступку канцеларијске контроле; 8) обавеза пореског обвезника да учествује у поступку теренске контроле. Набројане обавезе су у већини преузете из ЗПППА, али у односу на овај закон, оне су у Повељи презентоване у намери да се манифестује успостављање тзв. услужног односа између Пореске управе и пореских обвезника.

Приметно, у Повељи пореских обвезника првенство је дато правима пореских обвезника, која су набројана и образложена пре обавеза, иако фактички, у пракси обавезе пореских обвезника заузимају централно место у порескоправном односу. Наиме, стављање права пореских обвезника у први план извршено је у циљу стварања климе поверења и добре воље између пореских обвезника и пореских органа током пореског поступка.⁹⁰ Треба нагласити и да уводни сегмент Повеље демонстрира отвореност органа Пореске управе да пружи помоћ пореским обвезницима и отклоне нејасноће које они могу имати приликом испуњавања обавеза наведених у Повељи.

Само регулисање права пореских обвезника има ограничен значај уколико не постоје делотворни механизми којима би они могли да заштите та права. Одсуство таквих механизма доводи до ситуације у којој права пореских обвезника остају само формална („слово на папиру“), без могућности примене у пракси. Ради избегавања

⁸⁸ М. Димитријевић, *Правни положај пореских обвезника*, стр. 46-70.

⁸⁹ Министарство финансија и привреде Републике Србије, Пореска управа, *Повеља пореских обвезника – Права и обавезе*, стр. 7-9.

⁹⁰ М. Димитријевић, *Правни положај пореских обвезника*, *op. cit.*, стр. 42.

овакве реалности, пореским обвезницима стоје на располагању одређени *правни и ванправни механизми*.

Први облик правне заштите права пореских обвезника јесте *управна заштита*, која подразумева заштиту у оквиру самих пореских органа. Овај механизам омогућава обвезницима да у пореском (управном) поступку изјављују жалбе или подносе захтеве за преиспитивање пореских решења и других аката пореске администрације. Циљ управне заштите је остваривање непосредне корекције неправилности у раду пореских органа без потребе за покретањем судских поступака, чиме се доприноси бржој и економичнијој заштити права обвезника. *Управносудска заштита*, пак, укључује покретање пореског управног спора у случајевима када обвезник није задовољан решењем донетим у пореском управном поступку. Обвезник има право да поднесе тужбу управном суду ради преиспитивања законитости коначних управних аката пореских органа. У том случају, Управни суд врши контролу поступања пореске администрације и, уколико утврди незаконитости, може поништити спорни акт или наложити доношење новог решења, обезбеђујући тако правну заштиту пореских обвезника.⁹¹ Коначно, *уставно-судска* заштита остварује се путем уставне жалбе коју порески обвезник подноси Уставном суду, уколико сматра да су му управним или судским поступцима повређена основна уставна права и слободе. Уставни суд има овлашћења да испита да ли је дошло до повреде уставом зајамчених права током поступка и, у случају утврђене повреде, поништава спорни акт или наложе поступак који ће осигурати заштиту права пореског обвезника. Наведена врста заштите се примењује само када су се сви остали механизми показали као неделотворни.⁹²

Уз правне механизме заштите права пореских обвезника, као комплементаран механизам, јављају се и *ванправни механизми заштите*. Ови механизми доприносе заштити права обвезника и пружају алтернативне путеве за решавање неспоразума и спорења у пореској области. Ради се, наиме, о постојању институције омбудсмана и пореског адвоката, јавном мњењу и удружењима пореских обвезника.

Омбудсман је независна институција која има задатак да штити права грађана од произвољних или неправедних поступања јавних власти. У контексту пореских обвезника, омбудсманов задатак је да испитује примедбе на поступање пореских органа. *Институт пореског адвоката (taxpayers advocate)* води порекло из Сједињених

⁹¹ М. Димитријевић, Достигнућа и потенцијалне промене у механизмима заштите права обвезника пореза, у: Димитријевић П. (ур.), *Тематски зборник радова Правног факултета у Нишу „Заштита људских и мањинских права у европском правном простору“*, Књига трећа, Ниш, 2013, стр. 291-295.

⁹² *ibid.*, стр. 299-300.

Америчких Држава. Порески адвокати су заступници који помажу појединцима у спорењима са пореским органима. Многи спорни случајеви се решавају на административном нивоу, док нерешени често заврше на суду. Улога пореских адвоката је посебно значајна за породице са нижим приходима, јер пореске пријаве представљају начин не само пријављивања прихода већ и приступања социјалним бенефицијама.⁹³ Узимајући у обзир да омбудсман и порески адвокати обављају делатности сличне природе, може се рећи да њихово деловање представља „две стране истог новчића“. На крају, утицај *јавног мњења* игра битну улогу у обликовању политике и праксе у области опорезивања. Позитивно или негативно мишљење јавности о раду пореских органа ствара подстицаје за реформе и побољшања у пореском систему. У вези са тим, удружења пореских обвезника служе као „глас“ обвезника у комуникацији са пореском администрацијом. Она представљају интересе својих чланова, чиме доприносе обликовању политика које се тичу опорезивања. Удружења често покрећу иницијативе за побољшања у пореском систему, предлажући промене које би могле унапредити ефикасност и правичност опорезивања. Ове иницијативе укључују предлоге за смањење пореза, поједностављење процедура или увођење нових технологија за утврђивање и прикупљање пореза.⁹⁴

2.5. Остали облици превентивних активности и мера

Поред напред наведених превентивних активности и мера, савремене државе могу користити још неке начине за побољшање пореске дисциплине, на националном или мултинационалном нивоу.

Пре свега, *квалитет рада пореских службеника* и коректан однос према обвезницима директно утичу на степен добровољне пореске сагласности. Порески службеници, као представници пореске власти, добијају непосредне информације о прихватању пореских обавеза од стране обвезника. Главна начела за квалитетан рад укључују професионалност, интегритет, материјалну незаинтересованост (одсуство корупције), обавезу чувања пореске тајне, и поступање у доброј вери (*bona fides*).⁹⁵ Поштовањем ових начела, порески службеници доприносе већем пореском поверењу и подстицању добровољног поштовања пореских обавеза.

⁹³ М. L. Drumb, Tax Attorneys as Defenders of Taxpayer Rights, *Temple Law Review*, Vol. 91, 2019, p. 813.

⁹⁴ М. Димитријевић, *Правни положај пореских обвезника*, *op. cit.*, стр. 111-112.

⁹⁵ М. Димитријевић, Пореско управно поступање и пореска сагласност обвезника, у: Лазих М. (ур.), *Тематски зборник радова Правног факултета у Нишу „Усклађивање права Србије са правом ЕУ“*, Ниш, 2014, стр. 304-305.

Ради постизања оптималног функционисања пореског система неопходно је установити *међународну размену пореских информација*. Циљ ове размене је да се спречи избегавање пореза и да се осигура да сви обвезници плаћају своје, законом прописане порезе. Ова активност је посебно важна у глобализованом свету, где финансијски токови прелазе националне границе, а пореске власти често имају ограничене могућности за надзор над међународним економским токовима. ОЕЦД истиче сарадњу између пореских администрација различитих држава као кључну у борби против међународне пореске евазије, са посебним акцентом на размену пореских информација. Ова размена укључује и превазилажење препрека попут банкарске тајне и недостатка домаћег интереса. Г20 земље су 2013. године постигле договор о удруженом деловању против избегавања пореза мултинационалних компанија, промовишући мултилатералну аутоматску размену финансијских информација као нови „глобални стандард” у међународној пореској сарадњи.⁹⁶ Треба, међутим, имати у виду да међународна размена података у пореске сврхе може представљати претњу за приватност појединаца, јер подразумева пренос осетљивих финансијских информација између више јурисдикција. Ризици који се појављују у овом домену тичу се недовољне заштите података у неким земљама, као и могућности неовлашћеног приступа и злоупотребе података од стране неовлашћених лица. Такође, постоји опасност да се обим прикупљених података прошири, што узрокује прекорачење почетне сврхе и води ка нарушавању приватности појединаца на глобалном нивоу. С тим на уму, неспорно је важно да порески органи уложе највећи труд ради очувања приватности података пореских обвезника, сагласно начелу чувања пореске тајне. Потребно је и поменути постојање држава које често имају ограничене капацитете за управљање и прикупљање пореза. Структурни проблеми, као што су корупција и нестабилност, отежавају им да ефикасно функционишу. Уместо да се одвоје од развојне сарадње, значајно је усмерити ресурсе на јачање њихових пореских система. У оваквим случајевима, битно је осигурати да постоји политичка воља за реформом. У противном, сарадња може изгубити легитимитет и постати беспредметна.⁹⁷

Комплексност модерних пореских система створила је и потребу за услугом *пореског саветовања*. Порески саветници јесу стручњаци у области пореског права и пореске политике који пружају савете и помоћ пореским обвезницима, како физичким

⁹⁶ М. Димитријевић, *Испуњавање пореских обавеза*, *op. cit.*, стр. 138.

⁹⁷ С. Von Haldenwang, I. Maksym, *Assessing the tax performance of developing countries*, *Discussion Paper*, No 20, 2010, Bonn, 2010, p. 34.

тако и правним лицима. Они су обучени да прате измене у законодавству и да примењују пореске прописе на најбољи начин за пореске обвезнике, као своје клијенте. Порески саветници помажу у припреми пореских пријава, осмишљавању пореских стратегија за минимизирање пореских обавеза, саветују обвезнике о пореским ризицима и помажу им приликом комуникације са пореским органима. Такође, поред практичних разлога, ангажовање пореских саветника представља и одраз личног става обвезника према пореским органима. Неповећење у институције неретко доводи до тога да обвезници траже стручну помоћ како би се осигурали да испуњавају своје обавезе на исправан начин.⁹⁸ У Републици Србији, професија пореских саветника није регулисана посебним законом, иако основ за то постоји у члану 17. ЗППА.⁹⁹ Сматрамо да би доношење Закона о пореском саветовању било веома корисно за пореске обвезнике. Они би тиме имали приступ још једном механизму за заштиту својих права која су детаљно прописана законом.

Пореска амнестија је законска мера којом држава омогућава пореским обвезницима да пријаве непријављене приходе или имовину, уз умањење или потпуно укидање казни и затезних камата за претходне пореске преступе. Ова мера има за циљ да стимулише даље добровољно извршавање пореских обавеза и повећање јавних прихода државе без ригорозних казних мера. Амнестија подстиче пореску дисциплину у дужем року, а истовремено побољшава однос између пореских органа и пореских обвезника. Међутим, претерана пореска амнестија има потенцијал да негативно утиче на пореску дисциплину због чињенице да обвезници могу развити очекивање да ће им и будуће непоштовање пореских обавеза бити опроштено. То може ослабити мотивацију обвезника за редовно плаћање пореза и подстаћи пореску евазију због чињенице да порески обвезници у избегавању пореза виде мањи ризик. Честе амнестије такође умањују повећење у порески систем, јер дисциплиновани обвезници осећају да држава оваквим радњама награђује пореску недисциплину уместо пореско поштење.¹⁰⁰

⁹⁸ М. Димитријевић, Важност пореског саветовања у лавиринту пореске регулативе, у: Димитријевић П. (ур.), *Тематски зборник радова Правног факултета у Нишу „Заштита људских и мањинских права у европском правном простору“*, Књига прва, Ниш, 2011, стр. 353.

⁹⁹ М. Димитријевић, *Правни положај пореских обвезника*, стр. 192-194.

¹⁰⁰ М. Димитријевић, *Испуњавање пореских обавеза*, *op. cit.*, стр. 144-145.

3. Репресивне активности и мере унапређења пореске дисциплине

Репресивне активности и мере према пореским обвезницима су поступања која порески органи предузимају како би кориговали њихове радње којима се крше порески прописи. Оне делују као одвраћајући фактор од пореске недисциплине, подстичући обвезнике да редовно и тачно измирују пореске обавезе и тиме осигурају да држава има довољно прихода за финансирање јавних добара и услуга. Резултат који репресивне активности и мере треба да остваре јесте позитиван утицај на општу свест пореских обвезника према испуњавању пореских обавеза. Непожељно је да се, са аспекта заштите фискалног интереса државе, нелојални порески обвезници сматрају „сналажљивим“ у друштву, а њихово непоштено пореско поступање буде „награђено“ симпатијама и одобравањем осталих пореских обвезника.¹⁰¹ Дакле, репресивне активности и мере су делотворне само ако доприносе повећању поштовања пореских обавеза и одвраћају друге обвезнике од вршења пореских деликата.

3.1. Санкционисање пореске недисциплине

Санкције у случају пореских деликата представљају репресивне мере које државни органи примењују када се порески обвезник не придржава законских норми у вези са пореским обавезама. Репрезентативан пример за пореска кривична дела и пореске прекршаје даје нам и законодавство Републике Србије, где су поменути деликти таксативно наведени у ЗПППА¹⁰². Санкције за њихово извршење имају за циљ да одврате обвезнике од неправилног поступања, остваре ефекат застрашивања и утичу на поштовање пореских закона.

Порески прекршаји су неправилности у понашању пореских обвезника које се не сматрају кривичним делима, али ипак представљају кршење пореских закона и прописа. Као неке од главних облика пореских прекршаја можемо навести неподношење пореских пријава, нетачно или непотпуно подношење пореских пријава, кашњења у плаћању пореза, вођење нетачне или некомплетне пословне евиденције и др.

У домену *пореских кривичних дела*, треба посебно поменути кривично дело пореске утаје које је регулисано у Кривичном законiku, конкретно у члану 225. овог

¹⁰¹ *ibid.*, стр. 147.

¹⁰² Чл. 173а-182. ЗПППА.

закона.¹⁰³ Поменути члан дефинише пореску утају као дело које укључује намерно избегавање плаћања пореза кроз лажно приказивање или прикривање чињеница релевантних за утврђивање пореске обавезе. Закон предвиђа казне за оваква дела, попут новчаних и затворских казни, зависно од тежине дела и износа утајеног пореза. Такође, у члану 226. Кривичног законика прописано је и кривично дело неуплаћивање пореза по одбитку.¹⁰⁴ Наведено кривично дело подразумева ситуацију у којој послодавац или исплатилац прихода не уплати порез који је задржан од исплате запосленима или другим примаоцима прихода. Неисплаћен порез се обично задржава директно из плата, односно зарада или других исплата, и треба да буде уплаћен држави. Као и за кривично дело пореске утаје, казне зависе од тежине дела и износа неуплаћеног пореза.

Потребно је, међутим, напоменути да порески обвезници понекад предузимају активности како би избегли плаћање већег пореза, при чему не крше закон. То укључује промену пребивалишта или места пословања, вертикалну концентрацију у економији, смањење трошкова, избегавање куповине производа са високим порезом или коришћење такозваних "правних црних рупа."¹⁰⁵ Оваква пракса ствара прилике обвезницима да минимизирају пореске обавезе легално, али уједно представља и значајан изазов за рад пореске администрације.

У принципу, порески обвезници који крше пореску регулативу могу бити кажњени финансијским, односно *новчаним казнама*, које се јављају у облику процента од неплаћених пореских дугова или у облику фиксних износа. Поред финансијских санкција, закони предвиђа и друге видове казни међу којима се налазе и *затворске казне*. Казне затвора су обично предвиђене за најозбиљније пореске деликвенте или за особе које су више пута прекршиле пореске законе (тзв. повратници у вршењу пореских кривичних дела). Оне се изричу за пореска кривична дела већег степена друштвене опасности.

Једна од најзаступљенијих мера која се у контексту пореских деликата примењује јесте *забрана обављања делатности*. Она се примењује у случајевима када је порески обвезник кажњен за озбиљније пореске прекршаје. Основни циљ наведене мере је да спречи пореског обвезника да настави са делатношћу која је довела до пореског прекршаја. Пореска администрација или суд изриче привремену или трајну

¹⁰³ Чл. 225. Кривичног законика, *Сл. гласник РС*, 85/2005, 88/2005 (исправка), 107/2005 (исправка), 72/2009, 111/2009, 121/2012, 104/2013, 108/2014, 94/2016, 35/2019, 94/2024.

¹⁰⁴ Чл. 226. Кривичног законика.

¹⁰⁵ А. Gajic, М. Stevanovic, М. Gajic, Gray economy and tax evasion in Serbia, *Technics Technologies Education Management*, Volume 8, Number 4, 2013, p. 1723.

забрану обављања делатности у случају пореских прекршаја, при чему ће пореском обвезнику бити забрањено учешће у одређеним пословним активностима.¹⁰⁶

Потребно је истаћи да различити механизми прикупљања пореза доводе до значајних разлика у нивоу пореске евазије између запослених и самосталних радника. Како самостални радници имају контролу над својим приходима и прилику да не пријаве све своје приходе, постоји већи ризик од пореске евазије. Наиме, веће су могућности да они пријаве само део својих прихода или да их не пријаве уопште.¹⁰⁷

У случају да пореске казне не одражавају праве принципе и вредности које би требало да „воде“ обвезнике у испуњавању њихових обавеза, онда те казне неће бити ефикасне у подстицању жељеног пореског понашања. Ако казне „подразумевају“ да је плаћање пореза првенствено обавеза коју обвезници избегавају, онда ће обвезници реаговати само на страх од казне, а не и због осећаја друштвене одговорности или правичности. Чак и ако су казне дизајниране да буду ефикасне у смислу наплате пореза, оне неће променити основно понашање обвезника ако је интерпретација о томе шта значи бити добар порески обвезник погрешна. Само када се концепција о томе шта значи бити добар порески обвезник јасно дефинише, казне могу постати инструмент који заиста подстиче добровољно испуњавање пореских обавеза.¹⁰⁸

У суштини, потреба за санкционисањем пореских деликата се не треба доводити у питање. Без јасног и доследног спровођења санкција, порески систем губи кредибилитет, а обвезници су склонији занемаривању обавеза. Санкције играју улогу обесхрабривања појединаца и предузећа у погледу непоштовања пореских прописа, доприносе поштенom пореском окружењу и обезбеђују стабилност прихода неопходних за финансирање јавне потрошње.

3.2. Алтернативе пореским санкцијама

Одговор на пореску недисциплину не треба тражити искључиво у санкционисању пореских обвезника. Ослањање на пореске казне, као гаранта за спровођење пореских закона, није ефикасно ако се не допуњује и другим мерама. Такође, само поштравање казни не доноси значајне резултате. Уместо тога, неопходно је применити свеобухватну стратегију за прављење адекватног баланса између примене

¹⁰⁶ Чл. 132. ст. 2-3. ЗПППА.

¹⁰⁷ S. Randelović, Tax Design-Tax Evasion Relationship in Serbia: New Empirical Approach to Standard Theoretical Model, *Industrija*, Vol. 43, No. 1, 2015, p. 79.

¹⁰⁸ M. Doran, Tax Penalties and Tax Compliance, *Harvard Journal on Legislation*, Vol. 46, 2009, p. 122-123.

казнених и других превентивних и подстицајних мера.¹⁰⁹ Оваква стратегија, која укључује подршку и мање деструктивне интервенције, ствара потенцијал за знатно повећање пореске дисциплине и унапређење односа пореских обвезника према њиховим обавезама.

У одређеним ситуацијама, када се утврди непоштовање пореских обавеза, сматра се да би *давање упозорења* требало разматрати као прву могућност пре него што се донесе одлука за санкционисање. Упозорења могу мотивисати пореске обвезнике да исправе своје неправилне поступке без да се одмах укључе репресивне мере. Таквим приступом, порески органи промовишу боље понашање и сарадњу, чиме се смањује потреба за строгим казнама.¹¹⁰

Изградња поверења кроз професионалан приступ пореских органа, ефикасну комуникацију, обуке и техничку подршку омогућава пореским обвезницима боље разумевање и лакше испуњавање пореских обавеза. У савременом добу дигитализације пореског система, пореским обвезницима је више него икад потребна подршка пореских органа. Пореске власти треба да створе заједничке дигиталне платформе које пружају прилику за развој нових апликација од стране пореских обвезника и других заинтересованих субјеката. Резултати таквих стратегија дигитализације пореских услуга су већа транспарентност, квалитетна комуникација и појашњење процеса чиме се обвезницима олакшава поштовање прописа и активно учешће у пореском систему. Уз додатну техничку помоћ и обуке, порески органи могу значајно унапредити повиновање обвезника пореској регулативи и тиме створити прилагођенији и поузданији систем администрирања порезима, који успешно одговара на изазове дигитализације.¹¹¹

Објављивање пореских информација јавља се као још једна алтернатива редовним пореским санкцијама. Јавна објава пореских података значи да ће на њих бити усмерено много „очију“, што посредно доводи до тога да порески органи добијају информације о неправилностима. Поред тога, порески обвезници могу бити мотивисани да пружају тачне информације пореској власти како би избегли срамоту пред другим обвезницима пореза. Социјални притисак и страх од лошег угледа у

¹⁰⁹ A. Swistak, Tax penalties in SME tax compliance, *Financial Theory and Practice*, Vol. 40, No. 1, 2016, p. 142-143.

¹¹⁰ *ibid.*, p. 143.

¹¹¹ М. Димитријевић, Манифестације дигиталне модернизације опорезивања, стр. 291.

друштвеној заједници мотивишу пореске обвезнике да поштују своје пореске обавезе и избегну изигравање пореских прописа.¹¹²

Као интересантан приступ подстицању пореске дисциплине треба поменути награђивање за поштовање пореских обавеза.¹¹³ Поменута активност има за циљ да смањи избегавање пореза тако што пореске обвезнике подстиче наградама на добровољно и уредно испуњавање пореских обавеза. Намера је да се, упоредо са казнама, примене и подстицаји који би пореске обвезнике мотивисали да буду дисциплинованији, што би дугорочно могло да смањи губитке пореских прихода.

Сумарно посматрано, све разматрано и анализирано у претходним пасусима текста, а тиче се примене превентивних и репресивних активности и мера унапређења пореске дисциплине, као и перманентних иновација истих, потврђује хипотезу остваривања њиховог позитивног утицаја на повиновање обвезника порезима (пета хипотеза постављена у уводу мастер рада).

¹¹² K. Devos, M. Zackrisson, Tax compliance and the public disclosure of tax information: An Australia/Norway comparison, *eJournal of Tax Research*, vol. 13, no. 1, 2015, p. 113.

¹¹³ H. Brockmann, P. Genschel, L. Seelkopf, Happy taxation: increasing tax compliance through positive rewards?, *Journal of Public Policy*, Vol. 36, No. 3, 2016, p. 382.

ЗАКЉУЧНА РАЗМАТРАЊА

Ниједна држава не може постићи просперитет без развоја у пореском домену. Потреба за плаћањем пореза се јавља у сваком „углу“ живота и привређивања појединаца и данашњег друштва. Понашања пореских обвезника и одржавање пореске дисциплине важан су сегмент успешног функционисања јавног сектора и напредовања државе у савременом добу. Како су порески систем и његова несметана имплементација попут „крвотока“ сложеног државног организма, главни задатак државе је да омогући пореским обвезницима да на угодан начин испуњавају своје пореске обавезе. Сам концепт пореза као принудног давања држави није претерано драг многим пореским обвезницима. Без обзира на ту чињеницу, фундаментални циљ савремене пореске власти је да обезбеди адекватан третман пореским обвезницима који, заузврат, испољеном пореском дисциплином омогућавају благостање у држави, заједништво и друштвену солидарност.

Развој пореске дисциплине кроз историју показује измене начина на који су државе обезбеђивале средства за своје финансирање, као и мењање модалитета поштовања и испуњавања пореских обавеза. У античким цивилизацијама и средњем веку порези су прикупљани у натури и новцу за одбрану и изградњу инфраструктуре, са строгим санкцијама за неиспуњавање пореских обавеза. У савременом периоду, са јачањем државе, опорезивање се законима уређује, постаје формалније, уведени су различити облици пореза а остваривање утицаја на пореску дисциплину обухвата примену спектра превентивних и репресивних активности и мера, усклађених са највишим стандардима.

Пореска дисциплина се испољава у неколико модалитета. Она може бити добровољна, када обвезници сами и без притиска плаћају порезе, или принудна, када се поштовање пореских прописа остварује путем принудне наплате пореза, контроле и санкција. Постоји и делимична пореска дисциплина, где обвезници покушавају да минимизирају своје пореске обавезе користећи бројне начине изигравања пореских закона.

На понашање обвезника у погледу пореске дисциплине утичу различите детерминанте. Економски фактори, попут висине пореских стопа, економске стабилности и нивоа прихода, играју важну улогу. Ако су порези превисоки или ако систем делује сложено и непредвидиво, обвезници могу бити склони избегавању плаћања пореза. Такође, правна и институционална стабилност одређују колико је

пореска администрација ефикасна у контроли и примени прописа, што директно утиче на ниво пореске дисциплине. Друштвени и психолошки фактори су исто тако значајни. Ако грађани имају поверење у институције и сматрају да се порески приходи користе на прави начин, већа је вероватноћа да ће се добровољно придржавати прописа. Насупрот томе, висока корупција, неизвесност, несигурност и перцепција неправде у пореском систему смањују мотивацију обвезника за поштовање пореских обавеза. Развој технологије и дигитализација позитивно утичу на побољшање пореске дисциплине, јер олакшавају процесе утврђивања, контроле и плаћања пореза и, истовремено, смањују прилике за појаву грешака и злоупотреба.

Сама манифестација пореске дисциплине подразумева и њену супротност, односно појаву пореске недисциплине која се испољава преко непријављивања прихода, избегавања плаћања пореза или непоштовања рокова за плаћање. Одржавање пореске дисциплине је од кључног значаја за економску стабилност и правичност, док пореска недисциплина представља сталан изазов и проблем који захтева активну интервенцију бројних државних институција.

Анализа тренутног стања пореске дисциплине у пореском систему даје пореским властима увид у то у којој мери обвезници испуњавају своје пореске обавезе. Ово укључује процену нивоа добровољног плаћања пореза, као и идентификацију ризика који утичу на одржавање пореске дисциплине. Препознавање недостатака у постојећем систему опорезивања помаже у утврђивању конкретних разлога који узрокују пореску недисциплину. Недостатак свести о важности плаћања пореза, сложеност пореских процедура или недовољна подршка од стране пореских органа слабе су тачке на које треба усмерити посебну пажњу. Тек након дефинисања свих ограничења и препрека, које утичу на феномен пореске дисциплине, може се приступити њеном унапређењу и отклањању нежељених пратећих појава.

Пореска контрола има пресудну улогу у осигурању правилног функционисања пореског система и унапређењу пореске дисциплине. Пореска контрола подразумева механизме и процедуре које пореске власти користе за надзор, проверу и осигурање да обвезници испуњавају своје пореске обавезе. Процес спровођења пореске контроле обухвата различите облике контроле над испуњавањем пореских обавеза, укључујући општу, посебну и друге облике пореске контроле. Пореска администрација користи посебне методе за селекцију обвезника који ће бити подвргнути пореској контроли. Овај избор се најчешће заснива на анализи пореских ризика, која укључује показатеље као што су нередовно подношење пореских пријава, неслагање између пријављених

прихода и стварних прихода, учестале измене у финансијским извештајима обвезника. Стратешки избор обвезника за контролу повећава ефикасност пореске администрације и смањује могућност пореских злоупотреба.

Стратегија утицаја на пореске обвезнике са циљем побољшања пореске дисциплине обухвата мноштво приступа и мера које пореске власти примењују како би мотивисале обвезнике да испуњавају своје обавезе на време и у складу са прописима. Први (превентивни) део стратегије укључује активности и мере које имају за циљ да спрече саму појаву пореске недисциплине. Наведено обухвата јасну и редовну комуникацију са пореским обвезницима, упознавање обвезника са пореским правима и обавезама, као и пружање савета и помоћи обвезницима у процесу пријављивања и плаћања пореза. Други део стратегије је репресивни део, који карактерише примена казни и санкција за оне обвезнике који избегавају порезе и не поштују пореске прописе. Репресивне активности и мере такође играју велику улогу у одвраћању других обвезника од нечасног пореског поступања, јер они виде да ће их неиспуњавање пореских обавеза довести до непријатних последица. На тај начин се ствара баланс између благих превентивних мера, које мотивишу обвезнике да се повинују порезима, и озбиљних санкција које се примењују у случају непоштовања пореских закона.

Сумарно посматрано, спроведеним истраживањем се дошло до следећих резултата и закључака:

Прва постављена хипотеза да је пореска дисциплина кључни услов несметаног функционисања пореског система сваке савремене државе је потврђена. Без доследног поштовања пореских прописа нема стабилности у приливу пореских прихода за државни буџет, што може условити буџетски дефицит, као и смањење квалитета обезбеђених јавних добара и услуга. Управо је зато пореска дисциплина битна претпоставка не само стабилности пореског система, већ и стабилности државе и целокупне друштвене заједнице. Бројни финансијски, економски, психолошки и социолошки чиниоци утичу на пореску дисциплину. Финансијски и економски чиниоци, као што су висина пореза, макроекономска стабилност и ниво прихода, могу директно утицати на спремност пореских обвезника да измирују своје пореске обавезе. Психолошки чиниоци обухватају поверење у пореске институције, мотивацију за допринос друштву и страх од санкција док социолошки чиниоци, попут културе, јавног мњења и утицаја ужих група којима обвезник припада, обликују колективни став према поштовању пореских обавеза и норми у друштву. Друга хипотеза која се тиче бројних чинилаца, који обликују понашање и ставове пореских обвезника у погледу поштовања

пореских прописа, је потврђена. Пореска контрола има велики утицај на пореску дисциплину и функционисање сваког пореског система. Ефикасна пореска контрола не заснива се само на насумичним проверама пореских обвезника, већ и на анализи пореских ризика. Посебна пажња се посвећује оним категоријама обвезника и пословних активности код којих постоји највећа вероватноћа непоштовања пореских прописа. Управљање пореским ризицима омогућава да се ресурси пореске администрације користе ефикасније, смањују трошкови и време потребно за контролу. Такође, свест пореских обвезника о потенцијалној пореској контроли делује превентивно против непоштених пореских поступања. На основу наведеног запажања потврђена је трећа хипотеза да функција пореске контроле, као и управљање пореским ризицима, унапређују пореску дисциплину обвезника. Четврта хипотеза истиче да квалитетно дизајнирана стратегија утицаја на пореске обвезнике може значајно унапредити пореску дисциплину, што је потврђено у раду презентовањем добро осмишљених мера и стратегија које пореским обвезницима олакшавају испуњавање њихових пореских обавеза. Коначно, повезано са петом хипотезом, констатујемо да комбинација превентивних и репресивних активности и мера у стратегијама пореских органа, значајно доприноси смањењу појаве пореске недисциплине. Превентивне активности и мере стварају позитивну атмосферу за добровољно испуњавање пореских обавеза, док репресивне активности и мере обезбеђују санкционисање оних обвезника који не поштују пореске законе. Само интегрисани приступ, као и константне иновације у овој области, могу битно утицати на побољшање пореске дисциплине и осигурање стабилности јавних финансија. Наведеним се потврђује пета хипотеза, постављена у уводу мастер рада.

Сагласно свим наведеним запажањима, неоторива је чињеница да пореска дисциплина има велики значај у савременом друштву. Непрекидно побољшање функционисања пореских органа, као и едукација пореских обвезника о њиховој пресудној улози за нормално функционисање државе, треба да буду приоритет у деловању савремених пореских власти. Чак и изјава једног од највећих светских интелектуалаца Алберта Ајнштајна (*Albert Einstein*) која гласи: „*Најтежа ствар на свету за разумевање је порез на доходак*“, потврђује да је и најспособнијим обвезницима потребна подршка при испуњавању пореских обавеза. Стога, не изненађује потреба за континуираним унапређењем овог домена.

ПОПИС КОРИШЋЕНЕ ЛИТЕРАТУРЕ

1. Анђелковић Милева, *Јавне финансије и финансијско право*, Ниш, 2023, Правни факултет Универзитета у Нишу, Центар за публикације;
2. Анђелковић Милева, Димитријевић Марина, *Пореско право Србије*, Ниш, 2009, Правни факултет Универзитета у Нишу, Центар за публикације;
3. Анђелковић Милева, Јовашевић Драган, *Избегавање плаћања пореза: фискални и кривично-правни аспект*, Ниш, 2006, Правни факултет Универзитета у Нишу, Центар за публикације;
4. Анђелковић Милева, *Пореско право: теоријски аспекти и пореске реформе*, Ниш, 1999, Правни факултет Универзитета у Нишу, Центар за публикације;
5. Bărbuță-Mișu Nicoleta, A Review of Factors for Tax Compliance, *Annals of "Dunarea de Jos" University of Galati, Fascicle I. Economics and Applied Informatics*, Vol. XVII, no.1, 2011, 69-76;
6. Bobek Donna D., Hageman Amy M., Kelliher Charles F., Analyzing the Role of Social Norms in Tax Compliance Behavior, *Journal of Business Ethics*, Vol. 115, Number 3, 2013, 451-468;
7. Brockmann Hilke, Genschel Philipp, Seelkopf Laura, Happy taxation: increasing tax compliance through positive rewards?, *Journal of Public Policy*, Vol. 36, No. 3, 2016, 381-406;
8. Daude Christian, Gutiérrez Hamlet, Melguizo Ángel, What Drives Tax Morale?, *OECD Development Centre Working Papers*, No. 315, 2012, 1-51;
9. De Ligt Luuk, Tax transfers in the Roman Empire; in: de Blois Lukas, Rich John (ed.), *The Transformation of Economic Life under the Roman Empire*, Amsterdam, 2002, J.C. Gieben Publisher, 48-66;
10. Devos Ken, Zackrisson Marcus, Tax compliance and the public disclosure of tax information: An Australia/Norway comparison, *eJournal of Tax Research*, vol. 13, no. 1, 2015, 108-129;
11. Dimitrijević Marina, Vrednosne orijentacije savremenog oporezivanja, *Revija Kopaoničke škole prirodnog prava*, br. 1, 2023, 11-23;
12. Димитријевић Марина, Манифестације дигиталне модернизације опорезивања, у: Ћеранић Димитрије, Ивановић Свјетлана, Лале Радислав, Аличић Самир (ур.), *Зборник радова "Право између стварања и тумачења"*, Том IV, Источно Сарајево, 2023, Правни факултет Универзитета у Источном Сарајеву, 286-300;

13. Dimitrijević Marina, Moć unapređenja savremenog oporezivanja, u: Perović Vujačić Jelena (ur.), *Međunarodni pravni odnosi i pravda*, Zbornik radova 36. susreta Kopaoničke škole prirodnog prava – Slobodan Perović, Tom II, Kopaonik, 2023, Beograd: Kopaonička škola prirodnog prava – Slobodan Perović, 329–343;
14. Димитријевић Марина, Права пореских обвезника као одраз преображаја система друштвених вредности, у: Раичевић Небојша (ур.), *Тематски зборник радова Правног факултета у Нишу „Заштита људских и мањинских права у европском правном простору“*, Књига једанаеста, Ниш, 2022, Правни факултет Универзитета у Нишу, 123-137;
15. Димитријевић Марина, Разноврсност утицаја на моделирање пореског понашања обвезника, у: Обрадовић Горан (ур.), *Тематски зборник радова Правног факултета у Нишу*, Ниш, 2020, Правни факултет Универзитета у Нишу, 65-77;
16. Димитријевић Марина, Дизајнирање делотворне политике спречавања пореске евазије, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, година LVIII, бр. 84, 2019, 31-43;
17. Dimitrijević Marina, Aktuelna nastojanja u pravcu poboljšanja ispunjavanja poreskih obaveza, *Pravni život*, br. 11, 2017, 5–19;
18. Димитријевић Марина, *Испуњавање пореских обавеза*, Ниш, 2017, Правни факултет Универзитета у Нишу, Центар за публикације;
19. Dimitrijević Marina, Tax compliance as an imperative in the contemporary state, *Teme*, година XL, br. 2, 2016, 679–691;
20. Dimitrijević Marina, Mehanizmi podsticanja poreske discipline obveznika, *Pravni život*, br. 11, 2015, 17–27;
21. Димитријевић Марина, Иновирање процеса управљања пореском сагласношћу, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, година LIII, бр. 67, 2014, 185-198;
22. Dimitrijević Marina, Odrednice lojalnosti poreskih obveznika, *Pravni život*, br. 11, 2014, 89–102;
23. Димитријевић, Марина, Пореско управно поступање и пореска сагласност обвезника, у: Лазић Мирослав (ур.), *Тематски зборник радова Правног факултета у Нишу „Усклађивање права Србије са правом ЕУ“*, Ниш, 2014, Правни факултет Универзитета у Нишу, 295-308;
24. Димитријевић Марина, Достигнућа и потенцијалне промене у механизмима заштите права обвезника пореза, у: Димитријевић Предраг (ур.), *Тематски зборник радова Правног факултета у Нишу „Заштита људских и мањинских права у*

- европском правном простору“, Књига трећа, Ниш, 2013, Правни факултет Универзитета у Нишу, 291-306;
25. Димитријевић Марина, *Правни положај пореских обвезника*, Ниш, 2012, Студентски културни центар Ниш;
26. Dimitrijević Marina, Општи osvrt na fenomen poreske saglasnosti obveznika: o promenama u savremenom odnosu poreskih organa i poreskih obveznika, *Pravni život*, br. 10, 2012, 973–983;
27. Dimitrijević Marina, Poresko pravo pred zahtevima modernog društva, *Pravni život*, br. 10, 2011, 921–929;
28. Димитријевић Марина, Важност пореског саветовања у лавиринту пореске регулативе, у: Димитријевић Предраг (ур.), *Тематски зборник радова Правног факултета у Нишу „Заштита људских и мањинских права у европском правном простору“*, Књига прва, Ниш, 2011, Правни факултет Универзитета у Нишу, 345-356;
29. Doran Michael, Tax Penalties and Tax Compliance, *Harvard Journal on Legislation*, Vol. 46, 2009, 111–161;
30. Drumbl Michelle Lyon, Tax Attorneys as Defenders of Taxpayer Rights, *Temple Law Review*, Vol. 91, 2019, 813-830;
31. Edlund Jonas, Aberg Rune, Social norms and tax compliance, *Swedish Economic Policy Review*, Vol. 9, 2002, 201-228;
32. Gajic Aleksandar, Stevanovic Mirjana, Gajic Milorad, Gray economy and tax evasion in Serbia, *Technics Technologies Education Management*, Volume 8, Number 4, 2013, 1723-1730;
33. Hastuti Rini, Tax awareness and tax education: A perception of potential taxpayers, *International Journal of Business, Economics and Law*, Volume 5, Issue 1, 2014, 83-90;
34. James Simon, Alley Clinton, Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration, *Journal of Finance and Management in Public Services*, Volume 2, Number 2, 2002, 27-42;
35. Kirchler Erich, Kogler Christoph, Muehlbacher Stephan, Cooperative Tax Compliance: From Deterrence to Deference, *Current Directions in Psychological Science*, Vol. 23, no. 2, 2014, 87-92;
36. Niu Yongzhi, Tax audit impact on voluntary compliance, *Journal of Economic and Social Measurement*, Vol 36, No. 4, 2011, 237-251;

37. Oduro Richard, Frimpong Josephine, Mensah Emmanuel Ewusi, Does Tax Audit Enhance Tax Compliance? The Role of Tax Education and Fear-Appealing Messages, *European Journal of Business and Management Research*, Volume 9, Issue 3, 2024, 14-23;
38. OECD, *Measures of Tax Compliance Outcomes: A Practical Guide*, Paris, 2014, OECD Publishing;
39. Popović Dejan, *Nauka o porezima i poresko pravo*, Beograd, 1997, Institut Otvoreno društvo, Institut za ustavnu i zakonodavnu politiku, Budimpešta i Savremena administracija, Beograd;
40. Ranđelović Saša, Tax Design-Tax Evasion Relationship in Serbia: New Empirical Approach to Standard Theoretical Model, *Industrija*, Vol. 43, No. 1, 2015, 73–89;
41. Rapajić Milan, Lapčević Milivoje, Miladinović Violeta, Tax control and inspection supervision in the Republic of Serbia - characteristics of the legal framework and the need for coordination, *Ekonomika*, Vol. 67, No. 4, 2021, 75–90;
42. Riahi-Belkaoui Ahmed, Relationship between tax compliance internationally and selected determinants of tax morale, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 13, Issue 2, 2004, 135-143;
43. Scarcella Luisa, Tax compliance and privacy rights in profiling and automated decision making, *Internet Policy Review*, Vol. 8, Issue 4, 2019, 1-19;
44. Swistak Artur, Tax penalties in SME tax compliance, *Financial Theory and Practice*, Vol. 40, No. 1, 2016, 129-147;
45. Torgler Benno, Demir Ihsan C., Macintyre Alison, Schaffner Markus, Causes and Consequences of Tax Morale: An Empirical Investigation, *Economic Analysis and Policy*, Vol. 38, No. 2, 2008, 313-339;
46. Von Haldenwang Christian, Ivanyna Maksym, Assessing the tax performance of developing countries, *Discussion Paper*, No 20, 2010, Bonn, 2010, German Development Institute, 1-40.

ПОПИС ОСТАЛЕ ИСТРАЖИВАЧКЕ ГРАЂЕ

1. Устав Републике Србије, *Сл. гласник РС*, бр. 98/2006 и 115/2021;
2. Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *Сл. гласник РС*, 80/2002, 84/2002 (исправка), 23/2003 (исправка), 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 (др. закон), 62/2006 (др. закон), 63/2006 (исправка др. закона), 61/2007, 20/2009, 72/2009 (др. закон), 53/2010, 101/2011, 2/2012 (исправка), 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015, (аутентично тумачење), 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018, 86/2019, 144/2020, 96/2021, 138/2022, 94/2024;
3. Кривични законик, *Сл. гласник РС*, 85/2005, 88/2005 (исправка), 107/2005 (исправка), 72/2009, 111/2009, 121/2012, 104/2013, 108/2014, 94/2016, 35/2019, 94/2024;
4. Министарство финансија и привреде Републике Србије, Пореска управа, *Повеља пореских обвезника – Права и обавезе*, Београд, 2013;
5. Министарство финансија Републике Србије, Пореска управа, *Стратегија пружања услуга пореским обвезницима 2017-2019*, Београд, 2016;
6. Australian Government, Australian Taxation Office, *How we help and influence taxpayers - Compliance model*; преузето дана 10.10.2024.
<https://www.ato.gov.au/about-ato/managing-the-tax-and-super-system/strategic-direction/how-we-help-and-influence-taxpayers/compliance-model>

Унапређење пореске дисциплине у савременим условима

САЖЕТАК И КЉУЧНЕ РЕЧИ

Пореска дисциплина представља одраз редовног и добровољног испуњавања пореских обавеза, тј. понашања пореских обвезника у складу са пореском регулативом. Испуњавање пореских обавеза (tax compliance), које се огледа у благовременом подношењу пореских пријава, вођењу пословних евиденција и плаћању пореза, фундаментална је претпоставка несметаног финансирања и функционисања државе, као и очувања завидног квалитета живота грађана. Висок ниво пореске дисциплине доприноси финансијској стабилности и предвидивости, које су кључни фактори одрживог економског развоја. Такође, пореска дисциплина смањује ризик од корупције и нелегалних пореских активности, јача поверење у државне институције и промовише друштвену одговорност, што посредно доприноси просперитету друштва.

Унапређење пореске дисциплине у савременим условима предмет је истраживања у овом раду. Пореска дисциплина је важно питање јавних финансија, поштовања пореских закона и етичких схватања пореских обвезника. Распрострањеном пореском дисциплином ствара се амбијент у коме су стварни ефекти предузетих пореско-политичких мера знатно сагласни са пројектованим циљевима и намерама пореске власти. Управо се значај теме унапређења пореске дисциплине у савременим условима огледа у томе да достизање и одржавање високог нивоа пореске дисциплине обвезника представља фундаментални предуслов несметаног функционисања јавног сектора и постојања квалитетних порескоправних односа. Како је опорезивање одувек представљало нарочито осетљиву „тачку“ у разграничењу интереса државе и обвезника пореза, врло је важно осигурати примену законом установљене пореске структуре без изазивања већих тензија у друштву.

Разлоге опредељивања за истраживање теме проналазимо у потреби бољег идентификовања и сагледавања чинилаца који утичу на повиновање обвезника порезима, као и одређивање активности и мера, превентивне и репресивне природе, које на најпогоднији начин могу утицати на остваривање високог нивоа пореске дисциплине у савременим условима. Такође, битно је размотрити и процес управљања ризицима у домену испуњавања пореских обавеза и анализирати његове ефекте. Недостатак заинтересованости релевантних субјеката за проблематику пореске дисциплине може резултирати неспремношћу пореских обвезника да испуњавају

пореске обавезе, као и потешкоћама у разумевању значаја њихове улоге и положаја у пореском систему.

У раду је обрађена проблематика комплексности (и вишедимензионалности) приступа проблематици унапређења пореске дисциплине у савременим условима, као и потреба креирања ефикасне стратегије за побољшање испуњавања пореских обавеза. Уз примену нормативног, историјског, аналитичко-синтетичког, дедуктивно-индуктивног и упоредно-правног метода у истраживању су проверене следеће хипотезе: 1) пореска дисциплина је кључни услов несметаног функционисања пореског система сваке савремене државе; 2) бројне детерминанте (чиниоци) обликују понашање и ставове пореских обвезника у погледу поштовања пореских прописа; 3) пореска контрола представља важну функцију пореске администрације која, заједно са управљањем ризицима у испуњавању пореских обавеза, унапређује пореску дисциплину обвезника; 4) квалитетно дизајнирана стратегија утицаја на пореске обвезнике може значајно унапредити пореску дисциплину; 5) успешно примењене превентивне и репресивне активности и мере унапређења пореске дисциплине, као и њихове перманентне иновације могу остварити позитиван утицај на унапређење пореске дисциплине. Све постављене хипотезе су истраживањем потврђене.

Кључне речи: опорезивање, пореска дисциплина, порески обвезници.

Improving Tax Discipline in Contemporary Conditions

SUMMARY AND KEY WORDS

Tax discipline reflects the regular and voluntary fulfillment of tax obligations, i.e., the behavior of taxpayers by tax regulations. Tax compliance, which includes the timely submission of tax returns, proper bookkeeping, and tax payment, is a fundamental prerequisite for the smooth financing and functioning of the state and for maintaining a high quality of life for citizens. A high level of tax discipline contributes to financial stability and predictability as key factors for sustainable economic development. Furthermore, tax discipline reduces the risk of corruption and illegal tax activities, strengthens trust in state institutions, and promotes social responsibility, indirectly contributing to societal prosperity.

The improvement of tax discipline in modern conditions is the focus of this study. Tax discipline is a crucial issue in public finance, tax law compliance, and the ethical attitudes of taxpayers. Widespread tax discipline creates an environment in which the actual effects of tax policy measures align more closely with the projected goals and intentions of tax authorities. The importance of enhancing tax discipline in modern conditions comes from the fact that achieving and maintaining a high level of tax compliance is a fundamental prerequisite for the smooth operation of the public sector and high-quality tax legal relations. Since taxation has always been a particularly sensitive "point" in balancing the interests of the state and taxpayers, it is essential to ensure the implementation of the legally established tax structure without causing significant social tensions.

The reasons for researching this topic stem from the need for a better understanding of the factors influencing taxpayer compliance and the identification of preventive and repressive activities and measures that can most effectively contribute to achieving a high level of tax discipline in modern conditions. Additionally, it is crucial to consider risk management processes in tax compliance and analyze their effects. A lack of interest from relevant stakeholders in tax discipline issues can lead to taxpayer reluctance to fulfill their tax obligations, with difficulties understanding the significance of their role and position in the tax system.

This study addresses the complexity and multidimensionality of the approach to improving tax discipline in modern conditions and the need to develop an effective strategy for enhancing tax compliance. Applying normative, historical, analytical-synthetic, deductive-inductive, and comparative legal methods the study examines the following hypotheses: 1) tax

discipline is a key condition for the smooth functioning of every modern tax system; 2) various determinants (factors) shape taxpayers' behavior and attitudes regarding tax compliance; 3) tax audits are a crucial function of tax administration, which, along with risk management in tax compliance, should enhance taxpayer discipline; 4) a well-designed strategy for influencing taxpayers can significantly improve tax discipline; 5) the successful implementation of preventive and repressive activities and measures for improving tax discipline, along with their continuous innovation, can have a positive impact on tax compliance. The conducted research confirms all hypotheses.

Keywords: taxation, tax discipline, taxpayers.

БИОГРАФИЈА СТУДЕНТА

Никола Пријић рођен је 25. априла 1998. године у Нишу. Основну школу „Доситеј Обрадовић“ и Гимназију „Светозар Марковић“ завршио је у Нишу са одличним успехом. Основне академске студије на Правном факултету Универзитета у Нишу уписао је школске 2017/18. године. Дипломирао је 20. јуна 2022. године са просечном оценом 7,70 и тиме стекао стручни назив дипломирани правник.

Мастер академске студије права уписао је школске 2022/2023. године на Правном факултету Универзитета у Нишу, на општем смеру, ужа правно-економска научна област. Упоредо са студирањем на мастер академским студијама права, обављао је послове правне струке у Секретаријату на Природно-математичком факултету Универзитета у Нишу. Захваљујући томе, упознао се детаљније са радом Природно-математичког факултета у Нишу и његових органа, Универзитета у Нишу, Основног и Вишег суда у Нишу, Привредног суда у Нишу, као и Државног правобранилаштва - Одељење у Нишу.

Од новембра 2016. године поседује сертификат о познавању енглеског језика Certificate of Proficiency in English (Council of Europe Level - C2) издат од стране Cambridge English Language Assessment (Part of the University of Cambridge).

Са циљем стручног усавршавања, Никола Пријић је похађао је више семинара везаних за правну делатност на универзитетима. У новембру 2024. године, на Универзитету у Нишу, похађао је семинар на тему „Успостављање и унапређење система финансијског управљања и контроле у установама образовања“. Такође, у децембру 2024. године, учествовао је у обукама за универзитете на тему „Закон о заштити података о личности“ и „Право на слободан приступ информацијама од јавног значаја“.

**ИЗЈАВА О ИСТОВЕТНОСТИ
ШТАМПАНОГ И ЕЛЕКТРОНСКОГ ОБЛИКА МАСТЕР РАДА**

Име и презиме аутора мастер рада: Никола Пријић

Наслов мастер рада: „Унапређење пореске дисциплине у савременим условима“

Ментор: Проф. др Марина Димитријевић

Изјављујем да је електронски облик мастер рада у pdf формату истоветан штампаном облику, који сам предао/ла Правном факултету Универзитета у Нишу.

У Нишу, _____

Потпис аутора

_____

ИЗЈАВА О АУТОРСТВУ И ОДОБРАВАЊУ ОБЈАВЉИВАЊА МАСТЕР РАДА

Изјављујем да је мастер рад, под насловом „Унапређење пореске дисциплине у савременим условима“ пријављен и одбрањен на Правном факултету Универзитета у Нишу:

- резултат сопственог истраживачког рада;
- да овај мастер рад у целини, нити у деловима, нисам пријављивао/ла на другим факултетима, нити универзитетима;
- да нисам повредио/ла ауторска права, нити злоупотребио/ла интелектуалну својину других лица.

Дозвољавам да се овај мастер рад чува у библиотеци и објави на сајту Правног факултета Универзитета у Нишу, са подацима о датуму одбране и комисији пред којом је рад брањен.

Аутор мастер рада: Никола Пријић

У Нишу, _____

Потпис аутора

Н. Пријић