

УНИВЕРЗИТЕТ У НИШУ
ПРАВНИ ФАКУЛТЕТ

**Права пореских обвезника у савременим пореским
системима**

(мастер рад)

Ментор
Проф. др Марина Димитријевић

Студент
Анђела Милчић
Број индекса: М 022/22-О

Ниш, 2025.

Садржај

УВОД	1
I ОПШТА РАЗМАТРАЊА ПРОБЛЕМАТИКЕ ПРАВА ПОРЕСКИХ ОБВЕЗНИКА ...	5
1. Укратко о правном положају пореских обвезника	5
2. Права пореских обвезника као сегмент правног положаја пореских обвезника	6
3. Права пореских обвезника – поглед из историјске перспективе	9
4. Повеље пореских обвезника	10
II ОПШТЕПРИХВАЋЕНА ПРАВА ПОРЕСКИХ ОБВЕЗНИКА У САВРЕМЕНИМ ПОРЕСКИМ СИСТЕМИМА	13
1. „Листа“ права пореских обвезника.....	13
<i>1.1. Основна права пореских обвезника</i>	13
1.1.1. Право на информисање, помоћ и истицање аргумената.....	14
1.1.2. Право на жалбу	15
1.1.3. Право на доследну примену законских одредби	17
1.1.4. Право на сигурност (извесност).....	18
1.1.5. Право на приватност.....	19
1.1.6. Право на поверљивост и тајност.....	21
<i>1.1.6.1. Право на поверљивост и тајност у националним оквирима</i>	22
<i>1.1.6.2. Право на поверљивост и тајност и међународна размена пореских информација</i>	23
<i>1.1.6.3. Право на поверљивост и тајност у контексту дигитализације</i>	26
<i>1.2. Остала права пореских обвезника</i>	28
1.2.1. Право на опорезивање према економској снази.....	28
1.2.2. Право на објективан и непристрасан третман у односима са пореским органима.....	29
2. Права пореских обвезника и европски стандарди	29
3. Права пореских обвезника и могућност њихове злоупотребе	32
III ПРАВА ПОРЕСКИХ ОБВЕЗНИКА У ПОРЕСКОМ СИСТЕМУ РЕПУБЛИКЕ СРБИЈЕ	34
1. Права пореских обвезника у светлу Закона о пореском поступку и пореској администрацији.....	34

2. Значај поштовања права пореских обвезника у пореској области Републике Србије...	39
IV ОЦЕНА СТАЊА ПРАВА ПОРЕСКИХ ОБВЕЗНИКА У САВРЕМЕНИМ ПОРЕСКИМ СИСТЕМИМА И ПРЕДЛОЗИ ЗА ЊИХОВО ПОБОЉШАЊЕ	41
1. Оцена стања права пореских обвезника у савременим пореским системима	41
2. Активности и мере за побољшање права обвезника пореза у савременим пореским системима	43
ЗАКЉУЧНА РАЗМАТРАЊА	47
ПОПИС КОРИШЋЕНЕ ЛИТЕРАТУРЕ	51
ПОПИС ОСТАЛЕ ИСТРАЖИВАЧКЕ ГРАЂЕ	54
Сажетак и кључне речи	55
Summary and key words	57
Биографија студента	59

УВОД

Савремена држава је пореска држава. Највећи део средстава, неопходних за финансирање јавне потрошње и несметано функционисање јавног сектора, обезбеђује се опорезивањем. Порези су најзначајније дажбине. Ова врста фискалних јавних прихода је верни пратилац развоја државе и друштва. У том контексту перманентно су се обликовали и порески системи држава. Ако упоредимо пореске приходе савремених држава са пореским приходима држава из прошлости уочићемо да су они јавни а не приватни, општи, правичнији и разноврснији. У актуелним условима порезима се придаје не само фискална улога (она се огледа у „пуњењу“ буџета пореским приходима), већ и значајна економска и социјална улога (остваривање одређених циљева у економској и социјалној сфери). Адекватно уређен правни положај пореских обвезника је битна претпоставка успешне реализације пореског система. Наплаћени порески приходи детерминишу ниво и квалитет остваривања планираних циљева опорезивања.

Набрајање права и обавеза пореских обвезника у пореским законима је први „корак“ пореске власти у домену правног положаја обвезника пореза. Наредни „корак“, који обавезно треба да уследи, тиче се стварања претпоставки за фактичко остваривање прописаних права обвезника пореза и њихову заштиту, односно за прихватање пореских обавеза од стране пореских обвезника (tax compliance). Правни положај пореских обвезника, у конкретној држави, није једном заувек одређен. Под утицајем променљивих друштвених, економских, правних и политичких околности, као и дејством технолошког напретка, и овај положај бива изложен променама.

Да би се ублажио отпор обвезника према испуњавању пореских обавеза многе земље у свету, претходних деценија, посвећују већу пажњу унапређењу порескоправних односа. Намера је да ови односи не буду, због принудног карактера пореза, перципирани увек као потенцијално конфликтни односи, већ и као односи у којима се успоставља сарадња и међусобно поверење пореских органа и пореских обвезника, односно остварује поступање у доброј вери (*bona fides*). Наведено имплицира савесно, коректно, поштено и добронамерно међусобно понашање пореских органа и пореских обвезника, што је незамењива основа ефикасне реализације пореског система. Стога, када је реч о правима пореских обвезника, раскорак између прокламованих права и њиховог оживотворења,

треба да буде што мањи, односно атрибутима правне државе треба радити на његовом што потпунијем превазилажењу.

Права пореских обвезника у савременим пореским системима су предмет истраживања мастер рада. Фокус пореске власти на овај значајан сегмент људских права доприноси очувању темеља система опорезивања и поверења обвезника у пореску власт. Изузетно је битно да порески обвезници буду упознати са прописаним правима и да поштовање тих права буде перманентни захтев обвезника према пореској власти. Важност права обвезника пореза посебно се и огледа преко позитивног утицаја који њихово поштовање остварује на пореске обвезнике и ставове обвезника према повиновању пореској регулативи.

У савременим пореским системима установљен је низ општеприхваћених права пореских обвезника. То су следећа права: право на информисање, помоћ и истицање аргумената; право на жалбу; право на доследну примену законских одредби; право на сигурност (извесност); право на приватност; право на поверљивост и тајност података; право на опорезивање према економској снази; право на објективан и непристрасан третман у примени пореског законодавства. Набројаним правима се додатно уређују релације пореских органа и пореских обвезника и, истовремено, порески обвезници штите од неограничене пореске власти. С тим у вези, потребно је истаћи да је неопходан висок степен културе права у извору, у легитимитету, као и висок степен културе у остварењу, једнаком поступању у једнаким стварима, у легалитету. У наведеном се проналази значај истраживања теме права пореских обвезника у савременим пореским системима. Поред тога, значај ове теме огледа се у доприносу који права пореских обвезника имају у јачању владавине права у пореској области и томе да пореске обвезнике чини активнијим субјектима у економском, политичком, тј. у друштвеном животу. Само у амбијенту високог нивоа поштовања права обвезника пореза могуће је остварити жељени утицај пореске власти на популацију пореских обвезника. Прописана права пореских обвезника треба да буду и примењива и примењена у пореској пракси. Наиме, потребно је да порески обвезници остварују прописана права на начин да штите своје интересе у поступку утврђивања, контроле и наплате пореза.

Кључни разлог за изучавање предметне теме проналази се у чињеници да је детаљно упознавање пореских обвезника са њиховим правима у функцији очувања пореске лојалности обвезника и међусобне коректности која је успостављена у порескоправним односима. Уз то, аргумент за обраду теме права пореских обвезника у савременим пореским системима проналазимо и у тежњи да се укаже на њихову актуелност и огроман значај за успешно вршење пореске функције државе, што директно омогућава несметано финансирање јавног сектора и обезбеђење потребне количине и квалитета јавних добара и услуга.

Циљ рада се огледа у презентовању и анализи садржине и улоге права пореских обвезника у савременим пореским системима, као и формирању и образлагању оцене стања у овом подручју, која је праћена одређеним предлозима за његово побољшање. Разматрање права пореских обвезника омогућава увид у то колико су она у складу са захтевима савременог доба, али и сагледавање евентуалних ограничења за доследно поштовање и реализацију ових права. Ограничења и препреке у остварењу права пореских обвезника треба да буду превазиђене активностима и мерама које ће довести до даљег унапређења пореског поступка, квалитетнијег нормативног регулисања ове проблематике и примене прецизно дефинисаних стандарда и норматива опорезивања. Тиме би пореска власт показала спремност да се одлучно суочи са бројним изазовима данашњих времена и унапреди модалитете пореских поступања на начин да се оствари фискални интерес државе и не угрозе права пореских обвезника.

У првом делу рада, који следи након увода, изнета су општа разматрања о проблематици права пореских обвезника (разматрања о правном положају пореских обвезника, правима пореских обвезника као сегменту правног положаја пореских обвезника, историјском развоју права пореских обвезника, као и разматрања значаја и улоге Повеља пореских обвезника у домену права обвезника пореза).

Други део рада је посвећен обради и анализи општеприхваћених права пореских обвезника у савременим пореским системима, теми права пореских обвезника и европских стандарда, као и теми права пореских обвезника и могућностима њихове злоупотребе.

Трећи део рада обухвата разматрање права пореских обвезника у пореском систему Републике Србије. Права пореских обвезника у овом делу су сагледана у светлу Закона о пореском поступку и пореској администрацији и такође је указано на значај који њихово поштовање има за пореску област у нашој земљи.

У четвртом делу рада је, најпре, изнета оцена стања права пореских обвезника у савременим пореским системима а, потом, су размотрене активности и мере које треба да допринесу њиховом даљем развоју у савременим условима.

Завршни део рада чине закључна разматрања у којима су приказани најважнији резултати истраживања права пореских обвезника у савременим пореским системима. У овом контексту је указано на неопходност прописивања адекватних права пореских обвезника, усмеравања активности пореских органа у правцу сагледавања и већег уважавања потреба пореских обвезника, као и стварања погодне друштвене климе за стварну реализацију прописаних пореских права и њихов даљи развој.

На основу извршених истраживања у раду су проверене следеће хипотезе: 1) тема права пореских обвезника налази се у центру пажње савремених пореских власти; 2) значај права пореских обвезника постаје израженији са настојањем модернизовања порескоправног односа; 3) савремене државе својом легислативом гарантују потребан опсег и адекватну „садржину“ права пореских обвезника; 4) поштовање права обвезника пореза утиче на позитиван став обвезника према испуњавању пореских обавеза; 5) права пореских обвезника доприносе изградњи коректних порескоправних односа у једној земљи; 6) међународна размена пореских података и информација ствара простор за повреду права пореских обвезника; 7) примена дигиталних технологија у пореској области доноси нове изазове и ризике у домену права пореских обвезника.

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

Г ОПШТА РАЗМАТРАЊА ПРОБЛЕМАТИКЕ ПРАВА ПОРЕСКИХ ОБВЕЗНИКА

У развијеним земљама света постоји широка сагласност у погледу дефинисања основних права за све обвезнике пореза. У сваком демократском друштву порески обвезници имају низ основних права, као и обавеза у односима према својој пореској власти. Сходно томе, већина земаља има законе који регулишу права и обавезе пореских обвезника у вези са опорезивањем.¹ Овим правима се додатно уређују односи пореске власти (оличене у пореској администрацији – пореским органима) и пореских обвезника.² Права пореских обвезника су данас једно од кључних питања поступања савремених пореских власти и демократских система.³ Наиме, овим правима дефинисан је простор деловања пореских органа и постављене су границе овог деловања, које порески органи у пореском поступку не смеју да пређу.

1. Укратко о правном положају пореских обвезника

Правни положај пореских обвезника се сагледава на основу права и обавеза које обвезници имају у порескоправном односу. Ради се о односу на чије обликовање знатно утиче фискални интерес државе. Због саме природе пореске обавезе, дужности обвезника увек имају примат у пореском односу у поређењу са правима пореског обвезника. Савремене државе, међутим, све већу пажњу придају и правима пореских обвезника, како би њиховим прецизним одређивањем и заштитом допринеле ефикасном остваривању пореског система.

Темељна новина у правном положају пореских обвезника у савременим друштвеним условима тиче се тога да се они све мање третирају као поданици државе, а све више као субјекти који државу финансирају и у порескоправном односу треба да имају адекватна права и обавезе.⁴ У циљу побољшања поступања пореских органа тежња је да се оствари већа правна сигурност пореских обвезника и побољша њихов положај у пореском

¹ Organisation for Economic Co-operation and Development, *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series*, OECD, 2010, p. 202.

² М. Dimitrijević, Novi pogled na neka prava obveznika poreza, *Pravni život*, br. 11, 2010, str. 676.

³ S. Saxena, R. Paul, Taxpayers Rights As Human Rights – A Critical Analysis, *Indian Journal of Integrated Research in Law*, No. 3, Vol. 2, 2022, p. 1.

⁴ М. Димитријевић, *Правни положај пореских обвезника*, Ниш, 2012, стр. 28.

поступку.⁵ Традиционални однос између учесника у пореском поступку се мења у правцу унапређења међусобне комуникације и поверења, давања савета и заштите права обвезника пореза. То спречава злоупотребу пореских овлашћења и позитивно утиче на добровољно прихватање пореских обавеза. Пореске активности су, све више, усмерене ка добровољном прихватању пореза од стране обвезника и избегавању конфликта између пореских органа и пореских обвезника. Законом уређен правни положај пореских обвезника, како у домену обавеза обвезника, тако и у домену установљавања и прецизирања њихових права, омогућава пореским обвезницима да се нађу у активнијем положају према пореским органима. Фундаментални захтев, коме треба стремити тиче се детаљног и прецизног прописивања права пореских обвезника и пружања гаранција признатим пореским правима. Потребно је заправо уверити обвезнике и пружити им сигурност да ће сви бити подвргнути правичном и разумном пореском третману.⁶

2. Права пореских обвезника као сегмент правног положаја пореских обвезника

Права пореских обвезника представљају један сегмент правног положаја пореских обвезника. Заједно са обавезама пореских обвезника, као другим сегментом, она чине целину његовог правног положаја. Ретроспективни поглед на права пореских обвезника указује да су се она кроз време постепено развијала одражавајући својеврсне преображаје вредносних система у сфери друштвеног живота. Успешно функционисање система опорезивања, у актуелним условима, захтева поштовање ових права од стране пореских органа. Прописивање и поштовање пореских права обвезника је од суштинске важности за прихватање и правилно испуњавање пореских обавеза. Пореска права су неопходан услов за додатно уређење релација пореских обвезника са пореском администрацијом, што је предуслов успешне примене пореских закона. Квалитет ових односа је изузетно важан јер утиче на понашање пореских обвезника које пак одређује да ли ће планирани ефекти опорезивања бити остварени. Права пореских обвезника нарочито долазе до изражаја у порескоправном односу, који је у својој бити друштвени однос регулисан нормама пореског права. Имајући у виду супериоран положај пореских органа, закони у свим

⁵ М. Димитријевић, Могуће новине у домену заштите права пореских обвезника; у: Петрушић Н. (ур.), *Право на приступ правосуђу – Инструменти за имплементацију европских стандарда у правни систем Републике Србије*, Ниш, 2010, стр. 46.

⁶ М. Анђелковић, *Јавне финансије и финансијско право*, Ниш, 2023, стр. 142.

државама штите пореског обвезника и гарантују му одређена права.⁷ У развијеним државама су, као резултат осавремењивања односа пореских органа и пореских обвезника, предвиђени прецизни стандарди у раду пореских органа, у свакој од фаза пореског поступка.⁸ Упознавање обвезника пореза са овим стандардима јача њихов положај према пореским органима. Уколико порески органи желе да ефикасније обезбеде остваривање фискалног интереса државе, који омогућава њено несметано функционисање, морају имати коректан однос са пореским обвезницима и поштовати њихова права у порескоправном односу, тј. пореском поступку.

Генерални захтев у савременим условима, како је већ истакнуто, је да права пореских обвезника треба да буду прецизно одређена, тј. поштована и правилно третирана, као део фундаменталних права у демократском друштву.⁹ Тема права пореских обвезника налази се без сумње у центру пажње савремене пореске власти, што је потврда прве хипотезе из увода мастер рада. Колико ће права пореских обвезника бити поштована, колико ће у некој средини бити уважена и заштићена, колико ће бити прихваћена, као један од услова цивилизацијског начина живота у пореској држави, зависи од тога колико су их сами порески обвезници свесни и колико ће поштовање тих права бити њихов перманентни захтев према пореској власти.¹⁰ Јачање пореске свести подразумева спремност обвезника да од пореске власти захтевају доследно поштовање пореске регулативе и права пореских обвезника, односно спремност да, уколико дође до повреде ових права, покрену одговарајуће механизме њихове правне заштите. Оно што је неопходно и што у пракси треба обезбедити јесу претпоставке за стварну реализацију ових права и успостављање одговарајућег баланса између суверености пореске администрације и поштовања ових права.¹¹ Да би се то остварило потребно је неговати културу поштовања права пореских обвезника. У држави треба да постоје ефективна правна средства, као гарант заштите пореских права. Допринос заштити права пореских обвезника, такође, могу да пруже и институција омбудсмана, браниоца пореских обвезника, као и удружења пореских обвезника.

⁷ S. R. Stojanović, *Drugačiji odnos između poreske uprave i poreskih obveznika: Horizontalni monitoring u Holandiji*, *Megatrend revija*, br. 2, Vol. 13, 2016, str. 204.

⁸ М. Димитријевић, *Правни положај пореских обвезника*, *op. cit.*, стр. 22.

⁹ М. Димитријевић, *Novi pogled na neka prava obveznika poreza*, *op. cit.*, стр. 676.

¹⁰ М. Димитријевић, *Правни положај пореских обвезника*, *op. cit.*, стр. 41.

¹¹ М. Анђелковић, М. Димитријевић, *Пореско право Србије*, Ниш, 2009, стр. 225.

Постојање институције омбудсмана има велики значај за заштиту права грађана (пореских обвезника) од незаконитог поступања органа управе, па самим тим и од неправилног поступања пореских управних органа према пореским обвезницима.¹² Деловање омбудсмана често омогућава да се нађу компромисна решења и смањи број конфликтних ситуација у односима између пореских обвезника и пореских органа. Неспорно, омбудсман је значајан механизам у заштити права пореских обвезника у ситуацијама када затаје правни механизми заштите. Омбудсман пореским обвезницима пружа додатну сигурност и самим својим постојањем остварује психолошко дејство, како на пореске обвезнике, тако и на пореске органе. У Канади и Аустрији постоји специјалан омбудсман за пореска питања – порески омбудсман.

Институција браниоца пореских обвезника постоји у Сједињеним Америчким Државама од 1996. године а успостављена је као замена за институцију пореског омбудсмана. Основна сврха постојања браниоца пореских обвезника је заштита личних и професионалних права и интереса обвезника пореза, односно пружање помоћи пореским обвезницима у решавању проблема који они имају у односима са пореским органима. Такође, бранилац пореских обвезника усмерава пажњу пореских органа на питања која представљају проблеме за обвезнике и даје предлоге потребних законских промена.¹³

Удружења пореских обвезника такође могу да дају значајан допринос унапређењу заштите права обвезника пореза. Удружења, заступајући интересе пореских обвезника, указују пореској власти на недостатке пореског система и порескоправних норми које, својом неразумљивошћу, пореским обвезницима отежавају испуњавање пореских обавеза. Ова удружења повољно утичу на свест обвезника у смислу да порески обвезници од пореске власти захтевају поштовање својих права и доследну примену пореске регулативе.¹⁴

¹² М. Димитријевић, *Правни положај пореских обвезника*, *op. cit.*, стр. 107.

¹³ *ibid.*, стр. 109.

¹⁴ М. Анђелковић, М. Димитријевић, *Пореско право Србије*, *op. cit.*, стр. 220-221.

3. Права пореских обвезника – поглед из историјске перспективе

Права пореских обвезника представљају атрактивни сегмент људских права у демократском друштву. Доследно поштовање ових права од стране пореских органа омогућује успешно функционисање система опорезивања.

Корене права пореских обвезника можемо наћи тек у 13. веку, када се појављују порези у правом смислу те речи. Порези тада нису имали карактер опште обавезе већ су оптерећивали категорије зависног становништва. Почев од 13. века, ограничење апсолутне власти суверена представља основну сврху постојања правних правила којима се јемче права појединаца.¹⁵ У том периоду у развијеним земљама континенталне Европе, сталешке скупштине ограничавају финансијску самовољу владара. Из овог периода, тачније из 1215. године је и Велика повеља о слободама (*Magna Carta libertatum*) којом отпочиње процес ограничавања финансијског апсолутизма монарха и демократизација јавних финансија. Од тада се финансијска власт преноси на високо племство и свештенство. Ниједна дажбина није се могла увести а да се претходно о њеној оправданости није одлучивало у сталешкој скупштини. Повеља је постала и остала симбол ограничења власти монарха и самовоље владара помоћу правне норме, оличење гаранције за права и слободе људи, начела законитости и правне сигурности.¹⁶ Велика повеља о слободама је *de facto* збирка финансијско–политичких и правних правила која су била усмерена на ограничавање финансијског апсолутизма енглеског монарха и на преношење финансијске власти на високо племство и свештенство.¹⁷

Буржоаске револуције, у периоду од 17.–19. века, и долазак буржоазије на власт, донеле су низ важних промена у пореским системима на западу. У том смислу долази до укидања пореских привилегија на основу сталешке припадности и уводи се пореска једнакост свих грађана. Државни приходи су постали редовни и основни извор финансирања државе. За опорезивање се везују и негативне појаве у историји попут ратова, мањих и већих конфликта, бега становништва, појава и пропадања држава. Неспорно, опорезивањем се

¹⁵ М. Димитријевић, Права пореских обвезника као одраз преображаја система друштвених вредности, у: Раичевић Н. (ур.), *Заштита људских и мањинских права у европском правном простору*, Ниш, 2022, стр. 126.

¹⁶ М. Димитријевић, *Испуњавање пореских обавеза*, Ниш, 2017, стр. 17.

¹⁷ М. Димитријевић, Права пореских обвезника као одраз преображаја система друштвених вредности, *op. cit.*, стр. 125.

кроз векове вршио велики утицај на целокупну цивилизацију, али и на активности људи, економско стање и развој (напредак) у конкретном друштву.¹⁸

У савременом друштву 20. и 21. века правна држава поштује принцип законитости пореза, што значи да утврђивање, наплату и контролу пореза спроводе порески органи по законом утврђеним правилима. Порески органи, сходно томе, имају широка овлашћења да верификују информације о порескоправној способности обвезника добијене од њих самих и трећих лица, као и да непосредно или посредно долазе до ових информација. Притом је, треба напоменути, врло важно да порески органи овлашћења користе у складу са законом, воде рачуна о потреби постојања адекватног и непристрасног поступања према пореским обвезницима у пореском поступку и поштују њихова права.¹⁹ Поштовање права пореских обвезника у пореском поступку, у коме се порескоправни однос реализује, је актуелна тема и одговорност пореских органа. Логично, потребно је да буду прописана адекватна права пореских обвезника, која ће они остварити штитећи своје интересе у поступку опорезивања. Искуство потврђује да са модернизовањем пореског поступка, а тиме и порескоправних односа, права пореских обвезника имају све израженији значај, што је потврда друге хипотезе, постављене у уводу мастер рада.

4. Повеље пореских обвезника

Правима пореских обвезника се, у савременим пореских системима, посвећује посебна пажња. Њихово прецизно одређивање и поштовање је од суштинске важности за прихватање и испуњавање пореских обавеза и очување поверења обвезника у порески систем и пореску власт. Пореска пракса потврђује да права пореских обвезника позитивно утичу на њихове ставове према плаћању пореза. Права пореских обвезника су, у већини држава, регулисана законом, мада нису ретке ни земље у којима постоје посебни (административни) документи посвећени овој проблематици – тзв. *Повеље пореских обвезника*. Генерално, повеље не дају и детаљније не објашњавају нека нова права обвезника пореза (односно обавезе) осим оних садржаних у важећем законодавству.²⁰ Повеље пореских обвезника су резултат настојања да се сумирају и образложе права и

¹⁸ М. Димитријевић, Права пореских обвезника као одраз преображаја система друштвених вредности, *op. cit.*, стр. 126.

¹⁹ *ibid.*, стр. 126-127.

²⁰ М. Димитријевић, *Испуњавање пореских обавеза*, *op. cit.*, стр. 127.

обавезе пореских обвезника у вези са њиховим пореским ситуацијама и то на начин да такве информације буду много доступније и разумљивије обвезницима.²¹ Повеље су настале као одраз спровођења савремених реформи пореских администрација. Главни разлози за њихово постојање су јасни стандарди рада пореских органа и потреба да порески обвезници буду унапред информисани о тим стандардима и својим правима и обавезама. Неспорно је да у свакој земљи постоје одговарајући стандарди у активностима и поступању пореских органа, које порески службеници теже да остваре, а порески обвезници очекују са њихове стране. Упознавање пореских обвезника са тим стандардима, њиховим правима и обавезама у функцији је очувања пореске дисциплине обвезника и међусобног поверења које је успостављено на релацији порески орган – порески обвезници.²² Повеље додатно јачају положај и улогу пореских обвезника у пореском поступку и утичу на квалитет рада пореских органа. Оне донекле штите и саме пореске органе. Преко повеља се обвезницима пореза пружају информације и појашњења шта од пореских органа, у пореском поступку, могу очекивати, односно шта порески органи очекују од пореских обвезника.²³ Другим речима, повеље јесу, у извесној мери, средство додатне разраде појединих питања у вези са порезима а у намери да се избегну понекад компликовани и дуги порески поступци.²⁴ Треба нагласити да повеље могу остварити своју сврху само уколико су обвезници упознати са постојањем ових докумената, као и њиховом садржином. Стога се намеће као битно праћење њихове примене, тј. опсега поштовања онога што је у њима написано. На неки начин повеље и њихова имплементација су особени одраз актуелне пореске политике и пореске културе једне земље, али и важности проблематике права пореских обвезника.

Пореска управа у Републици Србији је објавила брошуру под називом Повеља пореских обвезника, права и обавезе.²⁵ Основни циљ ове повеље је да се пореским обвезницима, на једноставан и разумљив начин, објасне права и обавезе у пореском поступку. Повеља је

²¹ Centre for Tax Policy and Administration, *Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note*, OECD, 2003, p. 6.

²² М. Димитријевић, *Правни положај пореских обвезника*, *op. cit.*, стр. 45.

²³ М. Dimitrijević, *Novi pogled na neka prava obveznika poreza*, *op. cit.*, str. 676.

²⁴ М. Димитријевић, *Правни положај пореских обвезника*, *op. cit.*, стр. 45.

²⁵ Република Србија, Министарство финансија и привреде, Пореска управа, *Повеља пореских обвезника, права и обавезе*, 2013.

базирана на Закону о пореском поступку и пореској администрацији (ЗПППА)²⁶, Закону о општем управном поступку,²⁷ Начелима добре управе²⁸ и Кодексу добре управе.²⁹

²⁶ Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *Службени гласник*, бр. 80/2002, 84/2002 – испр., 23/2003 – испр., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 – др. закон, 62/2006 – др. закон, 63/2006 – др. закон, 61/2007, 20/2009, 72/2009 – др. закон, 53/2010, 101/2011, 2/2012 – испр., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2013, 105/2014, 91/2015 – аутентично тумачење, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018, 86/2019, 144/2022, 96/2021, 138/2022 и 94/2024.

²⁷ Закон о општем управном поступку, *Службени гласник*, бр. 18/2016, 95/2018 – аутентично тумачење и 2/2023 – одлука УС.

²⁸ Заштитник грађана-омбудсман, *Начела добре управе*; преузето: 15.12.2024.

<https://www.ombudsman.rs/index.php/dobra-uprava>

²⁹ Република Србија, Министарство за рад, борацка и социјална права, *Кодекс добре управе*, 2016.

II ОПШТЕПРИХВАЋЕНА ПРАВА ПОРЕСКИХ ОБВЕЗНИКА У САВРЕМЕНИМ ПОРЕСКИМ СИСТЕМИМА

Савремене пореске системе одликује низ општеприхваћених права обвезника пореза које је могуће класификовати у две групе: групу основних права пореских обвезника и групу осталих права пореских обвезника. Сумарно посматрано, можемо говорити о „листи“ права пореских обвезника. Њихов приказ и детаљна анализа, у тексту који следи, дати су у сврху потврде хипотезе да савремене државе својом легислативом гарантују потребан опсег и адекватну „садржину“ пореских права (трећа хипотеза из увода мастер рада). Такође се доследним поштовањем ових права потврђује хипотеза остваривања позитивног утицаја на став (ставове) обвезника према исуњавању пореских обавеза (четврта хипотеза постављена у уводу мастер рада).

1. „Листа“ права пореских обвезника

Порески обвезници у савременим пореским системима имају следећа права:³⁰

1. *Право на информисање, помоћ и истицање аргумената;*
2. *Право на жалбу;*
3. *Право на доследну примену законских одредби;*
4. *Право на сигурност (извесност);*
5. *Право на приватност;*
6. *Право на поверљивост и тајност;*
7. *Право на опорезивање према економској снази;*
8. *Право на објективан и непристрасан третман.*

1.1. Основна права пореских обвезника

Групу основних права пореских обвезника чине: право на информисање, помоћ и истицање аргумената; право на жалбу; право на доследну примену законских одредби; право на сигурност (извесност); право на приватност; право на поверљивост и тајност.³¹

³⁰ М. Димитријевић, *Правни положај пореских обвезника, op. cit.*, стр. 47.

³¹ *ibid.*

1.1.1. Право на информисање, помоћ и истицање аргумената

Порески обвезници, да би поштовали пореске законе, имају право да буду информисани о томе како делује порески систем и начину на који се њихова пореска обавеза утврђује. Пореска администрација има обавезу да пореске обвезнике упозна са пореским правима, да их саслуша и да им пружи стручну помоћ у току процеса опорезивања. Уз то, порески обвезници имају право да истакну аргументе и да буду саслушани у пореском поступку, тј. да дискутују са пореским органима о пореским чињеницама ради заштите својих пореских интереса.³² Свим пореским обвезницима треба да буде омогућено благовремено и потпуно информисање о њиховом пореском статусу и обавезама које треба да изврше.

Реализација права на информисање и права на помоћ, која се гарантује пореским обвезницима, добила је нови садржај са развојем савременог услужно–оријентисаног модела рада пореских органа, који је прилично прихваћен у развијеним земљама ЕУ, али и света.³³ Овај концепт рада пореских органа пружа многе могућности пореским обвезницима: правовремено располагање потребним информацијама о порезима и пореским законима, електронску пошту, модус on-line питања обвезника и одговора пореских органа и др. Пружање услуга пореским обвезницима, неопходних да би испунили своје пореске обавезе, има одлучујућу улогу у примени пореског законодавства. Намера је пореске власти да се пореске услуге прилагоде пореском обвезнику у смислу да су приступачне, разумљиве и благовремене, и да остварују ефекат очувања и јачања спремности обвезника да се добровољно повинују порезима.³⁴

У савременим државама, начини реализације права обвезника на информисање и помоћ су различити и протеком времена њихов број се повећава. Велики дијапазон правовремених, потпуних и тачних пореских информација, осмишљених тако да буду у складу са потребама обвезника, доступан је пореској популацији преко електронских пореских сервиса, популарних друштвених мрежа, контакт центара пореске администрације и сл.³⁵ Порески органи имају више „канала“ интеракције са пореским

³² *ibid.*, стр. 47.

³³ М. Dimitrijević, *Novi pogled na neka prava obveznika poreza, op. cit.*, стр. 678.

³⁴ *ibid.*, стр. 679.

³⁵ М. Dimitrijević, *Vrednosne orijentacije savremenog oporezivanja, Revija Kopaoničke škole prirodnog prava*, br. 1, 2023, стр. 16.

обвезницима (на пример, пореске пријаве, писма, позивни центри, посете канцеларијама, online системи, информациони водичи). Многи од њих остварују директан или индиректан утицај на понашање пореских обвезника.³⁶ Наиме, развој електронских средстава комуникације омогућава функционисање web сајтова, електронско подношење пореских пријава и пореске документације, електронско плаћање пореза, функционисање софтвер пакета који садрже правила о важећем пореском законодавству. Наравно, још увек су заступљени и традиционални начини комуникације са пореским органима – преко средстава јавног информисања, телефона, личних контаката са пореским службеницима, посредством пореских брошура и др., али је приметна и тенденција смањивања њиховог значаја.

Обезбеђење бројних услуга пореским обвезницима преко помоћи у пореском поступку, пружања информација о порезима и пореским законима и различитих видова едукације обвезника сматра се општеприхваћеном обавезом савремених пореских органа.³⁷

1.1.2. Право на жалбу

Порески обвезници имају право на жалбу на одлуке пореског органа које се односе на тумачење или примену закона или подзаконских аката. Право да се уложи жалба на било коју одлуку пореских органа у вези са порезима припада свим пореским обвезницима и односи се на највећи број одлука које доносе порески органи, било да се ради о примени и тумачењу закона или о самом разрезу пореза и доношењу решења о опорезивању.³⁸ Ово право припада свим пореским обвезницима и има превентивно дејство. Свест да постоји могућност да се оспоре извесне одлуке пореског органа, намеће том органу обавезу да савесније поступа у поступку примене пореске легислативе.

Неспорно, жалба јесте моћно средство у заштити права и интереса пореских обвезника, али и заштити јавног интереса у области опорезивања.³⁹ Институт жалбе представља посебан и важан аспект примене пореског законодавства са циљем осигурања пореским

³⁶ K. Walsh, Understanding Taxpayer Behaviour – New Opportunities for Tax Administration, *The Economic and Social Review*, No. 3, Vol. 43, 2012, p. 469.

³⁷ M. Dimitrijević, Novi pogled na neka prava obveznika poreza, *op. cit.*, str. 679.

³⁸ J. Gorčić, D. Ilić, *Priručnik o oporezivanju (prva knjiga)*, Beograd, 1996, str. 120.

³⁹ M. Димитријевић, Права пореских обвезника као одраз преображаја система друштвених вредности, *op. cit.*, стр. 129.

обвезницима квалитетне правне заштите.⁴⁰ Жалба у пореској области има посебно место и регулише се пореским законима, што значи да жалба није само правно средство заштите права и интереса обвезника, него и заштите законитости.

Када порески обвезник поднесе жалбу пореском органу, који је утврдио пореску обавезу пореским решењем, започиње жалбени поступак. Подношењем жалбе обвезник може да оспори основ опорезивања и доказивати да он не постоји, може се жалити да је извршен неправилан разрез пореза, а може и оспорити постојање пореског дуга. У земљама – чланицама ОЕЦД жалбени поступак је у основи врло сличан, а разлике које постоје су последица различитих пореских система који се примењују у овим земљама или разлика у правној или административној традицији.⁴¹ Битан елемент жалбене процедуре јесу рокови за подношење жалбе, који се морају поштовати од стране пореског обвезника, што представља ограничење за обвезника у погледу могућности оспоравања постојања пореског дуга.

Када је реч о жалби као саставном делу пореске процедуре треба напоменути да се порески органи посебно обавезују у свим земљама, без изузетка, да детаљно и благовремено упознају пореске обвезнике са целином жалбене процедуре и њеним могућим исходима.⁴² Веома је важно поступање другостепеног пореског органа. Уколико другостепени порески орган у поступку по пореској жалби уклони грешке у поступању првостепеног пореског органа, односно објективно утврди чињеницу да је првостепени порески орган погрешно при доношењу пореске одлуке, неће доћи до судске интервениције.

Врло је значајно избећи практичну бесмисленост жалбе која је узрок њене неделотворности. То се дешава када жалба као правно средство постоји али, по правилу, не доноси никакве резултате јер порески орган који поступа по жалби (другостепени порески орган) не утврђује објективну чињеницу да је првостепени порески орган

⁴⁰ М. Dimitrijević, *Poreski postupak u funkciji ostvarenja prava obveznika poreza*; u: Gorčić J. (ur.), *Poreske reforme u Republici Srbiji – primena poreza*, Beograd, 2003, str. 101.

⁴¹ М. Анђелковић, *Права обвезника у пореском систему*, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, бр. 42, 2022, стр. 163-164.

⁴² М. Dimitrijević, *Poreski postupak u funkciji ostvarenja prava obveznika poreza*, *op. cit.*, str. 103.

погрешио при доношењу пореске одлуке.⁴³ Порески обвезници имају могућност да их у жалбеном поступку заступају порески стручњаци. Ако порески обвезник није задовољан решењем који је донео порески орган поводом жалбе, може покренути судски поступак. У неким земљама судски поступак се покреће пред редовним судом, а у другим пред специјалним пореским или административним судовима. По правилу, највећи број жалби решава се у првом степену. Судски органи се због тога укључују само у решавање компликованијих пореских случајева.

У већини земаља – чланица ОЕЦД жалба на утврђену пореску обавезу одлаже плаћање спорног износа пореза иако је то у неким земљама условљено и испуњавањем одређених додатних услова (у Грчкој се тражи одлука суда првог степена, у Шведској и Енглеској да постоји одобрење пореског органа и у Холандији да постоји захтев пореског обвезника).⁴⁴ Мишљења смо да изјављивање жалбе не треба да има суспензивно дејство (осим под тачно одређеним условима) јер би, у супротном, било угрожено нормално притицање пореских прихода у буџет.

1.1.3. Право на доследну примену законских одредби

Право на доследну примену законских одредби за пореског обвезника значи да обвезник не треба да плати више пореза него што је то пореским законом прописано и да му се не могу наметати обавезе које не предвиђа закон. У процесу опорезивања обвезник пореза може очекивати помоћ пореских органа у коришћењу свих законом прописаних олакшица и одбитака, а уколико су испуњени законом предвиђени услови и право на повраћај пореза. Другим речима, овим правом пореског обвезника се потврђује начело легалитета висине пореза утврђене на основу закона и узимањем у обзир економске снаге обвезника и његових личних околности. Порески подстицаји, који су признати обвезнику и представљају умањење пореске обавезе или ослобађање од исте, морају бити у складу са интенцијом законодавца.⁴⁵

⁴³ М. Димитријевић, Права пореских обвезника као одраз преображаја система друштвених вредности, *op. cit.*, стр. 130.

⁴⁴ Organisation for Economic Co-operation and Development, *Taxpayers' Rights and Obligations*, OECD, 1990, p. 23.

⁴⁵ М. Димитријевић, *Правни положај пореских обвезника*, *op. cit.*, стр. 51.

1.1.4. Право на сигурност (извесност)

Порески обвезници имају право на сигурност (извесност) у односу на пореске последице својих економских и других активности (могућност да антиципирају пореске последице тих активности), што је уједно претпоставка правилног доношења одлука са њихове стране.⁴⁶ Право на сигурност (извесност) има два аспекта. Пореским обвезницима се мора омогућити да унапред предвиде пореске последице својих економских и других активности. У пракси је то, због честих промена савремених пореских система, тешко изводљиво. Већи степен сигурности пореског обвезника може се постићи уколико се пореско законодавство пажљиво и јасно формулише, тако да га порески обвезници у потпуности разумеју, а честе законске пореске промене избегавају, односно врше у најмањој могућој мери.⁴⁷ Порески органи нису дужни да обезбеде сигурност пореском обвезнику када његово понашање није у складу са захтевима законодавца и, на тај начин, покушава да избегне или умањи пореску обавезу. Други аспект извесности се односи на право пореских обвезника на стабилност пореских закона. Уколико се врше честе промене у пореском законодавству обвезник пореза неће бити у могућности да зна пореске последице својих активности пре него што их предузме. Честе промене пореских закона мењају услове привређивања што негативно утиче на резултате пословања обвезника.

Посебан аспект сигурности представља захтев да се одредбе пореских закона и њихове промене не примењују ретроактивно, јер порески обвезник треба да буде у могућности да зна пореске консеквенце својих активности пре него што их предузме и да претпостави да му се призната права и обавезе неће арбитрарно мењати. Принцип забране ретроактивности пореских закона је посебна манифестација принципа законитости у опорезивању.⁴⁸ Из тог разлога би требало избегавати честе измене пореских закона, тј. измене вршити само ако је то нужно. Како су, међутим, савремени порески системи подложни честим променама, остварење права на сигурност је прилично отежано.

⁴⁶ М. Димитријевић, *Испуњавање пореских обавеза, op. cit.*, стр. 129.

⁴⁷ М. Анђелковић, *Јавне финансије и финансијско право, op. cit.*, стр. 144.

⁴⁸ М. Димитријевић, *Права пореских обвезника као одраз преображаја система друштвених вредности, op. cit.*, стр. 130.

1.1.5. Право на приватност

У савременим државама приватност је једно од основних, неотуђивих и апсолутних права грађана. Концепт пореске приватности био је споран током већег дела 19. и 20. века.⁴⁹ Право на приватност се у суштини састоји од права живети сопствени живот уз минимум мешања других особа или јавне власти. Наведено се тиче приватног, породичног и кућног живота, части и угледа, избегавања да се буде представљен у лажном светлу, заштите од разоткривања информација које особа даје или добија у поверењу.

Свако има право на поштовање свог приватног и породичног живота, дома и преписке. Јавне власти се неће мешати у вршење овог права сем ако то није у складу са законом и неопходно у демократском друштву у интересу националне безбедности, јавне безбедности или економске добробити земље, ради спречавања нереда или криминала, заштите здравља или морала, или ради права и слободе других.⁵⁰ Обвезници пореза у пореској области имају право да очекују да се порески органи неће непотребно мешати у њихову приватност. Утврђивање пореске обавезе не сме ићи у правцу „разоткривања“ приватног живота обвезника и непрофесионалног долажења до података о обвезнику из трећих (непроверених) извора информација.⁵¹ То значи избегавање изненадних и честих претреса стамбених и пословних просторија обвезника пореза, уздржавање од непотребних испитивања пореских обвезника ради добијања информација и података који нису од значаја за утврђивање или контролу пореске обавезе. Обвезник очекује заштиту својих података (осим уколико он сам није дао писмену сагласност да се неки податак објави), као и да се они користе искључиво у сврхе прописане законом, односно да порески орган не тражи од њега податке који нису релевантни за утврђивање пореза (на пример, податак о брачном стању и сл.).⁵² Заштита приватности подразумева ограничавање овлашћења пореског тела да у пореском поступку који води захтева од пореског обвезника пружање изјаве која би открила део његовог приватног живота у облику у којем он не

⁴⁹ P. Schwartz, The Future of Tax Privacy, *National Tax Journal*, No. 4, Vol. LXI, 2008, p. 883.

⁵⁰ М. Врањеш, Пореско право као чинилац заштите људских права и слобода, *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду*, бр. 1-3, 2002, стр. 48.

⁵¹ М. Димитријевић, Права пореских обвезника као одраз преображаја система друштвених вредности, *op. cit.*, стр. 131.

⁵² G. Pić Popov, Poreska administracija i poreski obveznik u poreskom postupku: “suparnici” ili “saradnici”, *Pravni život*, br.11, 2019, str. 8.

жели.⁵³ Формулисањем правила пореског права законодавац директно улази у личну сферу појединаца. Међутим, притом би требало да тежи балансу између јавног интереса и интереса појединаца у складу са тим и то преко увођења мера за заштиту права пореских обвезника, који имају легитимна очекивања заштите своје приватности у пореским питањима, у опсегу у коме мешање у ову област није неопходно у демократској правној држави.⁵⁴ Такође, у демократским друштвима порески обвезници очекују и да не буду често позивани у службене просторије пореских органа.

Ради адекватне заштите права на приватност, очувања слободе и тајности приватног живота пореских обвезника, већина земаља предвиђа стриктна правила у вези са уласком пореских службеника у стамбене и пословне просторије пореског обвезника. У великом броју земаља се предвиђа, као услов за улазак у стамбене просторије обвезника, судски налог, док се у неким земљама захтева само његова сагласност. У већини држава чланица ОЕЦД, порески службеници могу ући у стан обвезника само на основу одлуке суда која се доноси на образложени и документовани предлог пореског органа.⁵⁵

Развој дигиталних технологија отворио је питање да ли те технологије обезбеђује адекватну заштиту права на приватност. Овај развој омогућио је да се у многим савременим државама формирају компјутеризоване базе (банке) података о пореским обвезницима. У таквим условима постоји реална опасност да се подаци могу злоупотребити.⁵⁶ Порески обвезници добијају од пореских органа порески идентификациони број (ПИБ). Преко ПИБ-а обвезник доставља пореском органу пореске чињенице. Овај број омогућава увид у пословање пореских обвезника и све његове приватне издатке, тако да се ови подаци могу злоупотребити. Неправилна употреба ПИБ-а може да наруши поштовање права на приватност које је, у актуелним уставима, и признато да би ограничавало државу у њеним настојањима да се претерано и неоправдано меша у лични приватни живот својих грађана.⁵⁷

⁵³ М. Врањеш, Пореско право као чинилац заштите људских права и слобода, *op. cit.*, стр. 48.

⁵⁴ А. Друва, Taxpayer's Right to Privacy?, *Intertax*, No. 1, Vol. 50, 2022, p. 40.

⁵⁵ М. Димитријевић, *Правни положај пореских обвезника*, *op. cit.*, стр. 54.

⁵⁶ *ibid.*, стр. 56.

⁵⁷ М. Анђелковић, Модификације пореске процедуре; у: Петрушић Н. (ур.), *Право на приступ правосуђу – Инструменти за имплементацију европских стандарда у правни систем Републике Србије*, Ниш, 2009, стр. 296.

1.1.6. Право на поверљивост и тајност

У савременим државама, једно од основних права пореских обвезника је да су подаци и информације, које порески органи поседују о њиховој економској снази, поверљиви и да се могу користити само за сврхе одређене у пореском законодавству. Порески обвезници су заинтересовани да поверљиве податке и информације, које дају пореском органу, не буду злоупотребљене већ да, искључиво, буду коришћене за разрез и наплату пореза. Право на поверљивост и тајност података и информација би за пореског обвезника требало да представља заштиту од могућих злоупотреба или погрешне употребе података и информација о њему од стране пореске администрације. То значи да се ниједан обезбеђени податак или информација о пореском обвезнику не би смели употребити у друге сврхе осим у пореске.⁵⁸ Такође, обвезници пореза очекују да се њихове пословне тајне не одају конкурентима, да се без правног основа не открију и не доставе информације страним пореским органима или лицима ван пореске администрације и, услед тога, нанесе штета њиховом конкурентном положају на тржишту.

Информације о пореским обвезницима треба да се користе само у мери у којој је то законом дозвољено. Коришћење информација у поседу пореске администрације у сврхе које нису административне треба да буде ограничено, а разлози за такво коришћење убедљиви.⁵⁹ Наведено важи како за националне, тако и за међународне оквире у којима се нарочито афирмише међународна пореска сарадња у облику мултилатералне аутоматске размене пореских (финансијских) информација а уз њу и пореска транспарентност.⁶⁰ Информације и подаци о пореском обвезнику, до којих су дошли порески органи у поступку утврђивања, наплате и контроле пореза, морају се чувати као службена тајна. Једино се тако могу створити предуслови за поштовање права обвезника пореза на поверљивост и тајност. Ако порески обвезници немају гаранције да ће подаци које достављају пореским органима, односно до којих су порески органи дошли непосредно или их добили од трећих лица, бити третирано као тајна, постојаће подстицај да те податке

⁵⁸ М. Анђелковић, *Јавне финансије и финансијско право*, *op. cit.* стр. 146.

⁵⁹ Centre for Tax Policy and Administration, *Principles of Good Tax Administration – Practice Note*, OECD, 2001, p. 4

⁶⁰ М. Dimitrijević, *Poreska procedura u uslovima informaciono-tehnološke modernizacije*, u: Perović Vujačić J. (ur.), *Unifikacija prava i pravna sigurnost*, Zbornik radova 33. susreta kopaoničke škole prirodnog prava Slobodan Perović, Tom 2, 2020, str. 451.

не пријављују или да их само селективно пријављују.⁶¹ Пореска тајна није ограничена само на пореске и економске чињенице, већ и на животне околности обвезника и чланове његове породице.

Посебно осетљиво подручје у вези остваривања права на поверљивост и тајност тиче се банкарске тајне и професионалне поверљивости. У већини земаља банке и сличне институције имају обавезу да чувају тајне о пословима својих клијената. Међутим, у великом броју земаља чланица ОЕЦД, порески органи имају законско овлашћење да, упркос томе, добију специфичне информације за сврхе опорезивања, уз обавезу да их не достављају трећим лицима.⁶² Треба нагласити да је врло тешко обезбедити адекватно поштовање права пореских обвезника на поверљивост и тајност због повећане размене података и информација између бројних субјеката. Тада је повећан ризик повреде тајности поверљивих података и информација, тј. њихове злоупотребе. Најчешће законодавства предвиђају строге санкције за физичка лица и пореске органе који неовлашћено одају пореске информације. Санкције морају бити довољно строге како би спречиле кршење права на поверљивост и тајност пореских података и информација. Другим речима, пореско законодавство обично намеће веома тешке казне пореским службеницима који злоупотребљавају поверљиве податке и информације, а правила која се примењују на пореске органе су далеко строжа од оних која се примењују на друге државне органе.⁶³

1.1.6.1. Право на поверљивост и тајност у националним оквирима

Обавеза пореских обвезника да сарађују са пореским органима, да им достављају податке и информације неопходне за опорезивање ствара могућност да порески обвезник пореским органима открије свој професионални, лични и породични живот. Информације и подаци које порески обвезник али и трећа лица, када је за њих установљена таква законска обавеза, пружају пореским органима могу се тицати: здравља пореског обвезника; његових брачних и породичних односа; политичких уверења; професионалних, предузетничких и других привредних активности и сл.⁶⁴ Ове информације и подаци служе за правилно одређивање пореских обавеза и требало би да се користе у те сврхе и буду

⁶¹ М. Димитријевић, *Правни положај пореских обвезника*, *op. cit.* стр. 58.

⁶² *ibid.*, стр. 60.

⁶³ Centre for Tax Policy and Administration, *Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note*, *op. cit.*, p. 5.

⁶⁴ М. Димитријевић, *Правни положај пореских обвезника*, *op. cit.*, стр. 61-62.

заштићене преко института пореске тајне. Порески органи, да би добили тачан увид у чињенице на основу којих утврђују пореску обавезу, често остварују сарадњу и са другим државним органима, организацијама и субјектима у земљи (судови, банке, катастар, инспекцијски органи, министарство унутрашњих послова, послодавци и др.). Они су у обавези да податке и информације, до којих су дошли вршећи послове из своје надлежности, доставе пореским органима. Достављање и размена информација и података мора се вршити уз обавезу поштовања права пореских обвезника на поверљивост и тајност. Уз то, њихова комуникација са пореским органима треба да буде квалитетна да не би успорили рад пореских органа, што би могло изазвати непотребне спорове у пореској области.

1.1.6.2. Право на поверљивост и тајност и међународна размена пореских информација

Последњих деценија пореске власти, ради правилног утврђивања пореских обавеза, се све више ослањају на узајамну помоћ у пореским стварима. Размена пореских информација између земаља постаје један од најистакнутијих начина за постизање пореске транспарентности.⁶⁵ Како унутрашњи правни поредак сваке државе забрањује неовлашћено вршење радњи на њеној територији од стране пореских органа друге државе, надлежна пореска тела немају другог избора него да се ослоне на правну помоћ друге државе.⁶⁶ Међународна пореска сарадња се може манифестовати у виду размене информација, сарадње пореских службеника и помоћи приликом наплате пореза резидентних држава. Убедљиво најраспрострањенији вид узајамне помоћи је размена информација. Значајно питање, које се намеће у процесу међународне размене пореских информација, повезано је са остваривањем права обвезника на поверљивост и тајност података. Наиме, под великим знаком питања је реална заштита права обвезника на поверљивост и тајност пореских података будући да они нису уговорне стране међународних пореских уговора који ову сарадњу регулишу.⁶⁷ Уз то, порески обвезници, осим правних средстава које им гарантује национални правни поредак, у међународним оквирима готово да немају могућност да остваре заштиту својих права, па тиме и права на

⁶⁵ E. Huiskers–Stoop, A. Breuer, M. Nieuweboer, Exchange of Information, Tax Confidentiality, Privacy and Data Protection from an EU Perspective, *Erasmus Law Review*, No 2, 2022, p. 86.

⁶⁶ Ц. Цвјетковић, Права пореских обвезника у поступку размене информација, *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду*, бр. 2, Vol. 46, 2012, стр. 456.

⁶⁷ М. Димитријевић, *Испуњавање пореских обавеза*, *op. cit.*, стр. 139.

поверљивост и тајност пореских података и информација које се размењују са пореским органима других држава.⁶⁸

Члан 26 ОЕЦД Модел пореске конвенције, који се бави питањем размене информација, садржи одредбе о начину коришћења добијених информација како би се обезбедила њихова тајност и поверљивост. Овај члан пореске конвенције садржи одредбу о поверљивости размењених информација које ће бити третиране као тајна на исти начин као и информација добијена на основу домаћег закона земље која прима информације.⁶⁹ Подаци могу бити достављени само органима који су надлежни за утврђивање и наплату пореза, решавање по жалбама, кажњавање у административном, пореском или судском поступку.

Чл. 8 Модел споразума о размени информација у пореским стварима садржи сличне одредбе о поверљивости као чл. 26 Модел конвенције ОЕЦД. Чл. 22 Мултилатералне конвенције о узајамној административној помоћи у пореским стварима на сличан начин гарантује поверљивост размењених информација.⁷⁰ Међутим, треба нагласити да је недовољно само прокламовање права пореских обвезника на поверљивост и тајност података без његове стварне реализације и високог нивоа обезбеђења сигурности обвезника од злоупотребе пореских података.

Међународном пореском сарадњом тежи се остваривању фискалног интереса држава али се, у том процесу, стварају и опасности за непоштовање основних права резидентних пореских обвезника. Због тога је фундаментални проблем у процесу међународне размене пореских информација заштита права и интереса пореских обвезника. Права на заштиту обвезника пореза манифестују се кроз право на обавештавање обвезника да инострани порески органи захтевају информацију која се тиче његове пореске ситуације, кроз право учествовања обвезника у прикупљању информација у виду консултација и кроз право да се провери легалност и легитимност целокупног поступка размене информација посредством независног органа. У малом броју земаља закон предвиђа право на обавештавање пореског обвезника о примљеном захтеву друге државе за достављање информације о његовој

⁶⁸ М. Димитријевић, *Правни положај пореских обвезника*, *op. cit.*, стр. 65.

⁶⁹ М. Анђелковић, *Размена информација као вид међународне пореске сарадње*, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, бр. 62, 2012, стр. 173.

⁷⁰ *ibid.*

пореској ситуацији. У већини земаља информисање пореског обвезника о постављеном захтеву реализује се након што је достављена тражена информација, док је у другима одлучивање о обавештавању обвезника по пријему захтева препуштено дискреционој оцени надлежног тела, чиме се ствара правна несигурност.⁷¹ У овом смислу, стога, и не изненађује околност да право на обавештавање пореског обвезника често не бива реализовано, па прописана заштита остаје без потребног учинка.⁷²

Право учествовања у прикупљању информација путем консултација омогућава пореском обвезнику да се изјасни о постављеном захтеву о коме је обавештен, а затим, било усмено или писменим путем изнесе примедбе на тачност и потпуност информација које су предмет међународне размене. Право обвезника на проверу легалности и легитимности поступка размене информација подразумева постојање независног тела (судског или административног) које би проверавало легалност и легитимитет поступка размене информација. После провере легалности и легитимности надлежни орган (најчешће суд) може донети или одлуку о настављању поступка размене информација или одлуку о његовом обустављању.⁷³

Интереси пореских обвезника, који треба да се заштите поштовањем набројаних права, треба да буду адекватно избалансирани са оправданим интересима држава у погледу обезбеђења међусобне пореске помоћи и размене релевантних пореских података и информација.⁷⁴ Стварно поштовање права пореских обвезника је под великим знаком питања због недостатка јаким гаранција да до неовлашћеног коришћења и злоупотребе пореских података и информација неће доћи. Уз то, не треба изоставити чињеницу да међународну пореску сарадњу, и поред интензивног дигитално-технолошког развоја, не ретко прати изостанак сигурног система заштите од неовлашћених приступа у базе пореских података (информација).⁷⁵

⁷¹ Ц. Цвјетковић, Права пореских обвезника у поступку размене информација, *op. cit.*, стр. 460.

⁷² М. Dimitrijević, Опорезивање у мјелу digitalnotehнолошких новина, у: Perović Vujačić J. (ur.), *Sudski postupak-pravda i pravičnost*, Zbornik radova 35. susreta Kopaoničke škole природног права Slobodan Perović, Том 2, 2022, стр. 238.

⁷³ Ц. Цвјетковић, Права пореских обвезника у поступку размене информација, *op. cit.*, стр. 461.

⁷⁴ М. Димитријевић, *Правни положај пореских обвезника*, *op. cit.*, стр. 67.

⁷⁵ М. Dimitrijević, Опорезивање у мјелу digitalnotehнолошких новина, *op. cit.*, стр. 239.

Све напред наведено иде у прилог потврде шесте хипотезе, постављене у уводу рада, да међународна размена пореских података и информација ствара простор за повреду права пореских обвезника, и то првенствено права на поверљивост и тајност.

1.1.6.3. Право на поверљивост и тајност у контексту дигитализације

Сведоци смо доласка времена у коме је, захваљујући технолошком напретку, скоро све податке и информације могуће далеко лакше тражити и прикупљати него што се то могло и замислити.⁷⁶ Сходно томе, савремене дигиталне технологије покрећу читав низ питања везаних за поверљивост и тајност података и информација о пореским обвезницима. Њихов динамичан развој ствара посебне могућности за приступ разноврсним подацима и информацијама које се односе на лични, економски и друштвени положај пореског обвезника. Примена дигиталних технологија у прикупљању бројних података и информација о економској снази обвезника, омогућила је, већ је напред у тексту истакнуто, да се у многим државама формирају богате базе података и информација, које су употребљиве за пореске сврхе. Неадекватна заштита ових база генерише реалну опасност да право обвезника на поверљивост и тајност буде угрожено услед неовлашћеног приступа и злоупотребе података и информација садржаних у поменутим базама. Зато је код дигитално-технолошке модернизације веома важно поставити јасне границе коришћења дигиталних технологија за „уплив“ државе у лични, породични и професионални живот обвезника пореза а ради вршења пореске функције. Захваљујући великим могућностима праћења њиховог пореског понашања, које омогућавају управо модерне дигиталне технологије, знатно се оснажује и контролна функција пореских органа и надзор над пореским обвезницима. Наведеним се неспорно потврђује хипотеза да примена дигиталних технологија у пореској области доноси нове изазове и ризике у домену права пореских обвезника. Реч је о седмој хипотези, постављеној у уводу мастер рада.

Континуирано и велико акумулирање података о пореским обвезницима омогућава да надзор над њима буде потпунији. И заиста, што се више о пореском обвезнику зна то га је

⁷⁶ M. Hatfield, *Privacy in Taxation*, *Florida State University Law Review*, No 2, Vol. 44, 2017, p. 633.

лакше контролисати.⁷⁷ Дигиталне технологије и њихова примена, поред бројних користи у погледу квалитетног спровођења пореске процедуре, стварају и простор за угрожавање поверљивости и тајности података и информација о обвезнику. Управо зато, у овим новим дигитално-технолошким условима, питање поштовања и заштите права обвезника на поверљивост и тајност пореских података све више добија на значају.

Потенцијално, заштита података и информација о пореским обвезницима може бити физичка и правна заштита. Физичка заштита се остварује строгим обезбеђењем које се уводи приликом остваривања приступа у компјутеризоване базе података и информација (приступ имају само овлашћена лица, а везе између појединих рачунара се успостављају преко специјалних линија).⁷⁸ Тако, на превентивном плану, порески обвезник може верификовати податке и информације, који се о њему налазе у компјутеризованим базама података и информација а, такође, му се може пружити и заштита да би се спречила радња којом се повређује право на лични податак. Правна заштита, која се остварује пошто је повреда права на лични податак већ учињена (*ex post*), је судска и то кривичноправна (позивање на прекршајну и кривичну одговорност) и грађанскоправна (обештећење обвезника у случајевима када му је услед незаконитог или неправилног располагања подацима и информацијама нанета материјална или нематеријална штета).⁷⁹ Заштита личних података обвезника пореза повезана је са правом обвезника на поверљивост и тајност. Подаци и информације до којих су порески органи дошли у поступку утврђивања, контроле и наплате пореза, морају се чувати као службена тајна и могу се користити само за сврхе одређене у пореском законодавству. У дигитално–технолошким условима службена (пореска) тајна је „опкољена“ многим неизвесностима у погледу њеног очувања. Оне долазе из електронских комуникација, као и модерног дигиталног умреженог окружења.⁸⁰ Отворено питање, које још чека поуздани одговор, тиче се усаглашавања потребе постојања квалитетне заштите права пореских обвезника са настојањима државе да, применом дигиталних технологија у пореској процедури, омогући успешну наплату пореских прихода и смањи пореске преваре.

⁷⁷ М. Dimitrijević, *Oporezivanje u miljeu digitalnotehnoških novina*, *op. cit.*, str. 237.

⁷⁸ М. Dimitrijević, *Poštovanje i zaštita dostojanstva poreskih obveznika u poreskom postupku*, *Pravni život*, br. 11, 2013, str. 49.

⁷⁹ М. Dimitrijević, *Poreska procedura u uslovima informaciono-tehnološke modernizacije*, *op. cit.*, str. 450.

⁸⁰ *ibid.*, str. 451.

1.2. Остала права пореских обвезника

У остала права пореских обвезника убрајају се право на опорезивање према економској снази и право на објективан и непристрасан третман.⁸¹

1.2.1. Право на опорезивање према економској снази

Право на опорезивање под једнаким условима и сразмерно економској снази обвезника има утемељење у уставима многих држава као уставни принцип који у себи обједињава социјално–политичке принципе опорезивања (општост и равномерност).⁸² При доношењу порескоправних прописа законодавац је у обавези да уважи овај уставни принцип, а порески органи су дужни да правилном применом тих прописа омогуће његову реализацију. Опорезивање према економској снази подразумева да је висина пореског терета утврђена у складу са пореским потенцијалом обвезника, тј. да се порески обвезници са једнаком економском снагом једнако опорезују. Према принципу способности плаћања пореза порески обвезници са различитом економском способношћу се различито опорезују.⁸³ На тај начин се остварује правичност у процесу опорезивања.

Правичност пореског система подразумева остваривање захтева да сви плаћају порез према својим економским могућностима а то изискује универзалност пореске обавезе (да пореска обавеза буде општа), хоризонталну правичност (која поставља услов једнаког третмана лица под истим или сличним економским околностима) и вертикалну правичност (обвезници са различитом економском снагом треба да поднесу диференцирани порески терет).⁸⁴ Хоризонтална правичност подразумева општост пореске обавезе и принцип да порески обвезници са једнаком економском снагом и истим особинама (старост, породични статус, број издржаваних лица домаћинства, болест и сл.) треба да буду једнако опорезовани. Вертикална правичност подразумева да порески обвезници са већом економском снагом треба да снесе већи порески терет а обвезници мање економске моћи плате процентуално нижи порез.

⁸¹ М. Димитријевић, *Правни положај пореских обвезника*, *op. cit.*, стр. 67.

⁸² *ibid.*, стр. 68.

⁸³ J. Kokott, P. Pistone, R. Miller, Public International Law and Tax Law: Taxpayers' Rights, *Georgetown Journal of International Law*, 2021, No. 2, Vol. 52, p. 410.

⁸⁴ М. Димитријевић, Обележја права на добру управу у пореском поступку, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, бр. 52, 2008, стр. 135.

1.2.2. Право на објективан и непристрасан третман у односима са пореским органима

У односима са пореским органима, порески обвезници имају право да се пореско законодавство према њима примењује на објективан и непристрасан начин. Обвезници пореза који послују и остварују доходак под истим или веома сличним околностима треба да буду једнако третирани и предмет исте контролне процедуре.⁸⁵ У демократском друштву није дозвољено повлашћивање једне категорије пореских обвезника на штету других. То се односи на нетачно утврђивање пореске обавезе, невршење пореске контроле или непримењивање пореских санкција у истим или сличним ситуацијама. Поред тога, обвезници пореза би требало да буду третирани на куртозан и ефикасан начин, без дискриминације што је првенствено одговорност пореских органа. Порески обвезници очекују да порески органи неће тражити од њих информације које нису неопходне за опорезивање, да их неће непотребно узнемиравати и истицати сувишне захтеве, односно да ће њихов однос према обвезницима бити квалитетан. Ставови пореских обвезника о томе да ли се порески закони примењују на коректан и професионалан начин, да ли су благовремено информисани о пореским променама и да ли су сви подвргнути адекватном пореском третману, важан су показатељ тог квалитета.⁸⁶ Све напред наведено потврђује пету хипотезу, постављену у уводу мастер рада, да права пореских обвезника доприносе изградњи коректних порескоправних односа у једној земљи.

2. Права пореских обвезника и европски стандарди

Права пореских обвезника припадају корпусу људских права. Европски интеграциони токови намећу захтев за усаглашавање права обвезника пореза са стандардима ЕУ у овој области. Каталог права који је Конвенцијом и њеним протоколима дат, као и домен заштите сваког од гарантованих права, данас је европски стандард што се заштите права појединаца тиче.⁸⁷ Неке одредбе ове Конвенције могу се довести у везу са опорезивањем и правима обвезника пореза. Европски је стандард да свако има право на поштовање свог приватног и породичног живота, дома и преписке уз клаузулу: „јавне власти неће се мешати у вршење овог права сем ако то није у складу са законом и неопходно у

⁸⁵ М. Димитријевић, *Правни положај пореских обвезника*, *op. cit.*, стр. 69.

⁸⁶ *ibid.*, стр. 70.

⁸⁷ М. Анђелковић, М. Димитријевић, *Пореско право Србије*, *op. cit.*, стр. 226.

демократском друштву у интересу националне безбедности, јавне безбедности или економске добробити земље, ради спречавања нереда или криминала, заштите здравља или морала, или ради заштите права и слободе других“. Заштита приватности човека подразумева ограничавање пореског органа да захтева од пореског обвезника пружање података који би открили његов породични и приватни живот. Конвенција, такође, налаже да права која она гарантује треба да се уживају без дискриминације, по било ком основу, односно, да су порески обвезници једнаки у правима и обавезама без обзира на пол, боју коже, вероисповест, имовно стање, социјално и национално порекло и дужни су да плаћају порез и друге дажбине утврђене законом према својој економској снази.

Стандарди ЕУ предвиђају забрану дискриминације и једнакост обвезника пореза пред законом. Забрана дискриминације предвиђа позитивне и негативне обавезе држава чланица Конвенције. У том смислу, државе су дужне да у оквиру свог законодавства осигурају забрану дискриминације, као и да елиминишу све могућности да сама легислатива државе буде дискриминаторна.⁸⁸ Једнакост пореских обвезника пред пореским законима повезана је са реализацијом права на добру управу које омогућава пореским обвезницима да од пореских органа захтевају: примену пореских закона на правичан и транспарентан начин; упознавање са њиховим правима и обавезама прописаним у закону; пружање поузданих информација битних за порески поступак; благовремени одговор на њихова питања, захтеве и жалбе; употребу података о пословном и приватном животу обвезника само у сврхе које прописује закон; одржавање коректних односа са пореским обвезницима и др.

Повеља о основним правима ЕУ експлицитно гарантује право сваког да има приступ свом досијеу што је подстицај транспарентности управног рада.⁸⁹ Остварење управне транспарентности у пореској области је неопходно ради заштите права пореског обвезника у пореском поступку као посебном управном поступку. Право пореског обвезника на приступ документима, које у пореском поступку поседују порески органи, и могу утицати на исход поступка је управна транспарентност у ужем смислу. Наиме, управна транспарентност у ужем смислу у пореском поступку значи право пореског обвезника, као заинтересоване странке у поступку, на приступ документима који су у поседу пореског

⁸⁸ S. Džafće, *Pravna zaštita poreskih obveznika po Evropskoj konvenciji o ljudskim pravima*; u: Stjepanović S., Lukić R., Čeranić D. (ur.), *Zbornik radova „Protivrječja savremenog prava“*, Istočno Sarajevo, 2022, str. 355.

⁸⁹ М. Димитријевић, *Правни положај пореских обвезника*, *op. cit.*, стр. 77.

органа, а који могу утицати на ток и исход поступка.⁹⁰ Она, такође, подразумева и образложење разлога доношења пореског управног акта што ствара могућност пореском обвезнику, уколико сматра то потребним, да оствари право на жалбу. Управна транспарентност у ширем смислу означава право јавности на приступ службеним документима – тзв. право јавности да зна и, по правилу, је регулисана посебним законом. У том смислу, од државе се очекује да обезбеди управну транспарентност у ширем смислу и у области поступања пореских управних органа, уважавајући притом потребу заштите јавног интереса у овој области, све њене специфичности и потребу заштите права и интереса пореских обвезника.⁹¹ Ограничења управне транспарентности у ширем смислу могу се прописати ради заштите личних података пореских обвезника и права на приватност. Европски је стандард и поштовање приватног и породичног живота, као и заштита личних података. Такви подаци могу се користити само у сврхе које прописује закон и уз пристанак лица на које се односе. Мишљења смо да треба поново нагласити да је потенцијално присутан врло приметан раскорак између могућности, које пружају дигиталне технологије, и капацитета постојећих механизма заштите података. Стога се, без сумње, потреба адекватне заштите личних података поставља као императив модерног времена.

ЕУ прописује заштиту имовине: „Свако физичко и правно лице има право на неометано уживање своје имовине. Нико не може бити лишен своје имовине, осим у јавном интересу и под условима предвиђеним законом и општим начелима међународног права“. Међутим, постављено је јасно ограничење права на неометано уживање имовине: „Претходне одредбе, ни на који начин не утичу на право државе да примењује законе које сматра потребним да би регулисала коришћење имовине у складу са општим интересима или да би обезбедила наплату пореза или других дажбина или казни“.⁹²

Успостављање европских стандарда у области права обвезника пореза подразумева да пореска власт конкретне земље има обавезу да доследно афирмише права пореских обвезника, поштује их и перманентно упознаје обвезнике са тим правима. Исто важи и

⁹⁰ *ibid.*

⁹¹ *ibid.*

⁹² *ibid.*, стр. 72.

када је реч о упознавању пореских обвезника са механизмима правне заштите законом установљених права обвезника пореза.⁹³

3. Права пореских обвезника и могућност њихове злоупотребе

Права пореских обвезника су гарантована законима држава и могу се дефинисати као субјективна права јавног карактера. Једно од ових права, које се често злоупотребљава, је право пореског обвезника на опорезивање према економској снази. Наиме, не ретко порески обвезници прибегавају предузимању трансакција са циљем остваривања пореских погодности, на начине које законодавац није предвидео. Због чињенице да прикупљена финансијска средства од опорезивања служе за финансирање јавних потреба, пореске власти имају овлашћења да, у оваквим случајевима, просуђују да ли постоји тзв. злоупотреба права. Активности пореских обвезника, које доводе до кршења пореских прописа и које су предузете са циљем избегавања плаћања пореза, представљају незакониту пореску евазију. Она се од стране државе санкционише. Порески обвезник треба да очекује да ће порески орган настојати да открије незаконито и нелегитимно избегавање пореза, што не искључује обвезникову могућност да предузима поступке који су оправдани са становишта очувања његових финансијских и економских интереса (на пример, да одустане од потрошње неких опорезованих добара), али водећи, при томе, рачуна да се креће у границама закона, односно да трансакцијама које предузима не изигра, односно не злоупотреби циљ који је законодавац имао у виду при доношењу закона, јер тада врло лако може да пређе на терен нелегитимне пореске евазије.⁹⁴ Дакле, посебан проблем у примени пореског система, са којим се суочавају пореске власти многих држава, је минимизирање пореске обавезе која са собом не повлачи кршење закона. Ради се, заправо, о случајевима где се може сматрати да је порески закон прекршен уколико се докаже повреда (изигравање) духа закона, односно намере законодавца – неприхватљива законита евазија пореза. Поред неприхватљиве законите евазије пореза постоји прихватљива законита евазија пореза (тзв. пореско планирање) и она није предмет санкционисања.⁹⁵

⁹³ М. Анђелковић, М. Димитријевић, *Пореско право Србије, op. cit.*, стр. 229.

⁹⁴ G. Пић Роров, *op. cit.*, стр. 29.

⁹⁵ М. Димитријевић, *Правни положај пореских обвезника, op. cit.*, стр. 79.

Између прихватљиве и неприхватљиве законите евазије тешко је одредити линију разграничења, односно, повући прецизну границу између вештог вођења послова и злоупотребе права у пореској материји. Концепт злоупотребе права пружа пореским органима добру основу за супростављање оваквом понашању пореских обвезника. У овом смислу, у српском пореском праву треба поменути постојање начела фактицитета, предвиђеног чл. 9. ЗПППА које нашим пореским органима ствара погодну основу за спречавање евазионог понашања пореских обвезника. Начело фактицитета је разрађено преко три правила:⁹⁶ 1) пореске чињенице се у пореском поступку утврђују према њиховој економској суштини; 2) ако се симулованим правним послом прикрива неки други правни посао, за утврђивање пореске обавезе основу чини дисимуловани правни посао; 3) порески органи су дужни да утврде пореску обавезу у случају када су, на прописима супротан начин, остварени приходи, односно стечена имовина, и то у складу са законом којим се уређује одговарајућа врста пореза.

⁹⁶ Чл. 9 Закона о пореском поступку и пореској администрацији

III ПРАВА ПОРЕСКИХ ОБВЕЗНИКА У ПОРЕСКОМ СИСТЕМУ РЕПУБЛИКЕ СРБИЈЕ

Питању права пореских обвезника у нашој земљи дуго није била посвећена адекватна пажња. Закон о пореском поступку и пореској администрацији из 2002. године први пут, на једном месту, таксативно наводи права и обавезе пореских обвезника у Републици Србији. Усвајањем овог закона потврђује се намера законодавца да прецизније уреди правни положај обвезника пореза у националним оквирима и створи услове за успостављање бољег односа пореских органа (Пореске управе) и пореских обвезника.

1. Права пореских обвезника у светлу Закона о пореском поступку и пореској администрацији

Порески обвезници у Србији, према одредбама ЗПППА, имају следећа права:⁹⁷

1) право да од Пореске управе бесплатно добију информације о пореским прописима, из којих произилази њихова пореска обавеза а ако су неуки и основну правну помоћ, што им омогућује да пријаве и плате порез и обрачунају и плате споредна пореска давања у складу са прописима – ово законом зајемчено право пореских обвезника изводи се из начела пружања помоћи странци, које прописује Закон о општем управном поступку (ЗУП).⁹⁸ Порески обвезници, да би поштовали порески закон, морају да буду информисани о томе како делује порески систем, као и о начину на који се њихова обавеза утврђује. Пореским обвезницима је данас тешко да се снађу у сложеним пореским прописима. Сви обвезници пореза немају потребна знања за примењивање пореских прописа, испуњавање пореских обавеза и остваривање пореских права, па им је зато потребна правна помоћ пореских органа. Ови органи имају обавезу да пореске обвезнике упознају са њиховим пореским правима, да их саслушају и да им пруже стручну помоћ у току процеса опорезивања (да их упуте који документ треба да прибаве, коју пореску пријаву да попуне и на које олакшице имају право). О пореском статусу и обавезама које треба да изврше, обвезници морају да буду информисани благовремено и потпуно. За реализацију ових задатака и побољшање

⁹⁷ Чл. 24 Закона о пореском поступку и пореској администрацији

⁹⁸ Чл. 8 Закона о општем управном поступку

квалитета и квантитета пореских услуга порески органи користе: непосредне контакте, штампане публикације, телефонске разговоре, одржавање семинара.

2) *право да у писаном облику добију одговор на питање које су у таквом облику поставили Пореској управи а тиче се њихове пореске ситуације* – ако је пореском обвезнику нешто нејасно око његове пореске ситуације, може се писменим путем обратити Пореској управи. Да би добио одговарајући одговор, постављено питање мора бити разумљиво формулисано, потписано од стране обвезника или његовог заступника, односно пуномоћника и треба у текст питања бити унет обвезников порески идентификациони број. Пореска управа треба да настоји да благовремено, такође у писаном облику, одговори на постављена питања или захтеве које је порески обвезник поставио.

3) *право да се Пореска управа и њени службеници опходе са поштовањем и уважавањем* – ово право подразумева да порески обвезник може од Пореске управе и њених службеника да захтева да поступају према њему са уважавањем, поштовањем, да буду учтиви, поштени. Пореска управа и порески обвезник су дужни да поступају у доброј вери, односно да се обавежу на коректно, савесно и добронамерно међусобно понашање, не само у току пореске контроле и принудне наплате пореза, већ и у осталим фазама пореског поступка. Треба, међутим, напоменути да је често повреду овог права веома тешко утврдити због знатног степена његове опште формулације.

4) *право на поверљивост и тајност података* – основно право пореског обвезника је да подаци (информације), које порески орган поседује о његовим пословима, буду поверљиве и да се могу користити само за сврхе одређене у пореском законодавству. С обзиром да пореска информација садржи доста личних података о пореском обвезнику потребно је обезбедити висок ниво пореске поверљивости. Подаци и информације до којих су порески органи дошли у поступку утврђивања, наплате и контроле пореза, морају се чувати као службена тајна. Порески обвезници су заинтересовани, и с правом очекују, да поверљиве информације које дају пореском органу не буду злоупотребљене. Право на поверљивост и тајност података требало би да буде заштита од могућих злоупотреба од стране пореске администрације. То значи да се ниједна информација о пореском обвезнику не може употребити у друге сврхе осим у пореске.

Посебно осетљиво подручје у вези остваривања права на поверљивост и тајност тиче се банкарске тајне и професионалне поверљивости. Међутим, потребно је констатовати да је, у актуелним условима, врло тешко обезбедити доследно поштовање права пореских обвезника на поверљивост и тајност због повећане размене података и информација између бројних субјеката, чиме се повећавају ризици повреде овог права, као и могућности његове злоупотребе. Такође је евидентан и ризик да информације и подаци о пореском обвезнику буду размењени а да обвезник са тиме није упознат.

5) *право на приватност* – ово право је једно од основних људских права које се мора поштовати и у пореској области. Обвезници пореза имају право да очекују да их порески органи неће непотребно узнемиравати. У пракси се његова примена односи на избегавање тражења информација и података који су небитни за утврђивање пореске обавезе и избегавање неоправданих претреса станова и пословних просторија обвезника. Наведено, како је у тексту напред већ указано, изискује потребу прописивања строгих правила поступања, пореских службеника у току пореског поступка, као и обавезног поштовања тих правила.⁹⁹ Наиме, ради адекватне заштите права на приватност, све земље предвиђају врло стриктна правила у вези са уласком пореског службеника у стамбене и пословне просторије пореског обвезника. У случају обвезничког противљења, порески службеник може ући у његов стан само на основу судске одлуке. Такође, потребна је и адекватна заштита података које о пореским обвезницима поседују порески органи.

6) *право на увид у податке о утврђивању и наплати пореза који се о њима воде код Пореске управе и право да захтевају измену непотпуних и нетачних података* – сваки обвезник пореза може имати увид у податке о утврђивању и наплати пореза који се о њему воде у Пореској управи. Дужност Пореске управе је да пореском обвезнику, на његов захтев, омогући увид у правну и чињеничну основу за доношење акта којим се утврђује његова обавеза да плати порез и, уколико има нетачних и непотпуних података, да захтева њихову измену.

7) *право да заступају властите интересе пред Пореском управом* – ово право обвезници могу да остваре непосредно или путем пуномоћника. Како је пореска

⁹⁹ М. Анђелковић, *Јавне финансије и финансијско право, op. cit.*, стр. 146.

регулатива врло комплексна пореском обвезнику није увек лако да се у тој регулативи снађе. Зато је у многим земљама установљена професија пореских саветника. Они својим знањем и саветима помажу пореским обвезницима у поштовању пореске регулативе и заштити њихових права и интереса у пореском поступку. У Републици Србији још увек није посебним законом уређена професија пореског саветника. Законско регулисање пореског саветовања било би од велике важности како за пореске обвезнике, тако и за што успешнију имплементацију важећег пореског система. У циљу заштите својих пореских права и интереса, порески обвезници могу да истичу аргументе и буду саслушани у пореском поступку, односно могу да дискутују са пореским органима о пореским чињеницама.

8) *право да на прописани начин користе пореске олакшице* – пореска олакшица подразумева ослобађање пореског обвезника од плаћања дела пореза. Доследна примена законских одредби укључује право обвезника да му се обезбеди помоћ пореских органа код коришћења законом прописаних пореских олакшица. Пореске олакшице су мере пореске политике којима се делује на ублажавање пореског терета.

9) *право на рефакцију, односно повраћај више или погрешно наплаћеног пореза* – обвезник пореза има право да, на прописани начин и у прописаном року, добије рефакцију, односно повраћај више или погрешно наплаћеног пореза. Пореска управа има обавезу да решење по захтеву за повраћај, односно рефакцију донесе најкасније у року од 15 дана од дана пријема захтева.¹⁰⁰

10) *право да присуствују током теренске пореске контроле* – законом се прописује обавезно учествовање пореског обвезника у поступку теренске контроле.¹⁰¹ Ово право се реализује учествовањем у утврђивању чињеничног стања и давањем обавештења и изјава на захтев пореског службеника (нпр. када се у поступку контроле утврде значајне неправилности, када пореском инспектору нису јасне неке радње пореског обвезника, када се по попису утврди мањак или вишак).¹⁰² Теренска контрола подразумева непосредни одлазак у пословне просторије пореског обвезника, како би се добиле датаљне

¹⁰⁰ Чл. 10 ст. 2-3 Закона о пореском поступку и пореској администрацији

¹⁰¹ Чл. 127 Закона о пореском поступку и пореској администрацији

¹⁰² М. Анђелковић, М. Димитријевић, *Пореско право Србије, op. cit.*, стр. 295.

информације и подаци за потребе опорезивања, са циљем да се утврди да ли постоје чињенице које би довеле до битне измене износа пореза конкретног пореског обвезника. Са дигитално-технолошким развојем створене су бројне могућности за примену нових модалитета пореске контроле и испуњење њених најсложенијих задатака.¹⁰³ У циљу размене информација, које су битне за обављање пореске контроле, могуће је применити е-контролу преко посебних рачунарских програма. У начелу, општи захтев је да учесталост и трајање пореске контроле треба ограничити на нужну меру.

11) *право да добију образложење аката донетих у поступку пореске контроле* – порески обвезници имају право да добију образложење следећих аката донетих у поступку пореске контроле: записника о теренској и канцеларијској контроли, решења о утврђивању пореза које на основу њих доноси Пореска управа, као и решења о мерама за отклањање утврђених повреда закона и неправилности у примени прописа, које одређује инспектор пореске контроле.

12) *право да дају обавештења пореским органима у пореском поступку* – у пореском поступку обвезник пореза је дужан да пореском органу саопшти све чињенице битне за опорезивање. Пореска управа у циљу утврђивања чињеница од значаја за опорезивање може захтевати од пореског обвезника и других лица да, у року који она одреди, пружи све расположиве информације.¹⁰⁴ Право да дају обавештења пореским органима у пореском поступку, када се оцени да је то потребно за правилно решавање пореске ситуације, реализује се учешћем пореских обвезника у утврђивању чињеничног стања, давањем обавештења и изјава на захтев пореског органа. Порески обвезници су обавезни да сарађују са пореским органима у пореском поступку на начин да потпуно и тачно износе чињенице које је потребно узети у обзир приликом опорезивања.¹⁰⁵ Спремност пореских обвезника да тачно и у потпуности износе чињенице битне за опорезивање у великој мери зависи од поверења обвезника у правичност пореског система и висину пореске обавезе.

13) *право да користе правна средства у пореском поступку* – незаконите пореске акте обвезници могу оспорити редовним и ванредним правним средствима у пореском

¹⁰³ М. Димитријевић, *Правни положај пореских обвезника*, *op. cit.*, стр. 137.

¹⁰⁴ М. Анђелковић, М. Димитријевић, *op. cit.*, стр. 246-247.

¹⁰⁵ М. Димитријевић, *Правни положај пореских обвезника*, *op. cit.*, стр. 152.

поступку и тужбом у управном спору. Од редовних правних средстава обвезници пореза најчешће користе жалбу а од ванредних правних средстава понављање поступка.

14) право да користе и друга права утврђена овим и другим пореским законима – законодавац није затворио листу права из чл. 24. ЗПППА, већ је прописао могућност да порески обвезници користе и друга права утврђена овим и другим пореским законима. Ако неко од наведених права буде повређено, порески обвезник има право на судску заштиту у парници. Уколико се утврди да су права обвезника повређена, накнада претрпљене штете и судски трошкови падају на терет буџета Републике, односно на терет буџета јединице локалне самоуправе.¹⁰⁶

2. Значај поштовања права пореских обвезника у пореској области Републике Србије

Поштовање права пореских обвезника у пореској области наше земље има велики значај јер су она дуго била запостављена и у сенци њихових пореских обавеза. Због честих промена пореске регулативе, адекватно регулисање права пореских обвезника било је у другом плану.

Основни циљ рада пореских органа је да обезбеде да обвезници пореза поштују пореске прописе, а то ће бити оствариво у раду пореских органа у Републици Србији уколико постоји висок степен добровољног испуњавања пореских обавеза. Поштовање права пореских обвезника је чинилац који на добровољно испуњавање пореских обавеза битно утиче. Уз то, порезе треба примењивати уз што ниже трошкове пореских обвезника.¹⁰⁷

Детаљно набрајање права пореских обвезника у пореском систему Републике Србије успоставило је основу за бољи развој односа пореских органа и обвезника пореза. Тиме се јача поверење јавног мњења у порески систем Србије. Повећани нагласак на права пореских обвезника је, без сумње, позитивна активност наше пореске власти, јер квалитет порескоправних односа директно утиче на пореско понашање обвезника. Оно, пак, великим делом одређује да ли ће се остварити планирани ефекти опорезивања. У целини посматрано, не треба изгубити из вида, да је поштовање пореских права обвезника узрочно

¹⁰⁶ Чл. 24 ст. 3 Закона о пореском поступку и пореској администрацији

¹⁰⁷ М. Димитријевић, *Правни положај пореских обвезника, оп. cit.*, стр. 86.

повезано са демократизацијом друштва и јачањем владавине права у националним оквирима.

IV ОЦЕНА СТАЊА ПРАВА ПОРЕСКИХ ОБВЕЗНИКА У САВРЕМЕНИМ ПОРЕСКИМ СИСТЕМИМА И ПРЕДЛОЗИ ЗА ЊИХОВО ПОБОЉШАЊЕ

Права пореских обвезника у савременим пореским системима имају велики значај за успешно остварење фискалног интереса државе. Законско регулисање пореских права обвезника у развијеним системима опорезивања одражава се повољно на очување стабилности пореског система и повиновање обвезника захтевима пореске власти.

1. Оцена стања права пореских обвезника у савременим пореским системима

Питање правног положаја пореских обвезника, у савременим пореским системима, је последњих деценија постало веома актуелно. Прецизно законско навођење „листе“ права пореских обвезника ствара услове за потпунију реализацију пореске функције државе.

Пореским обвезницима, као носиоцима пореског терета, се унутар пореског система пружају веће гаранције установљених пореских права. Порески органи, у циљу унапређења рада, осавремењују моделе свог поступања у намери да буду професионални, самостални, непристрасни, као и носиоци културе опорезивања и поштовања права пореских обвезника. Савремени однос пореских органа и пореских обвезника одликује тежња остваривања већег укључивања обвезника у поступак утврђивања и наплате пореза. У овом контексту, битна промена у поступању пореских органа у пореском поступку настала је применом модерних дигиталних технологија у раду. Захваљујући њима, порески органи су увелико имплементирали услужно-оријентисани модел рада, у коме су порески обвезници и њихове потребе у првом плану. Обезбеђење услуга пореским обвезницима преко помоћи у поступку, пружања информација о порезима и пореским законима и различитих видова едукације обвезника има карактер неспорне обавезе модерних пореских органа.¹⁰⁸

Савремена држава поштује принцип законитости пореза што значи да порески органи спроводе порески поступак по закону утврђеним правилима. С обзиром да су порески закони врло уопштени, може доћи до повреде права пореских обвезника на опорезивање према економској снази. Ризик различитог приступа утврђивања пореза, у развијеним

¹⁰⁸ М. Dimitrijević, *Novi pogled na neka prava obveznika poreza, op. cit.*, str. 679.

земљама, решава се применом прецизно дефинисаних стандарда и норматива опорезивања тако да се критеријуми ефикасности, економичности и ефективности једнако примењују према свим обвезницима.

Данас су државе прилично уверене да поступак утврђивања, наплате и контроле пореза треба да се заснива на принципу законитости у опорезивању, као основном инструменту против арбитрерности у опорезивању. Елементи владавине права, заједно са принципом законитости и принципом демократије, најважнији су темељи на којима треба да се заснива пореско право сваке државе.¹⁰⁹

У развијеним земљама света установљена су права пореских обвезника која се сматрају као основна права за све пореске обвезнике. Већина савремених држава има ригорозне прописе у вези уласка пореских службеника у стан или пословне просторије пореског обвезника. Државе чланице ОЕЦД дозвољавају улазак пореских службеника у стан обвезника само на основу судске одлуке. Развој дигиталних технологија омогућује да се, у многим савременим државама, формирају компјутеризоване банке података о пореским обвезницима што ствара нове опасности да ови подаци могу бити неовлашћено коришћени, а тиме и повређена права обвезника на приватност, поверљивост и тајност.

Установљавање права пореских обвезника нема велики значај уколико она, тј. њихова „садржина“ није потпуније објашњена обвезницима, као и ако не постоје потребни механизми заштите ових права. Правни механизми заштите права пореских обвезника су разноврсни (управна, управно-судска и уставно-судска заштита). Значајан допринос развоју и заштити права пореских обвезника, у савременим државама, пружају и ванправни механизми заштите, попут институције омбудсмана, браниоца пореских обвезника, као и удружења пореских обвезника.

Дуги низ година у пореском законодавству Републике Србије појединим правима пореских обвезника није била посвећена потребна пажња. У нашем пореском законодавству тако није предвиђено право на стабилност пореских прописа. Мишљења смо да пореским обвезницима треба бити гарантовано ово право. Оно би представљало ваљану заштиту од честих промена пореских одредби и закона у целини и, на извршан

¹⁰⁹ S. Džafće, *Pravna zaštita poreskih obveznika po Evropskoj konvenciji o ljudskim pravima*, *op. cit.*, str. 348.

начин, било препрека сталном мењању услова привређивања.¹¹⁰ Такође, нека права пореских обвезника (попут права на приватност) имају општу формулацију, па је врло тешко утврдити повреду тих права.

Потребно је такође нагласити да службеници Пореске управе (порески инспектори) могу, на основу одлуке суда, ући у пословне просторије или стан обвезника иако се неповредивост стана гарантује Уставом Републике Србије.¹¹¹ Уз то, треба додати да се одређена пореска права обвезника могу остварити условно на основу дискреционе оцене пореског органа. Ради се, наиме, о праву на почек (оброчном плаћању) и праву на плаћање доспелог пореза у ратама. Склони смо да се, из тог разлога, приклонимо мишљењу да дискреционо овлашћење пореског органа у погледу одлучивања о правима може у пракси утицати, мимо законских гаранција, на несигурност порескоправног положаја обвезника.¹¹² У целини, мора се приметити да је недовољна пажња посвећена и праћењу делотворности примене постојећих закона и процени какав стварни ефекат остварују на сва законом загарантована права обвезника пореза.

2. Активности и мере за побољшање права обвезника пореза у савременим пореским системима

Ефикасно коришћење пореских права условљено је њиховом разумљивошћу и доступношћу пореским обвезницима. Значај права пореских обвезника треба сагледавати кроз чињеницу да они плаћањем пореза обезбеђују средства за остварење фискалног интереса и несметано функционисање државе. У циљу наплате планираног износа пореских прихода, пореска администрација има задатак да осигура понашање пореских обвезника у складу са законом и подстиче добровољну сагласност у испуњавању пореских обавеза, уз минималне трошкове и поштовање обвезникових пореских права. Подстицање добровољног плаћања пореза, уз избегавање непотребних трошкова и спорова, постаје основни захтев рада развијених пореских администрација.¹¹³

¹¹⁰ Н. Hrustić, *Reforma poreske administracije u Republici Srbiji*; u Gorčić J. (ur.), *Poreske reforme u Republici Srbiji – primena poreza*, Beograd, 2003, str. 88.

¹¹¹ Чл. 40 Устава Републике Србије, *Службени гласник РС*, бр. 98/2006 и 115/2021.

¹¹² М. Anđelković, *Odnos prava i obaveza poreskih obveznika*; u Gorčić J. (ur.), *Poreske reforme u Republici Srbiji – prava poreskih obveznika, poreski sistem i poreska politika*, Beograd, 2003, str. 185.

¹¹³ М. Анђелковић, *Редефинисање пореских односа*; у: Димитријевић П. (ур.), *Заштита људских и мањинских права у европском правном простору*, Ниш, 2015, стр. 58.

Савремене државе све више придају важност феномену прихватања пореских обавеза и зато покушавају да адекватним променама поједноставе пореску процедуру, реформишу пореску администрацију и тако ублаже отпор плаћању пореза. У складу са захтевима модерног времена, сагласни смо да треба посветити значајну пажњу развијању пореске културе, унапређењу модалитета пореских поступања и увођењу новина у односу пореских органа и пореских обвезника. Професионални, отворени и обвезницима пореза доступни порески органи, које одликује транспарентност у поступању, најбољи су репрезенти културе опорезивања.¹¹⁴ Реформе савремених пореских органа перманентно треба да буду праћене променама у комуникацији пореских органа са пореским обвезницима, као и повећањем и побољшањем пореских услуга. Наведено је, по нашем мишљењу, потребно јер аутоматизација пружања услуга пореским обвезницима доприноси унапређењу поштовања пореских прописа, бољем управљању односима са пореским обвезницима, смањењу потреба да порески обвезници директно комуницирају са запосленима (пореским службеницима), повећању брзине, тачности и ширине спектра доступних пореских услуга.¹¹⁵

Сумарно посматрано, сматрамо да се у данашњем опорезивању треба безоговорно обезбедити правна сигурност пореских обвезника, квалитетно пореско законодавство, одсуство дискриминације пореских обвезника, правичност пореза. Уколико се пореско законодавство формулише тако да га порески обвезници у потпуности разумеју и порески закони што ређе мењају, постићи ће се већи степен правне сигурности пореских обвезника. Како порески закони и подзаконски акти често захтевају висок ниво стручности, како би били примењени, то може изазвати одређене nelaгоде пореских обвезника код пријављивања и плаћања пореза. Зато је потребно, у највећој могућој мери, поједноставити и унапредити пореске прописе и тако смањити ризике у наплати пореза настале услед грешака пореских обвезника. За успешно остваривање права пореских обвезника, култура опорезивања, стручност и ефикасност пореских органа се морају перманентно повећавати како би се створили услови да порески обвезници брзо, без великих трошкова и потешкоћа испуне пореске обавезе, али и остваре своја права и интересе.

¹¹⁴ М. Димитријевић, Разноврсност утицаја на моделирање пореског понашања обвезника; у: Обрадовић Г. (ур.), *Тематски зборник радова Правног факултета у Нишу*, Ниш, 2020, стр. 74.

¹¹⁵ Република Србија, Министарство финансија, Пореска управа, *Стратегија пружања услуга пореским обвезницима 2017-2019*, 2016, стр. 7.

Логично је очекивати да ће порески обвезници, третирани од стране пореских органа са поштовањем, обезбеђени потребним саветима, информацијама и другим услугама, бити спремнији да се повинују пореским обавезама. Не изненађује, стога, да савремено опорезивање, само по себи, имплицира један нови однос пореских органа према пореским обвезницима. У овом односу пореска администрација не може да наступа искључиво са позиција власти и третира обвезнике пореза као мање важне субјекте порескоправног односа. Наведено ће се сигурно позитивно одразити и на спремност пореских органа да доследно поштују законом прокламована права пореских обвезника.

Кооперативност пореских обвезника са пореским органима у процесу опорезивања мора постојати јер је неопходна, не само да би обвезник заштитио своја права и интересе већ и да би порески органи могли брже и потпуније да утврде објективно стање економске моћи обвезника, коју треба захватити порезима.

Потребне активности и мере би, такође, требало предузети ради јачања пореске дисциплине обвезника. Обезбеђивање приступачних информација о пореским прописима, као и олакшавање процеса пријављивања и плаћања пореза, могу побољшати пореску дисциплину. Упоредо са тим, важан задатак савремене државе је стално побољшање механизма заштите права пореских обвезника, јер се тиме доприноси њиховом развоју и остварује већа пореска сагласност обвезника. Сходно томе потребно је, по нашем мишљењу, а имајући у виду упоредно правно искуство, основати пореске судове који ће гарантовати бољу контролу пореских управних аката и ефикаснију заштиту права пореских обвезника. Поштовање и доследна примена пореских права доприносе, у актуелним условима, јачању владавине права а обвезнике пореза чине битнијим субјектима у друштву. Значајан допринос развоју пореских права могло би дати и постојање специјалног омбудсмана за пореска питања – пореског омбудсмана. Његово деловање би омогућило да се нађу многа компромисна решења и смањи број конфликтних ситуација на релацији порески обвезници – порески органи.

У Републици Србији област права обвезника и њихова заштита свакако захтевају даље унапређење. Потребно је континуирано осавремењивати наше пореске органе, поједноставити пореску процедуру, и учинити је разумљивијом обвезницима пореза, предузети разне активности и мере јачања пореске дисциплине. Важно је, у том смислу,

радити на едукацији пореских обвезника и обезбедити већу стручност, професионалност, објективност и независност у раду пореских службеника. У развијеним земљама, опорезивање пореских обвезника врши се применом прецизно дефинисаних стандарда и норматива опорезивања. Њихово поштовање треба да буде пракса и националних пореских органа да би се фактички остварила Уставом загарантована једнакост обвезника при опорезивању. Правни положај пореских обвезника у нашој земљи, као и у другим државама, може бити ојачан усавршавањем система заштите права пореских обвезника. Стога, никако не треба даље одлагати законско регулисање институције пореских саветника. С обзиром да је у Републици Србији заживео услужно-оријентисани модел рада пореских органа, потребно је предузети активности за његову што већу афирмацију. Такође, треба радити на усавршавању националног пореског информационог система, јер овај систем има битну улогу у пружању услуга пореским обвезницима и реализацији функције опорезивања.

ЗАКЉУЧНА РАЗМАТРАЊА

За нормално функционисање и развој једне државе, порески систем и његова квалитетна и благовремена примена имају велики значај. У савременим пореским системима порези су најзначајнији фискални приходи. Да би се постигла сагласност и прихватање пореских обавеза од стране обвезника многе земље у свету, у протекле две деценије, посвећују већу пажњу унапређењу односа пореских органа и пореских обвезника са тежњом да то не буде искључиво антагонистички однос, већ однос сарадње и међусобног поверења његових субјеката.

Битан услов успешне имплементације система опорезивања, у савременим условима, тиче се доследног поштовања права пореских обвезника од стране пореских органа. Права пореских обвезника нарочито долазе до изражаја у порескоправном односу, који је регулисан нормама пореског права. У овом односу положај пореских органа је супериорнији у поређењу са положајем пореских обвезника, с обзиром да су порески органи репрезенти државе и да она одређује правила поступања пореских органа у пореском поступку. Наведено се предузима са намером обезбеђења претпоставки за што потпуније остваривање планираних циљева опорезивања.

Актуелне пореске системе одликује низ општеприхваћених права обвезника пореза. То су следећа права: право на информисање, помоћ и истицање аргумената; право на жалбу; право на доследну примену законских одредби; право на сигурност; право на приватност; право на поверљивост и тајност; право на опорезивање према економској снази и право на објективан и непристрасан третман. Наведена пореска права представљају значајан сегмент људских права. Гарантовање права пореских обвезника и њихова адекватна заштита су од суштинске важности за благовремено и правилно испуњавање пореских обавеза. Ефективно коришћење пореских права условљено је њиховом разумљивошћу и доступношћу пореским обвезницима. Обвезници морају у потпуности да буду упознати са својим правима, њиховом садржином и значењем како би поштовање и унапређење тих права могао да буде њихов перманентни захтев према пореској власти. Наиме, порески обвезници треба да остварују прописана права штитећи своје интересе у поступку опорезивања. Прецизно законско навођење пореских права и упознавање пореских обвезника са њима у функцији је очувања стабилности пореског система и јачања

поверења пореских обвезника у пореску власт. Уз то, законом уређен правни положај пореских обвезника у сегменту установљавања и прецизирања њихових права, омогућава им да се нађу у активнијем положају према пореским органима. Да би се ова права оживотворила у пракси неопходно је обезбедити претпоставке за њихову стварну реализацију, као и адекватну заштиту применом делотворних правних и ванправних механизма. Правни положај пореских обвезника може бити знатно побољшан коришћењем услуга пореских саветника. Њихова помоћ и савети били би пореским обвезницима од непроцењиве користи и омогућили би им да се лакше снађу у повиновању захтевима пореске регулативе. Такође, порески саветници би остваривали не мали утицај и у сфери заштите права и интереса обвезника пореза у пореском поступку.

Применом савремених технологија порески органи су увели услужно-оријентисани модел рада, у коме су порески обвезници и њихове потребе у фокусу поступања пореских органа. Овај концепт рада нарочито је важан за права пореских обвезника и то, пре свега, у погледу добијања потребних информација о важећим прописима из којих произлазе њихове пореске обавезе. Модерне технологије, поред бројних користи у вези са формирањем база пореских података и информација о обвезницима, стварају простор и за потенцијално угрожавање пореских права услед постојања могућности за неовлашћени приступ и злоупотребу података и информација садржаних у поменутиим базама. Реч је о врло битним подацима и информацијама, које се тичу пословних, финансијских, личних и породичних прилика обвезника пореза. Зато је потребно при вршењу пореске функције поставити јасне границе уплива државе у економску снагу пореских обвезника и њихов приватни живот.

Поштовање и заштита права и интереса пореских обвезника важан је проблем и у процесу међународне пореске сарадње. Међународна размена пореских података и информација ствара простор за непоштовање права резидентних пореских обвезника јер они најчешће нису обавештени о достављању тражених података и информација пореским властима других држава. Уз то, обвезници пореза у међународним оквирима немају могућност да остваре ефикасну заштиту својих права.

Поштовање права пореских обвезника у пореској области наше земље чинилац је који кључно утиче на добровољно испуњавање пореских обавеза, што је и фундаментални циљ

рада пореских органа. У Републици Србији права пореских обвезника су први пут таксативно наведена у Закону о пореском поступку и пореској администрацији 2002. године. Усвајањем овог закона потврђена је намера законодавца да прецизније уреди правни положај обвезника пореза код нас и створи услове за успостављање бољег односа Пореске управе и пореских обвезника. Потребно је истаћи да сва у међувремену испољена ограничења у остварењу пореских права обвезника треба да буду превазиђена додатним активностима и мерама које ће резултирати још већим афирмисањем права пореских обвезника, даљим модернизовањем поступања свих субјеката у пореском поступку, као и применом прецизних норматива и стандарда у раду пореских органа, у свакој од фаза пореског поступка.

На основу спроведеног истраживања, дошло се до следећих резултата и закључака, наведених у наставку текста, а који се тичу потврде хипотеза постављених у уводу мастер рада.

Прва постављена хипотеза да се тема права пореских обвезника налази у центру пажње савремених пореских власти је потврђена. У савременим пореским системима права пореских обвезника су прецизно одређена и тежи се њиховом што потпунијем поштовању јер доприносе очувању темеља система опорезивања. Друга хипотеза која се тиче констатације да значај права пореских обвезника постаје израженији са настојањем модернизовања порескоправног односа је такође потврђена. Порески обвезници и њихове потребе, као и права, налазе се у средишту овог односа. Потврђена је и трећа хипотеза будући да савремене државе својом легислативом гарантују потребан опсег и адекватну „садржину“ права пореских обвезника. Поштовање права обвезника пореза неспорно утиче на позитиван став обвезника према испуњавању пореских обавеза, а ова чињеница је у функцији потврде четврте хипотезе. Пета хипотеза је исто тако потврђена, јер права пореских обвезника несумњиво доприносе изградњи коректних порескоправних односа у једној земљи. Уколико порески органи желе да обезбеде остварење фискалног интереса државе, они морају имати коректне односе са пореским обвезницима, и поштовати њихова права у порескоправном односу. Шеста хипотеза, која се тиче запажања да међународна размена пореских података и информација ствара простор за повреду права пореских обвезника, је потврђена. Јакe гаранције да до неовлашћеног коришћења пореских података

и информација, у поступку међународне размене, неће доћи још увек недостају. С обзиром да није праћена постојањем ефикасних заштитних механизма од могућих злоупотреба, примена дигиталних технологија у пореској области доноси нове изазове и ризике у домену права пореских обвезника, што је потврда седме хипотезе. Коришћење ових технологија уз многе користи узрокује и даље реалне опасности да права пореских обвезника, попут права на приватност и права на поверљивост и тајност, буду угрожена.

ПОПИС КОРИШЋЕНЕ ЛИТЕРАТУРЕ

1. Анђелковић Милева, *Јавне финансије и финансијско право*, Ниш, 2023, Центар за публикације Правног факултета у Нишу;
2. Анђелковић Милева, Редифинисање пореских односа; у: Димитријевић Предраг (ур.), *Заштита људских и мањинских права у европском правном простору*, Ниш, 2015, Центар за публикације Правног факултета у Нишу, 57-69;
3. Анђелковић Милева, Размена информација као вид међународне пореске сарадње, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, бр. 62, 2012, 161-176;
4. Анђелковић Милева, Модификације пореске процедуре; у: Петрушић Невена (ур.), *Право на приступ правосуђу – Инструменти за имплементацију европских стандарда у правни систем Републике Србије*, Ниш, 2009, Центар за публикације Правног факултета у Нишу, 289-300;
5. Анђелковић Милева, Димитријевић Марина, *Пореско право Србије*, Ниш, 2009, Центар за публикације Правног факултета у Нишу;
6. Anđelković Mileva, *Odnos prava i obaveza poreskih obveznika*; u: Gorčić Jovan (ur.), *Poreske reforme u Republici Srbiji - prava poreskih obveznika, poreski sistem i poreska politika*, Beograd, 2003, Proinkom, 175-225;
7. Анђелковић Милева, Права обвезника у пореском систему, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, бр. 42, 2002, 159-176;
8. Врањеш Миле, Пореско право као чинилац заштите људских права и слобода, *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду*, бр. 1-3, 2002, 43-49;
9. Gorčić Jovan, Пић Dragomir, *Priručnik o oporezivanju (prva knjiga)*, Beograd, 1996, Proinkom Beograd;
10. Dimitrijević Marina, *Vrednosne orijentacije savremenog oporezivanja*, *Revija Kopaoničke škole prirodnog prava*, br. 1, 2023, 11-23;
11. Димитријевић Марина, Права пореских обвезника као одраз преображаја система друштвених вредности; у: Раичевић Небојша (ур.), *Заштита људских и мањинских права у европском правном простору*, Ниш, 2022, Центар за публикације Правног факултета у Нишу, 123-137;

12. Dimitrijević Marina, Oporezivanje u miljeu digitalnotehnoloških novina; u: Perović Vujačić Jelena (ur.), *Sudski postupak – pravda i pravičnost*, Zbornik radova 35. susreta Kopaoničke škole prirodnog prava Slobodan Perović, Том 2, 2022, 229-243;
13. Dimitrijević Marina, Poreska procedura u uslovima informaciono-tehnološke modernizacije; u: Perović Vujačić Jelena (ur.), *Unifikacija prava i pravna sigurnost*, Zbornik radova 33. susreta Kopaoničke škole prirodnog prava Slobodan Perović, Том 2, 2020, 443-456;
14. Димитријевић Марина, Разноврсност утицаја на моделирање пореског понашања обвезника; у: Обрадовић Горан (ур.), *Тематски зборник радова Правног факултета у Нишу*, Ниш, 2020, Центар за публикације Правног факултета у Нишу, 65-77;
15. Димитријевић Марина, *Испуњавање пореских обавеза*, Ниш, 2017, Центар за публикације Правног факултета у Нишу;
16. Dimitrijević Marina, Poštovanje i zaštita dostojanstva poreskih obveznika u poreskom postupku, *Pravni život*, br. 11, 2013, 45-59;
17. Димитријевић Марина, *Правни положај пореских обвезника*, Ниш, 2012, Студентски културни центар Ниш;
18. Dimitrijević Marina, Novi pogled na neka prava obveznika poreza, *Pravni život*, br. 11, 2010, 675-684;
19. Димитријевић Марина, Могуће новине у домену заштите права пореских обвезника; у: Петрушић Невена (ур.), *Право на приступ правосуђу - Инструменти за имплементацију европских стандарда у правни систем Републике Србије*, Ниш, 2010, Центар за публикације Правног факултета у Нишу, 45-57;
20. Димитријевић Марина, Обележја права на добру управу у пореском поступку, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, бр. 52, 2008, 129-143;
21. Dimitrijević Marina, Poreski postupak u funkciji ostvarenja prava obveznika poreza; u: Gorčić Jovan (ur.), *Poreske reforme u Republici Srbiji – primena poreza*, Beograd, 2003, Proinkom, 95-111;
22. Drywa Anna, Taxpayer's Right to Privacy?, *Intertax*, No. 1, Vol. 50, 2022, 40-55;
23. Ilić Popov Gordana, Poreska administracija i poreski obveznik u poreskom postupku: „suparnici“ ili „saradnici“, *Pravni život*, br. 11, 2019, 5-16;

24. Kokott Juliane, Pistone Pasquale, Miller Robin, Public International Law and Tax Law: Taxpayers' Rights, *Georgetown Journal of International Law*, 2021, Vol. 52, 381-426;
25. Organisation for Economic Co-operation and Development, *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series*, 2010, OECD;
26. Organisation for Economic Co-operation and Development, *Taxpayers Rights and Obligations*, 1990, OECD;
27. Saxena Shaurya, Pal Raneeta, Taxpayers Rights As Human Rights - A Critical Analysis, *Indian Journal of Integrated Research in Law*, No. 3, Vol. 2, 2022, 1-13;
28. Stojanović R. Snežana, Drugačiji odnos između poreske uprave i poreskih obveznika: Horizontalni monitoring u Holandiji, *Megatrend revija*, br. 2, Vol. 13, 2016, 203-216;
29. Schwartz Paul, The Future of Tax Privacy, *National Tax Journal*, No. 4, Vol. LXI, 2008, 883-900;
30. Hatfield Michael, Privacy in Taxation, *Florida State University Law Review*, No 2, Vol. 44, 2017, 579-633;
31. Hrustić Hasiba, Reforma poreske administracije u Republici Srbiji; u: Gorčić Jovan (ur.), *Poreske reforme u Republici Srbiji - primena poreza*, Beograd, 2003, Proinkom, 67-91;
32. Huiskers–Stoop Esther, Breuer Almut, Nieuweboer Mark, Exchange of Information, Tax Confidentiality, Privacy and Data Protection from an EU Perspective, *Erasmus Law Review*, No 2, 2022, 86-99;
33. Цвјетковић Цвјетана, Права пореских обвезника у поступку размене информација, *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду*, бр. 2, Vol. 46, 2012, 455-470;
34. Centre for Tax Policy and Administration, *Taxpayer's Rights and Obligations - Practice Note*, 2003, OECD;
35. Centre for Tax Policy and Administration, *Principles of Good Tax Administration - Practice Note*, 2001, OECD;
36. Walsh Keith, Understanding Taxpayer Behaviour – New Opportunities for Tax Administration, *The Economic and Social Review*, No. 3, Vol. 43, 2012, 451-475;
37. Džafčević Sejdefa, Pravna zaštita poreskih obveznika po Evropskoj konvenciji o ljudskim pravima, u: Stjepanović Stanka, Lukić Radomir i Čeranić Dimitrije (ur.), *Zbornik radova „Protivrječja savremenog prava“*, Istočno Sarajevo, 2022, Pravni fakultet Univerziteta u Istočnom Sarajevu, 347-358.

ПОПИС ОСТАЛЕ ИСТРАЖИВАЧКЕ ГРАЂЕ

1. Устав Републике Србије, *Службени гласник РС*, бр. 98/2006 и 115/2021;
2. Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *Службени гласник РС*, бр. 80/2002, 84/2002 – испр. 23/2003 – испр., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 – др. закон, 62/2006 – др. закон, 63/2006 – др. закон, 61/2007, 20/2009, 72/2009 – др. закон, 53/2010, 101/2011, 2/2012 – испр., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2013, 105/2014, 91/2015 – аутентично тумачење, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018, 86/2019, 144/2020, 96/2021, 138/2022 и 94/2024;
3. Закон о општем управном поступку, *Службени гласник РС*, бр. 18/2016, 95/2018 – аутентично тумачење и 2/2023 – одлука УС;
4. Заштитник грађана-омбудсман, *Начела добре управе*; преузето: 15.12.2024. <https://www.ombudsman.rs/index.php/dobra-uprava>;
5. Република Србија, Министарство финансија и привреде, Пореска управа, *Повеља пореских обвезника, права и обавезе*, 2013;
6. Република Србија, Министарство финансија, Пореска управа, *Стратегија пружања услуга пореским обвезницима 2017-2019*, 2016;
7. Република Србија, Министарство за рад, борацка и социјална права, *Кодекс добре управе*, 2016.

Права пореских обвезника у савременим пореским системима

Сажетак

Признавање и гарантовање права пореских обвезника све више заокупља пажњу савремених пореских власти. Улога и значај ових права се не могу оспорити и треба их сагледати кроз чињеницу да порески обвезници плаћањем пореза омогућују успешно финансирање државе и обезбеђење бројних јавних добара. Атрибутима правне државе треба радити на превазилажењу раскорака између прокламованих права и њихове стварне реализације.

Права пореских обвезника нарочито долазе до изражаја у порескоправном односу. Установљена права пореских обвезника у савременим пореским системима додатно уређују однос пореских органа и пореских обвезника и, истовремено, обвезнике штите од неограничене пореске власти. Веома је битно да порески обвезници буду упознати са прописаним пореским правима и да њихово поштовање буде стални захтев обвезника према пореској власти. Порески обвезници треба да остварују прописана права штитећи своје интересе у поступку утврђивања, контроле и наплате пореза.

Коректни односи опорезивања доприносе повећању нивоа добровољног плаћања пореза. Потенцијална ограничења у реализацији права пореских обвезника треба да буду превазиђена активностима и мерама које ће довести до унапређења пореског поступка, његовог квалитетнијег нормативног регулисања и примене прецизно дефинисаних стандарда и норматива опорезивања.

Разлози опредељивања за истраживање теме права пореских обвезника у савременим пореским системима проналазе се у настојању да се укаже на њихов значај за успешно функционисање државе и финансирање јавног сектора. Уз то, разлог за истраживање ове теме проналази се и у чињеници да су детаљно законско уређивање и упознавање пореских обвезника са њиховим правима у функцији очувања пореске дисциплине обвезника.

Циљ истраживања је представљање и анализа садржине и улоге права пореских обвезника у савременим пореским системима, као и формирање оцене стања у овој области, која је праћена предлозима за његово побољшање.

У раду се даје приказ права пореских обвезника у савременим пореским системима, њихово постојеће стање, али и мере и активности које треба да допринесу њиховом даљем развоју.

Уз примену нормативног метода, историјско-правног метода, аналитичко-синтетичког метода и дедуктивно-индуктивног метода у истраживању су проверене следеће хипотезе: 1) тема права пореских обвезника налази се у центру пажње савремених пореских власти; 2) значај права пореских обвезника постаје израженији са настојањем модернизовања порескоправног односа; 3) савремене државе својом легислативом гарантују потребан опсег и адекватну „садржину“ права пореских обвезника; 4) поштовање права обвезника пореза утиче на позитиван став обвезника према испуњавању пореских обавеза; 5) права пореских обвезника доприносе изградњи коректних порескоправних односа у једној земљи; 6) међународна размена пореских података и информација ствара простор за повреду права пореских обвезника; 7) примена дигиталних технологија у пореској области доноси нове изазове и ризике у домену права пореских обвезника. На основу спроведеног истраживања све хипотезе су у раду потврђене.

Кључне речи: опорезивање; савремени порески системи; порески органи; порески обвезници; права пореских обвезника.

Taxpayers' Rights in Modern Tax Systems

Summary

The recognition and guarantee of rights of taxpayers is increasingly attracting the attention of modern tax authorities. The role and significance of these rights cannot be disputed and should be regarded through the fact that taxpayers, by paying taxes, enable the successful financing of the state and the provision of numerous public goods. The attributes of the rule of law should be used to overcome the gap between proclaimed rights and their actual fulfilment.

The rights of taxpayers are particularly evident in the tax-legal relation. The established rights of taxpayers in modern tax system additionally regulate the relationship between the authorities and taxpayers, at the same time protecting the taxpayers from unrestrained tax authority. It is crucial that taxpayers are familiar with the prescribed tax rights and that their compliance should be a constant requirement of taxpayers towards the authority. Taxpayers should fulfil their prescribed rights by protecting their interests in the process of determining, controlling and collecting taxes.

Proper taxation relations contribute to increasing the level of voluntary tax payment. Potential limitations of the taxpayers right fulfilment should be overcome by activities and measures that will lead to the improvement of tax procedure, its better normative regulation and the application of precisely defined standards and taxation norms.

The reasons for choosing the research subject of taxpayers' rights in modern tax systems are found in the effort to point out their importance for the successful functioning of the state and the financing of the public sector. In addition, the reason for researching this topic is found in the fact that detailed legal regulations and familiarization of taxpayers with their rights aim at the preserving taxpayers' tax discipline.

The goal of the research is to present and analyze the content and role of taxpayers' rights in modern tax systems, as well as to form an assessment of the situation in this aspect, which is accompanied by proposals for its improvement.

This work presents the rights of taxpayers in modern tax systems, their current state, but also the steps and activities that should contribute to their further development.

With the application of the normative method, the historical-legal method, the analytical-synthetic method and the deductive-inductive method, the following hypotheses were verified in the research: 1) the topic of taxpayers' rights is in the center of attention of modern tax authorities; 2) the importance of the rights of taxpayers becomes more pronounced with the effort to modernize the tax-law relationship; 3) modern countries with their legislation system guarantee the necessary scope and adequate "content" of the rights of taxpayers; 4) respect for the rights of taxpayers affects the positive attitude of taxpayers towards fulfilling tax obligations; 5) the rights of taxpayers contribute to proper tax relations in a country; 6) the international exchange of tax data and information may cause the violation of taxpayers' rights; 7) the application of digital technologies in the tax field brings new challenges and risks in the domain of taxpayers' rights. According to the conducted research, all hypotheses were confirmed in this work.

Key words: taxation, modern tax systems, tax authorities, taxpayers, rights of taxpayers.

Биографија студента

Анђела Милчић рођена је 20.08.1999. године у Алексинцу. Завршила је Основну школу „Вожд Карађорђе“ у Алексинцу са одличним успехом. Такође је у Алексинцу завршила и средњу Техничку школу „Прота Стеван Димитријевић“ – смер економски техничар са одличним успехом. Основне академске студије права на Правном факултету Универзитета у Нишу уписала је школске 2018/2019. године. Дипломирала је на овом факултету 17.10.2022. године са просечном оценом 7,77 (седам и 77/100) и стекла стручни назив дипломирани правник. Током основних академских студија права, израдила је неколико семинарских радова на различитим годинама студија. Мастер академске студије права на Правном факултету Универзитета у Нишу, општи смер – ужа правно-економска научна област, Анђела Милчић уписала је школске 2022/2023. године и положила све испите са просечном оценом 9,6 (девет и 60/100). На мастер академским студијама права израдила је студијски истраживачки рад под називом „Права пореских обвезника у Републици Србији“. Припрема и израда студијског истраживачког рада оцењени су оценом 10,00 (десет). У току досадашњег образовања и стручног усавршавања Анђела Милчић је присуствовала бројним предавањима, семинарима и трибинама из разних области права и активно учествовала у стручним дебатама и дискусијама. Поседује знање рада на рачунару и служи се енглеским језиком. Од јануара 2024. године, Анђела Милчић обавља приправнички стаж у Основном суду у Нишу.

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

Име и презиме аутора мастер рада: Анђела Минчић

Наслов мастер рада: ПРАВА ПОРЕСКИХ ОБВЕЗНИКА У
САВРЕМЕНИМ ПОРЕСКИМ СИСТЕМИМА

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
Анђела Минчић

ИЗЈАВА О АУТОРСТВУ И ОДОБРАВАЊУ ОБЈАВЉИВАЊА МАСТЕР РАДА

Изјављујем да је мастер рад, под насловом ПРАВА ПОРЕСКИХ ОБВЕЗНИКА
У САВРЕМЕНИМ ПОРЕСКИМ СИСТЕМИМА

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: Анђела Мишић

У Нишу, _____

Потпис аутора

Анђела Мишић