

|             |       |                |     |                    |       |
|-------------|-------|----------------|-----|--------------------|-------|
| ТМГ. XXXVII | Бр. 4 | Стр. 1763-1778 | Ниш | октобар - децембар | 2013. |
|-------------|-------|----------------|-----|--------------------|-------|

UDK 336.225

Информативни прилог

Примљено: 22. 08. 2013.

Ревидирана верзија: 25. 08. 2013.

Одобрено за штампу: 02. 12. 2013.

Милева Анђелковић

Марина Димитријевић

Универзитет у Нишу

Правни факултет

Ниш

## ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА ПРЕД САВРЕМЕНИМ ДРУШТВЕНИМ ИЗАЗОВИМА (социолошко и правно-политичко разматрање)\*

### Апстракт

Успешна примена пореског система директно је условљена квалитетним функционисањем пореске администрације. У условима динамичних друштвених промена и актуелне финансијско-економске кризе ово питање добија на значају и многе државе, у први план, истичу неопходност ефикасне реализације својих пореских потраживања и потребу реформе пореске администрације. Почетни део рада тиче се излагања карактеристика амбијента у коме функционишу савремене пореске администрације. Потом је, у наставку рада, пажња посвећена анализи кључних изазова са којима се у свом деловању сусрећу пореске администрације. Реч је о подстицању добровољног плаћања пореза (пореске сагласности), сузбијању противправних понашања пореских обвезника и интензивирању међународне пореске сарадње. На основу извршене анализе тих процеса, у завршном делу рада, истичу се квалитети који треба, ради доследног остваривања циљева опорезивања у савременим условима, да одликују „добра“ пореску администрацију.

**Кључне речи:** пореска администрација, добровољно плаћање пореза, пореске преваре, међународна пореска сарадња, квалитети „добра“ пореске администрације

---

marina@prafak.ni.ac.rs

\* Рад је резултат истраживања на пројекту „Заштита људских и мањинских права у европском правном простору“ (бр. 179046), који финансира Министарство просвете и науке Републике Србије.

**TAX ADMINISTRATION FACED WITH CONTEMPORARY  
SOCIAL CHALLENGES  
(Sociological and legal-policy considerations)**

**Abstract**

Successful implementation of a tax system is directly determined by proper functioning of the tax administration. This issue becomes more important under the conditions of dynamic social changes and the current financial and economic crisis, so many countries give priority to an efficient implementation of their tax claims and the need to reform tax administration. The initial part of the paper is concerned with presenting the characteristics of the environment in which modern tax administrations operate. The subsequent part of the paper is focused on the analysis of the key challenges tax administrations face in their work. It is about encouraging voluntary payment of taxes (tax compliance), suppression of the unlawful conduct of taxpayers, and the intensification of international tax cooperation. Based on the analysis of these processes, the final part of the paper emphasizes the qualities a "good" tax administration should possess in order to consistently achieve the objectives of taxation in contemporary conditions.

**Key Words:** tax administration, voluntary tax payment, tax fraud, international tax cooperation, qualities of "good" tax administration

*УВОДНА РАЗМАТРАЊА*

Актуелна финансијско-економска криза наглашава потребу држава да се озбиљније позабаве применом својих пореских система и да ефикасније реализују своја пореска потраживања. У том процесу незаменљива је улога и значај пореских органа који се данас реформишу. На њихове промене утичу различити фактори који у целини делују на трансформисање савремених јавних администрација. Разумевање функционисања ових важних државних органа захтева анализу низа околности и услова који представљају својеврсне изазове у њиховом свакодневном раду.

*АМБИЈЕНТ И КЉУЧНИ ИЗАЗОВИ У ФУНКЦИОНИСАЊУ  
САВРЕМЕНИХ ПОРЕСКИХ АДМИНИСТРАЦИЈА*

Успешна реализација пореског система у великој мери зависи од ефикасног функционисања пореске администрације. Администрирање пореским системом једнако је важно као и формулисање жељене пореске политике. Амбијент у коме порески органи остварују пореске послове радикално се мења под утицајем јачања процеса међународне економске сарадње, развоја савремених информаци-

оно-комуникационих технологија, сложеног одвијања финансијских токова и актуелне финансијско-економске кризе. Кључни фактори који у пракси утичу на функционисање пореских администрација тичу се њихове улоге у јавном сектору, економских услова, политичке подршке, законских и регулаторних оквира и примењених управљачких система (Vázquez & Bird, 2011, p. 7). Многе државе још увек реформишу своје пореске администрације, за шта је потребно постојање политичке воље, јасне стратегије и адекватних средстава (Bird, 2004, p. 140). Чињеница је да су услови и околности обављања пореских послова данас доста сложенији него пре две деценије. Комплексна пореска регулатива, степен добровољног прихватања пореских обавеза, нови облици пословања, повећање прекограничних трансакција, неповољна привредна кретања, стручност и компетентност пореских службеника, техничка опремљеност, управљање ризицима, појачана међународна пореска сарадња, ограничена буџетска средства намењена пореским органима и др., несумњиво утичу на успешност њиховог рада.

Уобичајено је да је институционална структура тако постављена да је пореска администрација установљена у оквиру министарства финансија или има статус полуаутономног тела за обављање послова администрирања директним и индиректним порезима. Током последње две деценије реформисана је организациона структура многих пореских администрација са циљем побољшања оперативне ефикасности и ефективности и пружања услуга пореским обвезницима (Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD, 2013). Један мањи број земаља одступа од функционалног модела и организује функционисање својих пореских администрација према врстама пореских обвезника. У пореској пракси већина пореских администрација је организована на основу мешовитог модела. Организација пореских администрација у погледу вертикалне структуре (централизован односно децентрализован модел) зависи од кључног елемента, који се тиче расподеле овлашћења за опорезивање између различитих нивоа власти (Vázquez & Timofeev, 2005, p. 1). Трагање за оптималним решењима регулације и управљања пореским администрацијама утицало је и на земље чланице ЕУ да прихвате одређене захтеве у виду поштовања стандарда рада (European Commission, Taxation and Customs Union, Fiscal Blueprints: A path to a robust, modern and efficient tax administration, 2007).

Порески обвезници данас све више послују на међународним тржиштима док пореске администрације остају везане националним границама. Неслућени развој информационо-комуникационих технологија омогућио је појаву електронских трансакција, што овим државним органима, са доста застарелом опремом и управљањем, пред-

ставља својеврстан изазов у остваривању функције опорезивања. Савремене пореске администрације настоје да слабије перформансе у раду превазиђу наметањем сарадње (пре свега великим) пореским обвезницима и нагласком на услужну оријентацију у свакодневном деловању. С обзиром на то да укупни трошкови опорезивања не смеју да расту због умањења фискалног рандмана, држава прикривено, кроз ширење самоопорезивања, пребацује део административних трошкова на обвезнике повећавајући на тај начин трошкове плаћања пореза. То може бити један од разлога њиховог незадовољства и јављања пореског отпора. Понашања пореских обвезника показују читав спектар различитих реакција на чијем једном полу се показује пореска сагласност а на другом пореска несагласност. Оптимално управљање пореском администрацијом подразумева највећу усмереност на подстицање и јачање добровољног плаћања пореза, с једне стране, и сузбијање различитих пореских превара, с друге стране.

Као кључне изазове у раду савремених пореских администрација навели бисмо подстицање добровољног плаћања пореза, сузбијање пореских превара и јачање међународне пореске сарадње. Резултати анализе треба да укажу на квалитете „добре“ пореске администрације.

#### *Подстицање добровољног плаћања пореза*

Уколико се има у виду значај који систем опорезивања и његова успешна примена имају за функционисање и развој државе и друштва, прилично је јасно од колике је важности добро познавање феномена добровољног плаћања пореза (пореске сагласности). Дејством адекватних чинилаца, као и активности и мера предузетих од стране државе и њене пореске администрације, треба подстицати добровољно плаћање пореза. Поштено поступање пореских обвезника у погледу прихватања пореских обавеза један је од приоритетних циљева савремених пореских система.

Бројни чиниоци утичу на спремност обвезника да се повинује својим пореским обавезама. Понашање обвезника, у великој мери, зависи од његовог доживљавања пореског система као правичног, односно од нивоа пореског оптерећења и расподеле пореског терета у друштву. Ослушкивање „пулса“ пореских обвезника о томе колико су оптерећени порезима је неопходно како би се пронашла права мера пореског захватања економске снаге обвезника. Неповољан економски положај пореских обвезника може бити реалан узрок неизмиривања пореских обавеза, ако је ниво пореског оптерећења високо постављен. Евентуално присуство неједнакости и привилегија у пореским стварима могу додатно допринети неплаћању пореза.

Подстицање добровољног прихватања пореских обавеза може се остварити и редуковањем сложености опорезивања. Комплексно и

променљиво пореско законодавство се негативно одражава на услове живота и привређивања пореских обвезника. Зато је пожељно да порези буду подстицајни за развој економије и да буду социјално прихватљиви. У савременим условима су, стога, захтеви за једноставношћу и прегледношћу опорезивања, квалитетним и стабилним пореским законима оправдани и представљају логичну последицу развоја пореза као доминантног јавног прихода. Искуство потврђује да јасни и конзистентни порески закони смањују комплексност пореског система и трошкове његове примене (административне трошкове и трошкове плаћања пореза) и побољшавају перцепцију обвезника о потреби да се повинују порезима. Наведено се додатно подстиче и популаризацијом пореза, тј. активностима пореске пропаганде које имају за циљ бољу информисаност обвезника о функционисању пореског система, разлозима пореских промена, ефектима који се од тих промена очекују, као и користима од плаћених пореза.

Порески обвезници се данас, више него раније, осећају овлашћенима да буду информисани о начинима и целисходности трошења убраних пореских прихода. Они своју пореску сагласност, не ретко, условљавају рационализацијом јавне потрошње. То је посебно изражено када је јавна потрошња велика и уколико не резултира адекватним обимом и квалитетом јавних добара. Сагласност у повиновању порезима јача уколико превладава мишљење да настали јавни расходи одговарају обезбеђеним јавним добрима. То је и један од предуслова развоја пореског морала и пореске културе, а они су одраз не само квалитетно вођене политике у пореској области, већ и одраз „здравља“ друштва у целини.

Потенцијално постоји, дакле, много чинилаца који могу да подстакну добровољно плаћање пореза. Из тог разлога су модерне пореске администрације и почеле са применом тзв. *Customer relationship management*-а (CRM) а све у циљу идентификације чинилаца који утичу на понашање пореских обвезника, промовисања филозофије рада која је оријентисана према пореским обвезницима, постепеног развијања процеса који су у служби пореских обвезника, обезбеђења одговарајуће помоћи обвезницима, као и поступања по жалбама пореских обвезника (Improving Taxpayer Service Delivery: Channel Strategy Development, OECD, 2007, p. 19).

Пракса показује да побољшање добровољног плаћања пореза у целини захтева дугогодишње реформске напоре, почев од јачања организације и менаџмента пореске администрације, преко примене поузданих начина наплате пореза (нпр. наплата пореза по одбитку) и јачања капацитета у фундаменталним функцијама пореске администрације (регистрација пореских обвезника, обрада пореских пријава, пореска контрола, наплата пореза, пореске услуге, жалбени порески поступак). Реформе законодавног оквира и правосуђа се често показују као неопходне да би овлашћења пореских органа, систем

санкционисања несавесних пореских обвезника и процеси решавања спорова били адекватни. (Russell, 2010, p. 1).

Опхођење према пореским обвезницима у пореском поступку битно утиче на прихватање пореза од стране обвезника и, у том смислу, порески органи континуирано побољшавају модалитете свог поступања. На значају добијају питања уважавања пореских обвезника, благовременог и адекватног реаговања на њихове потребе, транспарентног и ефикасног рада пореских органа. Фундаментални захтеви да пореске обвезнике треба третирати са поштовањем и правично, да им треба обезбедити, у виду услуга, потребне пореске информације, помоћ, савете и едукацију о пореској проблематици у основи су постојања сервиса за пореске обвезнике, као посебних организационих делова пореских администрација. Они су манифестација савременог услужно-оријентисаног концепта рада и опредељења пореских администрација у многим државама света да граде квалитетне односе са својим пореским обвезницима. Пореске услуге се, преко разних комуникацијских метода – „канала“ (непосредни контакти пореских службеника и обвезника, пошта, телефонске линије и call центри, писани и електронски медији, интернет и web сајтови и сл.), пружају пореским обвезницима (Improving Taxpayer Service Delivery: Channel Strategy Development, OECD, 2007, p. 7). Присутно је и „моделирање“ пореских услуга према особинама и преференцијама пореских обвезника. Адекватна заступљеност и добар квалитет пореских услуга претпоставка су већег задовољства пореских обвезника радом пореских органа. Наведено је, уз информационо-технолошку модернизацију, повећало отвореност и приступачност пореске администрације обвезницима, уз очекивање позитивног ефекта на добровољно плаћање пореза и ниво ауторитета који пореска администрација има у популацији пореских обвезника.

Схвативши да је обезбеђење поштеног и кооперативног понашања обвезника важан изазов у раду, пореске администрације су приступиле осмишљавању детаљнијих програма утицаја на пореску сагласност, структурираних тако да успешно делују на групе пореских обвезника оформљене према њиховим заједничким карактеристикама (велики порески обвезници, предузећа средње величине, мала предузећа, појединци – физичка лица). Више је корака у развоју програма пореске сагласности: евалуација резултата у повинувању обвезника порезима; разумевање оперативног контекста; идентификација ризика; одређивање приоритета ризика; анализа понашања у погледу повинувања порезима; одређивање стратегије деловања на пореску сагласност; документовање процеса; мониторинг процеса и евалуација резултата. Програм утицаја на добровољно повинување обвезника порезима, донет на високом нивоу у организацији пореске администрације, обједињено у једном документу, садржи опис нај-

значајнијих ризика, идентификованих у области плаћања пореза у пореском систему, и јасно излагање тога како пореска администрација намерава да реагује на те ризике. Програм, у принципу, не покрива сваки аспект оперативне активности пореске администрације, већ је структуриран према главним групама пореских обвезника и главним ризицима који се, повезано са испуњавањем пореских обавеза сваке од тих група обвезника појављују. Развој програма утицаја на добровољно плаћање пореза велики је административни изазов, посебно за пореске администрације које имају ограничено искуство у софистицираној анализи ризика и техникама развоја стратегија утицаја на добровољно плаћање пореза (Russell, 2010, p. 2–15.)

У принципу, независно од степена развијености земље и њене пореске администрације, приликом одабира стратегије утицаја на понашање пореских обвезника прилично је важно осмислити погодне начине деловања на чиниоце које је наука, а и пракса, означила као суштинске за повиновање обвезника порезима. Законским решењима и институционалним активностима и мерама треба позитивно утицати на друштвене ставове који се тичу опорезивања и његовог прихватања, али и смањити могућности за избегавање плаћања пореза. То треба остварити на начин којим се чува поверење јавног мњења у поступање пореске администрације.

#### *Сузбијање противправних понашања пореских обвезника*

Избегавање плаћања пореза данас поприма нове модалитете услед пословања појединаца и компанија на међународним тржиштима и савремених начина пословања путем информационих технологија. Као последица тога јавља се ерозија националних пореских основица и умањење фискалног рандмана у великом броју држава, тако да овај друштвени феномен постаје глобални проблем. Пореска недисциплина, посматрана у светлу неприхватања пореског система, у суштини, одражава један константан сукоб између пореских власти и пореских обвезника. Раскорак између територијалне природе националних пореских суверенитета и интензивирања пословања у ширим међународним оквирима, упућује државе на јачање међународне пореске сарадње, често под притиском моћних међународних организација.

Пореске преваре на националном плану спречавају се путем административних и кривичних санкција. Превентивно-репресивни приступ условљен је што тачнијим познавањем пореског јаза (*tax gap*), односно величине потенцијалне пореске основице. Једино са таквим сазнањем може се осмислити јасна антиевазивна стратегија. Она подразумева укључивање у порески систем обвезника који избегавају плаћање пореза, проверавање понашања оних који су у систему и кажњавање неизвршавања пореских обавеза.

Принцип неограничене пореске обавезе показао се у пракси као идеал јер се полази од претпоставке потпуне лојалности резидената који послују у различитим пореским јурисдикцијама. Последњих неколико деценија пореске оазе и друга подручја са повољнијим пореским режимима значајно су проширили простор међународне пореске евазије. Међународно пореско планирање омогућава регистровање профита у земљама са нижим порезима док се трошкови књиговодствено пребацују у земље са високим порезима (Попов, 2011, стр. 461).

Пореске администрације у данашњим условима суочене су, поред традиционалних облика пореске евазије, са врло софистицираним модалитетима непоштовања пореске регулативе који су често на граници између дозвољеног и недозвољеног понашања. Агресивно пореско планирање, трансферне цене, утањена капитализација, замена идентитета, фантомске фирме, off-shore компаније, коришћење хибридних финансијских инструмената у међународном финансијском пословању, шпекулативне трансакције, познатији су примери неприхватљивог понашања пореских обвезника са становишта савременог фискаса.

Позивање на борбу против међународне пореске евазије постаје својеврстан глобални политички пројекат током актуелне финансијско-економске кризе, после априлског скупа Г20 у Лондону 2009. године. Неки аутори (Zucman, Johannesen, 2012) сматрају да је ово до сада најшира координирана акција против пореске евазије. Активности ОЕЦД усмерене на контролу пореских оаза започете су крајем 20. века и само су интензивирани добијањем ове политичке подршке. Сузбијање неправичне пореске конкуренције, првобитно усмерено на повећање стопа у пореским оазама, прераста у глобални покрет за интензивније јачање међународне пореске сарадње. Недовољна међународна размена пореских информација приказује се као главна препрека напорима развијених држава да прошире границе својих пореских јурисдикција. Делујући као неформална светска пореска администрација ОЕЦД усваја моделе споразума и формулише пореске стандарде који се намећу као међународна пореска правила за ефикаснију размену пореских информација. Средином 2012. године ова међународна организација покреће пројекат јачања међуагенцијске сарадње са циљем борбе против пореских кривичних дела и другог финансијског криминалитета. Битан сегмент међународне сарадње јесте чвршће повезивање свих државних агенција, као и националних пореских администрација, у домену ефикасније размене пореских информација ради спречавања, откривања и кажњавања незаконитих финансијских активности. У пракси ових држава постоје четири организациона модела за спречавање пореског криминалитета: (1) пореска администрација је одговорна за управљање и вођење



истраге; (2) пореска администрација има овлашћења за вођење истраге под управом државног тужиоца; (3) специјализована пореска агенција под надзором министарства финансија, али ван пореске администрације има овлашћења за вођење истраге; (4) полиција или државни тужилац имају одговорност за вођење истраге (Effective Inter-agency Co-operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes, OECD, 2012, p. 11–12).

### *Интензивирање међународне пореске сарадње*

Најновије активности економски развијених земаља света, посредством међународних финансијских институција, снажно су усмерене на што чвршћу сарадњу националних пореских администрација ради ефикасније борбе и сузбијања међународне пореске евазије и других финансијских превара у међународном пословању. Најјачи аргумент у прилог форсирања овог процеса јесте потпунија примена принципа светског дохотка што погодује управо овим земаљама. Ради се, у суштини, о својеврсном „нападу“ земаља резиденства на земље извора, односно сукобу између принципа резиденства и принципа извора у расподели пореских терета. Почетна иницијатива ОЕЦД, усмерена на отклањање штетне пореске праксе с краја 90-тих година двадесетог века релативно брзо се претворила у позив свим државама, а пре свега пореским оазама, да јачају пореску сарадњу у виду ефикасне размене пореских информација и транспарентности пореских процедура. Стандарди транспарентности и ефикасне размене пореских информација су садржани у ревидираном члану 26. Модел Конвенције из 2005. године и у Моделу споразума о размени пореских информација из 2002. године. Битна новина је да се државе више не могу позивати на банкарску тајност и непостојање домаћег интереса као оправдање за одбијање достављања пореских података.

Инсистирање на транспарентности и ефикасној размени пореских информација, ради адекватне примене националних пореских закона и спречавања међународне пореске евазије, води постепеном и прикривеном умањивању пореског суверенитета држава, односно *имплицитној пореској хармонизацији*. Данас се уочава тенденција од билатерализма ка коришћењу мултилатералних пореских инструмената, што је супротно традиционалним правилима међународног права где се полази од интереса двеју држава и њихове жеље да, путем билатералних споразума, на најповољнији начин реше сукоб пореских закона. Међународне политичке иницијативе усмерене на смањење међународне пореске евазије у првој фази имају за циљ да принуде пореске оазе и off-shore центре да сарађују са другим пореским јурисдикцијама. Следећа фаза јесте обухватање свих земаља у глобалну мрежу пореских споразума. Поред 3.500 закључених била-

тералних пореских споразума о избегавању двоструког опорезивања и 800 билатералних споразума о размени пореских информација расте и број држава које се придружују мултилатералној пореској сарадњи приступом Мултилатералној Конвенцији о узајамној административној помоћи у пореској материји (око 60 држава за сада).

Мултилатералан приступ ефикаснијој међународној размени пореских информација тежи да развије такав систем сарадње који би више карактерисала аутоматска и спонтана размена информација у пореским стварима, него досадашњи систем, који се заснива на размени информација на захтев пореске администрације одређене државе. Оно што се слабо уочава у овим процесима јесте настојање да се вешто и прикривено, на посредан начин, изврши усклађивање националних пореских система будући да државе лакше прихватају административну пореску сарадњу него снижење пореских стопа или усклађивање пореских основица. Мултилатерализам у међународној пореској сарадњи форсирају и САД усвајањем 2010. године Закона о опорезивању страних рачуна (*FATCA*) којим се обавезују све финансијске институције да достављају податке америчкој пореској администрацији, тако да се овој иницијативи за кратко време одазвало педесетак држава у настојањима да заштите своје финансијске институције од америчких репресивних мера, чиме се одступа од оригиналне верзије овог документа. У ЕУ се исто тако интензивно припремају и предузимају активности усмерене на спречавање пореске евазије. Европска Комисија у својим документима наглашава значај међународне пореске сарадње у овом домену и залаже се за давање предности аутоматској размени пореских информација на глобалном плану. Током децембра 2012. године објављена је званична апликација на сајту ЕУ „*TIN on EUROPA*“ као први корак у превазилажењу тешкоћа у идентификацији пореских обвезника у прекограничним трансакцијама (Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, European Commission, COM, 2012, 722 final).

Користи од шире међународне размене пореских информација непосредно се испољавају кроз коректну и делотворну реализацију домаћег пореског законодавства и сигурније убирање пореза. Тиме се постиже потпунија примена националних пореских система, широм применом принципа пореског резидентства, као и олакшавање процеса пореске хармонизације. Поред тога, посредно се постављају оквири за ефикасније сузбијање међународне пореске евазије и других финансијских деликата, што је у значајној мери условљено спремношћу држава да благовремено и коректно размењују пореске информације.

И поред очигледних користи, форсирањем међународне пореске сарадње убрзано се исцртавају оквири међународног пореског поретка у виду обавезујућих међународноправних инструмената (*soft law*), као што су модели споразума, препоруке и смернице у до-

мену размене пореских информација, а све то скривено кроз глобалну иницијативу за борбу против међународне пореске евазије и другог финансијског криминалитета. Државе су на изврстан начин присиљене да чине уступке у међународној пореској сарадњи, па чак и на штету сопствених финансијских интереса али и интереса пореских обвезника који послују на њиховим територијама. Пореско „развлашћивање“ националних држава у име свеопште сарадње на плану сузбијања off-shore пореске евазије удаљава пореску власт од пореских обвезника и препушта их неким наднационалним институцијама (Анђелковић, 2012, стр. 172).

Посебна опасност овог процеса проистиче из повреда основног права на поверљивост и тајност података пореских обвезника. Нарушавање банкарске тајности и финансијске приватности, као препрека бржем одвијању међународне пореске сарадње, на заобилазан начин намеће промене у националним финансијским законодавствима независно од стварних националних интереса. Ове промене се односе на: забрану отварања анонимних банкарских рачуна; захтеве за идентификацијом клијената; непостојање домаћег пореског интереса; приступ банкарским информацијама, не само у пореским кривичним стварима већ и у обичним пореским споровима (Improving Access to Bank Information for Tax Purposes, The 2007 Progress Report, OECD, 2007). Заштита права на поверљивост и тајност података регулисана је у националним законодавствима а релевантне одредбе о томе уграђене су у међународне пореске споразуме. ОЕЦД је током 2012. године усвојила Водич о заштити поверљивости размењених информација у пореске сврхе (Keeping It Safe-The OECD guide on the protection of confidentiality of information exchanged for tax purposes, OECD, 2012). Међутим, намеће се питање да ли је то довољно, у савременим технолошким условима брзог протока различитих личних и финансијских информација, како би се реално остварила права обвезника на поверљивост и тајност размењених података између националних пореских администрација или директно између страних влада.

#### *КВАЛИТЕТИ „ДОБРЕ“ ПОРЕСКЕ АДМИНИСТРАЦИЈЕ*

Пореске администрације се сусрећу са много покретача промена у свом раду. У претходном делу рада је и указано да су промене у пореској политици, које порески органи треба успешно да прате и примене, захтеви да наплата пореских прихода буде успешна, смањење ресурса за обављање пореских послова, утицаји које глобализација и напредак технологије доносе, разноврсни захтеви и очекивања пореских обвезника, појачана контрола рада пореских органа, неки од њих (Final Seoul Declaration, Third Meeting of the OECD Forum on Tax Administration, OECD, 2006, p. 2). Као императив се поставља

захтев да поступци рада пореске администрације буду конципирани тако да на бољи начин повезују динамичну стварност и захтеве глобалне тржишне економије са циљевима демократских система. Другим речима, од пореске администрације се очекује да „има слуха“ за одлике и потребе окружења у коме примењује порезе. Пореска администрација је дужна да се развија како би поседовала и одржавала квалитете „добре“ пореске администрације и могла да оствари планиране циљеве рада у актуелним околностима.

Савремена правна држава подразумева постојање пореске администрације која, с једне стране, у свом поступању адекватно штити интерес фискаса у пореској области а, с друге стране, примењује поступке администрирања порезима који омогућавају пореским обвезницима брзо, једноставно и ефикасно испуњавање пореских обавеза, али и остваривање права и интереса. „Рецепт“ за успешно поступање пореске администрације у пореском поступку је примена како концепата рада који су деценијама искуствено проверавани и потврђивани, тако и модерних концепата доброг управљања пореским пословима. Организационим прилагођавањем у начинима остваривања функције опорезивања, применом друштвено-пожељних облика у комуникацији са пореским обвезницима и правилним спровођењем пореског поступка, пореска администрација не само да није сметња развоју пореске области, већ управо тај развој подстиче.

Нарочиту пажњу у раду пореске администрације заслужују питања: поузданости и предвидивости; законитости у свим аспектима њеног поступања; непристрасности, одсуства дискриминације и поштовања легитимних очекивања пореских обвезника. Сва ова питања су, збирно посматрано, од пресудне важности за остваривање владавине права (*rule of law*). Владавина права, отвореност и транспарентност, одговорност, ефикасност и ефективност представљају принципе у односу на које се, у Европској унији, процењује квалитет јавних администрација, а тиме и пореских администрација као њиховог дела, степен одговорности у раду и исправност спроведених правних (пореских) поступака (European Principles for Public Administration, OECD, 1999, p. 8–14).

Професионална пореска администрација је отворена према пореским обвезницима, њен рад је транспарентан а порески службеници су носиоци културе опорезивања. Јавност је била и остала неопходан коректив у раду пореске администрације, упоредо са постојањем одговарајућих механизма контроле тог рада. Контрола је претпоставка одговорности а одговорност је крајња сврха контроле пореске администрације.

Због рестриктивних буџетских средстава у многим земљама се све више инсистира на успешном раду пореске администрације, њеној ефикасности и ефективности. У суштини, ефикасност ће бити остварена уколико се успостави добар однос утрошених ресурса и

результата који се постижу. Ради се о процесу у коме пореска администрација послове обавља са најмањим бројем људи, уз најмањи трошак средстава, у најкраћем времену у коме остварује најбоље резултате. У вези са ефикасношћу је и ефективност (делотворност) која је у суштини успешност пореске администрације у остваривању планираних циљева. Успешнији рад пореске администрације подразумева проналазак начина за остваривање веће ефикасности и ефективности у границама владавине права.

У том циљу, многе пореске администрације су, у новије време, почеле са применом *концепта управљања ризицима у раду*, како би боље распоредиле своје ресурсе и оствариле оптимални ниво повољности обвезника порезима. Управљање ризицима у раду се примењује на стратешком и оперативном нивоу. Идентификација ризика на стратешком нивоу обично захтева екстензивне и пажљиве управљачке интервенције, док ризици идентификовани на оперативном нивоу бивају третирани као свакодневни посао пореске администрације (*Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*, OECD, 2004, p. 16). Несумњиво је важно одредити који су то приоритетни ризици у раду пореске администрације, а ако се ти ризици тичу понашања пореских обвезника, неопходно је утврдити узроке тог понашања. Сходно томе, формулишу се и одређене активности пореских органа као одговор а, искуство потврђује, да квалитетна стратегија деловања на пореску сагласност мора да садржи „праву комбинацију“ низа превентивних и репресивних мера. Треба истаћи и чињеницу да управљање ризицима у пореској сагласности заузима место унутар ширег опсега активности пореске администрације које се тичу управљања укупним ризицима у раду. Бројне интерне и екстерне чиниоце је неопходно истражити како би се идентификовали потенцијални и стварни ризици по успешност рада пореске администрације. Изазов је свакако, у што већој мери, инкорпорирати концепт управљања ризицима у организациону културу и пословне операције пореске администрације.

Чланом 41. Повеље о основним правима Европске уније (*Charter of Fundamental Rights of the European Union*) гарантовано је право на „добру“ (јавну) администрацију (управу), као инструмент заштите права странака у административним (управним) поступцима а, такође, и постицај законитом поступању јавне администрације и средство надзора над њом. Ово право је европски стандард и аналогно се може применити на порески поступак, пореске органе и пореске обвезнике као странке у пореском поступку. *Правом на „добру“ пореску администрацију* употпуњују се постојећа права грађана и правних лица, као пореских обвезника, наспрам пореске власти (Димитријевић, 2012, стр. 75).

Реализација права на „добру“ пореску администрацију омогућава пореским обвезницима постављање следећих захтева према пореским органима: примена пореских прописа на праведан, поуздан и транспарентан начин; информисање пореских обвезника о њиховим правима и обавезама, као и постојећим жалбеним процедурама и механизмима накнаде штете; доследно пружање квалитетних информација пореским обвезницима и тачно и благовремено обрађивање њихових питања, захтева и жалби; обезбеђење приступачних и поузданих услуга информисања пореских обвезника о законом установљеним правима и обавезама; обезбеђење да се трошкови плаћања пореза држе на минималном нивоу у циљу остваривања повиновања обвезника пореским законима; пружање могућности обвезницима, где је то могуће, да коментаришу промене административних политика и процедура; коришћење информација о пореским обвезницима само у обиму и за сврхе који допушта закон; развијање и одржавање добрих односа са обвезницима пореза и широм заједницом (*Principles of Good Tax Administration*, OECD, 2001, р. 4). Без испуњења ових захтева, тешко се може тврдити да пореска администрација има квалитете „добре“ пореске администрације.

### *ЗАКЉУЧАК*

Савремено доба доноси нове изазове пореским администрацијама. Амбијент у коме оне примењују пореске системе одликују бројне промене. Оне су, по природи, динамичне и настају као резултат друштвеног прогреса, глобализације светске економије, напретка информационе технологије али и под утицајем актуелне финансијско-економске кризе. У таквим околностима од пореских администрација, као националних институција, очекује се брза реакција на сваку појаву која би могла да има негативне импликације на администраирање порезима, реализацију пореских потраживања државе и њене интересе у фискалној сфери. Такође, пореска администрација мора да има у виду и неопходност адекватног остваривања и заштите интереса и права резидентних пореских обвезника.

Подстицање добровољног плаћања пореза је перманентни изазов у раду пореских органа савремених држава. Без одговарајућег нивоа пореске сагласности не може се очувати интегритет пореског система и права је умешност, у условима оскудних буџетских средстава намењених финансирању рада пореских администрација, конципирати стратегију утицаја на понашање пореских обвезника која ће обезбедити да се пореска несагласност држи на што нижем нивоу. У овом контексту важно је одредити који облици предузетих активности (превентивних и репресивних) остварују најбоље дејство на пореске обвезнике и њихово прихватање пореских обавеза. Сходно

томе и сузбијање противправних понашања пореских обвезника, на националном и глобалном плану, и интензивирање међународне пореске сарадње треба континуирано пратити и анализирати, како би се благовремено препознали сви позитивни и негативни ефекти ових процеса, али и смањено простор за евентуалне спорове пореских органа и пореских обвезника који могу да настану тим поводом. Пореске администрације би требало да поштују општеприхваћене стандарде рада како би испуниле услове да носе епитет „добрих“ пореских администрација.

### ЛИТЕРАТУРА

- Анђелковић, М. (2012). Размена информација као вид међународне пореске сарадње. *Зборник радова Правног факултета у Нишу*, 161–176.
- Bird, M. R. (2004). Administrative Dimensions of Tax reforms. *Asia-Pacific Tax Bulletin*, 3, 134–150.
- Vázquez, J.M., & Timofeev, A. (2005). *Choosing between Centralized and Decentralized Models of Tax administration*. ISP. Working Paper 05-02. Retrieved from: <http://isp-aysps.gsn.edu>
- Vázquez, J.C., & Bird, M.R. (2011). *Benchmarking Tax Administration in Developing Countries: A Systemic Approach*. ISP. Working paper 11-04, 1–29.
- Димитријевић, М. (2012). *Правни положај пореских обвезника*. Ниш: Студентски културни центар.
- European Principles for Public Administration*. (1999). SIGMA paper. No 27, OECD, 1–29.
- European Commission. Taxation and Customs Union, Fiscal Blueprints: A path to a robust, modern and efficient tax administration, 2007.
- Effective Inter-agency Co-operation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes, OECD, 2012.
- Zucman, G., & Johannesen, N. (2012). *The End of Bank Secrecy? An Evaluation of the G20 Tax Haven Crackdown*. Retrieved from: <http://www.parisschooleconomics.eu/eu/zucman-gabriel/>
- Improving Access to Bank Information for Tax Purposes. (2007). The 2007 Progress Report, OECD.
- Improving Taxpayer Service Delivery: Channel Strategy Development, (2007). Prepared by Forum on Tax Administration Taxpayer Services Sub-group, Approved by Committee on Fiscal Affairs, OECD, 1–71.
- Keeping It Safe - The OECD guide on the protection of confidentiality of information exchanged for tax purposes. (2012). OECD.
- OECD (2013). *Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing.
- Попов, Ђ. (2011). Неке карактеристике off-shore пословања. *Зборник радова Правног факултета у Новом Саду*, (1), 39–56.
- Principles of Good Tax Administration – Practice Note, (2001). Prepared by the OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Strategic Management, Centre for Tax Policy and Administration, OECD, 1–9.
- Russell, B. (2010). Revenue Administration: Developing a Taxpayer Compliance Program, Fiscal Affairs Department. *International Monetary Fund*, 1–15.
- Final Seoul Declaration. Third Meeting of the OECD Forum on Tax Administration. (2006). Centre for Tax Policy and Administration. OECD, 1–4.

- Communication from the Commission to the European Parliament and the Council:  
An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and the evasion,  
European Commission, Brussel, 6.12.2012. COM (2012) 722 final
- Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance, (2004).  
Prepared by Forum on Tax Administration Compliance Sub-group, Approved  
by Committee on Fiscal Affairs, Centre for Tax Policy and Administration,  
OECD, 1-73.

Mileva Andjelković, Marina Dimitrijević, University of Niš, Faculty of Law, Niš

## **TAX ADMINISTRATION FACED WITH CONTEMPORARY SOCIAL CHALLENGES**

### **(Sociological and legal-policy considerations)**

#### **Summary**

The environment in which tax administrations function is significantly altered under the influence of strengthening of the international economic cooperation processes, the development of modern information technology, complex financial flows, and the current financial and economic crisis. Successful implementation of the tax system is directly determined by a series of circumstances and conditions that pose unique challenges in everyday operations of tax administrations. Incentives to voluntary payment of taxes, suppression of unlawful conduct of taxpayers, and intensification of international tax cooperation are the key challenges that contemporary tax administrations face in tax enforcement and, accordingly, are separately analysed in this paper. Particular attention is given to the positive and negative aspects of these challenges with the aim of providing answers to the question of what qualities a “good” tax administration should have in present-day conditions. According to the authors, optimal performance of tax affairs in a particular country implies that the country’s tax administration is primarily focused on strengthening tax compliance and on curbing various modes of tax non-compliance. In doing so, the financial interests of the country must be completely and consistently protected, as well as the interests of taxpayers who are subject to the country’s tax jurisdiction. The abovementioned can be achieved with the use of both traditional concepts of tax administration, which have been tested and confirmed through experience for decades, and modern concepts of good management of tax affairs. The ultimate result should be the following qualities of “good” tax administration: reliability and predictability of its work; legality of all its aspects; impartiality, non-discrimination of taxpayers, and respect for their legitimate expectations. The listed qualities are essential for the realization of the rule of law. The rule of law, openness and transparency, accountability, and efficiency and effectiveness are the principles according to which the European Union estimates the quality of public administrations, and thereby tax administrations as their essential part, the degree of responsibility for their work, and the regularity of the conducted legal proceedings (tax administration procedures). The right to “good” tax administration also complements the existing rights of taxpayers towards the tax authorities and is derived from the right to “good” (public) administration, which is guaranteed by Article 41 of the Charter of Fundamental Rights of the European Union. This right represents a generally accepted European standard.