

MARINA DIMITRIJEVIĆ

## VREDNOSNE ORIJENTACIJE SAVREMENOG OPOREZIVANJA

*Svestrano sagledavanje i razumevanje savremenog oporezivanja neizostavno podrazumeva identifikovanje bazičnih vrednosti ka kojima je ono orijentisano. Izražena dinamika društvenih odnosa, uspon digitalnih tehnologija, složena međunarodnoekonomska, međunarodnopolitička i civilizacijska fenomenologija današnjeg sveta oporezivanje čini područjem znatne isprepletenosti brojnih interesa. Ti interesi promovišu različite vrednosti i za sada je neizvesno koje će od njih, u međusobnom sučeljavanju, ostvariti prevagu. U radu se zastupa stav da vrednosne orijentacije oporezivanja treće dekade ovog veka, pored puke činjenične pojavnosti, u svojoj biti sadrže i, ne uvek lako uočljiva, opredeljenja trajnijeg važenja u pogledu modeliranja drugačijeg izgleda oporezivanja u budućnosti i, u krajnjoj liniji, dostizanja određenog socijalnog preobražaja. Svako doba je iznova „zamka“ pa, u tom kontekstu, ne treba zapostaviti bitnost odgovornog profilisanja društvenih prioriteta u poreskoj sferi u aktuelnim uslovima. Oporezivanje snažno utiče na pojedince, društvene grupe i odnose koji se među njima uspostavljaju i treba da bude konstantno u funkciji održavanja društvenog reda i realizacije humane vizije razvoja društva.*

*Ključne reči: oporezivanje, savremeno doba, poreska vlast, poreski obveznici, vrednosti*

### U V O D

Vrednosne orijentacije savremenog oporezivanja, značajno oblikovane globalizacijom kao moćnim i realnim fenomenom, postojećom finansijsko-ekonomskom zbiljom, društvenim kretanjima, digitalno-tehnološkom modernizacijom

---

Prof. dr Marina Dimitrijević, redovni profesor Pravnog fakulteta Univerziteta u Nišu, e-mail: [marina@prafak.ni.ac.rs](mailto:marina@prafak.ni.ac.rs). Rad je nastao kao rezultat finansiranja od strane Ministarstva nauke, tehnološkog razvoja i inovacija RS, prema ugovoru evidencioni broj 451-03-47/2023-1/200120 od 3. 2. 2023. godine.

i kreiranjem novog institucionalnog okruženja za primenu poreza ispoljavaju se manje ili više otvoreno na aktuelnoj poreskoj sceni. One, na poseban način, u odnosu na neka ranija vremena, utiču na razumevanje poreske delatnosti (funkcije) države i položaj poreskih obveznika u poreskom sistemu i naspram poreske vlasti. Ponovna evaluacija i provera održivosti nekih dosadašnjih opšteprihvaćenih pravila, standarda i vrednosti u poreskoj oblasti nameću se po prirodi stvari. Njihovo potencijalno prilagođavanje aktuelnom ambijentu, ali i menjanje, ne iznenađuje jer živimo u svetu koji se sve više povezuje, odnosno digitalnotehnoški „umrežava“ i u kome je nemoguće zanemariti uticaj brojnih činilaca, internog i eksternog karaktera, na oblast oporezivanja.

Formiranje šire slike o poreskom fenomenu danas neophodno je kako bi se ukazalo na svu suptilnost odgovora na pitanje da li su ukupni efekti inoviranja poreske oblasti društveno optimalni u postojećim okolnostima? Svako menjanje manjeg ili većeg segmenta domena oporezivanja potencijalno može da dovede do promene stavova obveznika prema poštovanju poreske regulative, povećanja ugleda i odgovornosti poreske vlasti ili opadanja njenog kredibiliteta u poreskom javnom mnjenju. Jačanje socijalnog tkiva društva i unutrašnje integracije društva, kao potencijalne manifestacione forme efekata preduzetih poreskih promena, potvrda su pozitivno usmerenih aktivnosti i mera poreske vlasti. Njihova celovitost, logičnost i koherentnost svojevrsna su civilizacijsko-kulturološka reakcija na stalno prisutne izazove koje treba uspešno prevladati. Uz to, one predstavljaju i odraz kvalitetne pravno-političke i društveno-ekonomske matrice društva i države koja svoje relacije sa poreskim obveznicima teži da unapređuje na korektnoj osnovi a radi ostvarivanja uzajamne dobrobiti i pojedinaca i celokupne zajednice. Demokratski standardi funkcionisanja pravne države i slobodnog društva i odsustvo neadekvatnih vrednosnih kompromisa su tada realna opcija.

Shodno prethodno navedenom, predmet interesovanja u ovom radu se upravo tiče ključnih vrednosnih orijentacija savremenog oporezivanja – poreske pravičnosti u kontekstu zahteva socijalne države, digitalne transformacije poreskog domena, poreske transparentnosti kao nove realnosti u oporezivanju. Temeljna pitanja koja se, s tim u vezi razmatraju, proizilaze iz dublje analize glavnih karakteristika promena poreske sfere i njihovog vrednovanja. Cilj rada je da se moderni varijeteti modeliranja poreske oblasti i njihova dejstva posmatraju iz vizure celokupnog društvenog konteksta i iz perspektive pojedinaca, i to ne samo u kratkoročnom i srednjoročnom, već i u dužem vremenskom horizontu. Usmeravajući kurs društvenih tokova nije lako pouzdano razaznati onda kada je prisutan osećaj izloženosti modernog sveta snažnom uticaju ekonomskih interesa, dominaciji digitalnih tehnologija i znatnoj modifikaciji života (ponašanja) ljudi i obavljanja ekonomskih

aktivnosti, podobnih za oporezivanje. To je dodatno otežano onda kada se u javnom diskursu mogu čuti i vrlo oprečna promišljanja o važnosti razumevanja međusobnog odnosa pojedinaca, države i društva, ali i suprotstavljeni stavovi o odabiru puta koji bi rezultirao adekvatnim rešavanjem manifestovanih socijalno-ekonomskih problema, odnosno društvenim napretkom.

#### PORESKA PRAVIČNOST U KONTEKSTU ZAHTEVA SOCIJALNE DRŽAVE

Bazični zahtev poreskih obveznika upućen poreskoj vlasti nesporno se tiče postizanja pravičnosti u oporezivanju. Ispunjavanje ovog zahteva je od neprocenjivog značaja jer potvrđuje postojanje socijalne osetljivosti poreskog sistema i daje legitimitet primenjenoj poreskoj politici. Finansijska nauka je formulisala određene zahteve čijim se uvažavanjem ispoljava spremnost ostvarivanja pravičnosti u oporezivanju. Reč je o opštosti poreske obaveze i ravnomernosti raspodele poreskog tereta.<sup>1</sup>

Opštost poreske obaveze je uslov formalne pravičnosti i znači da sva lica moraju da plaćaju poreze. Ona isključuje privilegije po bilo kom osnovu, i to kako moguće individualne (biološke, duhovne i materijalne) nejednakosti među ljudima, tako i društvenu stratifikaciju (po statusu, zanimanju, obrazovanju, ugledu i moći).<sup>2</sup> U današnjim uslovima, relativno je ograničeno dejstvo opštosti poreske obaveze iz razloga postojanja određenih izuzetaka u vidu poreskih oslobođenja i olakšica, motivisanih razlozima socijalne, ekonomske ili neke druge politike.

Ravnomernost raspodele poreskog tereta je uslov materijalne pravičnosti koji od svih obveznika poreza traži da srazmerno svojoj ekonomskoj snazi plaćaju poreske obaveze. Dve su, u ovom smislu, moguće dimenzije pravičnosti: horizontalna i vertikalna pravičnost.<sup>3</sup> U osnovi horizontalne pravičnosti nalazi se izbegavanje diskriminacije jednakih poreskih obveznika u poreskom sistemu, tj. primenjuje se pravilo „da jednake treba oporezovati jednako“. Ova dimenzija pravičnosti znači održavanje fer distribucije (raspodele) blagostanja između jednakih poreskih obveznika pre i posle oporezivanja. Vertikalna pravičnost se ostvaruje tako što se poreski obveznici oporezuju u skladu sa njihovom ekonomskom snagom – poreski obveznici

---

<sup>1</sup> Marina Dimitrijević, „Refleksije pravičnosti u sferi savremenog oporezivanja“, *Zbornik Pravnog fakulteta u Nišu*, br. 91, 2021, 18.

<sup>2</sup> Dejan Popović, Gordana Ilić-Popov, „Jednakost građana u poreskom pravu“, *Godišnjak Pravnog fakulteta u Banjoj Luci*, br. 33, 2011, 144.

<sup>3</sup> M. Dimitrijević, op. cit., 21.

veće ekonomske snage treba da plate veće poreze državi u odnosu na poreske obveznike manje ekonomske snage (primena principa da „nejednake treba oporezovati nejednako“). Ovaj vid pravičnosti omogućava realizaciju redistributivne (socijalne) funkcije oporezivanja. Njome se vrši preraspodela blagostanja između nejednakih poreskih obveznika što je saglasno postojanju socijalne države.

Treba konstatovati da je vrlo bitan, u aktualnim poreskim sistemima, osećaj poreskih obveznika da su pravično oporezovani, jednaki pred zakonom, da niko od obveznika poreza nije u povlašćenom položaju naspram poreskih organa, da su svi dužni da ispune poreske obaveze, kao i da će njihova odgovornost za nepoštovanje poreskih propisa biti utvrđena na zakonit način. Samo u prisustvu takvih pretpostavki poreski prihodi će nesmetano priticati u državni budžet.<sup>4</sup>

#### DIGITALNA TRANSFORMACIJA PORESKOG DOMENA

Povezanost digitalnih tehnologija i njihove primene prilikom oporezivanja konstantno jača u savremenim uslovima. Spretno korišćenje mogućnosti koje pružaju ove tehnologije generiše atmosferu u kojoj digitalni svet oporezivanja postepeno dobija obeležje preovlađujućeg. Neke donedavno opšteprihvaćene vrednosti u poreskom domenu, kao i pogled na određena poreska pitanja i teme značajno se menjaju.

Digitalna transformacija oporezivanja je prvenstveno odgovor na zahtev da se administriranje poreskim sistemom učini uspešnijim i usmerena je na dostizanje što višeg nivoa naplate poreskih prihoda (veći fiskalni radman). Uspostavljanje digitalno-tehnološke infrastrukture kojom se projektovano unapređuju funkcije poreske administracije<sup>5</sup> i formira izmenjeno radno okruženje unutar poreskih administrativnih organa, ali i racionalizuje njihova organizacija kojom treba upravljati na bazi performansi (učinaka), u sebi poseduju potencijal za ostvarivanje ujednačenije prakse tumačenja poreskih propisa, jednoobrazno i objektivno postupanje poreskih organa, smanjivanje složenosti procedura koje se tiču povinovanja obveznika poreskim obavezama (*tax compliance*), kao i resursa utrošenih pri implementaciji poreza.<sup>6</sup> U tom smislu, poželjno je proces utvrđivanja i plaćanja poreza

---

<sup>4</sup> Marina Dimitrijević, *Ispunjavanje poreskih obaveza*, Centar za publikacije Pravnog fakulteta u Nišu, 2017, 160.

<sup>5</sup> David Tansey, „Tax Administration Information Systems: Concept, Design and Implementation“, *The Governance Brief*, No 36, 2019, 5.

<sup>6</sup> Maureen Kidd, „Revenue Administration: Functionally Organized Tax Administration“, *IMF Technical Note and Manuals*, No. 2010/10, june 2010, 6–7.

dizajnirati tako da u percepciji poreskih obveznika bude shvaćen kao jednostavan, predvidiv, konzistentan i povezan sa što manje troškova kojima su oni izloženi. Sa stanovišta poreskih organa, pak, ovaj proces treba biti podržan unapređenim sistemom praćenja poštovanja propisa na osnovu odgovarajućeg identifikovanja, procenjivanja, analize, prioritizacije i upravljanja rizicima u različitim područjima (registracija poreskih obveznika, podnošenje poreskih prijava, tačnost podataka u poreskim prijavama, blagovremenost plaćanja poreza).<sup>7</sup> Radi se, naime, o korišćenju postojećih, ali i koncipiranju novih pristupa u radu i to prema stepenu ispoljenih rizika u bazičnim aktivnostima koje spadaju u nadležnost poreskih organa.<sup>8</sup> Ovi rizici se lakše otkrivaju uz pomoć digitalnih tehnologija i to tako što se iskazana sklonost poreskih obveznika da poštuju poreske propise „povezuje“ sa raznim etapama poreske procedure.

Potrebno je istaći da digitalizacija i automatizacija poreskih operacija imaju i svoju „senku“ koja se neminovno iskazuje u izostanku dalje potrebe za postojanjem određenih (manje složenih) administrativno-tehničkih poslova, ali i u jačanju kako kontrolne funkcije poreskih organa,<sup>9</sup> tako i funkcije naplate poreza. Deo postupka administriranja porezima koji se tiče naplate poboljšanja „crpi“ iz integrisanog poreskog knjigovodstva, njegove unapređene funkcionalnosti, analitičnosti i automatskog otkivanja poreskih obveznika koji imaju poresko dugovanje. Unapređenja će, svakako, biti intenzivirana i u institucionalnom okruženju, podsticajnom za postojanje zavidnog nivoa poreske discipline i jačanje poverenja društva u poresku vlast. Ovakvo okruženje je neophodno permanentno održavati i negovati.

Društvene mreže i tzv. umrežavanje društva,<sup>10</sup> koje neizostavno obuhvata i mrežnu povezanost poreskih organa i poreskih obveznika, nisu novi društveni fenomeni. Oni, međutim, u tekućim okolnostima dobijaju posebna obeležja usled masovne primene digitalnih tehnologija. Virtuelna stvarnost je prepoznata kao bazična pretpostavka savremene (digitalne) komunikacije subjekata poreskopavnog odnosa, koja u odnosu na tradicionalnu poresku komunikaciju treba dodatno da unapredi kontakte i interakciju poreskih organa sa obveznicima poreza.

---

<sup>7</sup> Pascal Saint-Amans, „New Ways of Ensuring Tax Compliance – A Perspective from the OECD“, *Tax tribune*, No 29, 2013, 118–119.

<sup>8</sup> *Managing and Improving Compliance: Recent Developments in Compliance Risk Treatments*, Information Note, Centre for Tax Policy and Administration, Forum on Tax Administration: Compliance Sub-Group, OECD, 2009, 10.

<sup>9</sup> Paul Schwartz, „The Future of Tax Privacy“, *National Tax Journal*, Vol. LXI, No. 4, 2008, 891.

<sup>10</sup> Manuel Kastels, *Uspon umreženog društva*, Službeni glasnik, Beograd, 2018, 89.

Veliki dijapazon pravovremenih, potpunih i tačnih poreskih informacija, osmišljenih tako da budu u skladu sa potrebama obveznika, dostupan je poreskoj populaciji preko elektronskih poreskih servisa, popularnih društvenih mreža, kontakt centara poreske administracije i sl.<sup>11</sup> Ovakve poreske informacije olakšavaju efikasno i efektivno obavljanje društvene uloge digitalne poreske komunikacije koja je, kako se u javnosti često ističe, koncipirana tako da bude u službi dobrovoljnog prihvatanja poreskih obaveza, uspješne implementacije sistema oporezivanja i smanjivanja administrativnih troškova i troškova poštovanja poreskih propisa.<sup>12</sup> Otuda i potiče prelazak na elektronsko izvršavanje poreskih obaveza, uvek kada priroda tih obaveza to dozvoljava (npr. elektronska registracija poreskih obveznika, elektronsko podnošenje poreskih prijava, elektronsko dostavljanje poreske dokumentacije, elektronsko plaćanje poreza),<sup>13</sup> kao i dizajniranje digitalno-tehnološkog (elektronskog) sistema za upravljanje poreskim predmetima i njihovo arhiviranje. Ovakav sistem omogućava brzo i unakrsno pretraživanje poreskih predmeta u poreskoj administraciji, ali i postepenu zamenu papirnih dosijea poreskih obveznika digitalnim poreskim dosijeima. Digitalni poreski dosije obveznika je povezan sa digitalnim identitetom obveznika<sup>14</sup> i „ogledalo“ je sklonosti obveznika ka (ne)poštovanju poreskih propisa.

Treba ukazati na to da se kontakti poreskih organa i poreskih obveznika, ostvareni posredstvom digitalnih tehnologija, kontinuirano favorizuju na račun umanjenja njihovih direktnih (neposrednih) kontakata. To, u krajnjoj instanci, može da dovede do potpune digitalno-tehnološke pokrivenosti svih segmenata koji čine delokrug rada poreskih organa. Digitalno umrežavanje, postepeno i sigurno, postaje „ključ“ za organizacionu fleksibilnost i odgovarajuće poslovne performanse. Promena organizacione kulture poreskih organa, kroz učvršćivanje standarda i načina postupanja koji su u saglasju sa modernizovanim poslovnim modelom, podržanim digitalnim tehnologijama, postaje vrlo vidljiva.

Nesporno, prisustvo digitalnih tehnologija u poreskoj sferi nameće donekle izmenjene vrednosti koje treba da prihvate i poreski organi i poreski obveznici. Obe vrste subjekata poreskopopravnog odnosa, čini se, sve više bivaju uhvaćeni u „mrežu“

---

<sup>11</sup> *Successful Tax Debt Management: Measuring Maturity and Supporting Change*, OECD, Paris 2019, 71–76.

<sup>12</sup> Marina Dimitrijević, „Inoviranje procesa upravljanja poreskom saglasnošću“, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Nišu*, br. 67, 2014, 185–198.

<sup>13</sup> *Technologies for Better Tax Administration: A Practical Guide for Revenue Bodies*, OECD, Paris, 2016, 76–78.

<sup>14</sup> *Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration*, Forum on Tax Administration, OECD, 2020, 44.

realiteta nezaustavljivog digitalno-tehnološkog napretka. Ubrzanje poreskog komunikacijskog procesa, na izvestan način, utiče na modifikovanje njihovog položaja u poreskom postupku. Formiraju se drugačiji obrasci postupanja poreskih organa, odnosno ponašanja poreskih obveznika. Slobodni smo da konstatujemo da, međutim, ostaje otvoreno pitanje, o tome kakva je suštinska (ljudska) reakcija poreskih subjekata u vezi ovih promena, budući da je esencijalna za uspešnost svake, pa i poreske komunikacije.

#### PORESKA TRANSPARENTNOST KAO NOVA REALNOST U OPOREZIVANJU

Oporezivanje je područje državne delatnosti vrlo pogodno za prikupljanje, analiziranje i skladištenje velike količine raznovrsnih podataka (informacija) koje se tiču ličnih, porodičnih, poslovnih i finansijskih prilika poreskih obveznika. Ukoliko poreski obveznici veruju da će poreski teret biti zakonito i ravnomerno raspoređen unutar poreske populacije, kao i da će oblast njihovog života, podložna oporezivanju, biti adekvatno zaštićena tj. nedostupna neovlašćenim licima,<sup>15</sup> savešno će dostavljati poreskoj vlasti podatke potrebne za utvrđivanje poreskoppravne sposobnosti i uredno ispunjavati svoje poreske obaveze.<sup>16</sup>

U savremenim uslovima, poreskoj državi se ne osporava pravo da, na osnovu poreskog (fiskalnog) suvereniteta u zakonom uređenom postupku, ubira poreske prihode potrebne za finansiranje i obezbeđenje potrebnog obima i kvaliteta javnih dobara. Poreski obveznici, međutim, što je civilizacijski standard, očekuju u poreskom postupku dosledno poštovanje i zaštitu njihovih prava na privatnost i prava na poštovanje ličnog dostojanstva, odakle se i „izvodi“ pravo na poverljivost i tajnost poreskih podataka.

Sa promenama, uslovljenim kretanjima u ekonomiji, digitalno-tehnološkom modernizacijom oporezivanja, borbom protiv agresivnog poreskog planiranja i poreskih utaja u prekograničnim transakcijama i međunarodnim poreskim tokovima, nameću se logična pitanja u pogledu toga sa kakvim dugoročnim ciljem se one sprovode i kako će se odraziti na položaj (običnih) poreskih obveznika? Ima li mesta bojazni da interes poreskog obveznika može biti ugrožen u smislu urušavanja prethodno pomenutih poreskih prava usled preteranog zadiranja

---

<sup>15</sup> Richard M. Bird, Eric M. Zolt, „Technology and Taxation in Developing Countries: From Hand to Mouse“, *National Tax Journal*, Vol. LXI, No. 4, Part 2, December 2008, 809–812.

<sup>16</sup> Nikola Mijatović, „Određenje instituta porezne tajne u njemačkom pravu“, *Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu*, br. 1, 2013, 73.

države u njegovu ekonomsku snagu? Pružaju li nacionalne granice dovoljnu zaštitu poreskim obveznicima u slučajevima koji se tiču procesa međunarodne poreske saradnje?<sup>17</sup> Podsećanja radi, međunarodni poreski sporazumi tada prevazilaze po značaju domaće poreske propise, a automatska razmena podataka (informacija), kao fundamentalni aspekt međunarodne poreske saradnje, potencira se sada već dugi niz godina<sup>18</sup> i tretira kao vrlo pogodno sredstvo suprotstavljanja poreskoj evaziji u globalizacijskim uslovima.<sup>19</sup>

Imajući u vidu razgranati spektar promena, koje se u savremenom poreskom svetu konstantno dešavaju, smatramo vrlo mogućim scenario urušavanja, pod političkim pritiscima ekonomski najrazvijenijih zemalja i „velom“ poziva na zaštitu poreskih interesa rezidentnih država,<sup>20</sup> tradicionalnog prava poreskog obveznika na poverljivost i tajnost podataka, relevantnih za oporezivanje. Navedeno percipiramo realnim i pored toga što mnogi međunarodni dokumenti garantuju zaštitu ovog prava. Prosto proklamovanje zaštite bez njene jake faktičke realizacije, odnosno bez funkcionisanja visokog nivoa obezbeđenja sigurnosti obveznika od neovlašćenog pristupa i zloupotrebe poreskih podataka, nema naročiti značaj. Štaviše, ono može štetiti interesima i pravima savesnih poreskih obveznika, što je u finansijskog literaturi kao problem blagovremeno i prepoznato.<sup>21</sup> U ime sveopšte saradnje na planu suzbijanja međunarodne poreske evazije, koja je sve više na dnevnom redu,<sup>22</sup> može se primetiti određeno „udaljavanje“ nacionalnih poreskih organa od njihovih poreskih obveznika i to tako da oni bivaju postupno prepušteni i nekim nadnacionalnim instancama (institucijama).

Brz razvoj digitalnih tehnologija stvara posebne mogućnosti da podaci o svim prihodima poreskog obveznika budu dostupni a samim tim i pogodni za razmenu, u nacionalnim i međunarodnim okvirima. Time se, usled gomilanja podataka koji se o poreskim obveznicima prikupljaju, kreira povoljan milje za formiranje

---

<sup>17</sup> Piergiorgio Valente, „G7 Priorities in Taxation“, *Intertax*, Volume 45, Issue 8-9, 2017, 545.

<sup>18</sup> „A Step Change in Tax Transparency: Delivering a standardised, secure and cost effective model of bilateral automatic exchange for the multilateral context“, *OECD Report for the G8 Summit*, June 2013, 5.

<sup>19</sup> Jean-Rodolphe W. Fiechter, „Exchange of Tax Information: The End of Banking Secrecy in Switzerland and Singapore?“, *International Tax Journal*, Vol. 36, No. 6, 2010, 57.

<sup>20</sup> Michael Keen, Jenny E. Ligthart, „Information Sharing and International Taxation: A Primer“, *International Tax and Public Finance*, No. 13, 2006, 82.

<sup>21</sup> Sara K. McCracken, „Going, Going, Gone... Global: A Canadian Perspective on International Tax Administration Issues in the 'Exchange-of-Information Age', *Canadian Tax Journal*, Vol. 50, No. 6, 2002, 1896.

<sup>22</sup> Žan Fransoa- Rišar, *Tačno u podne*, Beograd, Clio, 2008, 147.



elektronskih baza podataka o svakom obvezniku poreza. Protekom vremena, poreski obveznici će postajati „potpuno poresko transparentni“,<sup>23</sup> a poreska transparentnost (potpuna „providnost“ njihovog celokupnog ekonomskog stanja) verovatno prihvatana kao društvena vrednost, kojom se potiskuju i zamenjuju poreska privatnost, tajnost i poverljivost. S tim u vezi treba istaći da je vrlo teško vratiti se unazad onda kada je jednom probijen „informacioni zid“, tj. brana očuvanja i zaštite fundamentalnih prava poreskih obveznika. Konflikt (*trade off*) između prava na privatnost, tajnost i poverljivost, s jedne strane, i poreske transparentnosti, s druge strane, tada je otvoren. Nije suviše pretpostaviti da će zabrinutost poreskih obveznika i dimenzije rešavanja konflikta, sa daljim razvojem digitalnih tehnologija i intenziviranjem i proširivanjem međunarodne poreske saradnje, sve više rasti.<sup>24</sup>

Na bazi prethodno rečenog, pitanje da li se poreski obveznici polako pripremaju i privikavaju na neko novo vreme u kome će stalno biti izloženi digitalno-tehnološkoj kontroli i prikupljanju podataka o njima (radi tzv. oporezivanja vođenog podacima), postavlja se samo po sebi. Ne mogu se, naravno, prenebreći ni pitanja u pogledu toga kakvi se mehanizmi zaštite mogu izgraditi da ova tehnologija ne bi bila zlonamerno iskorišćena, tj. da bi se svi potencijalni rizici sveli na minimum.<sup>25</sup> Uvek postoji opasnost da se kontrola, praćenje i upravljanje podacima o poreskom obvezniku odvoje od nivoa koji je razuman što će naročito biti izraženo onda kada za takve aktivnosti nije predviđena mogućnost blagovremenog otkrivanja i adekvatnog sankcionisanja.

U ambijentu kada se stvara virtuelno oporezivanje, jača poreska kontrola, gubi postepeno slika stvarnog sveta oporezivanja, i pored postojanja proklamacija o poreskim pravima, dostojanstvu i pravdi, poreski obveznici se sve više mogu osećati nesigurno i pod stalnim pritiskom u pogledu toga da li su dovoljno uradili kada je reč o poštovanju poreske regulative. Nastanak i trajanje takvog stanja treba strogo izbegavati i stalno se podsećati istorijske pouke o tome da je oporezivanje praćeno nepoštovanjem integriteta poreskih obveznika, preteranom poreskom kontrolom i sankcionisanjem obveznika poreza, sklono samorazgradnji. Stoga su zakonitost, pravičnost oporezivanja i ugodnost snošenja poreskog tereta osnovne poželjne determinante kreiranja i primene svakog poreskog sistema.

---

<sup>23</sup> Mileva Anđelković, „Poreski obveznici u fokusu poreske transparentnosti“, *Liber amicorum, Zbornik radova u čast profesora emeritusa Dejana Popovića* (ur. Ilić-Popov G.), Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu – Centar za izdavaštvo, 2021, 20.

<sup>24</sup> Pasquale Pistone, „Exchange of Information and Rubik Agreements: The Perspective of an EU Academic“, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 67, No 4/5, 2013, 217.

<sup>25</sup> Mileva Anđelković, „Fundamentalna prava poreskih obveznika i njihova zaštita u savremenim informaciono-tehnološkim uslovima“, *Strani pravni život*, br. 3, 2008, 163.

Porezi poseduju „snagu“ koja deluje na oblikovanje društva sada, isto onako kao što je to bilo u prošlosti. Takve spoznaje, pri digitalno-tehnološkoj modernizaciji, ne treba zanemarivati već delotvornost savremene poreske države obezbeđivati, između ostalog, i time što su joj postavljene jasne granice pri vršenju poreske funkcije. Njena potencijalna nastojanja da se neosnovano ili previše upliće u lični, porodični i profesionalni život poreskih obveznika, takođe treba suzbiti. Uspešan koncept sistema oporezivanja se uostalom može otelotvoriti ukoliko predstavlja rezultantu adekvatne usklađenosti javnog interesa i interesa poreskih obveznika,<sup>26</sup> uz optimalno zadovoljavanje javnih potreba na principu uzajamnosti i solidarnosti.

### ZAKLJUČAK

U oporezivanju se oduvek može prepoznati vrlo osetljivo područje odnosa države i njenih građana. Na tragu ove konstatacije, vrednosne orijentacije oporezivanja, koje bi se mogle okarakterisati kao ključne, bitno određuju spremnost obveznika da prihvate poreze i da im se povinuju. Tako je i u savremenom dobu. Postojeća ekonomska, politička, socijalna, digitalno-tehnološka matrica društva, njen nacionalni i međunarodni kontekst, kao i dinamika na svetlost dana iznose određene bazične vrednosti kao svoju refleksiju.

Društveni razvoj podstaknut digitalnim tehnologijama sobom donosi brojne promene. Vidljivo, digitalne tehnologije menjaju ljude, način njihovog života i privređivanja, društva, države, realizaciju poreske funkcije države. Menja se, istovremeno, i kulturološka dimenzija sveta i svakodnevice.

Pogled na digitalnu transformaciju poreske oblasti iz ugla njene aktuelne zavodljivosti potvrđuje da su porezi i danas bitna odrednica civilizacijskog toka, sposobna da jako podrži društveni poredak ili da ga, ukoliko porezi nisu umereni i adekvatno primenjeni, oslabi.<sup>27</sup> Nizanje perli poreske priče civilizacije se permanentno odvija pa, neizostavno, intenzivne digitalno-tehnološke transformacione promene poreskog domena traže objektivno praćenje, procenu, analizu i ocenu svih ostvarenih učinaka.

Savremeno oporezivanje se ubrzano modernizuje na osnovama, drugačijim u odnosu na neke ranije vremenske periode. Veća dostupnost poreskih informacija

---

<sup>26</sup> Tereza Rogić Lugić, „Porezna tajna: sigurnost prošlosti, sjena budućnosti“, *Croatian and Comparative Public Administration*, Vol. 15, No. 4, 2015, 817.

<sup>27</sup> Charles W. Adams, *Za dobro i zlo – Utjecaj poreza na kretanje civilizacije*, Institut za javne financije, Zagreb, 2006, 483.

i podataka i razgranate mogućnosti interaktivne komunikacije poreskih organa sa poreskim obveznicima mogu pozitivno da utiču na nivo dobrovoljnog ispunjavanja poreskih obaveza. Uporedo sa tim poreskim obveznicima je znatno otežan ostanak van „poreske“ mreže, čime se potvrđuje činjenica da digitalne tehnologije nisu samo tehnologije unapređenja administriranja porezima i olakšavanja ispunjavanja poreskih obaveza, već i tehnologije značajne kontrolne moći.

Nadnesene nad domenom oporezivanja i općinjene rezultatima koji se potencijalno mogu ostvariti, digitalne tehnologije (njihovi kreatori) ipak ne treba da zaborave da se virtualnom dominacijom stvarnost ne može zanemariti, niti se mogu u potpunosti marginalizovati određene tradicionalne društvene vrednosti. Iz vizure pravilnog društvenog razvoja posmatrano, stvarnost u celini (time i poresku stvarnost) treba videti ne samo virtuelno, nego i onakvu kakva ona realno jeste. Kada dostizanje fiskalnog cilja ima centralnu i vrlo naglašenu prioritetnu ulogu u poreskom administrativnom postupanju, i teži da potisne i delom prekrije sve druge vrednosti, možemo biti sigurni da je na delu aktivnost čiji dalekosežni efekti ne mogu biti povoljni.

Prof. Dr. MARINA DIMITRIJEVIĆ  
Full Professor, Faculty of Law  
University of Niš

## VALUE ORIENTATIONS OF MODERN TAXATION

### Summary

A comprehensive overview and understanding of modern taxation inevitably imply identifying the basic values towards which it is oriented. The noticeable dynamics of social relations, the rise of digital technologies, the complex international-economic, international-political and civilizational phenomenology of today's world make taxation an area of considerable intertwining of numerous interests. Those interests promote different values and it is uncertain which of them will prevail in a mutual confrontation. The paper advocates the position that the value orientations of taxation of the 2020's, in addition to mere factual appearance, contain in their essence, not always easily discernible, determinations of more permanent validity in terms of modelling a different appearance of taxation in the future and, ultimately, reaching a certain social transformation. Every age is a new „trap“, and in that context, the importance of responsible profiling of social priorities in the tax sphere in current conditions should not be neglected. Taxation has a strong impact on individuals, social groups and relationships established between them and should be constantly in the function of maintaining social order and realizing a humane vision of the development of society.

*Key words:* taxation, modern times, tax authorities, taxpayers, values

*Literatura*

- Adams W. C., *Za dobro i zlo – Utjecaj poreza na kretanje civilizacije*, Institut za javne finansije, Zagreb, 2006.
- Anđelković M., „Poreski obveznici u fokusu poreske transparentnosti“, *Liber amicorum*, Zbornik radova u čast profesora emeritusa Dejana Popovića (ur. Ilić-Popov G.), Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu –, Centar za izdavaštvo, 2021.
- Anđelković M., „Fundamentalna prava poreskih obveznika i njihova zaštita u savremenim informaciono-tehnološkim uslovima“, *Strani pravni život*, br. 3, 2008.
- „A Step Change in Tax Transparency: Delivering a standardised, secure and cost effective model of bilateral automatic exchange for the multilateral context“, *OECD Report for the G8 Summit*, June 2013.
- Bird R. M., Zolt M. E., „Technology and Taxation in Developing Countries: From Hand to Mouse“, *National Tax Journal*, Vol. LXI, No. 4, Part 2, December 2008.
- Dimitrijević M., „Refleksije pravičnosti u sferi savremenog oporezivanja“, *Zbornik Pravnog fakulteta u Nišu*, br. 91, 2021.
- Dimitrijević M., *Ispunjavanje poreskih obaveza*, Centar za publikacije Pravnog fakulteta u Nišu, 2017.
- Dimitrijević M., „Inoviranje procesa upravljanja poreskom saglasnošću“, *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Nišu*, br. 67, 2014.
- Fiechter Jean-Rodolphe W., „Exchange of Tax Information: The End of Banking Secrecy in Switzerland and Singapore?“, *International Tax Journal*, Vol. 36, No. 6, 2010.
- Fransoa- Rišar Ž., *Tačno u podne*, Beograd, Clio, 2008.
- Kastels M., *Uspon umreženog društva*, Službeni glasnik, Beograd, 2018.
- Kidd M., „Revenue Administration: Functionally Organized Tax Administration“, *IMF Technical Note and Manuals*, Vol. 2010, Issue 10, June 2010.
- Keen M., Ligthart J. E., „Information Sharing and International Taxation: A Primer“, *International Tax and Public Finance*, No. 13, 2006..
- Managing and Improving Compliance: Recent Developments in Compliance Risk Treatments*, Information Note, Centre for Tax Policy and Administration, Forum on Tax Administration: Compliance Sub-Group, OECD, 2009.
- McCracken S. K., „Going, Going, Gone... Global: A Canadian Perspective on International Tax Administration Issues in the „Exchange-of-Information Age“, *Canadian Tax Journal*, Vol. 50, No. 6, 2002.
- Mijatović M., „Određenje instituta porezne tajne u njemačkom pravu“, *Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu*, br. 1, 2013.
- Pistone P., „Exchange of Information and Rubik Agreements: The Perspective of an EU Academic“, *Bulletin for International Taxation*, Volume 67, No 4/5, 2013.

- Popović D., Ilić-Popov G., „Jednakost građana u poreskom pravu“, Godišnjak Pravnog fakulteta u Banjoj Luci, br. 33, 2011.,
- Rogić Lugarić T., „Porezna tajna: sigurnost prošlosti, sjena budućnosti“, Croatian and Comparative Public Administration, Vol. 15, No. 4, 2015.
- Saint-Amans P., „New Ways of Ensuring Tax Compliance – A Perspective from the OECD“, Tax Tribune, No. 29, 2013.
- Schwartz P., „The Future of Tax Privacy“, National Tax Journal, Vol. LXI, No. 4, 2008.
- Successful Tax Debt Management: Measuring Maturity and Supporting Change, OECD, Paris, 2019.
- Tansey D., „Tax Administration Information Systems: Concept, Design and Implementation“, The Governance Brief, No. 36, 2019.
- Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration, Forum on Tax Administration, OECD, 2020.
- Technologies for Better Tax Administration: A Practical Guide for Revenue Bodies, OECD, Paris, 2016.
- Valente P., „G7 Priorities in Taxation“, Intertax, Vol. 45, Issue 8-9, 2017.

Datumi prijema i prihvatanja rada

Primljen: 06.05.2023.

Prihvaćen: 27.05.2023.

ORIGINALAN NAUČNI RAD