

др *Марина* ДИМИТРИЈЕВИЋ  
доцент Правног факултета Универзитета у Нишу

## ПРИВРЕДА И ВЛАДАВИНА ПРАВА У КОНТЕКСТУ ИЗАЗОВА САВРЕМЕНОГ ОПОРЕЗИВАЊА

### Резиме

Усјешно функционисање љравној сисџема је љређијосџавка осџваривања љравне државе и владавине љрава, као основних љолиџичких и љравних идеала демокрајској друшџива. Владавина љрава, као кључни факџор за функционисање друшџива и љривреде, сџвара оквир за социјални и љривредни развој.

Глобализација намеђе снажне инџејрацијске љроцесе за земље које желе биџи део модерној светџа. Најрелеванџнији асџекџи љобализације чини велика мобилносџи људи, кайџиџала, роба и услуџа, шџио осџавља свој љраџи и на савремено оџорезивање. У џаквим околносџима, љорези се у љривреди џеже љрменеџују. Проблеми са којима се сређу љореске власџи кређу се од сложенеј законџиој љрекојраничној љореској љланирања до намерној љривривања љривхода и имовине у љореским оазама и незакониџе љореске евазије. Из џиџ разлоџа, адекватна љримена љореских закона акџуелизује џиџање сарадње љореских админисџирација различџиџих држава. Свака од држава, деловањем инсџиџуџионалних, љравних и социо-економских мера, љреба да уџиче на љореске обвезнике и афирмише идеју владавине љрава у љривреди и љореској обласџи.

**Кључне речи:** љривреда, владавина љрава, љорези, евазија љореза, љореска сарадња, анџиевазиона љолиџика.

## I Увод

Благовремено, потпуно и квалитетно остваривање пореског система има огроман значај за постојање, одржавање и развој државе и друштва у целини. Непоштовањем правних прописа у области опорезивања могу се проузроковати бројне негативне последице по државу, привреду и становништво. Стога је од велике важности да се држава, широком лепезом различитих средстава, мера и поступака, супростави разноврсним модалитетима избегавања плаћања пореза. Тиме се остварује ефикасно функционисање правног система у делу који регулише пореску област и доприноси остваривању правне државе и владавине права.

Пореска политика је снажно оруђе које стоји на располагању пореским властима при креирању привредних услова у држави. У условима глобализације светске економије, која је последица технолошког напретка и институционалне либерализације токова роба и капитала, а испољава се преко убрзаног раста међународне трговине и повећања међународне мобилности капитала и рада, немеђу се нови изазови савременом опорезивању. Они се тичу како дизајнирања, тако и примене пореза у складу са правним прописима. Од пореског терета се очекује да буде праведан, умерен, равномерно распоређен и прихватљив од стране пореских обвезника како не би гушио привредне активности.

## II Осврт на неке изазове савременог опорезивања

Порези попримају различита обележја и специфичан садржај у зависности од развијености државних функција и општих економских, политичких, правних, административних и социјалних околности. Промене у опорезивању и развој пореза, као инструмента пореске политике, остварују се са порастом друштвеног богатства, са демократизацијом и напретком друштва у свим областима и развојем јавних финансија а у новијој историји нарочито усавршавањем тржишта.<sup>1</sup> Упоредо са тим долази и до промена у начинима убирања пореза, тј. до побољшања у делу који се односи на примену пореског система.

Амерички нобеловац *Joseph Stiglitz* наводи пожељне особине савременог пореског система:<sup>2</sup> економску ефикасност – порески систем не треба да омета ефикасну алокацију ресурса; једноставност у админи-

1 Видети више: Јован Горчић, Милева Анђелковић, *Јавне финансије, финансијско право и економија јавног сектора*, Проинком Београд, Ниш, 2005, стр. 365–372.

2 Joseph E. Stiglitz, *Економија јавног сектора*, превод, Економски факултет у Београду, 2004, стр. 465.

стративног погледу – порески систем треба да буде једноставан и релативно јефтин за примену; флексибилност – порески систем треба да буде способан да на измењене економске околности лако одреагује (у неким случајевима аутоматски); политичку одговорност – порески систем треба да буде формулисан тако да порески обвезници могу да провере шта плаћају порезима и процене колико тачно тај систем одражава њихове преференце; правичност – порески систем мора да се односи правично према различитим пореским обвезницима.

Порески системи данашњих држава се међусобно разликују. У захтевима и политикама њиховог развоја улажу се напори да се пронађе оптималан однос између тржишног и јавног сектора како би се постигли оптимални резултати у функционисању оба сектора. Државе се разликују не само по достигнутом степену економског развоја, већ и по политичким и правним системима, историјским и другим карактеристикама. Оне су карактеристичне по групи којој припадају (економски мање или више развијене земље), али и по посебно испољеним особинама у оквиру групе. Свака од држава има сопствене циљеве развоја и стратегије за њихово остваривање. Тако нпр. развијене земље теже стварању друштва благостања, заснованом на парето-ефикасности и принципу чврстог буџетског финансирања што обезбеђује такав однос тржишног и јавног сектора који карактерише: рационализација јавног сектора, заустављање раста јавних расхода, таква примена функција јавних финансија (алокативне, редистрибутивне и стабилизационе функције) која обезбеђује брз и ефикасан привредни раст и већи и квалитетнији *output* јавног сектора, односно примену стратегије парето оптимума<sup>3</sup> у оба сектора.

Интернационализација економских активности поставља додатне изазове националним пореским системима дизајнираним за мање интегрисани свет. Велика мобилност људи, капитала, роба и услуга, у 20. и првој декади 21. века, условљава бројне промене у пореским системима савремених држава у погледу пореских облика и усклађивања пореских структура (пореска хармонизација).<sup>4</sup> До усаглашавања долази и преко пореске конкуренције. Она доводи до спонтаног уједначавања националних пореских система на тај начин што се производни фактори усмеравају ка привредама оних земаља где је порески систем стимулативнији. Отуда су друге земље подстакнуте да своје пореско законодавство прилагођавају законима држава које су привукле капитал,

3 Парето ефикасна алокација (парето оптимум) се постиже када се никоме не може побољшати положај а да се другоме погорша.

4 У том смислу видети: Марина Димитријевић, „Хармонизација пореза у Европској унији – очекивања и резултати“, *Право и привреда*, бр. 5–8/2009, стр. 284–295.

па се разлике постепено смањују. Истовремено егзистира и чињеница да су мултинационалне компаније формирале ново глобално окружење и развиле бројне механизме избегавања плаћања пореза, постављајући тиме нове изазове националним пореским властима.

Са јачањем процеса глобализације економије, администрирање пореским системом је постало комплексније. Порески обвезници су осетљиви на међународне разлике у стопи инфлације, на промене пореских стопа, на разлике у пореском третману и способност пореске администрације да прати брже токове капитала. Процес глобализације, кроз повећање различитих врста дохотка зарађеног у иностранству, утиче на ниво способности пореске администрације да верификује тачност података из пореских пријава обвезника па се јавља потреба за интензивирањем сарадње пореских администрација различитих држава која укључује размену пореских информација. У целини долази до одређеног сужавања националне аутономије у креирању пореског система и пореске политике. Из конфликтности сада већ „глобализованог“ капитала и, по својој природи, национално одређених пореских политика произилазе важни проблеми опорезивања на међународном плану (двоструко опорезивање, пореска конкуренција и пореска евазија).<sup>5</sup>

У целини посматрано, националним пореским јурисдикцијама стоје на располагању, у данашњем глобалном окружењу, три облика поступања:<sup>6</sup> могу да покушају да воде „изоливану“ пореску политику затворених економија, могу да теже стварању међународног пореског система или да повећају међународну сарадњу у сузбијању непоштене пореске конкуренције и међународне пореске евазије.<sup>7</sup> Како је затварање економија немогуће а стварање хармонизованог међународног пореског система нереално једино изводљива варијанта поступања је побољшање сарадње пореских јурисдикција и њихових администрација. Очекивање је да то допринесе доследнијем поштовању пореске регулативе и приближавању нормативног (оно што је прописано законима) и стварног (оно што се фактички остварује) у пореској области.

5 Перо Јурковић, *Јавне финансије*, Масмедија, Загреб, 2002, стр. 153–158.

6 Видети више: Jeffrey Owens, *Taxation in a global environment*, OECD, March 2002.

7 Претходних година видљива је значајнија мултилатерална иницијатива за решавање проблема пореске конкуренције. ОЕЦД-ов пројект о штетним пореским праксама и порески пакет ЕУ наглашавају важност транспарентности у примени пореских закона и ефикасности у размени података између земаља које су успоставиле прекограничне трансакције. Видети: Howell H. Zee, „Свјетски трендови у порезној политици: Економска перспектива“, превод, *Финансијска теорија и пракса*, бр. 29(2)/2005, стр. 233–236.

### III Утицај пореског оптерећења привредних субјеката на поштовање пореских закона и прихватање обавезе плаћања пореза

Већина националних пореских законодавстава признаје право пореском обвезнику да своје пословање организује тако да плати мањи порез. С тим у вези, карактеристичан је став једног судије америчког Врховног суда: „Свако може организовати своје послове тако да му порези буду што је могуће нижи; нико није обавезан да изабере понашање које би се највише исплатило Министарству финансија; не постоји чак ни патриотска дужност да неко увећа своје порезе.“<sup>8</sup> Будући да успешност пословања савремених привредних субјеката зависи и од пореског оптерећења, уобичајено је да савремена предузећа имају пореску стратегију и да пореско планирање буде саставни део развојних планова тих предузећа.

Ниво пореског оптерећења утиче на конкурентност привредних субјеката и може указати да ли постоје и каква су стварна ограничења система и политике опорезивања у вези њихове пословне активности у конкретnoj земљи. Најчешће се при разматрању пореског оптерећења привредних субјеката има у виду какав је порески третман добити – финансијског резултата који они остваре у одређеном временском периоду. Такав приступ, међутим, иако транспарентан, није исправан јер не показује укупно пореско оптерећење. Наиме, процес репродукције привредног субјекта на релацији: *input* као претпоставка активности – процес активности (укључујући и одређену технологију) – *output* као резултат активности може у свакој назначеној фази бити опорезован. Порези наметнути привредним субјектима на рад, капитал, производе и услуге, добит (профит) говоре о композицији пореског система и морају се заједно посматрати, да би се могла правилно спровести анализа утицаја опорезивања на њихово пословање.<sup>9</sup>

Велико пореско оптерећење неповољно делује на привреду и економски положај привредних субјеката. Оно је и један од главних узрока неприхватања и избегавања обавезе плаћања пореза.<sup>10</sup> Одређени број привредних субјеката је, у таквим околностима, склон укључивању у сиву (нерегистровану, незваничну, неформалну) економију.<sup>11</sup>

8 Дејан Поповић, *Пореско право – Оштин гео*, Секос in, Београд, 2006, стр. 53.

9 Guste Santini, „Elementi za reformu poreznog sustava“, *Ekonomija/Economics*, бр. 2/IX, RIFIN, Zagreb, 2002, стр. 359–360.

10 Избегавање плаћања пореза се остварује на подручју једне државе али и на међународном плану. Добро су познати механизми међународне евазије пореза: базе компаније, злоупотреба пореског споразума, трансферне цене, утањена капитализација, *off shore* компаније.

11 Значајно присуство сиве економије отежава ефикасну расподелу ресурса и успорава привредни развој. Привредни субјекти склони избегавању плаћања пореза

Важно је истаћи да слобода привредних субјеката у организовању пословања, на начин да плате што мањи износ пореза, није апсолутна. Општепознато је да оне њихове активности, које имају за последицу кршење пореских закона и које су предузете са циљем избегавања плаћања пореза, представљају незакониту (нелегалну) пореску евазију (*tax evasion*).<sup>12</sup> Поред овог вида евазије пореза, пореске власти многих држава се супростављају и неприхватљивом минимизирању пореске обавезе, којем су привредни субјекти као порески обвезници често склони, а које за собом не повлачи директно кршење закона (*tax avoidance*). Ради се, заправо, о случајевима где се може сматрати да је порески закон прекршен уколико се докаже повреда (изигравање) духа закона, односно намере законодавца (тзв. неприхватљива законита евазија пореза). Насупрот оваквом неприхватљивом понашању, пореску обавезу је могуће умањити и у потпуности прихватљивим пореским планирањем (нпр. избор најповољније пореске олакшице или ослобођења, пословна преоријентација, промена места обављања делатности, мењање облика капитала и сл.). Таквим врстама активности пореске власти се не супростављају (тзв. прихватљива законита евазија пореза).

Линија разграничења између модалитета законите (легалне) евазије пореза (прихватљиве и неприхватљиве) је врло флуидна јер је понекад тешко повући прецизну границу између вештог вођења послова и злоупотребе права у пореској материји. Концепт злоупотребе права, коме судска пракса у новије време често прибегава, пружа пореским властима основу за супростављање оваквим плановима пореских обвезника. Уколико порески обвезник у свом пословању не тежи остваривању легитимних, комерцијалних циљева, већ користи одређене правне форме да би лукаво и вешто избегао плаћање неког пореза, такво његово понашање квалификује се као недозвољено вршење права. У пракси неких земаља судови се могу позивати на принцип *looking through (substance over form)* у англо-саксонским системима) који подразумева испитивање суштине трансакције кроз њену форму.<sup>13</sup> Другачије речено, неприхватљива минимизирања пореске обавезе остварују се посредством шема које имају следеће карактеристике:<sup>14</sup> 1) по правилу је у њима присутан елемент артифицијелности (вештачког), тј. правни аранжмани који чине ове шеме не би, у одсуству пореског фактора, има-

представљају нелојалну конкуренцију привредним субјектима који послују у легалним токовима.

12 У оквиру незаконите пореске евазије могуће је направити разлику између лакших и тежих повреда пореских прописа (пореских прекршаја и пореских кривичних дела). Логично, оне се различито санкционишу.

13 Ј. Горчић, М. Анђелковић, *нав. дело*, стр. 719.

14 International tax avoidance and evasion: Four related studies, OECD, 1987, стр. 17.

ли облик (форму) коју имају; 2) овакве шеме користе одређене норме за сврхе које законодавац није имао у виду; 3) тајност је најчешће обележје ових шема у смислу да се савети које пружа порески саветник, на основу закљученог уговора, чувају као тајна што је могуће дуже.

Незакониту пореску евазију и неприхватљиву закониту евазију не треба мешати са пословним преварама и другим облицима недозвољеног понашања из области привредног криминалитета, што се не ретко чини. Наиме, овде је реч о угроженом јавном интересу у области наплате пореских прихода. Држава утврђује одговарајућа правила понашања у пореској области, којима треба да се повинују привредни субјекти као порески обвезници, и прати њихово поштовање.

Полазећи од претпоставке да ће се порески обвезник одлучити да прибегне незаконитој пореској евазији и неприхватљивој законитој евазији само онда ако је очекивана корист од неплаћања пореза већа од очекиваних губитака у виду санкција, свака политика чији је циљ сузбијање непоштовања пореских закона и неприхватања обавезе плаћања пореза мора се ослањати на две компоненте: на доследну казнену политику и ефикасну контролу обвезника,<sup>15</sup> али и на мере које би пореско оптерећење (терет) учиниле разумнијим, чиме би се умањили подстицаји за евазију пореза.<sup>16</sup> Пракса показује да је варијанта санкционисања понашања привредних субјеката, које је супротно пореским законима, мање исплативо решење од предузимања мера усмерених на подстицање добровољног повиновања пореским законима.

#### **IV Други узроци непоштовања пореских закона у привреди и мере за спречавање ове појаве**

Привредни субјекти као порески обвезници имају могућност избора – платити порез и бити у систему или неплатити порез, функционисати ван система, у сивој економији. Поред висине пореског оптерећења и висине казни, бројни други чиниоци утичу на ову одлуку. Без њихове анализе, разумевања мотива који су обвезника определили

15 Велику важност при одлучивању да ли прихватити обавезу плаћања пореза или не има проток информација о могућности да се буде откривен у неплаћању пореза и висина казни. Повећање казни учиниће неформални сектор мање атрактивним због уношења већег ризика у активност евазије пореза. Пуњење буџета новчаним казнама је, међутим, показатељ нездравог стања постојећег система опорезивања. Стварни лек за смањивање пореске евазије јесте откривање и отклањање њених узрока.

16 Дејан Поповић, „Порески систем и сива економија“, *Право и привреда*, бр. 3–6/1995, стр. 102.

да се понаша на одређени начин, немогуће је формирати адекватне мере утицаја на то понашање.<sup>17</sup>

У већини истраживања поштовање пореских закона се доводи у директну везу са квалитетом законодавне регулативе о порезима,<sup>18</sup> њеном стабилношћу<sup>19</sup> и институционалним механизмима за спровођење,<sup>20</sup> кредибилитетом правног система у целини, структуром јавне потрошње и квалитетом јавних добара која се обезбеђују у јавном сектору,<sup>21</sup> општом свешћу о потреби плаћања пореза.

Пракса је потврдила да повећање непоштовања пореских закона има за последицу ерозију пореске базе и да мањак прикупљених прихода резултира буџетским дефицитом. Уколико се дефицит финансира даљим повећањем пореза то, у принципу, додатно продубљује нерегуларну економију и склоност евазији пореза.<sup>22</sup>

На пореску евазију се може утицати на више начина.<sup>23</sup> Најпре, саме могућности за пореску евазију треба смањити:

- дизајнирањем пореза на начин да се избегава несигурност и сложеност ситуације у којој обвезници поуздано не знају шта су њихове пореске обавезе;
- наплатом пореза на извору где год је то могуће;

17 Видети више: Cynthia Coleman, Maggie Willkins, „How do you want to play – honest?, Research into motivations for taxpayer compliance“, у: Michael Walpole and Chris Evans (editors), *Tax Administration in the 21 st Century*, Prospect, St Leonards, 2001, стр. 245–255.

18 Порески систем треба да буде једноставан да би се постигла већа транспарентност и мања оптерећеност прописима. Повећање једноставности пореског законодавства олакшава пореским обвезницима подношење пореских пријава, повећава степен извршавања осталих пореских обавеза и спремност за регуларно пословање, чиме се смањују нерегуларне активности. Учинак евентуалне сложености је, без сумње, негативан јер ствара бројне могућности за избегавање пореза.

19 Променљиво пореско законодавство је, такође, погодно за евазију пореза и тешко је за праћење и пореским службеницима и пореским обвезницима.

20 Не треба изгубити из вида да управо слаба институционална структура за подржавање тржишних активности (оличена у односу држава – привреда) може да створи плодно тло за бројне деформације у друштвено-економским односима чиме се подрива успостављање принципа правне државе.

21 Отпор плаћању пореза је мањи ако су средства убрана опорезивањем утрошена рационално у сврху финансирања јавних потреба.

22 Tanja Madzarević–Šujster, „Procena porezne evazije u Hrvatskoj“, *Financijska teorija i praksa*, бр. 26(1)/2002, стр. 120.

23 James Alm, „What is an „optimal“ tax system?“, у: Joel Slemrod (editor), *Tax policy in the real world*, Cambridge University Press, 1999, стр. 368.



- применом плаћања пореза унапред (авансно, аконтационо) како би се смањила конфузија (збуњеност) пореских обвезника код двосмислених одредби пореских закона;
- постојањем малобројних изузећа (ослобођења) од плаћања пореза;
- једноставном пореском структуром у којој порески службеници имају минимум дискреционих овлашћења;
- када је у питању структура опорезивања треба посебно обратити пажњу на оне порезе који су лакши за избегавање;
- сталним праћењем свих пословних активности пореских обвезника захваљујући ПИБ-у који је користан у превенцији пореске евазије.

На смањење пореске евазије утицај може да врши и чињеница редуцирања нето профита оствареног пореском евазијом а у том циљу треба предузети мере као што су:

- интензивирање свих облика контроле пореског обвезника, укључујући и развој пореске ревизије што је нарочито важно када су у питању велики порески обвезници;<sup>24</sup>
- јачање превенције пореске евазије;
- повећање казни за неплаћање пореза, уколико су оне мале;
- осуда и публикавање (објављивање) имена пореских обвезника који су прибегли евазији пореза.

У целини посматрано, мере за спречавање непоштовања пореских закона и избегавања плаћања пореза могу се груписати у три групе: институционалне, правне и социо-економске.<sup>25</sup>

Институционалне мере су усмерене на однос пореских органа и пореских обвезника (порескоправни однос). Овај однос се мора базирали на поштовању закона и на међусобном уважавању и поверењу. Спремност пореских органа за доследну примену пореских закона манифестује

24 Велики порески обвезници чине мали део укупног броја пореских обвезника у једној земљи. Многи фактори утичу на сложеност администрирања порезима ове групе обвезника: велики порески обвезници имају огранке географски широко расуте; различити су облици њихових пословних активности и бројне су дневне трансакције (значајне *off shore* трансакције); они употребљавају комплексне финансијске аранжмане; уобичајено је да велики порески обвезници ангажују пореске саветнике чији савети имају за циљ да минимизирају њихово излагање опорезивању. Видети више: Improving Large Taxpayers' Compliance: A Review of Country Experiences, Fiscal Affairs Department, IMF, 2002.

25 Јуре Шимовић, Тереза Роговић–Лукарић, Соња Циндори, „Утаја пореза у Републици Хрватској и мјере за њезино спречавање“, *Хрвајски љејојис за казнено йраво и йраксу*, бр. 2/2007, стр. 591–617.

се кроз спровођење разних облика информисања и едукације пореских обвезника уз чврсте гаранције поштовања законских правила којима се регулише порескоправни однос у пореском поступку.

Правне мере којима се тежи смањити избегавање плаћања пореза тичу се стабилности пореског законодавства. Спремност пореског обвезника да испуњава своје пореске обавезе је већа када нема честих промена пореских закона. У супротном, стварају се нестабилни привредни услови и влада несигурност у процени ризика при доношењу пословних одлука од стране привредних субјекта. Они не могу са сигурношћу предвидети порескоправне последице својих пословних одлука.

Социо-економске мере укључују јачање пореског морала пореских обвезника. Порески морал се тиче личног става пореског обвезника према обавези поштовања пореских закона. Уколико порески обвезник на разне начине избегава плаћање пореза то је показатељ ниске свести о потреби плаћања пореза. Привредни субјекти као порески обвезници формирају моделе понашања према пореској обавези на основу посебних искуствима које у вези са њом стичу кроз време. Искуство је показало да је потребно међусобно садејство институционалних, правних и социо-економских мера како би се порески морал и свест о потреби поштовања пореских закона подигли на виши ниво.

## **V Пореска сарадња у функцији антиевазционе политике**

Развој савремене информационе и комуникационе технологије и повећање трговине интернетом револуционарно су утицали на пословање привредних субјеката. Тиме су настале нове могућности за непоштовање пореских закона и створени нови изазови пореским администрацијама у погледу утврђивања и наплате пореза. Главни задатак пореских органа није само пратећа реакција на новонастало стање ствари, него и благовремена анализа будућих модалитета понашања привредних субјеката у тим оквирима. Будући да би се они могли искористити за пореску евазију, која надраста националне границе, неопходна је интензивна сарадња пореских администрација различитих држава (пореска сарадња) у циљу размене пореских података и предузимања адекватних мера антиевазционе политике.

Административна сарадња различитих националних пореских власти се успоставља закључивањем билатералних и мултилатералних споразума.<sup>26</sup>

26 ОЕЦД и ЕУ су постигле изврстан прогрес у сузбијању штетне пореске праксе, не само промовисањем транспарентности пореског система и размене пореских података између држава, већ и иницијативом о потреби стварања модела пореског

Из економске перспективе гледано, искристалисале су се две главне препреке обликовању ефикасног система размене података (информација) у пореске сврхе: неподударност у иницијативама између даваоца и примаоца релевантне информације која би се разменила, и значајни трошкови трансакције – од којих нису сви монетарне природе – који би наметнуо сваки систем размене информација о пореским обвезницима у различитим земљама ако би се аутоматски и рутински примењивао у већем обиму. Неподударност произилази из многих разлога, од којих је основни тај да земље извознице капитала имају више користи од размене информација од земаља увозница капитала, што чини децентрализовану имплементацију таквог система у глобалним размерама неодрживом. Државама треба компензирати и велике трошкове који су последица учествовања у било ком систему размене података, укључујући и оне везане за лингвистичке тешкоће, разлике у дефиницијама међу пореским система и сл. Наведене препреке се могу делом превладати унутар неке економске уније, као што је нпр. Европска унија.<sup>27</sup>

Размена података и помоћ између држава чланица Европске уније функционишу већ дуже време. Њихов циљ је побољшање управне сарадње између држава чланица у области пореза и царина. Још је 1976. године Директивом 76/308/ЕЕЗ успостављења заједничка помоћ у администрирању порезима, царинама и других дажбинама, а потом и у области директног опорезивања, акциза и премија осигурања у складу са Директивом 77/799/ЕЕЗ.<sup>28</sup> Треба истаћи да се правни инструменти пореске сарадње на подручју Европске уније временом модернизују<sup>29</sup> и да се доносе заједнички планови за ефикаснију борбу против пореске утаје.<sup>30</sup> Уз то доносе се и посебни програми који треба да допринесу бољем функционисању пореских система на унутрашњем

---

споразума о размени информација из пореске области, као правног оквира који би се користио за установљавање ефективне размене информација. Модел пореског споразума о размени информација (OECD Model Tax Agreement on Exchange of Information in Tax Matters) ради постизања међународне сарадње у пореским стварима урађен је 2002. године. Видети: Хасиба Хрустић, *Пореска хармонизација у Европској унији*, Институт за међународну политику и привреду, Београд, 2011., стр. 152–154.

27 Н. Н. Зее, *нав. чланак*, стр. 236.

28 Х. Хрустић, *нав. дело*, стр. 203–214.

29 У том смислу видети: Никола Мијатовић, „Најављена измјена еуропске легислативе о заједничкој сарадњи пореских власти при утврђивању и наплати пореза“, *Право и њорези*, бр. 3/2010, стр. 75–91.

30 Видети детаљније: Никола Мијатовић, „План Еуропске комисије за учинковитију борбу против пријевара на подручју ПДВ-а“, *Право и њорези*, бр. 4/2009, стр. 57–68.

тржишту и модернизацији пореских администрација (Fiscalis програм 2008–2013).<sup>31</sup>

## VI Закључак

Непоштовање пореских закона је данас, сасвим извесно, веома раширена појава, са вишеструким нагативним последицама за државу, привреду и друштво у целини. Избегавање плаћања пореза, од стране грађана али и привредних субјеката, као пореских обвезника, опасно угрожава реализацију циљева опорезивања. Истовремено је врло значајан показатељ неуспеха предузетих фискално-политичких мера.

Пословање привредних субјеката, у савременим условима, прелази националне границе што примену пореза чини сложеном. У глобалном окружењу, које доноси нове изазове националним пореским властима и опорезивању, порески органи морају да изнађу начине да примене порезе у складу са законом, уђу у траг и супроставе се различитим механизмима евазије пореза. Јачање пореске сарадње али и предузимање мера у правцу подстицања добровољног повиновања привредних субјеката пореским законима доприноси, значајним делом, афирмисању и остваривању идеје владавине права у привреди.

**Marina DIMITRIJEVIĆ, PhD**

**Assistant Professor at the Faculty of Law, University of Niš**

## ECONOMY AND THE RULE OF LAW IN THE CONTEMPORARY TAX SYSTEM CONTEXT

### Summary

*Successful functioning of a legal system is a precondition necessary for establishment of a legal state and the rule of law, as two basic political and legal ideals of a democratic society. The rule of law, as the key factor in functioning of the society and economy, provides the framework for social and economic development.*

*Globalization imposes intense integration processes for the countries that wish to be part of the modern world. The most important aspect of globalization lies in high mobility of people, capital, goods and services, which also leaves*

31 X. Хрустић, *нав. дело*, стр. 217–220.

*a mark on modern taxation. In such circumstances it is more difficult to employ taxes in the economy. The problems tax authorities are faced with range from complex legal cross-border tax planning to deliberate concealment of income and assets in tax oasis and illegal tax evasion. For these reasons, an adequate application of tax laws initiates the question of cooperation between tax administrations of different countries. Each of these countries ought to influence tax users and promote the idea of the rule of law in the economy and tax area via institutional, legal and socio-economic measures.*

**Key words:** *economy, the rule of law, taxes, tax evasion, tax cooperation, anti-evasion policy.*