

Проф. др Милева Анђелковић

**ПРАВА ОБВЕЗНИКА У ПОРЕСКОМ
СИСТЕМУ**

UDK 336.2.024

АПСТРАКТ

Признавање и гарантованаје права пореских обвезнника све више заокупља пажњу савремених пореских власти. Широко је прихваћено становништве да ће коректни односи опорезивања у што већем степену допринети добровољном плаћању пореза. У раду се даје приказ пореских права обвезнника у развијеним пореским системима; сумарно, њихово стање у нашој земљи и мере потребне за реализацију ових права.

Кључне речи: *права пореских обвезнника, пореска администрација, пореска реформа.*

Проф. др Милева Анђелковић¹

ПРАВА ОБВЕЗНИКА У ПОРЕСКОМ СИСТЕМУ

Уводне напомене

Последње две деценије двадесетог века донеле су новине у савременим пореским системима не само у погледу јављања нових предмета и облика опорезивања, усклађивања пореских структура и јачања међународне пореске сарадње већ и настојањима савремених држава да системе опорезивања учине разумљивијим пореским обveznicima. Лакше прихватање и добровољно испуњавање пореских обавеза постаје један од приоритетних циљева савремених пореских политика. Разлог томе је, пре свега, финансијско-политичке природе због настојања савремених влада да обезбеде макроекономску стабилност кроз уравнотежење буџетских прихода и расхода. Пореским обveznicima као носиоцима пореског терета пружају се одређене гаранције њиховог порескоправног положаја, што би требало да осигура квалитетнији однос са пореском администрацијом. У данашње време инсистира се на поштовању људских права у разним сферама друштвеног живота и у том контексту значај пореских права треба сагледавати кроз стварање материјалне основе за деловање државне организације и пружање бројних јавних добара и услуга чији су корисници ти исти обveznici.

¹ Ванредни професор на Правном факултету у Нишу.

Признавање и гаранција пореских права сматрају се неопходним условом успостављања коректних односа обвезнika са пореском администрацијом и спречавања злоупотреба пореских овлашћења. Да би се то постигло, важно је да законодавац настоји да приликом конципирања пореског система обезбеди равнотежу између обавеза и права пореских обвезнika.

Започети процес пореских реформи у великом броју земаља прати и реорганизација и осавремењивање пореских органа чије се ефикасно функционисање повезује са јачањем сарадње са пореским обвезнцима. У том смислу, приоритет се даје "услужно" оријентисаном јавном сектору и пореској администрацији као његовом веома значајном функционалном делу. Пореска пракса пружа сазнања да права пореских обвезнika могу обликовати позитиван став према пореским обавезама и психолошки олакшати прихватање пореског терета.

"Листа" пореских права

Правни положај обвезнika сагледава се кроз њихова права и обавезе. Дужности, по самој природи пореске обавезе, имају примат у пореско-правном односу и оне су нешто на шта се одмах помисли када се спомене реч "порез", док се о правима пореских обвезнika до последњег таласа пореских реформи скоро и да није говорило. У земљама развијене тржишне привреде, у оквиру пореских реформи, посебне одредбе пореских закона посвећују се овом питању или се његов значај наглашава усвајањем посебних аката. У неким земљама (нпр. у Канади, Великој Британији, Француској и САД) права пореских обвезнika су кодификована у посебним "повељама" или "декларацијама".² Ови документи се сматрају корисним начином информисања пореских обвезнika о њиховим правима и потврде спремности фискуса да обезбеди заштиту тих права. Са становишта целине правног система, порески обвезнici имају право да очекују пристојан и ефикасан третман као и право да претпоставе да ће се пореско законодавство примењивати правично и непристрасно. Основни разлог "приближавања" пореске администрације пореским обвезнцима садржан је у

² Вид.: Taxpayers Rights and Obligations, OECD, 1990, p. 12.

настојању држава да се избалансирају широка овлашћења ових органа и захтева да се заштити личност обвезнika.

Постоји широка сагласност у земљама-чланицама ОЕЦД која се права морају сматрати као основна за све обвезнike у ширем контексту људских права и међународноправних обавеза које је у том смислу преузео на себе највећи број држава. То су следећа пореска права:

- право на информацију и помоћ;
- право на жалбу;
- право на плаћање коректно утврђеног износа пореза;
- право на извесност;
- право на приватност;
- право на поверљивост и тајност података.³

Право на информацију и помоћ

Да би поштовали порески закон, порески обвезнici морају да буду информисани о деловању пореског система и о начину на који се њихова пореска обавеза утврђује. Пореска администрација има обавезу да их упозна и са њиховим пореским правима, укључујући и право на жалбу и да им пружи стручну помоћ у току процеса опорезивања. Свим пореским обвезнцима треба да буде омогућено да путем информисања буду благовремено и потпуно обавештени о пореском статусу и о пореској обавези коју треба да изврше, као и да буду саслушани. То је основни задатак пореске администрације који се у пракси реализује на различите начине: путем информационих приручника, пореске повеље, телефона, усмених објашњења и др.

Право на жалбу

Порески обвезнici имају право на жалбу на одлуку пореског органа која се односи на примену или на тумачење закона или подзаконских аката. Институција жалбе је изузетно важан аспект примене пореског законодавства са циљем обезбеђења адекватне правне заштите пореских обвезнika. У земљама-чланицама ОЕЦД жалбени поступак је у

³ Вид.: ibid., p. 12-13.

основи врло сличан а разлике које постоје су последица различитих пореских система који се примењују у овим земљама или разлика у правној и административној традицији.

Жалбени поступак започиње подношењем жалбе административном органу. Овај орган може бити исти онај административни орган који је утврдио пореску обавезу (извршио разрез пореза) или може бити посебан одбор за жалбе у оквиру пореске администрације. Ако порески обvezник није задовољан са решењем које је поводом жалбе донео административни орган, може покренути судски поступак и то у одређеним земљама пред редовним судом, а у другим пред специјалним административним или пореским судом. Савремена пореска пракса показује да жалбена процедура може бити доста компликована и да обухвата више административних и судских нивоа. По правилу, само мали број случајева пролази кроз комплетну процедуру јер се највећи број жалби решава у првом степену. Судски органи се због тога укључују за решавање само компликованих случајева који обухватају тумачење и развој основних правних принципа. У већини земаља порески обvezник има могућност да свој случај поднесе на решавање специјалном пореском или административном суду пре него што се обрати редовном суду.

Порески обvezници имају могућност да их у жалбеном поступку заступају порески стручњаци. Међутим, они врло често сами себе заступају пред специјалним пореским одборима или судовима, с тим што по правилу ангажују правнике (адвокате) да их заступају у поступку пред редовним судовима.

На адекватну заштиту права пореских обvezника утичу и неки технички аспекти жалбеног поступка. Уобичајено је да се жалба мора упутити у одређеном временском року што очито представља ограничење за обvezнике у погледу могућности оспоравања постојања пореског дуга. Из тог разлога, порески орган је обавезан да благовремено и детаљно упозна пореске обvezнике са жалбеном процедуром. У већини земаља-чланица ОЕЦД жалба на утврђену пореску обавезу аутоматски одлаже плаћање спорног износа пореза иако је то у неким земљама условљено и испуњавањем одређених услова (у Грчкој се тражи одлука суда првог степена, у Шведској и Енглеској да постоји одобрење пореског органа и у Холандији да постоји захтев пореског обvezника).

И у земљама у којима не постоји аутоматско одлагање плаћања пореза оно је ипак могуће под одређеним условима (нпр. у Аустралији то је ствар преговора и договора пореске администрације и обвезнika). Једино је Турска земља у којој одлагање плаћања пореза није уопште могуће.⁴

Право на плаћање коректно утврђеног износа пореза

Порески обвезнici је дужан да плати само онaj износ пореза који је одређен пореским законом, имајући у виду личне околности и доходак. Тиме се у пракси потврђује начело легалитета пореза. Другим речима, порески обвезнici имају право на доследну примену законских одредби што истовремено обухвата обезбеђивање помоћи пореских органа у погледу коришћења свих законски установљених пореских олакшица и одбитака. Значи, прихватљива су сва легитимна умањења пореске обавезе наспрот различитим облицима пореског минимизирања који јасно иду против интенцији законодавца.

Право на извесност

Право на извесност (сигурност) има два аспекта. Треба најпре пружити пореском обвезнiku могућност да унапред предвиди пореске последице своје активности. У пракси је то тешко изводиво због брзих економско-технолошких промена у свету који се глобализује. Такође, порески орган није дужан да пореском обвезнiku обезбеди сигурност у случају његовог понашања које није у складу са интенцијама законодавца. Обезбеђење примене овог права је отежано и због тога што су савремени порески системи врло сложени и подложни сталним променама.

Посебан аспект извесности подразумева право на стабилност пореских закона. Уколико се врше промене у законодавству оне у начелу не могу имати ретроактивно дејство, јер порески обвезнici мора бити у могућности да зна пореске последице своје активности пре него што је предузме. Висок степен сигурности пореских обвезнika може се постићи ако се пореско законодавство пажљиво и јасно формулише

⁴ Вид.: ibid., p. 23.

тако да га они у потпуности разумеју. Приликом израде новог законо-давства потребно је да се обављају консултације са представницима пореских обвезнika. Исто тако, требало би избегавати честе измене пореског законодавства, односно измене вршити само ако је то нужно и у најмањој мери.

Право на приватност

У савременим демократијама приватност је једно од основних права грађана. У пореским стварима обвезнici имају право да очекују да их порески органи неће непотребно узнемиравати. У пракси примена овог права односи се на избегавање неоправданог претреса стана пореског обвезнika и тражење информација које нису од значаја за одређивање пореске обавезе. Све земље предвиђају врло стриктна правила у вези са уласком пореског службеника у стамбене и пословне просторије пореског обвезнika у поступку пореског испитивања и добијања информација од трећих лица. У неким земљама посета наведених просторија пореског обвезнika захтева његову сагласност. У већини земаља се предвиђа налог надлежног органа као услов за улазак у стамбене просторије пореског обвезнika који има приговор односно не слаже се са посетом пореског службеника.

Право на поверљивост и тајност података

Основно право пореског обвезнika је да су информације које порески орган поседује у вези са његовим пословима поверљиве и да се могу користити само за сврхе одређене у пореском законодавству. Ово законодавство обично предвиђа врло тешке казне за пореске службенике који злоупотребе поверљиву информацију и правила о поверљивости која примењују порески органи су строжија од оних које примењују други органи. Порески обвезнici су природно заинтересовани да поверљиве информације које дају пореском органу не буду злоупотребљене. Правило је да се информација дата пореском органу не може користити за било коју сврху осим за разрез и наплату пореза. Ипак, у већини земаља, информације прикупљене за пореске сврхе могу се доставити служби социјалног осигурања, другим државним органима

или судским органима с тим што су те информације и даље заштићене правилима о поверљивости које се примењују на пореске органе. Информације се такође могу доставити страним пореским органима на основу билатералних или мултилатералних споразума који изричito предвиђају такву размену информација, с тим што се те информације могу користити само у пореске сврхе.

Порески обвезнци су такође заинтересовани да се њихове пословне тајне не одају конкурентима и да порески органи не открију или не доставе информације лицима ван пореске администрације или страним пореским органима, што може да нанесе штету конкурентном положају обвезнника. У вези са разменом информација између пореских администрација двеју земља, указује се да ће захтев бити одбијен ако земља од које се тражи информација верује да постоји ризик од откривања информације неовлашћеним лицима или органима. У неким земљама постоји обавеза обавештавања пореског обвезнника пре достављања информација страној пореској администрацији.

Друго осетљиво подручје у вези са остваривањем овог права тиче се банкарске тајне и професионалне поверљивости. У већини земља банке и сличне институције имају обавезу на чување тајне о пословима својих клијената. Међутим, у скоро свим земљама-чланицама ОЕЦД пореска администрација има законску моћ да упркос томе добије специфичне информације од банке за пореске сврхе, уз обавезу да те информације не открива трећим лицима.

У скоро свим земљама банке су дужне да достављају пореским органима информације о укупним исплаћеним износима камата и дивиденди. Исто тако је нормална пракса да је банка дужна да пореском органу на његов захтев достави информацију о одређеном пореском обвезнiku који има рачун у тој банци. Међутим то не значи, према пракси многих земља, да је допуштено генерално испитивање банкарских рачуна клијената банака ради откривања потенцијалних утајивача пореза.

Треба нагласити да је право пореских обвезника на поверљивост у пракси врло тешко обезбедити због повећане размене информација између све већег броја корисника што повећава ризик повреде тајности и њихове злоупотребе.

Поред наведених основних права, порески обвезнici има и следећа права у односима са пореском администрацијом:

- да буде третиран на куртоазан и ефикасан начин и да му се омогући дијалог са пореском администрацијом;
- да примена закона и утвђивање чињеница у вези са његовом пореском обавезом буде објективна и непристрасна;
- да у вези са утврђивањем пореске обавезе и пореском контролом има једнак третман као и други порески обвезнici који обављају делатност под истим условима и имају исте изворе дохотка.

Исто тако, потребно је указати да унапређењу добрих односа између пореске администрације и пореског обвезнika доприноси и следеће:

- схватање пореске администрације да је њена функција да пружа услуге пореским обвезнцима и да треба да сарађује с њима а не да буде њихов противник. Пореска администрација треба да помогне пореским обвезнцима у разумевању пореског система, у остваривању права на пореска ослобођења и олакшице и у плаћању пореза,
- обезбеђење информација о пореском систему, о наплаћеним пореским приходима и о начину и сврхама на које се ти приходи троше.

Правни положај обвезнika у транзиторном пореском систему

Важност коју развијене тржишне привреде придају признавању права пореских обвезника, тим пре, има већи значај за земље у транзицији које у склопу целокупних друштвено-економских промена трансформишу своје пореске системе. У њима се још увек више инсистира на дужностима пореских обвезника а да нема чврсте гаранције пореско-правног положаја обвезнika. Признавање и адекватна заштита пореских права пружила би обвезнцима могућност да постану свесни свог статуса пореских дужника. У циљу обезбеђивања ефикасне примене новог пореског система потребно је створити услове и за активну и равноправну улогу пореског обвезнika у тој примени. Општа правна заштита која постоји у земљама у транзицији најчешће није довољна брана могућим злоупотребама и повредама права грађана у пореској материји.

У пореском законодавству наше земље питањима права пореских обвезника није посвећена већа пажња. Посматрано *de lege lata* може се

учити да је питање уређења и унапређења односа пореских обvezника и пореских органа било запостављено због честих структуралних промена у пореском систему. У важећим пореским прописима *explicite* су предвиђена следећа права пореских обvezника: право на увид у евиденције и податке и право на примерак записника о извршеној контроли; право на поверљивост и тајност података и информација; право на жалбу; право на повраћај више или погрешно уплаћеног износа пореза, камате и трошкова принудне наплате.

Иако спада у опште заштите права грађана, жалба у пореској области добија посебно место и регулише се пореским законима. То је истовремено и важно право обvezника којим тражи правну заштиту против свих материјалних и формалних пореских неправилности. Сврха овог права није само заштита интереса обvezника него и заштита законитости. Подношењем жалбе обvezник у ствари има право да оспори постојање пореског дуга у начелу и у појединостима. Он може оспорити основ опорезивања, наиме, доказивати да овај не постоји. С друге стране, он се може жалити да је према њему извршен неправилан разрез пореза. За разлику од правила општег управног поступка, жалба у пореским стварима не одлаже извршење првостепеног пореског решења. Суспензивно дејство би угрозило редован прилив јавних прихода а тиме и јавни интерес у области финансирања јавних потреба. За креаторе пореске политике велики број жалби на пореска решења може бити индикатор степена једноставности пореског система, брзине решавања пореских ствари, квалитета заштите права пореских обvezника.

У нашој пореској пракси поједини обvezници који су уплатили већи износ пореза често не могу да остваре законски установљено право на повраћај пореза, услед недостатка буџетских средстава, већ им се та средства преносе као аконтација за наредни обрачунски период.

У важећем пореском законодавству није предвиђено право на стабилност пореских прописа тако да његово изостајање из пореског система највише ремети услове пословања пореских обvezника и чини несигурним њихов порескоправни третман.

Одређена пореска права обveznik може остваривати условно на основу дискреционе оцене пореског органа. Ради се о праву на почек (оброчном плаћању) и праву на плаћање доспелог пореза у ратама. Дискрециона

овлашћење пореског органа у погледу одлучивања о овим правима може у пракси да утиче, мимо законских гаранција, на несигурност пореско-правног положаја обvezника.

Најречитије о стању права пореских обvezника код нас говори чињеница да је уставни принцип једнакости грађана пред (пореским) законом повређен, будући да порески обvezници нису равноправни у сношењу пореског терета. То фактички значи да у пореској пракси није остварен фундаментални принцип плаћања пореза сразмерно економској снази. Сведоци смо енормног богаћења појединача, бујања сиве економије, селективног одобравања пореских погодности, дискриминационих елемената у казненој политици за пореске прекршаје.

De lege ferenda у Србији се планира доношење Закона о пореском поступку и пореској администрацији чији се предлог налази у скупштинској процедуре. Први пут се у једном правном акту предвиђају и таксативно наводе права пореских обvezника, што очигледно показује спремност нашег фискуса да учврсти положај пореских обvezника и побољша њихове односе са пореским органима. Предлог Закона о пореском поступку и пореској администрацији установљава следећа права пореских обvezника:

- да бесплатно добију информације о пореским прописима на основу којих се обрачунавају њихове пореске обавезе ако су неуки да добију и основну правну помоћ од Пореске управе;
- да у писменом облику добију одговор на питање које су у истој форми поставили Пореској управи а тиче се њихове пореске ситуације;
- право на поштовање и уважавање њихове личности;
- право на поверљивост и тајност података;
- право на приватност;
- право на увид у податке о утврђивању и наплати пореза којима располаже Пореска управа;
- да заступају властите интересе пред Пореском управом непосредно или преко пуномоћника;
- на прописан начин користе пореске олакшице;
- право на рефакцију односно повраћај више или погрешно наплаћеног пореза;
- присуствују током теренске пореске контроле;
- добију образложење аката донетих у поступку пореске контроле;
- дају обавештења пореским органима у пореском поступку;

- користе правна средства у пореском поступку;
- користе и друга права утврђена овим законом и другим пореским законима.

Уколико је неко од наведених права повређено порески обvezник има право на судску заштиту.

Неопходне мере за остваривање права пореских обvezника

Ефективно коришћење пореских права условљено је њиховом доступношћу и разумљивошћу од стране пореских обvezника. Њихова реализација подразумева и постојање механизама заштите јер би у супротном ова права представљала обичну декларацију државе.

Главна улога пореске администрације је да осигура понашање обvezника у складу са пореским законом у циљу наплате планираног износа јавних прихода. Промовисање добровољног испуњавања пореских обавеза требало би да буде приоритетан задатак ових државних органа. Успешност таквог приступа манифестије се у пракси кроз одговарајући степен добровољног плаћања пореза који се мери обимом пореског јаза између наплаћених и потенцијалних пореских прихода. За превладавање тог јаза потребна је ефективна и ефикасна пореска администрација.⁵ То значи да пореска администрација има задатак да прикупља порезе у складу са законом, уз што ниже трошкове, а да истовремено обезбеђује оптималне услуге пореским обvezницима.

Давно је још Колбер упоредио вештину опорезивања са чеरупањем гуске, тако да се са што мање гакања добије што више перја. Његово запажање објашњава основни разлог зашто је потребно да савремене владе помажу својим грађанима у испуњавању пореских обавеза у складу са националним пореским законима. Та констатација има посебан значај у данашње време када се са глобализацијом светске економије пореској администрацији намећу бројни изазови тако да администрирање пореским системима постаје све сложеније. Све већи део дохотка стиче се ван националних граница што смањује способност пореских администрација да провере

⁵ Carlos A. Silvani, Improving Tax Compliance, u:Improving Tax Administration In Developing Countries, ed. by Richard M. Bird and Milka Casanegra de Jantscher, IMF, 1992, pp. 274.

тачност пореских пријава. Стога је управљање пореским системом вештина постизања одговарајуће равнотеже између "услужне" и извршне функције пореске администрације са циљем промовисања добровољног плаћања пореза. Значајне сметње таквом понашању обvezника потичу од уочене неправичности пореског система; сложености пореског законодавства; неодговарајућег казненог система; слабих образовних програма намењених пореским обвезницима; ниског нивоа професионалности пореских службеника; неспособности пореске администрације да обезбеди непристрастност у жалбеном поступку; слабих контролних програма.⁶

Сагласност и прихватање плаћања пореских терета све више заокупља пажњу савремених држава које покушавају да одређеним системским и институционалним променама што више порезе приближе обвезницима. Системске мере се предузимају кроз поједностављење пореских структура и процедуре а институционалне мере су усмерене на реформу пореске администрације. У пореским реформама постоји уска и позитивна повезаност између успешне пореске политике и делотворних пореских органа.

Реформе пореских администрација спроводе се паралелно са променама у пореским системима, не само развијених земаља, већ и у онима које изграђују тржишну привреду. Концепт реформи пореске администрације базиран је на побољшању ефикасности у раду, повећању и побољшању квалитета услуга пореским обвезницима, мотивацији особљаја у постизању бољих резултата у раду и ефикаснијем буџетском извештавању. Конкретне мере су усмерене на побољшање односа са пореским обвезницима, специјализацији пореских службеника, одвајањем у организационом смислу од министарства финансија и приватизацији оних области рада за које се сматра да би их боље извршавао приватни сектор.

За успешно функционисање пореског система неопходно је постојање стручно оспособљене, добро организоване, савремено опремљене пореске службе у којој раде адекватно образовани и мотивисани (добро плаћени и цењени), савесни и поштени порески службеници који ће одговорно обављати сложене и изузетно осетљиве послове разреза, наплате и контроле пореза. Имајући у виду чињеницу да се нико неће

⁶ Carlos Silvani and Katherine Baer, Designing a Tax Administration Reform Strategy: Experiences and Guidelines, IMF Working Paper, WP/97/30, p. 12.

радо одрећи дела своје економске снаге потребно је да фискус учини све како би плаћање пореза било што мање неугодно.⁷

Опорезивање представља нарочито неуралгичну тачку у разграничењу интереса државе и појединача.⁸ Његова ефикасност биће утолико израженија што је пореска власт способнија да реализује порески систем без изазивања већих тензија код пореских обvezника. Из тог разлога, пореска администрација има врло осетљиву улогу у проналажењу праве мере остваривања јавних и приватних интереса у фискалној сфери. У савременим условима то захтева једну нову димензију пореског односа у којој пореска администрација не може наступати искључиво са позиција власти већ уважавати обvezника. "Окретање" ка пореском обvezнику постаје приоритетни циљ активности савремених пореских органа кроз пружање услуга у виду информисања, помоћи и едукације ради лакшег извршења пореских обавеза.⁹ Пракса ипак показује да поверење у порески систем не зависи само од пружене пореске помоћи већ и од других фактора, као што су: схватање о правичностима пореског система, сложеност пореског законодавства, проблеми у примени мера принуде, некомпетентни или нељубазни порески службеници.

Посебан значај у операционализацији савремених пореских система придаје се политици умањења пореског јаза као разлике између наплаћеног пореза и пореза који је требао бити плаћен у складу са пореским законима. Другим речима, настоји се да се умањи пореска евазија. У том правцу могућа су три приступа: административни кроз минимизирање могућности за избегавање пореза; економски кроз ограничење могућих користи од евазије и социо-психолошки кроз смањивање склоности ка евазивном понашању.¹⁰ У оквиру овог трећег приступа посебно се наглашава квалитет односа између обvezника и пореских службеника.

Са процедуралног становишта битна је не само прокламација већ и ефективна заштита права пореских обvezника. Савремена пореска

⁷ Божидар Јелчић, Основе порезног система савремене државе, у: Нове тенденције у јавним финансијама и финансијском праву, Зборник у спомен професора Мирослава Петровића, Правни факултет, Београд, 1998, стр. 25.

⁸ Gunter Schimolders, Psychologie des finances et de l'impôt, P.U.F., Paris, 1973, pp. 293.

⁹ Robert A. LeBaube and Charles L. Vehorn, Assisting Taxpayers in Meeting Their Obligations Under The Law, u: Improving Tax Administration In Developing Countries, ed. by Richard M. Bird and Milka Casanegra de Jantscher, IMF, 1992, pp. 310.

¹⁰ Cedric Sandford, Why tax Systems Differ-A Comparative Study of the Political Economy of Taxation, Fiscal Publication, 2000, pp. 148-155.

администрација све више се у пореском поступку ослања на специфичне технике опорезивања, као што су опорезивање на извору и самопорезивање. Евидентно је да то води деперсонализованим пореским односима а на другој страни у савременим пореским системима све више се инсистира на добровољности плаћања пореске обавезе. Како помирити те две димензије порескопроцесне комуникације остаје отворено питање порескополитичке и порескотехничке природе. Правац развоја пореске процедуре захтеваће већа контролна овлашћења пореске администрације тако да долазимо на почетак наше приче о важности пореских права обвезнika и учвршћивању њиховог пореско-правног положаја, кроз смањење пореске пресије и подизање пореског морала.

Закључна разматрања

У нашем пореском систему јачање положаја пореских обвезника захтева доследно поштовање и истрајавање на основама концепције фискалне реформе с почетка деведесетих година, што би у смислу операционализације подразумевало предузимање конзистентног сета мера. Паралелно са јачањем привреде, потребно је заокружити процес реформе пореског система увођењем два кључна пореска облика (глобални порез на доходак грађана и порез на додату вредност); реформисати пореску администрацију и учинити је ефективном и ефикасном; поједноставити пореску процедуру; развијати пореску свест кроз јачање пореског морала; пожељно би било увођење институције омбудсмана¹¹ као и подстицање формирања удружења пореских обвезника. У том правцу влада мора осмислити стратегију тзв. пореске пропаганде као скупа активности усмерених на популаризацију пореза и свих односа у вези са опорезивањем. Сврха развијања пореске пропаганде јесте повећање пореског морала обвезнika односно прихватање пореских обавеза са што мање отпора. Популаризација пореза реализује се кроз различите форме комуницирања са пореским обвезнцима и зависи од потреба и могућности одређене државе.

¹¹ У већини земаља-чланица ОЕЦД постоји омбудсман као посебан облик вансудске контроле управе. Ова институција је позната као *заштитник права грађана* од незаконитог, неправилног и неефикасног рада органа управе па тиме и пореских органа. У САД и Аустрији постоји специјални омбудсман за пореска питања.

Разумевање и олакшано сналажење обвезнika у пореским прописима у складу је са наглашеном потребом савременог човека не само да буде упознат са својом пореском обавезом него и да путем политичких механизама утиче на сва питања у вези са опорезивањем. Тиме се мења улога грађана из позиције "пасивних посматрача" у активне учеснике процеса јавне потрошње.

Prof. Dr. Mileva Andelković, LLD
Associate professor

TAX-PAYERS' RIGHTS IN TAX SYSTEM

Summary

The present-day tax authorities have increasingly come to acknowledge the importance of recognizing and guaranteeing tax-payers' rights. It has been a widely accepted standpoint that correct taxation relations will greatly contribute to more efficient tax payment. In this paper, the author has provided an account of tax-payers' taxation rights in developed tax systems, as well as an overview of taxation rights in our country, including the necessary measures to put these rights into effect.

Key words: *tax-payers' rights, tax administration, tax reform.*