

ХАСИБА ХРУСТИЋ*
Центар за правна и
финансијска истраживања
Београд

УДК 336.2:316.7
Монографска студија
Примљен: 22.04.2015
Одобрен: 07.06.2015

ПОРЕСКА КУЛТУРА

Сажетак: Данас се пореска култура сматра делом националне културе. Културне норме и историјски развој институција одређују пореске прописе. Пореска култура укључује понашање обвезника, политичара, пореског особља, експерата, и академске јавности. Зато се разлике у развоју културе последично рефлектују и на однос према плаћању пореза. Унапређење рада и сарадња са пореским обвезницима у развијеним демократским друштвима је стални задатак пореске управе у циљу промовисања позитивног става према пореском систему, што укључује и неопходност развоја пореске културе. Развој пореске културе подразумева поштовање права пореских обвезника, с једне стране, и испуњавање пореских обавеза као грађанске дужности, с друге. С обзиром на то да у већини сфера живота обавезе имплицирају и одређена права, у том смислу ни област опорезивања није изузетак. Имајући у виду потребу заштите права пореских обвезника кроз јаснија правила у времену када пореско законодавство постаје сложеније а развој технологије отвара нове могућности за размену информација, данас се у свету овој проблематици даје већи значај.

Кључне речи: пореска култура, пореска управа, права обвезника, корупција

Увод

Имајући у виду различите културне образце понашања и различите пореске системе у условима глобализације, пореска култура укључена је у природу и карактер јавних финансија сваке државе (Nerré, 2008: 153- 167). Уз то, пореска култура лоцирана је на раскрсници привреде, социолошких и историјских фактора утицаја. Концепт пореске културе често се објашњава значењем пореза и саме културе у једној земљи.

Проблем влада и пореских управа у многим државама данас је да не могу да наплате прописане пореске обавезе а као примарни разлог таквог стања често се наводи проблем пореске културе. Зато је већи број земаља у свету је у протекле три деценије посветио посебну пажњу унапређењу односа пореске управе са пореским обвезницима. Бројна емпиријска истраживања новијег

* hrustic8@yahoo.com

датума указују да унапређење рада пореске управе у домену поштовања права пореских обвезника утиче на добровољну сагласност у испуњавању њихових пореских обавезе, и на постизање поверења у порески систем. Увидело се да побољшање тих односа утиче на повећање пореских прихода и смањење броја пореских прекршаја. Понашање пореске управе променило се у правцу сарадње, давања савета, прецизирања и заштите права пореских обвезника (у даљем тексту: обвезник). Право на приватност, поверљивост и тајност пореских података, право приступа и коришћења пореских информација, право на жалбу на одлуке пореских органа, су основна права обвезника у свим демократским друштвима.

Стратегија односа побољшања односа између пореских органа и обвезника које су спровеле тржишно развијене земље у свету захтевала је спровођење посебне обуке пореског особља и осмишљавање њиховог рада уз ангажовање посебних агенција у односима са јавношћу, издавање памфлета, брошура, и друге литературе. Постоје и специјално оформљена друштва или форуми обвезника где се дискутује о свим нацртима и предлозима пореских закона пре њиховог усвајања.

Развој и елементи пореске културе

Једна од значајних поука из досадашњег процеса пореских реформи у многим земљама је да је за успех реформе важан развој пореске културе. Развој пореске културе подразумева испуњавање пореских обавеза од стране обвезника као грађанске дужности и поштовање права обвезника од стране пореских органа. Такође, и да се обвезници подучавају и да пре усвајања и примене пореских закона буду упознати са нацртима тих закона, да им се пружи прилика да дају своје сугестије и мишљења. Све те мере увелико могу да допринесу да порески систем буде ефикаснији.

Класично схватање пореске културе било је ограничено на креаторе пореског система. Међутим, новија тумачења дефиниције пореске културе неизоставно дају централну улогу обвезницима и комуникацији између обвезника и пореске управе (Martinez-Vazquez and McNab, 2000: 273-298. Савремена интерпретација пореске културе чак уводи у дефиницију пореске културе и порески менталитет (Frey and Holler, 1998: 27-44).

Култура је динамичан феномен изложен разним утицајима (Granovetter, 1985: 481-510). У том смислу, полази се од тога да је порез историјска категорија, са економским и социјалним ограничењима (Strümpel, 1969: 13-32) На тој линији одређивања пореске културе констатује се да се не може очекивати да је 'исправно' опорезивање независно од времена и локације. Тиме, егзистирање или стварање универзалног и 'објективно доброг' пореског система постаје имплицитно немогуће (Scheer, 1996: 155-198). Зато је пореска култура специфична за сваку државу – утемељена на традицији опорезивања.

У време 50-тих и 60-тих година прошлог века почело је студиозније разматрање категорија пореске културе, пореског менталитета, пореског морала и

пореске дисциплине (Schmölders, 1970: 300-306). Порески менталитет укључује ставове и обрасце понашања које обвезници имају наспрам пореза и државе. Генерално, порески морал повезан је са добровољним плаћањем пореза и осећајем обавезе према држави или заједници.

Пореска култура укључује све релевантне формалне и неформалне институције које су повезане са националним пореским системом и његовом практичном применом.

Културне норме и историјски развој институција одређују пореске прописе. Пореска култура укључује понашање обвезника, политичара, пореског особља, експерата, и академске јавности. Зато се разлике у развоју културе последично рефлектују и на однос према плаћању пореза (Négré, 2003: 34-41).

Пореска култура има важну улогу у пореском систему. Повезана је са пореском утајом, пореским прекршајима, добровољним плаћањем пореске обавезе и пореским моралом. Пореска култура последица је актуелног става о пореском систему, уверењима и вредностима друштва. Зато све категорије које су резултат односа између обвезника и пореске управе у пореском систему, конституишу пореску културу.

Уколико се жели постићи сагласност обвезника у погледу испуњавања њихових пореских обавеза, нужно је и законско регулисање права обвезника. Поштовање права обвезника превасходно је одговорност и обавеза пореских органа. Зато се поставља питање која су права обвезника у пореском систему, како су заштићена, које су обавезе пореских органа према обвезницима, ко контролише пореске органе у испуњавању тих права и на који начин се обвезници могу жалити на непоштовање установљених права.

Данас смо сведоци примене новог концепта који се тиче улоге пореске управе у демократском друштву. Главни елемент који на најбољи начин показује у чему се састоји нови концепт је да је основна функција пореске управе као јавне институције да пружа услуге својим грађанима. Зато се данашњи тренд побољшања ефикасности рада пореске управе огледа у повећању професионалности у раду и стручном оспособљавању особља на начин да модерна пореска управа постаје све више организација која ради у смеру унапређења пореске културе.

Основни задатак пореске управе је да изврши наплату и контролу пореске обавезе уз јачање свог интегритета у извршењу поверених задатака. Очекује се да порески органи врше наплату пореских прихода на коректан начин и у складу са законом. Да би постигли те циљеве нужно је да се баве питањем ефикасности свог рада и истраживањем проблематике постизања веће сагласности обвезника у испуњавању пореских обавеза.

За разлику од приступа према којем су у дугогодишњој пракси пореске управе у фокусу били порески приходи, савремена оријентација у раду пореске управе усмерена је ка развоју пореске културе, унапређењу метода рада и односа са обвезницима. Превасходно, јединствена примена пореских закона у целој земљи би требало да буде основно полазиште на начин којим се подржава професионализам институције пореске управе.

Пореска култура и развој демократије

Развој пореске културе јача позитиван став пореске управе према обвезницима и представља једну врсту социјалног капитала. Култура договора базирана на демократској основи ослања се на учешће обвезника у доношењу политичких одлука и квалитет расправе.

У земљама неразвијене демократије, слабости у раду институција и нејасна улога државе свакако доводи до пораста корупције и сиве економије. У срединама у којима нема демократских традиција и независних институција, у срединама са укорененом бирократском структуром и партијским државним органима, далеко је лакше применити обрасце ауторитарног политичког понашања. У тој ситуацији, развијена је подесна подлога за манипулисање и политички ауторитаризам, тако да је и порески морал низак. Без сумње, социолошко-демографска и социјално-економска ситуација грађана утичу на порески морал. Постоје бројни кључни фактори важни за сагледавање пореског морала. Политички ставови и, генерално, неповерење у државне институције, умањују добровољно плаћање пореза, чиме су и буџетски приходи нижи (Tekeli, 2011: 19-22.).

На развој пореске културе свакако утиче развој демократије и институција, поготово независна улога суда. Добровољна сагласност обвезника да плаћају пореске обавезе под утицајем је и личног става обвезника о ефикасности пореског система и казнене политике. Како обвезник прихвата владу и има ли уверење да се новац од обвезника троши на прописан начин, да ли је порески систем правичан или дискриминаторан, да ли на исти начин важи за све, да ли има доста изузетака и корупције, та питања су данас базични принципи у опорезивању, а уједно су и најважнија за порески морал и формирање става обвезника. Стога, одговорна влада је есенцијална за развој јасне и здраве пореске политике која обезбеђује оквир за конзистентан порески систем у целини.

Друго, заштита од политичког утицаја је значајна за демократско функционисање институција система. У том смислу је битно ко и које врсте контроле се спроводе над радом пореске управе. Да ли контролу рада пореске управе врше посебна владина тела, агенција или скупштина.

Ради спречавања корупције и разних видова злоупотреба, изузетно је значајно да унутар пореске управе постоји унутрашња контрола, која би се, између осталог, бавила и праћењем резултата контроле, учесталости, трајања и врста контроле, садржаја записника, закључака и препорука за будуће контроле.

Пореска култура и поверење у институције

Заједница верује управи која није корумпирана, која на једнак начин третира све обвезнике и у чијем раду су минимизирани појединачни интереси наспрам друштвених. Зато је задатак и саме пореске управе да промовише мере за јачање угледа и свог интегритета. Резултати емпиријских истраживања су

да се корупција и порески приходи налазе у чврстој корелацији, односно да квалитета рада пореских институција одређује ниво корупције (Ivanyna, Moumouras and Rangazas, 2010: 5-22). *De facto*, корупција утиче на повећање пореских стопа уз истовремено смањење пореских прихода.

Специфичности пореске културе сваке државе обухватају све институције које су у вези са националним пореским системом и његовом практичном применом. Пореска култура се често почела користити као детерминанта успеха пореске реформе у некој држави. Осим тога, пореска култура се сматра делом националне културе (Sinkuniene, 2005: 177-192).

Унапређење рада и сарадња са обвезницима у развијеним демократским друштвима је стални задатак пореске управе у циљу промовисања позитивног става према пореском систему. На развој пореске културе утиче више фактора. Уколико влада покаже да се порески приходи троше рационално и наменски и да се обвезници увере да нема корупције, онда се може утицати на став обвезника и повећање нивоа добровољне сагласности у испуњавању пореских обавеза.

Шта је показатељ пореске културе? Уколико пореска култура одражава однос између обвезника и пореске управе у пореском систему, онда одговор на ово питање укључује понашање обвезника и пореске управе. Поверење обвезника је уско повезано са нивоом пореске културе, јер поверење је резултат перцепције правичности, поверење укључује очекивање. Уколико обвезник очекује да ће се порески приходи трошити у јавне сврхе на начин да се грађанима обезбеђују одговарајуће јавне услуге, и ако постоје транспарентни показатељи таквог рада владе, онда обвезници имају поверење у владу и порески систем. На тај начин се повећава добровољна сагласност у плаћању пореза и тиме се поверење у порески систем и рад владе истиче као детерминанта пореске културе (Torgler, Demir, Macintyre and Schaffner, 2008: 314-339). Добровољна сагласност за плаћање пореза је већа ако обвезници имају позитиван став о пореском систему и влади, ако пореска управа наплаћује порез на фер и ефикасан начин и уколико се користе порески приходи у користе на прописан начин у корист грађана што је изузетно важно за функционисање пореског система.

Оцена обвезника о раду пореске управе

За оцену рада пореске управе важан је став обвезника ради провере доследне примене пореских прописа, поштовања права обвезника и могућности настанка или сузбијања корупције. У фокусу су права обвезника и квалитет услуга које пореска управа пружа обвезницима и унапређење професионалности у обављању пореског поступка. Основно начело у контактима пореске управе са обвезницима морало би да буде доследна примена закона, на коректан и професионалан начин.

Готово све земље чланице ОЕЦД практикују подношење извештаја о оценама обвезника о раду пореске управе. Оцене обвезника се проучавају пу-

тем регуларних или *ad hoc* анкета, извештаја комисија од стране надлежних јавних органа или приватних института. Став обвезника о томе да ли су благовремено информисани о променама пореских прописа и да ли су сви подвргнути истом пореском третману је важан показатељ рада пореске управе.¹ Резултати рада пореске управе оцењују се у зависности од установљених критеријума у некој земљи. Истраживање става обвезника може се заснивати и на расположивим статистичким подацима, попут података о просечном времену трајања жалбеног поступка, изменама решења пореских органа од стране суда, утврђених грешки кроз плаћене камате обвезницима као резултата жалбеног поступка, број жалби и трајање жалбеног поступка, брзина одговора на питања и захтеве обвезника, број приговора и сугестија на рад пореске управе, итд. Јединственост примене пореских прописа може се проверити путем упоређења наведених фактора и њихове учесталости између различитих региона унутар земље.

Према томе, о оцени рада пореске управе постоје различити показатељи: износ наплаћених пореских прихода у односу на планиране; учешће трошкова у наплаћеним пореским приходима, односно економичност рада; број обрађених пријава, извршених контрола, откривених прекршаја и износ наплате утајених прихода; квалитет сарадње са обвезницима и став обвезника о раду пореске управе. Све те мере доприносе развоју пореске културе.

На рад пореске управе свакако утиче сложеност пореских прописа, једноставност и разумљивост, политички притисци, технолошке промене, глобализација и социјална ситуација у држави (Carson McNeill, 2010: 14-18). Када је у питању одређивање тачног износа пореза који се мора платити изузетно је важна интерпретација закона, односно да закон буде јасан и недвосмислен. Тиме се стварају проблеми у пракси, што негативно утиче на испуњење пореских обавеза јер се пружа могућност за различите и субјективне интерпретације прописа, чиме се уједно отвара и простор за корупцију.

На ниво испуњавања пореских обавеза утиче више фактора. Пре свега, висина пореске обавезе, сама примена закона и да ли су закони јасни и једноставни. Неизвесност закона у примени и честе промене збуњују обвезнике. Досадашња искуства су показала да неизвесност и недоследност у примени, сталне и честе промене пореских прописа, тешкоће у разумевању и израчунавању пореске обавезе услед сложености пореских прописа, конфузије, недоречености и арбитрарност, лоше утичу на ниво испуњавања пореских обавеза. Без сумње, велики број разних образаца, пријава и подзаконских аката, чине порески систем неекономичним и нефункционалним.

Истраживање става обвезника о раду пореских органа постао је значајан задатак у многим државама развијене тржишне привреде. На пример, у Норвешкој, Данској, Немачкој и Шведској, раде се анкете које се баве истраживањем мишљења обвезника. У Шведској, Финској и САД те анкете често врше приватне компаније, а у Шпанији независне институције, да би оцена била

¹ На пример, у Србији до сада никада није спроведена анкета обвезника о оцени рада пореске управе и поштовању права обвезника.

професионалнија и да би се осигурала поверљивост анкетираних. У Француској, Генерална пореска дирекција бави се испитивањем става обвезника о квалитету услуга пореских органа и заштити њихових права.

Права пореских обвезника

Данас се на релацији односа између обвезника и пореске управе, ефикасном пореском управом сматра управа која (Principles of good tax administration of the OECD Committee on fiscal affairs, 2003: 23-26.):

- 1) примењује пореске законе на фер, поуздан и транспарентан начин;
- 2) поштује права обвезника и у пореском поступку и примењује високе етичке стандарде;
- 3) доследно, квалитетно и благовремено пружа информације обвезницима, одговара на молбе и свако обраћање обвезника на тачан и примеран начин;
- 4) користи информације о обвезницима само у случајевима прописаним законом;
- 5) развија добре односе са обвезницима;
- 6) кад год је то могуће даје прилику обвезницима да коментаришу нацрте пореских прописа, примедбе и сугестије.

Фундаментална права обвезника су да имају право на:

- непристрасан и праведан третман;
- увид у податке о утврђивању и наплати пореза које о њему води пореска управа и да захтева измену нетачних података;— благовремену информисаност;
- доследну примену законских одредби;
- жалбу;
- стабилност пореских закона;
- поверљивост и тајност података и информација;
- поштовање приватности обвезника.

Право на стабилност пореских прописа

Да би порески систем пружио очекиване резултате, нужна је и уздржаност од честих измена и допуна пореских прописа. Свака промена пореских прописа морала би да се врши на основу *ex ante* анализа о финасијским, социјалним и пореско-техничким ефектима тих промена. Тиме би се ограничиле опасности од могућих брзих и честих измена законских одредби, што је свакако непожељно и за обвезнике и за пореску управу. Обавеза владе би требало да буде да послови припреме закона и припреме пореске управе буду осмишљени и студиозни. Обвезници би морали да имају право на стабилност пореских закона. Практично, то право за обвезнике представља заштиту од честих промена пореских одредби и закона у целини, којима се стално мењају услови привређивања, што неповољно утиче на пословне резултате привредних субјеката и на повећање трошкова управе (Хрустић, 2013: 623-635).

Право обвезника на стабилност пореских прописа практично би требало да буде императивна обавеза и одговорност владе да послови око припреме

закона и припреме пореске управе буду осмишљени и студиозни, да предлози законских решења садрже аналитичку подлогу при чему је искључена свака површност и паушалност. У случају промене пореског прописа, обвезници би се путем упутстава о пореским последицама морали унапред упознати са свим пореским консеквенцама пре деловања промена у циљу благовременог предузимања потребних припремних активности. Принцип да "непознавање закона никога не оправдава" поред мноштва пореских прописа, изгледа као иронија због сложености и обимности, честих измена и допуна пореских прописа. Зато се порески систем не би смео често мењати јер инвеститори желе извесност.

На пример, у Србији се Закон о акцизама од 2001. године до данас мењао 25 пута, Закон о пореском поступку и пореској администрацији, усвојен крајем 2002. године, 19 пута, а Закон о порезу на доходак грађана усвојен 2001. године, 17 пута, итд.²

Право на правичност у опорезивању

Право на правичност у опорезивању неодвојиво је од економских и социјалних права грађана тако да је у великој породици савремених људских права. Да ли ће принцип правичности или право на правичност у опорезивању бити примењено у пракси превасходно зависи од постигнутог нивоа развоја демократије. Међутим, иако формализирана у бројним правним документима, економска и социјална права грађана остају нормативно неразвијена. Упркос чињеници да се та група права нашироко сматра пожељним циљем, реторички корисним, показује се да она заправо имају низ упитних практичних импликација према државној политици и расподели средстава унутар конкретних политичких заједница. Имајући све то у виду, није ни чудо што су ова права готово у државама у развоју и у државама у транзицији систематски занемаривана јер на постигнутом нивоу развоја демократије, нису ни дошла на дневни ред. Данас је у свету у области опорезивања распрострањен став да порези треба да буду правични. Тај став најчешће подразумева да је праведно оно опорезивање које је равномерно распоређено на све обвезнике у складу са њиховом економском снагом. Тако се принцип правичности изражава у виду плаћања пореза сразмерно економској снази обвезника (*the ability to-pay principle of taxation*).

Показатељи економске снаге су, пре свега, мерљиви, то је новчана вредност прихода, дохотка, имовина и потрошња. Узимајући у обзир економску

² Закон о акцизама, *Службени гласник РС*, бр. 22/01, 73/01, 80/02, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 6/12, 43/12, 76/12, 93/12, 119/12, 8/13, 47/13, 68/14, 142/14. Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *Службени гласник РС*, бр. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13, 108/13; 68/14, 105/14. Закон о порезу на доходак грађана, *Службени гласник РС*, бр. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 47/13, 48/13, 108/13; 57/14, 68/14.

снагу то значи да је сваки грађанин дужан да доприносе извршењу задатака и функција државе према сопственим економским могућностима, зависно од висине прихода, дохотка, имовине или потрошње. Оцена о правичности увек се доноси на основу упоређења и разматрања положаја једног обвезника у односу на другог, јер правичност увек подразумева једнакост, а она као и равноправност може постојати само ако је могуће упоређивање (Vuchetich, 2007: 47-76.).

Фундаментално питање у опорезивању је хоризонтална и вертикална једнакост. Обвезници који су у истом економском положају би требало да буду једнако опорезовани (хоризонтална једнакост), а обвезници који су у различитом положају, различито (вертикална једнакост). Захтев за вертикалном једнакошћу значи да лица са већом економском снагом плате већи порез него лица са мањом економском снагом. Оба концепта, и хоризонтална и вертикална једнакост, у складу су са принципом плаћања пореза према економској снази или способности плаћања. Хоризонтална једнакост уобичајено одражава праведност пореског система, док вертикална одражава остварење праведне прерасподеле дохотка у заједници и циљева социјалне политике (Хрустић, 2011: 173-201).

Сам закон обавезује да се примењује, те се сматра да сама примена неког закона представља правичност, јер се тим законом додељују нека права. Да ли је неки закон правичан доводи до питања шта је то идеја права, да ли је циљ да се постигне правичност? Кључни атрибут правичности је једнакост пред законом, а правичност је услов и извор опстанка праведне заједнице.

Међутим, политичка воља је неопходна за остварење правичности. Правичност не можемо сагледавати са појединачног аспекта него са аспекта користи заједничких интереса, јер она мора да буде у вези са општом корисношћу која произлази из праведног закона. Са променама у друштву, тј. променама у друштвено-економским и политичким односима мења се и садржај појма правичности у опорезивању (Димитријевић, 2012: 69).

Поред тога, појам непристраниости је, такође, важан атрибут правичности. Бити непристрасан значи изоловати сваку могућност неједнаке или неправедне расподеле. Из овога бисмо могли извести закључак да је непристрасност инструмент помоћу којег се свако лице управо третира онако како заслужује. Зато се на појам правичности може гледати и у контексту друштвено остварљиве социјалне праведности. Ако је правичност важно морално начело, са тог становишта се примена принципа правичности у опорезивању може поистоветити са достигнутим нивоом морала у некој заједници.

На данашњем нивоу друштвеног развоја, у 21-ом веку, питање правичности опорезивања не би смело да буде занемарено јер разумевање нормативних темеља социјално-економских права омогућује важну моралну основу таквог захтева. Принцип правичности сам по себи чини темељ друштвеног развоја у сваком погледу, укључујући и сферу опорезивања.

Сива економија

Са аспекта принципа правичности опорезивања, повећање јавних прихода уз смањење обима сиве економије захтева обавезно унапређење ефикасности у раду пореске управе. Штета од неефикасне управе за државу је велика, пошто остаје без потенцијалних пореских прихода. Извршење послова контроле не би смело да личи на хајдучију, већ захтева кадровски стручнију и информатички опремељену организацију. Функционисање законске регулативе се *de facto*, не може успешно реализовати без одговарајуће техничке опремљености и унапређења рада пореске управе, поготово њених контролних органа.

Поставља се питање како у земљи са ограниченим средствима ојачати пореску управу. Прво, пореска управа захтева јасну стратегију са приоритетима. Полазна основа мора да буде да је пореска управа важна државна институција. Уколико је та управа неефикасна може се усвојити најбољи закон али се неће применити или ће се погрешно примењивати и давати мале приходе. Друго, земља у којој је пореска култура ниска би требало да уложи напор у правцу стварања климе да се пореске обавезе прихватају као грађанска дужност. У том смислу обвезници морају да се увере зашто се плаћају порези, односно да се порески приходи троше рационално и праведно, да нема корупције. На тај начин се може утицати на став обвезника и добровољну сагласност у испуњавању пореских обавеза.

Закључак

Приоритетан задатак у раду пореске управе је да обезбеди наплату прописаних пореских прихода, што је уједно и најважнији показатељ о ефикасности њеног рада. Међутим, тај задатак је теже остварити уколико је степен развијености пореске културе низак. На развој пореске културе утиче мноштво фактора. Један од важних фактора је и јасност и прегледност пореских прописа, једноставност пореског поступка, али и квалитет услуга које пореска управа пружа обвезницима. Зато се данас велики број пореских управа у свету бави питањем поједностављења пореског поступка и побољшањем квалитета услуга које се пружају обвезницима да би се повећао степен испуњења пореских обавеза.

Од савремене пореске управе очекује се да се бави развојем пореске културе, проучавањем резултата свог рада, развојем метода контроле и побољшањем економичности у раду. Резултати рада пореске управе су постали показатељ способности и презентације легитимности политичке странке на власти.

Полазећи од чињенице да је порески систем ефикасан само ако широки сегмент становништва даје сагласност и пружа пристанак у погледу прописаних обавеза у пореским законима, установљење и поштовање права обвезника има велики значај. Унапређење сарадње са обвезницима *in corpore* би морало да буде стални задатак пореске управе у циљу промовисања позитивног става

према пореском систему. Недоследна примена пореских прописа свакако утиче на ниво сиве економије. Тај проблем изискује напоре у јачању административних капацитета.

Литература:

1. Birger N. Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics (March 2008). *Economic analysis & Policy*, Vol. 38, No. 1, p. 153- 167.
2. Vuchetich L. (2007). Pravednost i pravičnost u filozofiji prava, *Pravnik*, 41, 2 (85), str. 47-76.
3. Dimitrijević M. (2012). *Pravni položaj poreskih obveznika*, SKC, Niš, str. 69.
4. Granovetter, M. (1985). Economic Action and Social Structure: The Problem of Embeddedness, *American Journal of Sociology (AJS)*. 91: 481-510.
5. Hrustić H. (2013). Poreska politika bez strategije, *Pravo i privreda*, Udruženje pravника u privredi Srbije, XLX, br. 7-9/2013, str. 623-635.
6. Hrustić H. (2011). «Porez na dohodak građana», u: Poreska harmonizacija u Evropskoj uniji, Institut za međunarodnu politiku i privredu, Beograd, str. 173-201.
7. Zakon o akcizama, *Službeni glasnik RS*, br. 22/01, 73/01, 80/02, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 6/12, 43/12, 76/12, 93/12, 119/12, 8/13, 47/13, 68/14, 142/14.
8. Zakon o porezu na dohodak građana, *Službeni glasnik RS*, br. 24/01, 80/02, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 47/13, 48/13, 108/13.
9. Zakon o poreskom postupku i poreskoj administraciji, *Službeni glasnik RS*, br. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13, 108/13; 68/14, 105/14. Zakon o porezu na dohodak građana, *Službeni glasnik RS*, br. 24/01, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 47/13, 48/13, 108/13; 57/14, 68/14.
10. Ivanyina M., Moumouras A., Rangazas P. (September 2010). THE CULTURE OF CORRUPTION, TAX EVASION, AND OPTIMAL TAX POLICY, Michigan State University, International Monetary Fund, IUPUI, p. 5. 22.
11. Martinez-Vazquez, J. and S. Wallace (2000). The Ups and Downs of Comprehensive Tax Reform in Russia. *National Tax Association Proceedings: 92nd Annual Conference on Taxation*. Washington DC: NTA: 5-14.
12. Martinez-Vazquez, J. and R. M. McNab (2000). The Tax Reform Experiment in Transitional Countries, *National Tax Journal*. 53: 273-298.
13. Nerré, B. (2003). Modelling Tax Culture – A First Approach. *National Tax Association. Proceedings*.
14. Ninety-Fifth Annual Conference 2002. Orlando, Florida. NTA, Washington DC: 34-41.
15. Nerré, B. (2001). The Concept of Tax Culture. *National Tax Association. Proceedings*. Ninety-Fourth Annual Conference 2001. Baltimore, Maryland. Washington DC: NTA: 288-295.
16. Principles of good tax administration of the OECD Committee on fiscal affairs (2003). *TAX TRIBUNE*,
17. Magazine of the IntraEuropean Organisation of Tax Administrations (IOTA), No. 99/03, the World Bank, p. 23-26.
18. Scheer, C. (1996). Steuerpolitische Ideale – gestern und morgen, in: G. Krause-Junk (ed.), *Steuersysteme der Zukunft*. Berlin: Duncker und Humblot: 155-198.

19. Sinkuniene, K. (2005). Taxation principles in tax culture: Theoretical and practical aspects. *Management of Organizations: Systematic Research [Organizacijø Vadyba: Sisteminiai Tyrimai]*, 35,177-192.
20. Schmolders, G. (1970). Survey Research in Public Finance—A Behavioral Approach to Fiscal Theory, *Public Finance / Finances Publiques*. 25: 300-306.
21. Strümpel, B. (1969). The Contribution of Survey Research to Public Finance, in: A. T. Peacock (ed. with the assistance of D. Biehl), *Quantitative Analysis in Public Finance*. New York: Praeger Publishers: 13-32.
22. Schmolders, G. (1970). Survey Research in Public Finance – A Behavioral Approach to Fiscal Theory, *Public Finance / Finances Publiques*. 25: 300-306.
23. Tekeli R. (September 2011). *The Determinants of Tax Morale: the Effects of Cultural Differences and Politics*, Visiting Scholar, Research Department Policy Research Institute, MOF, Tokyo, p. 19-22.
24. Torgler, B., Demir, I.C., Macintyre, A. & Schaffner, M. (2008). Causes and consequences of tax morale: An empirical investigation. *Economic Analysis and Policy*, 38(2). 314-339.
25. Frey, B. S. and M. J. Holler (1998). Tax Compliance Policy Reconsidered, *Homo oeconomicus*. 15: 27-44.
26. Carson McNeill M. (29 October, 2010). Principles Concepts and Practices of Modern Tax Administration, Heads of PITAA overview, IMF, Washington, p. 14-18.

THE TAX CULTURE

Summary: This article deals with the main characteristics of the tax culture. The relationship between taxpayers and tax collectors in the tax system, constitutes the culture of taxation. There is a linkage between the tax culture itself and the formal rules of taxation, the derivation of taxation, and the role of social structures of identity, in order to create and implement regulative relationships between tax authorities and taxpayers.

The concept of tax culture is a part of national culture. Trust is another concept related to the culture of taxation. It is a higher level concept than beliefs and attitudes because trust has a sense of linkages with other things. Trust results from a perception of fairness: for instance, taxpayers will have more trust in tax collectors who treat them with fairness and a respectful manner.

The quality of tax institutions has a strong positive correlation with tax compliance. The willingness to comply can be affected by the quality of institutions that face taxpayers.

The taxpayer confidence that the government tax authority collects tax in a fair and efficient manner and uses tax revenue to benefit most citizens is very important for tax collection.

Tax compliance is higher among taxpayers who have positive attitudes in the tax system and government.

Key words: tax culture, tax administration, taxpayer rights, corruption