

*Др Миле Врањеш, редовни професор
Правног факултета у Новом Саду*

ПОРЕСКО ПРАВО КАО ЧИНИЛАЦ ЗАШТИТЕ ЉУДСКИХ ПРАВА И СЛОБОДА

Сажетак: Сprovedена анализа показала је да је пореско право ограничено међународним и наднационалним правом, односно правним правилима међународних и наднационалних институција, посебно када је реч о људским правима и слободама.

Тиме започиње један други процес стварног вредновања људских права и слобода. Дабоме, та чињеница обавезује органе јавне власти сваке државе који креирају и уводе порески систем и који га примењују да и те како воде рачуна о пореском обвезнику, сада много више него пре.

Кључне речи: пореско право, људска права и слободе, људско достојанство, приватност, приватна својина.

У В О Д

Може се слободно и без претеривања изнети констатација да је “сусрет” сваког човека са државом најчешћи, односно најближи управо на подручју пореског права, у облику је пореско-правног односа¹ који је специфичан и различит од других правних односа. Пореским односима који се уређују пореско-правним правилима својствена су дакле, специфична обележја, која се увек издвајају из мноштва других правних односа. Таква специфична обележја само су њима својствена. Специфичност пореског односа произилази из чињенице да је пореско право део

¹ Вид.: проф. др Оливера Лончарић-Хорват: *Основе опћега порезног права*, I дило, “Порезни вјесник”, бр. 8/а, “Институт за јавне финансије”, Загреб, 1998, с. 57.

јавног права, јер се у односима што их уређује, као субјект појављује на једној страни јавно-правно тело, и то као власт која наређује и која је надређена физичким и правном лицима - пореским обвезницима на другој страни. Другим речима, специфичност пореско-правног односа огледа се у томе што је то однос јавно-правне природе и што је положај њихових субјеката - државе и физичких и правних лица, неравноправан. Реч је о односу неједнакости између државе и пореског обвезника. Стога се пореско право показује репресивнијим, односно ауторитативнијим у односу на друге гране права.² За разлику од пореско-правног односа, субјекти у другим правним односима, као што је случај са грађанско-правним односом, равноправни су јер почивају на диспозитивним правним правилима. Наиме, у грађанско-правном односу странке се могу о свему договорити, па чак поверилац може одустати од наплате потраживања, што код пореско-правног односа није могуће.

Држава је не само субјект у пореско-правном односу, како смо то напред већ истакли, него је истовремено и доносилац правних прописа, који су по својој природи категорична правна правила и обавезна су за физичка лица која се налазе у наведеном односу са државом. Тако је у Уставу наметнута обавеза плаћања пореза свакоме ко има доходак, односно, свако је дужан да плаћа порезе и друге дажбине утврђене законом (члан 52. Устава Републике Србије). То је норма са директним деловањем и изражена је у категоричком облику. Све норме пореског права имају императивни карактер изражен у категоричком облику, за разлику од норми грађанског права. Неки грађански законици чак, изричито одређују да се норме тог закона не примењују на пореске и буџетске односе. Порески закон, пак, убраја пореске односе у обавезу и одређује да порески обвезник преузима на себе плаћања пореза и других јавних дажбина.

Облигација је, међутим, институција грађанског права где оба субјекта имају права и обавезе. У том смислу, у Француском грађанском законнику (чл. 1101) дефинисан је предмет уговора и предмет облигација, тј. обавеза се сматра синонимом уговора. У пореско-правном односу, пак, нема никаквих уговорних односа. Порески обвезник има обавезу подмирења пореза коју му намеће устав.

Пореско право је један од делова укупног правног система сваке државе у коме сваки грађанин већ својим рађањем постаје могућим субјектом пореско-правног односа а он ће то и стварно бити пошто током свог живота стиче доходак и имовину.

Порези нису само превасходно инструмент остваривања фискалног циља, тј. средство за убирање новца, већ су и инструмент за остваривање економских и социјалних циљева. Порези су инструмент економске политике јер се њима стимулишу инвестиције и повећава запосленост. У том смислу, од висине пореза на добит предузећа и пореза на доходак грађана, зависе одлуке предузетника о инвестирању и/или штедњи. Ниске пореске стопе ових пореза значе већу конкурентност предузетника. Такође, и од висине пореза на додатну вредност и акциза, зависе одлуке сваког грађанина о томе које ће производе куповати, и колико ће трошити. Порески подстицаји су инструмент остваривања економских и социјално-

² Вид.:B, Brachet, *Manuel de droit*, 3e édition, LGDI, Paris, 1979, p. 23.

политичких циљева. Наиме, пореским подстицајима могу се стимулирати инвестиције, може се повећавати запосленост, утицати на процес приватизације, утицати на развој и боље функционисање тржишта хартија од вредности и сл. Такође, ослобађањем од плаћања пореза на промет животних намирница, може се штитити животни стандард грађана. Наравно, сваки овај порески расход који се даје кроз порески подстицај повећава административне трошкове, компликује порески систем, доводи до арбитарних процена и сл. Због тога су најбољи подстицаји, стабилни општи услови - економска, политичка и правна стабилност.

У свакој држави, посебно савременој, са социјално-тржишном привредом води се рачуна о правичности у опорезивању. Демократска држава мора бити не само “држава права, него мора обезбеђивати и спровођење идеја правичности”.³

Пореско-правни прописи имају значај у расподели добити коју оствари предузетник и приватни власници, одређујући део који иде за јавну потрошњу. Бржи пораст јавне потрошње објективно смањује акумулативну репродуктивну способност и погоршава услове живота, односно лични стандард предузетника и приватних власника.

На положај пореских обвезника не утичу само материјално-пореско-правни прописи, већ и процесно-пореско-правни прописи, међу којима треба посебно истаћи закон о утврђивању и наплати пореза, односно Закон о пореском поступку и пореској администрацији. Наиме, процесно-пореско-правни прописи утичу на привредне и друге одлуке пореских обвезника.

Може ли пореско право, осим утицаја на привредне и друге одлуке пореских обвезника, утицати и на њихова права и слободе која су наведена у уставима појединих држава? Другим речима, може ли пореско право та права и слободе штитити или представља сметњу њиховом остварењу? А то је посебно актуелно јер су у времену чији смо сведоци бројна правила о заштити људских права и слобода прерасла ниво националних и постала међународна и наднационална, чему су допринели развој демократије, пораст личног стандарда становништва, њиховог улажења у све снажније односе на разним подручјима. Актуелност и значај ове теме огледа се и у томе што скала људских права има тенденцију сталног проширивања, па пореско право не може бити посматрач тог процеса. Због тога, пореско право мора да се суочи са тим у њиховом реалном изгледу и реалним димензијама. То је корисно и нужно да би започео процес вредновања пореских права.

Заштита права на људско достојанство у материјално-пореско-правним прописима

Право на људско достојанство заузима битно место у концепцији међународних правила и заштити права човека. Наиме, у уводу Опште декларације

³ Вид.:К. Tipke-J. Loag, *Steuerrecht*, 16, *Völlig überarbeitete Auflage* (Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1998.), S. 2.

о правима човека каже се: “Пошто је признавање урођеног достојанства и једнаких и неotuђивих права свих чланова људске породице темељ слободе, правде и мира у свету”. И у члану 18. Устава Републике Србије каже се: “Људско достојанство и право на приватни живот човека су неповредиви”. Под људским достојанством сматра се човеков углед, његова часност, његове личне вредности, њихов понос, њихова заслуга и сл. Поштовањем достојанства сваког појединца прихвата се и њихова индивидуалност која “не може бити замењена никаквим еквивалентом”⁴ због чега је достојанство човека “темељ свих људских права, без обзира какав се садржај још додавао”.⁵ Поштовање достојанства сваког човека, као основна вредност цивилизације нашег развоја после Другог светског рата, заједничко је и следе га све демократске државе, без обзира на разлике међу њима.

Међутим, човеково право на достојанство може бити повређено у пореско-правном односу, и то на више начина. Тако, материјалним пореско-правним прописима може се умањивати пореска снага пореског обвезника до те мере да то вређа њихов углед, част, заслуге. Висина пореза одређује се према пореској снази, а не према угледу, части, заслугама сваког појединог пореског обвезника. У том погледу, једнаких нема међу грађанима, али свако од њих има право достојанство у пореском праву, дакле, без обзира на висину пореске снаге, пол, узраст, вероисповест и сл. То значи да се примењује исти аршин за све, да будемо сви у једнаком положају, да не буде разлика у пореским оптерећивањима, да и најугицајнији морају да плате порез.

Круцијално је питање: како се штити достојанство човека у пореском праву? Три су могућа начина за то: (1) део дохотка (минимум за егзистенцију) пореског обвезника не опорезује се или да му се смањи порески дуг; (2) признају се пореске повластице при куповини производа нужних за живот; (3) укупно пореско оптерећење своди се на разумну меру. Колики део дохотка би требало опорезовати, колико треба да износе пореске повластице, и колико треба да износи укупно пореско оптерећење, нема јединственог одговора. То зависи од политичких, привредних, социјалних, културних услова државе, и разликују се од државе до државе. А према члану 22. Опште декларације о правима човека каже се: “свако, као члан друштва, има право на социјално осигурање и право да остварује привредна, друштвена и културна права неопходна за своје достојанство и за слободан развој своје личности, уз помоћ државе и међународне сарадње, а у складу са организацијом и средствима сваке државе”. У свакој држави је и различит минимум за егзистенцију. Правило је да се у социјалним државама висина минимума за егзистенцију одређује према висини социјалних давања оним грађанима који немају сопствена средства за живот и чије издржавање стога пада на терет државе. То је са становишта јавних финансија оправдано (социјално-политичке функције порезе), али се тиме не може у сваком случају, осигурати заштита права на људско достојанство. Наиме, ако је висина социјалне помоћи

⁴ Вид.: Jorg Manfred Mossner, *Internationale Menschenrechte und Steuern*, (“Steuern und Wirtschaft”, бр. 3/91, с. 225.).

⁵ Исто, с. 225.

испод нивоа који омогућава њиховом примаоцу живот достојан човеку, онда се ни пореско-правним прописима неће моћи заштити такво право пореског обвезника. Због тога треба водити рачуна о чиниоцима који одређују висину социјалне помоћи, као и о њеној индексацији. Претпоставка за то је и усаглашен законски оквир, како материјални тако и процесни закон у овој области, заједно.

Заштита људског достојанства процесно-пореским правним правилима

Људско достојанство може се повредити и процесно пореско-правним прописима, ако се не поштује порески поступак; са пореским обвезником се поступа безобзирно и самовољно; или ако уопште нема процесно пореско-правних прописа којима се штити људско достојанство; постојање неравноправног положаја странака у пореско-правном односу, јер држава има неограничено право уређивања пореског система и пореске политике, а грађанин је увек подређен пореско-правним прописима које доноси држава.

У овој области имамо новију међународну Конвенцију за заштиту људских права и основних слобода из 1950. године. У члану 6. ове Конвенције каже се: “Свако, током одлучивања о његовим грађанским правима и обавезама или о кривичној оптужби против њега, има право на правичну и јавну расправу у разумном року пред независним и непристрасним судом, образованим на основу закона”.

Порески поступак, као и поступак пред судовима у којима се решава о пореским стварима, међутим ван домашаја је Конвенције за заштиту људских права и основних слобода. Тиме се порески обвезници стављају у неповољнији положај у односу на странке у грађанском и кривичном поступку. Због тога је, свакако, потребно допунити поменути Конвенцију, тако да се и пореским обвезницима у националним пореско-правним прописима пред јавно-правним телима признају иста права као странци у грађанском и кривичном поступку, јер се у оба случаја ради о правима човека. У прилог томе говори и чињеница да пореско право својим садржајем све више обогаћује и подстиче развој и шири предмет грађанског права и других правних подручја.⁶

Претходна је анализа показала да се о људском достојанству мора водити више рачуна. “Вођење рачуна о људском достојанству у пореско-правном односу у којем је порески обвезник у подређеном положају према држави, никако не значи ограничење државне суверености на том подручју. То значи само “подизање квалитета рazine човечности и културе понашања у пореско-правним поступцима”.⁷

⁶ Вид.:Klaus Vogel, *Die Besonderheit des Steuerrechts* (“Der offene Finanz-und Steuerstaat”, С. F. Müller Juristischer Verlag, Heidelberg, 1991, S. 510).

⁷ Вид.:проф. др Оливера Лончарић-Хорват, исто, с. 46 и проф. др Оливера Лончарић-Хорват: *Право човека са стајалишта пореског обвезника*, “Право и порези”, Загреб, бр. 2/98., с. 122.

Заштита приватности

Ово право садржано је у члану 8. Конвенције о заштити људских права и основних слобода: “Свако има право на поштовање свог приватног и породичног живота, дома и преписке. Јавне власти неће се мешати у вршење овог права сем ако то није у складу са законом и неопходно у демократском друштву у интересу националне безбедности, јавне безбедности или економске добробити земље, ради спречавања нереда или криминала, заштите здравља или морала, или ради права и слобода других”.

Заштита приватности човека подразумева ограничавање овлашћења пореског тела да у пореском поступку који води захтева од пореског обвезника пружање изјаве која би открила део његовог приватног живота у облику у којем он не жели. То значи “да порески обвезник није дужан дати сваку изјаву коју би могао дати”⁸ и у Уставу Републике Србије (члан 18. и 20) као и у Закону о пореском поступку и пореској администрацији (члан 24), садржане су норме о заштити приватности пореског обвезника.

На овом подручју кренуло се и корак даље. Наиме, пракса Европске комисије за људска права решавајући поједине случајеве заузела је одређена становишта и о заштити приватности. Тако, нпр. Европска комисија за људска права, у случају под бр. 10473/83. заузела је становиште према којем и коришћење пореског идентификационог броја значи повреду приватности. У српском Закону о пореском поступку и пореској администрацији садржана је норма по којој обавеза чувања службене тајне није повређена ако се ради о пореском идентификационом броју пореског обвезника који се користи у пореском, прекршајном или судском поступку. Такође, треба истаћи и случај под бр. 9840/82 Европске комисије за људска права, по коме право пореских тела да имају увид у све приватне издатке пореског обвезника, такође значи повреду његове приватности, чак и онда када постоји опасност да пореско тело услед ограничења свог овлашћења неће бити у стању утврдити стварне приходе пореског обвезника, него ће његову висину морати одредити слободном проценом.⁹

Човеково право на приватност, које заштићује наведена конвенција, требало би бити једнако заштићено и у српском пореском систему.

Заштита приватне својине

Ово је право заштићено Конвенцијом за заштиту људских права и основних слобода, као и накнадно усвојеним Првим Протоколом донетим у Паризу 20. марта 1952. године. Наиме, у члану 1. I Протокола каже се: “свако физичко и правно лице

⁸ Притужба бр. 1904/63 (Yearbook of the European Convention on Human Rights 9, 263); бр. 2552/65, Collection of Decisions 26, 1; бр. 2717/66 (Yearbook of the European Convention on Human Rights 13, 176; итд. (цитирано према М. Mossner, с. 266).

⁹ J. M. Mossner, исто, с. 228.

има право на неометано уживање своје имовине. Нико не може бити лишен своје имовине, осим у јавном интересу и под условима предвиђеним законом и општим начелима међународног права. Претходне одредбе, међутим, ни на који начин не утичу на право државе да примењује законе које сматра потребним да би регулисала коришћење имовине у складу с општим интересима или да би обезбедила наплату пореза или других дажбина или наплату казни”. Европска комисија за људска права и Европски суд за људска права имају право испитати јесу ли уведени порези средство прикладно за ту сврху.

Закључак

Без обзира на чињеницу да је пореско право део унутрашњег права сваке државе, односно да је порески суверенитет искључиво право пореске власти да на одређеном подручју креира и уводи порески систем и да га примењује, оно је, ипак, ограничено међународним и наднационалним правом, односно правним правилима међународних и наднационалних институција, посебно када је реч о људским правима и слободама. Тиме започиње један други процес стварног вредновања људских права и слобода. Дабоме, та чињеница обавезује органе јавне власти сваке државе који креирају и уводе порески систем и који га примењују да и те како воде рачуна о пореском обвезнику, сада много више него пре.

*Mile Vranješ, Ph. D., Full Professor
Law Faculty of Novi Sad*

TAX LAW AS A FACTOR OF PROTECTION OF HUMAN RIGHTS AND FREEDOMS

Abstract

The conducted analysis has shown that the tax law is limited by international and supranational law, and by the legal rules of international and supranational institutions, especially by those concerning human rights and freedoms.

This necessarily leads to a new process of the reevaluation of human rights and freedoms. Surely, this fact obligates the organs of public government of each country, that create and introduce the tax system and implement it, to definitely take care of the taxpayer, more so now than ever before.