

## ОГЛЕДИ И СТУДИЈЕ

УДК 323::336.2(497.11)  
DOI: 10.5937/spm88-52995  
Прегледни рад

Српска политичка мисао  
број 6/2024.  
Vol. 88  
стр. 225-245

*Марина Димитријевић\**

*Правни факултет Универзитета у Нишу*

## НЕПОЗНАНИЦЕ ДИГИТАЛИЗАЦИЈЕ ПОРЕСКОГ ДОМЕНА\*\*

### Сажетак

Модернизација домена опорезивања, уз подршку дигиталних технологија, налази се у средишту интересовања пореске власти и креатора пореске политике многих држава. Она привлачи велику пажњу и пореских обвезника, јер дигитализовани порески поступак постаје стварност са којом се учестало сусрећу. Предмет анализе у раду јесу различите појавне форме дигиталног обрасца обављања пореске функције државе. Како дигитализација доводи до посве другачијег модуса развоја опорезивања, циљ рада је сагледавање позитивних аспеката овог процеса, али и пратећих отворених и још нерешених питања. У почетном делу рада, одмах након увода, дата су разматрања проблематике дигитализације пореског домена и пореских односа у светлу дигитализације. Ново обликовање пореске реалности, настало као резултат примене најнапреднијих дигиталних достигнућа у пореској области, обрађено је у наставку

\* Имејл-адреса: marina@prafak.ni.ac.rs. ORCID: 0000-0001-9073-9367.

\*\* Рад је настао као резултат финансирања од стране Министарства науке, технолошког развоја и иновација, по Уговору евиденциони број 451-03-65/2024-03/200120 од 05.02.2024. године.

рада. Неспорно, дигитални свет опорезивања собом имплицира пуно непознаница. Стога су излагања, у завршном делу рада, посвећена њиховој бољој спознаји, нарочито у контексту неизвесности крајњег дејства неких дигиталних пореских новина, покренутих друштвено–етичких дилема и даљег опстанка одређених традиционалних начела и вредности.

**Кључне речи:** опорезивање, дигиталне технологије, дигитализација, порески односи, порески органи, порески обвезници.

## УВОД

Пореска јурисдикција, манифестована у овлашћењу државе да установљава, утврђује и наплаћује порезе, проистиче из политичке везе државе и грађана. Плаћање пореза је важан услов несметаног одвијања живота људи у државној заједници. Свако физичко и правно лице, уколико располаже пореском способношћу и није законом ослобођено пореске обавезе, обавезно је да, сразмерно својој пореској способности, сопственим средствима, у виду пореских давања за буџет, допринесе функционисању државе и обављању њених функција.

Током историје опорезивања улога, значај, облици и модалитети имплементације пореза, као доминантних дажбина, перманентно су се мењали. То не изненађује јер се у пореском феномену препознаје веома погодно подручје рефлексије бројних промена насталих унутар друштвено–економског, правног и политичко–институционалног система државе. Односи, процеси и појаве у сфери обезбеђења пореских прихода, неопходних за финансирање јавних расхода, обилују разноврсним садржајима и ефектима. У савременим условима, посматрање и вредновање опорезивања неизоставно захтевају темељнију анализу све заступљенијег дигитално–технолошког амбијента у коме се оно реализује.

Интензивним и брзим развојем дигиталних технологија генерише се богата ризница могућности примене пореза са великим степеном успеха. Поред тога што битно утичу на порески административни рад, дигиталне технологије детерминишу, у приличној мери, и пореску свакодневицу обвезника посредством модернизовања „канала” пореске комуникације, начина испуњавања пореских обавеза и перцепције самог опорезивања. Спектар

дигиталних иновација у пореском домену је широк а то увелико мења форме поступања обвезника у пореском поступку и, истовремено, чини притисак на дугогодишње традиционалне модалитете и организацију рада пореских органа, како би се исти дигитално трансформисали. Организационо–технички, процедурални и управљачки моменти несумњиво су фундаментални за процес администрирања порезима. Дигитализацијом домена опорезивања се, заправо, обавља својеврсни преображај примењивања пореске регулативе и настоји знатно унапредити пореска техника. Цео процес, међутим, поред видљивих појава и промена карактеришу и одређене непознанице. Приметно је да се о њима мање говори и да су обично ван фокуса интересовања јавности.

Државни интерес у пореској области је посебно наглашен. Пореска моћ државе, употребом дигиталних технологија, добија нове оквире и јача. Ове технологије пореској власти омогућавају опсежнију и детаљнију контролу целокупне популације пореских обвезника чиме се, као много пута у ранијим временима, актуелизује тема друштвено–етичке основе опорезивања, као и питање обима и граница задирања државе у приватну сферу пореских обвезника, њену поверљивост и тајност. Свакако, мноштво изазова генерише дигитални миље опорезивања. Правни прописи најчешће касне са благовременим нормирањем дигитално–технолошких достигнућа. Услед тога, оснаженој конфигурацији пореске моћи државе је дат одређени „простор” да поступно мења систем друштвених вредности у пореској области, промовише модификоване критеријуме успешности у опорезивању и утиче на понашање и личност пореског обвезника у свој њеној пуноћи. Пророчка изјава да би људи овог века лако могли постати заробљеници савременог фиска са среће се у пореској литератури (Adams 2006, 460). У одсуству адекватних контролних механизма отворена је опција коришћења дигитализације опорезивања за потпунији надзор и детаљније праћење пореских понашања обвезника.

## О ДИГИТАЛИЗАЦИЈИ ПОРЕСКОГ ДОМЕНА

Време дигитализације је време великих промена. Сагласно општеприхваћеном развоју дигиталних технологија, пореске власти у многим земљама савременог света спроводе дигитализацију пореског домена и реформишу пореске администрације и пореске

процедуре. Коришћење дигитално–технолошких решења у пореске сврхе захтева увођење новина у обављању пореских послова, редизајн организационе структуре пореских органа и унапређење њиховог потенцијала за примену пореза како би допринели што потпунијем остваривању циљева пореске политике и олакшали испуњење додатних захтева који се, имајући у виду јавноправну природу и дигитализацију пореских односа, постављају пореским обвезницима. Сходно томе, остварују се специјализација и стандардизација пореских послова док смањење броја организационих јединица пореске администрације условљава консолидацију њених основних пословних функција на мањи број локација, као и диференцирање између наплате главних пореских облика и администрирања споредних задужења.

Информисање и едукација службеника у пореској администрацији и обвезника пореза о дигитално–технолошким новинама, које на њих утичу тако да убрзано мењају схватања о учешћу у пореској стварности, важан су пратилац дигитализације пореске функције државе и усаглашавања са „ритмом” дигиталних пореских иницијатива у настајању. Пореска администрација треба да „корача” испред пореских обвезника у дигиталном пореском свету. Уколико, у почетним етапама дигитализације, то није могуће онда је критично важно да то чини барем упоредо са њима (Bentley 2020, 354). На тај начин се сугерише административно изводљива пореска политика и утиче на конституисање прихватљиве верзије те политике, како би се избегли непожељни порески исходи (Chen, Grimshaw, and Myles 2017, 133).

Повезано са модернизацијом опорезивања вођеном дигиталним технологијама, у радовима неких аутора, присутно је појмовно одређење термина дигитизација, дигитализација и дигитална трансформација. Дигитизација је процес претварања пореских информација из папирног у дигитални формат. Од пореских обвезника се очекује да пруже потребне пореске информације пореским органима у дигиталном формату (Nasrulla 2022, 60). Исто важи и за тзв. трећа лица (исплатиоце прихода, банке, државне органе и др.). Употреба дигиталних технологија са намером да се, уз претходно извршену дигитизацију, побољшају пословни модели и процеси у пореској администрацији, укључујући и стварање иновираних начина пружања пореских услуга и комуникације са пореским обвезницима, представља дигитализацију. Дигитална

трансформација је координирано настојање унапређења коришћења дигиталних технологија у креирању потпуно нових пословних модела (Yamen, Coskun, and Mersni 2023, 4), намењених пореској администрацији. Потребно је истаћи да је, притом, обухваћено више аспеката (запослени у пореским органима, структура организације и организацијска култура, процеси, подаци о резултатима и сл.). Дигитална трансформација, наиме, утиче на целу пореску администрацију, организацију и модалитете обављања њеног делокруга рада. Другим речима, усмерена је у бити тако да својим домаћима „иде“ доста даље од дигитализације.

Дигитализација је прилично компликован процес, у коме су временска компонента, финансијска улагања, могућности самих дигиталних технологија (ниво развијености и способност да буду потпора пореским административним пословима), третман ризика, дигиталне вештине пореских службеника и обвезника пореза, опредељујући фактори динамике формирања функционалног дигиталног пореског подручја и концептуализације дигиталне парадигме опорезивања. Доминација оваквог стремљења у космополитским размерама је претходница дигиталне пореске будућности. Као политичка иницијатива, дигитална пореска администрација је кључна за заштиту државних пореских прихода (Bentley 2020, 376).

Свака земља, међутим, поседује сопствено искуство о употреби дигиталних технологија у пореској области. Анализа светске праксе показује да се већина земаља одлучила за солуцију доношења стратегије дигитализације јавног сектора у целини и да се дигитализација пореског домена сматра њеним истакнутим делом (Nasrulla 2022, 61). У том смислу, али и на основу постојећих теоријских студија, може се констатовати да је приликом дизајнирања пореске политике, у области осмишљавања дигиталних решења за примену у пореском административном раду, потребно обратити пажњу на праћење дигиталног окружења, побољшање дизајна услуга и управљање комуникационим каналима. Задржавање традиционалних канала интеракције пореских органа са свим категоријама пореских обвезника, приликом проширења дигиталног пореског окружења, показује се неопходним (Nasrulla 2022, 62).

Функционалност дигиталних технологија есенцијално зависи од дигиталних података. У складу са дигитално–технолошким напретком, процес прикупљања и верификације поузданости

података, потребних за опорезивање, постаје бржи, смањују се грешке, њихова обрада и анализа се аутоматизују (Scarcella 2019, 2). Огромне податке о пореским обвезницима и економској способности обвезника прикупљају порески органи, што је неспоран искорак у унапређењу опорезивања. Могоћност дигиталног умрежавања и повезаности многих субјеката, размена и укрштање података од значаја за опорезивање из разних извора, стални развој дигиталних технологија, делују сумарно на измену начина вршења пореске делатности државе, висину трошкова опорезивања, као и долазак дигиталне пореске реалности. Потенцијална централизација свих расположивих података о обвезницима пореза, за коју се дигитализацијом стварају предуслови, може коренито реформисати релације пореских органа и пореских обвезника. Уз то, коришћењем ових података, вероватније је формирање дигиталних персонализованих досијеа и утврђивање профила пореских обвезника што, с тим у вези, изискује покретање питања предвиђања одговарајућег надзора и над самим пореским органима. У околностима када порески обвезници постају свеснији да пореска администрација о њима прикупља разноврсне податке, неизбежно ће се обновити утисак о свеprisутности пореске власти у сваком кутку обвезниковог личног и пословног живота. Тврдња да порези, попут сенке, прате пореске обвезнике подсећање је да се највећи део буџетских прихода обезбеђује наплатом пореза па савремена држава оправдано може понети епитет „пореске” државе.

Без сумње, дигиталне технологије пореској власти чине оптимално управљање пореским системом извеснијим. У текућем транзитном периоду, од традиционалног ка дигиталном опорезивању, евидентно је да ће у равни фактографије о друштву старинску статистику и њено бележење догађаја, стања, пословних резултата заменити свеобухватни снимак живота појединаца и колективних ентитета (Branković 2017, 25–26), извршен дигиталним путем. Стварност, заправо, добија дигитални отисак. Предност дигитализације и повезивања група пореских података је у томе што порески систем може да се администрира у скоро реалном времену са *on line* окружењем које олакшава унос ажурираних података (Chen, Grimshaw, and Myles 2017, 135). Дигитализација пореског домена обећава бољу имплементацију пореза и лакше идентификовање обвезника, склоних избегавању пореских обавеза (Jacobs 2017, 28). Откривање неслагања између пореских података, достављених пореским органима стране обвезника, и пореских

података, добијених из других извора, управо је повећано применом дигиталних технологија (Scarcella 2019, 7). „Срце” данашњих пореских администрација су огромне базе пореских података, а ток података којима се базе континуирано допуњују представља његову „жилу куцавицу” (Granger, de Clercq, and Lumer 2023, 23). Сви су изгледи да ће у оваквој констелацији превенција пореске недисциплине обвезника бити квалитетније остварена.

## **ПОРЕСКИ ОДНОСИ У СВЕТЛУ ДИГИТАЛИЗАЦИЈЕ**

Дигитализација обављања пореских послова захтева промене у култури и навикама субјеката пореских односа. Сходно томе, иновације у поступању пореских субјеката настају као одговор на револуционарни развој и интензивну примену дигиталних технологија у пореској области. Штавише, коришћење ових технологија постаје императив поступка примене пореза.

Трансформативни потенцијал дигиталних технологија је приличан по опсегу. Дигитализација пореских органа и резултирајуће модификације њиховог функционисања обележавају садашњост реализације пореских односа. Дигитализација од пореских обвезника тражи прилагођавање новонасталој ситуацији, као и предузимање активности у правцу стварања претпоставки за вршење законом прописаних радњи у дигитализованом пореском поступку. С обзиром да је једна од главних карактеристика пореза принудност, порески обвезници немају слободу избора да ли ће се или не приклонити пореским дигитално–технолошким новинама. Они то морају учинити.

Дигитализација у пореској сфери није неутрална већ се њом испољава прецизна структура пореске моћи. Политичка функција дигитализације пореског домена отуда и потиче. Све заступљенији дигитални обрасци пореских поступања погодују стварању дигиталне визије пореског света, која се у политичким круговима врло пропагира. Порески органи и генерације пореских обвезника се смислено едукују и развијају у посебно особеном (дигиталном) виду.

Почетке дигитализације пореских односа одликује преплитање нових навика у пореском поступању, условљених дигиталним технологијама, са традиционалним пореским навикама. Највећу важност, саме по себи, имају промене понашања пореских службеника и пореских обвезника које се не могу накнадно вратити „на старо”, јер

се њима редефинише база тих понашања. У атмосфери подстицања пореског рада „без папира” и пореских комуникација уз помоћ интернета, системи пореских услуга у облику дигиталних пореских сервиса пружају, уз уштеду времена, низ корисних информација, упутстава и савета обвезницима пореза. Неке пореске администрације укључују пореске обвезнике у развој пореских услуга у раној фази или уважавају мишљења, препоруке и идеје обвезника у фазама додатног моделирања постојећих пореских услуга. Пореске услуге могу да остваре своје пуно дејство уколико су максимално прилагођење потребама пореских обвезника.

Давањем важности дигитализацији пореских услуга, област опорезивања се не занемарује већ се поједностављују административна правила и ствара „партнерство” између пореске власти и пореских обвезника, на транспарентнији, јаснији и поштенији начин (Strango 2021, 2). У пореским администрацијама се примењује концепт кориснички оријентисаних пореских органа и различите пореске услуге се нуде обвезницима пореза као корисницима пре свега да би се олакшало и побољшало њихово поштовање пореских прописа. Овакав концепт рада, због присутних предности, треба да омогући кооперативно понашање пореских обвезника и егзистирање поверења обвезника у добру вољу пореске власти (Vissaro 2023, 100). Смањивање трошкова повиновања порезима, захваљујући дигиталним пореским услугама, компонента је која може бити у функцији достизања веће правичности у пореским односима (Krieger 2021, 10).

Учесталост физичких одлазака обвезника у службене просторије пореских органа и непосредних контаката са пореским службеницима се, у светлу дигитализације пореских односа, смањује. Порески односи су под константним дигитално–технолошким утицајем, како би се потпуније дигитализовали и постали нуклеус новог пореског друштва. Такво друштво, по логици ствари, више одговара интересима пореске власти. Стога се и да закључити да би за пореску власт најпогоднија ситуација била она када би порески обвезници, који су користили неку врсту дигиталних услуга, наставили са њеним коришћењем, без враћања на претходни традиционални облик интеракције са пореским органима (Nasrulla 2022, 64). Дигитализација пореских услуга би иначе могла послужити повећању наплате пореских прихода, као и дуготрајном снижавању трошкова пореске администрације.



Дајући примарно предност погодностима коришћења дигиталних технологија у домену опорезивања, пореске власти, тј. субјекти пореских односа су без много приговора и готово вољно прихватили ове технологије, стављајући притом у други план питања преиспитивања ширих друштвених импликација њихове употребе, као и претеране зависности од дигиталних технологија. Ове технологије постају главно средство управљања пореским односима, присуство дигиталних технологија се утискује у свест и навике субјеката пореских релација, како би они били спремни да их и убудуће са свим варијантама прихвате. Деловањем дигиталних технологија у пореском простору учвршћује се дигитална повезаност пореских субјеката и омогућава стицање нових пореских искустава.

Недостатак комуникација „лицем у лице” у пореским односима, у околностима преимућства дигиталних пореских сервиса и комуникација може, по нашем мишљењу, да резултира стварним удаљавањем пореских субјеката, као новом нормом „друштвености” у савременом пореском добу. Асиметрија пореских органа и пореских обвезника, надређених и подређених субјеката у пореском односу, постаће израженија, док ће лакоћа дигиталне пореске комуникације погодовати стварању „типских” пореских обвезника.

Сматрамо да не треба запоставити чињеницу да порески обвезници, старије животне доби, дигитализоване пореске односе претежно дочекују са доста збуњености и тешкоћа док, по годинама, млађи порески обвезници спремније прихватају дигиталне новине у пореским релацијама. Код старијих пореских обвезника, због нижег нивоа дигиталних вештина (дигиталне писмености), може се појавити бојазан од изостанка правовременог повиновања неким пореским захтевима државе са претећим нежељеним последицама, узимајући у обзир особину апсолутне обавезности пореза, као дажбинских прихода. Из овог разлога, преко је потребно дизајн дигитализованих процедура учинити разумљивим свим грађанима, како се у сусрету са овим процедурама не би осећали беспомоћно (Bezklubaya 2023, 620). Овакав осећај је најчешће мање присутан код особа, запослених у рачуноводству компанија (пореских обвезника правних лица), јер оне због стручног знања које поседују адекватније прихватају и превазилазе евентуалне нејасноће у дигитализованим пореским процедурама.

Измењени доживљај пореских односа је сигурно, услед спровођења дигитализације пореског домена, својствен пореским

органима али и пореским обвезницима, чији се политички и онтолошки статус дубински мења. Учешће у пореском животу, уз примену дигиталних технологија, поприма незаобилазан модус њиховог постојања у пореском систему. Обавезно коришћење пореског идентификационог броја у пореском поступку, електронско подношење пореских пријава и пореске документације, електронско плаћање пореза одраз су поштовања пореске регулативе и новог идентитета пореског обвезника, којим се потврђује његова припадност дигиталном свету опорезивања. У теоријским радовима су видљивије заступљена излагања о електронском пореском систему и тврдње да се његовим постојањем подстиче добровољно испуњавање пореских обавеза (Night and Bananuka 2020, 76).

## НОВО ОБЛИКОВАЊЕ ДИГИТАЛНЕ ПОРЕСКЕ РЕАЛНОСТИ

Домен опорезивања, изразито опскрбљен подацима потребним за вршење пореске функције државе, нарочито је погодан за примену новина, проистеклих из скоријег развоја дигиталних технологија. Вештачка интелигенција као резултат тог развоја, тј. њена могућност да замени људску интелигенцију и рад човека у многим активностима, своју манифестациону форму проналази и у појединим пореским активностима, обликујући изнова пореску реалност.

Оквирно посматрано, вештачка интелигенција је онај вид прикупљања, обраде, генерисања и коришћења података који oponаша човеков начин размишљања и деловања, заснивајући се примарно, али не и искључиво, на већ стеченом људском знању и искуству. Она, дакле, није ништа друго до сложени машински код који има задатак да oponаша људе у погледу знања, размишљања, разликовања, предвиђања, доношења одлука, креативности и свега онога што би се могло свести под когнитивне функције (Subotić 2023b, 24).

Заступљеношћу вештачке интелигенције у области опорезивања ствара се потенцијал за брже, ефикасније и квалитетније обављање пореских послова, као и вршење утицаја на пореске обвезнике. Набројано је изводљиво јер системе вештачке интелигенције чине софтвери, чији је задатак да, за скуп циљева које одреди човек, генеришу излазне резултате као што су садржај, предвиђања, препоруке или одлуке са ефектима на околину са којом је систем

у интеракцији, било у физичкој или дигиталној димензији (Gasmí i Prlja 2021, 324). Системи вештачке интелигенције могу бити базирани искључиво на софтверу и деловати у виртуелном свету (нпр. виртуелни асистенти) или могу бити уграђени у уређаје—хардвер (нпр. напредни роботи). Последњих година, највећи прогрес је остварен на подручју софистицираних алгоритама (попут дубоких неуронских мрежа), садржаних у софтверима, што системима вештачке интелигенције омогућава да „уче” из властитог искуства и, уз одређени степен аутономије, доносе одлуке и делују. Начелно посматрано, сам процес „учења”, конкретније тзв. „дубинског учења” као напредне врсте машинског учења, омогућен повећаним могућностима обраде података, састоји се из тога што систем вештачке интелигенције на основу огромног броја улазних података извлачи извесне правилности, закономерности и заједничка својства из унетих „узорака”, тј. генерализује конкретну форму и на потпори такве генерализације сам ствара даља правила, стичући истовремено могућност да „препознаје” нешто што се односи на неку категорију, а раније није имао прилике да „види”. Цео процес „учења” може бити надгледан (када се систему вештачке интелигенције дају тачне излазне форме од стране човека) или ненадгледан (систем вештачке интелигенције тада, користећи велики број улазних података, проналази закономерности за одређену појаву) (Subotić 2023b, 34).

Будући да се значај вештачке интелигенције у савременом пореском друштву полако повећава, од пореских обвезника се тражи да учествују у пореским процедурама, које одликује њено коришћење. Пуно земаља је препознало у вештачкој интелигенцији средство даље модернизације пореских односа, унапређења квалитета и персонализације електронских пореских услуга, пружања подршке пореским обвезницима, поједностављења попуњавања електронских пореских образаца и бољег управљања пореским системом. Захваљујући машинском учењу, као подскупу вештачке интелигенције, предвиђање вероватних наредних образаца понашања пореских обвезника, на основу обраде великих скупова података о њиховим понашањима у ранијим периодима, се побољшава. Делимо став да вештачка интелигенција тако може помоћи пореским службеницима да умање ризике, потекле од несолвентних пореских обвезника и разних врста пореске евазије (Shakil and Tasnia 2023, 48).

Интересантно је навести искуство Аустралијске пореске администрације, која је пре нешто мање од деценије, имплементирала

напредног виртуелног асистента (тзв. чет бота) са именом „Алекс”. Овај виртуелни асистент, током целог дана, сваког дана у недељи, аутоматизовано одговара на конкретна питања пореских обвезника, доприносећи тако задржавању обвезника у дигиталним каналима комуникације. Функције виртуелног асистента могу бити временом проширене, што користи развоју дигиталног окружења, јер комуникација виртуелног асистента и обвезника пореза прилично убрзава добијање одговора на постављена питања и решавање насталих пореских проблема (Nasrulla 2022, 62). На основу питања и одговора, систем „учи” и у прилици да, употребљавајући повратне информације о свом раду, унапреди квалитет пружених одговора. Простор за растерећење пореских службеника и њихово посвећивање решавању сложенијих пореских питања и обављању стручнијих пореских послова, тиме постаје већи. Добијање одговора од виртуелног асистента никако не значи негацију интеракције обвезника са пореским службеником. Ова интеракција се упоредо обезбеђује.

Вештачку интелигенцију је потребно користити у сврху потпунијег остваривања интереса државе у пореском домену, али и у најбољем интересу пореских обвезника. Посебну пажњу, међутим, привлаче случајеви када унутрашња структура система вештачке интелигенције није довољно транспарентна. Сазнања о томе шта се дешава у систему вештачке интелигенције приликом његових комплексних аутономних прорачуна нису доступна, тако да се не може са сигурношћу знати да ли вештачка интелигенција поставља циљеве, непознате пореској власти и обвезницима пореза. На трагу тога су нужна збирна залагања за промишљену и савесну примену вештачке интелигенције у пореској области, јасно означавање граница и подручја њеног деловања, праћење развоја и проактивни приступ у правном регулисању, квалитетније сигурносне механизме и форме понашања предвиђене безбедоносним процедурама, како да би се спречиле могуће злоупотребе али и угрожавање права пореских обвезника. Специфично, парадокс се управо назире у томе да вештачка интелигенција увећава дигитални капацитет пореског домена али га, у исто време, и чини осетљивијим и рањивијим на ризике. Зато, без изузетка, конципирање система вештачке интелигенције треба да буде извршено тако да се поступак доношења пореских одлука и саме пореске одлуке могу, на разумљив начин, објаснити и аргументовати пореским обвезницима што је

и претпоставка очувања владавине права, тј. начела законитости у пореском поступку.

Подаци, потребни системима вештачке интелигенције, морају бити исправни и репрезентативни, коректно употребљени, лишени присуства предрасуда и пристрасности које могу да омогуће дискриминацију. Висок квалитет података је од круцијалног значаја за доношење исправних пореских одлука. Насупрот томе, непоуздани и невалидни порески подаци доводе до погрешних пореских одлука. По мишљењу теоретичара, за руковање пореским подацима, фундаментално су битна одговарајућа знања пореских службеника о машинском учењу (Shakil and Tasnia 2023, 51).

Постојани надзор над вештачком интелигенцијом и субјектима који њом управљају пружа гаранцију да се вештачка интелигенција неће отргнути контроли. Неминовно, безбедност пореског домена, у околностима када се неке пореске активности преносе на вештачку интелигенцију, мора се посматрати и третирати у другачијем контексту. Овакав захтев се појављује јер је, у пореској пракси, често заступљена невољност субјеката пореских односа да прихвате најновије дигиталне технологије. Без обзира што оне могу да генеришу поуздане резултате, порески обвезници и даље траже да порески службеници, задужени за конкретан порески предмет, прегледају и провере њихов рад. Такође су и порески службеници забринути јер велико коришћење дигиталних технологија у пореском поступку, а тако и вештачке интелигенције, може повећати ризике у сфери даљег професионалног ангажмана службеника (Shakil and Tasnia 2023, 51). Сусрет пореских субјеката са вештачком интелигенцијом је, за сада, пун изазова и баријера у разумевању промена које са њом долазе.

## **НЕПОЗНАНИЦЕ КАО ОДРАЗ НЕИЗВЕСНОСТИ ДЕЈСТВА ДИГИТАЛНИХ ПОРЕСКИХ НОВИНА**

Дигитализацију пореског домена, поред несумњиво испољених предности, прате и непознанице, позициониране у позадини овог процеса и условљене неизвесношћу крајњег дејства неких дигиталних пореских новина.

Постизање глобалног консензуса о прихватљивости дигитализације опорезивања захтева креирање специфичног друштвеног амбијента, који јој даје оперативност. Овај консензус

може послужити реализацији замисли постојања дигиталне пореске будућности и дигиталне парадигме опорезивања на светском нивоу. То се одражава на актуелни систем друштвених вредности и покреће питање проналаска баланса између традиционалних вредности овог система и нових вредности, попут пореске транспарентности и потпуне „прозирности” пореско-правне ситуације обвезника, које су потребне и више припадају дигиталном пореском свету. Постојеће и долазеће друштвене импликације, тиме узроковане, потребно је објективно утврдити и размотрити.

Поседовање, праћење и контрола енормних количина података о пореским обвезницима, у дигитално–технолошким условима, важан је аспект јачања пореске моћи државе. Применом дигиталних технологија, обвезници пореза постају много видљивији пореској власти а пореска власт загонетнија и скривенија иза дигиталних пореских новина. Иако је познато да се подаци о грађанима (пореским обвезницима) вековима уназад прикупљају, треба нагласити да је некада њихов опсег био ужи, квантитативни ниво далеко мањи, брзина преноса неупоредиво спорија, а могућност обраде рудиментарног карактера (Subotić 2011, 26). Евентуално коришћење технолошке инфраструктуре и подлоге за остваривање циљева, који су супротни интересима пореских обвезника и угрожавају њихова права, је девијантна и одувек непожељна појава у домену опорезивања, која се мора онемогућити.

Дигиталне технологије значајно утичу на пореска поступања обвезника а вештачкој интелигенцији се додатно, са дозволом употребе у пореској области, даје прилика проучавања обвезника, тј. детаљнијег и рашчлањенијег увиђања њихових карактеристика. Софистициранија употреба аналитике за проширење скупова пореских података доводи до изоштренијег управљања пореским ризицима и избора низа интервенцијских акција, укључујући и оне кроз аутоматизоване процесе (Organisation for Economic Co–Operation and Development [OECD] 2019, 50). Овакав приступ омогућава пореским органима да остваре бољи увид у обрасце понашања пореских обвезника и предузму активности предиктивног моделирања тог понашања.

Порески поступци се, све чешће, могу покренути и водити у дигиталном облику. Питања сигурне идентификације и спречавања покушаја крађе и злоупотребе идентитета, личних и других података пореских обвезника су на самом врху листе приоритета. Не постоје

идеалне технологије па је потребно у овом подручју осмислити и применити квалитетне заштитне механизме, попут физичке заштите остваривања приступа подацима и правне заштите, адекватно уређене правним прописима. Ниво фактичке делотворности наведених механизма, уз велику брзину развоја дигиталних технологија и заступљеност у многим „порама” друштва, представља непознаницу за пореске обвезнике. Због тога може доћи до повећања осећања стрепње, али и постепеног губљења поверења обвезника у процес дигитализације опорезивања.

Право пореског обвезника на приватност, у условима дигитализације пореског домена, побуђује нарочито интересовање. Поглед на ово право, у дигиталном добу постаје упитан услед израженијих могућности његовог угрожавања и урушавања, као пратећих ефеката негативне конотације модернизовања функције опорезивања.

Познато је да приватност поједине особе има дејство *erga omnes*, тј. подразумева вертикални однос према државним органима и хоризонтални однос према трећим особама (Вобан 2012, 582). Право живети сопствени живот уз најмање мешања других људи и државне власти заправо је одраз „у огледалу” права на приватност. Оно је део урођеног достојанства и вредности пореског обвезника као личности. Право на поверљивост и тајност штити приватност пореског обвезника и осигурава да за обвезника не наступи штета моралне или материјалне природе.

Очекивања популације пореских обвезника да се пореска власт неће непотребно мешати у њихову приватност и прикупљати податке у правцу тоталног откривања живота обвезника су легитимна. Подизање нивоа човечности и културе понашања у пореској области подразумева назначење граница у прикупљању података о обвезницима (тајност) и ограничавање приступа тим подацима (поверљивост). Кључно питање је да ли без тога ставови пореских обвезника о опорезивању могу бити повољни. Постављање овог питања, у времену када се на пореској „сцени” одиграва дигитализација, најчешће показује несигурност добијања поузданог одговора. Анализирање проблематике дигитализације пореског домена, са добром мером и намером, указује све више и на потребу уочавања неизвесности крајњег дејства њене матрице, као и интенције усмеравања пореских обвезника ка прихватању дигиталних пореских новина и промењене пореске стварности. Наведено, мишљења

смо, може да утиче на досадашње, традиционално схватање права обвезника на приватност, односно права обвезника на поверљивост и тајност.

Тема односа пореских обвезника и дигиталних пореских новина је комплексна, посматрано из перспективе концептуалне стране тих новина (тзв. „савесности” дигиталних решења) и њиховог могућег накнадног усавршавања. О дигиталним технологијама, дакле, не треба размишљати само у категоријама просте примене истих, већ и преко категорије утицаја на најдубље сфере бића људи (Subotić 2023a, 108), као пореских обвезника. Друштво, у коме већи део обвезника пореза сматра да је приклањање дигиталним технологијама безазлена одлука, неспремно је да свестрано размотри укупност ефеката имплементације различитих форми ових технологија. Стога смо, онда када слаби активнија улога пореских обвезника у процесу дигитализације пореске области јер се повинују дигиталним променама без битнијег критичког преиспитивања, склони да констатујемо да је корисно подсетити их да претерана присутност у дигиталном пореском свету значи повећану изложеност „погледима” пореске власти и пореској контроли. То користи релативизацији права пореских обвезника на приватност и на поверљивост и тајност, као и потенцијалном позиционирању ових права на маргину система друштвених вредности. Друштвено–етичке дилеме тиме покренуте су озбиљне, посебно зато јер историјске пореске лекције подучавају да пореска власт најчешће није вољна да брзо успостави претходну важност и „садржај” пореских права, када их је једном сузила.

## ЗАКЉУЧАК

Дигиталне технологије су пронашле широку примену у пореском домену, иницирајући тиме нови период његовог развоја и другачију „климу” за реализацију законом уређених односа фискаса и пореских обвезника. Процес дигитализације је вишедимензионалан по свом дејству и потребно га је студиозно и целовито сагледати. Извршена анализа у раду упућује на закључак да је дигитализација домена опорезивања, од стране пореске власти, осмишљена тако да генерише дигиталне претпоставке за администрирање порезима, подобне да се континуирано иновирају ради доследног остваривања државног фискалног интереса. У складу са тим, пореске обвезнике поступно треба навикавати на дигитални начин егзистирања у



пореском систему, као уобичајен и прилично угодан у смислу испуњавања захтева наметнутих пореском регулативом.

Уз бројне предности, дигитализација пореског домена доноси и непознанице попут могућности угрожавања личне аутономије обвезника (у случају предиктивног моделирања пореског понашања обвезника) и релативизовања права пореских обвезника на приватност, поверљивости и тајност. Да ли ће порески обвезници на те непознанице реаговати благо, мирећи се са распрострањеном дигитално–технолошком инфраструктуром у пореској, као и у многим другим областима друштва, или ће непознанице схватити као јединствену прилику да од пореске власти затраже детаљно појашњење ефеката дигиталних пореских новина и дубински промисле о типу пореске будућности коју желе, зависиће, по нашем мишљењу, као и увек у пореској историји, од интереса и вредности који у актуелним условима, а и у периоду пред нама, буду преовладали.

## РЕФЕРЕНЦЕ

- Branković, Srbobran. 2017. „Veštačka inteligencija i društvo.” *Srpska politička misao* 56 (2): 13–32.
- Subotić, Oliver. 2011. *Informaciono kontrolisano društvo*. Beograd: Bernar.
- Subotić, Oliver. 2023a. *Digitalni izazov: putevi hrišćanstva u civilizaciji binarnog koda*. Beograd: Catena mundi.
- Subotić, Oliver. 2023b. *Digitalni rubikon: o putu neizvesnosti popločanom veštačkom inteligencijom*. Beograd: Catena mundi.
- Adams, Charles W. 2006. *Za dobro i zlo: utjecaj poreza na kretanje civilizacije*. Zagreb: Institut za javne financije.
- Bentley, Duncan. 2020. “Digital tax administration: transforming the workforce to deliver.” *eJournal of Tax Research* 18 (2): 353–381.
- Bezklubaya, Svetlana A. 2023. “Human and ethical risks of digitalization.” *Nova prisutnost* 21 (3): 607–623. doi: 10.31192/np.21.3.8.
- Boban, Marija. 2012. „Pravo na privatnost i pravo na pristup informacijama u suvremenom informacijskom društvu.” *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu* 49 (3): 575–598.
- Chen, Jingnan (Cecilia), Shaun Grimshaw, and Gareth D. Myles. 2017. “Testing and Implementing Digital Tax Administration.” In *Digital revolutions in public finance*, eds. Sanjeev Gupta, Michael Keen, Alpa Shah and Geneviève Verdier, 113–145. Washington: International Monetary Fund.

- Gasmi, Gordana, i Dragan Prlja. 2021. „Ugrožavanje ljudskih prava i veštačka inteligencija.” U *Primena prava i pravna sigurnost*, ur. Jelena S. Perović Vujačić, 323–335. Beograd: Kopaonička škola prirodnog prava–Slobodan Perović
- Granger, Jennie, Bernadene de Clercq, and Andy Lymer. 2023. “Digital Disruption and Revenue Administration Responses.” In *Taxation in the Digital Economy: New Models in Asia and the Pacific*, eds. Nella Hendriyetty, Chris Evans, Chul Ju Kim, and Farhad Taghizadeh-Hesary, 21–44. New York: Asian Development Bank Institute and Routledge.
- Jacobs, Bas. 2017. “Digitalization and taxation.” In *Digital revolutions in public finance*, eds. Sanjeev Gupta, Michael Keen, Alpa Shah and Geneviève Verdier, 25–55. Washington: International Monetary Fund.
- Krieger, Tina. 2021. “A Model-Theoretical Analysis for Digital Tax Administrations.” *International Journal of Innovative Technologies in Economy* 2 (34): 1–12. doi: 10.31435/rsglobal\_ijite/30062021/7543.
- Nasrulla, Tilabov. 2022. “Prospects for the use of digital technologies in securing tax revenues.” In *Proceedings of the 6th International Conference on Future Networks & Distributed Systems (ICFNDS '22)*, 60–65. Tashkent, TAS, Uzbekistan. doi: 10.1145/3584202.3584212.
- Night, Sadress, and Juma Bananuka. 2020. “The mediating role of adoption of an electronic tax system in the relationship between attitude towards electronic tax system and tax compliance.” *Journal of Economics, Finance and Administrative Science* 25 (49): 73–88. doi: 10.1108/JEFAS-07-2018-0066.
- Organisation for Economic Co-Operation and Development [OECD] 2019. *Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*. Paris: OECD Publishing. doi: 10.1787/74d162b6-en.
- Scarcella, Luisa. 2019. “Tax compliance and privacy rights in profiling and automated decision making.” *Internet Policy Review* 8 (4): 1–19. doi: 10.14763/2019.4.1422.
- Shakil, Mohammad Hassan, and Mashiyat Tasnia. 2023. “Artificial Intelligence and Tax Administration in Asia and the Pacific.” In *Taxation in the Digital Economy: New Models in Asia and the Pacific*, eds. Nella Hendriyetty, Chris Evans, Chul Ju Kim, and Farhad Taghizadeh-Hesary, 45–55. New York: Asian Development Bank Institute and Routledge.

- Strango, Cristina. 2021. “Does digitalisation in public services reduce tax evasion?” *Munich Personal RePEc Archive Paper* 106856: 1–16. <https://mpa.ub.uni-muenchen.de/106856/>.
- Vissaro, Denny. 2023. “Developing a Cooperative Compliance Model for Developing Economies: Justification, Prerequisites, and Administrative Design.” In *Taxation in the Digital Economy: New Models in Asia and the Pacific*, eds. Nella Hendriyetty, Chris Evans, Chul Ju Kim, and Farhad Taghizadeh-Hesary, 82–105. New York: Asian Development Bank Institute and Routledge.
- Yamen, Ahmed, Ali Coskun, and Hounaida Mersni. 2023. “Digitalization and tax evasion: the moderation effect of corruption.” *Economic Research—Ekonomska Istraživanja* 36 (2): 1–24. doi: 10.1080/1331677X.2022.2142634.

**Marina Dimitrijević\***

*Faculty of Law, University of Niš*

## **UNKNOWN ISSUES OF DIGITALIZING THE TAX DOMAIN**

### **Resume**

The application of digital technologies in the tax domain represents a confirmation of modernization and the turning point in the development of the state's tax function. Digitalization establishes a new paradigm of managing the tax system and significantly changes the tax-political reality. The potential of digital technologies is expressively transformative for proceedings of tax relation subjects and offers numerous possibilities for advancing the implementation of taxes and protection of the state's fiscal interest. The alterations brought about by digital technologies affect tax relations and the perception of the taxation phenomenon in the tax public opinion. The resulting digital innovations of the organization and business model of tax administration generate prerequisites for basic modification of tax procedures and taxpayers' behaviour in relation to tax compliance. Since the process of digitalizing the tax domain is complex and it seeks to raise taxation to a significantly higher level of development, it is necessary to timely discern, understand, and accept the advantages of this process, but also the accompanying difficulties and challenges, in order to adequately treat them. Digitalization of the taxation domain facilitates the work of tax authorities and compliance with tax regulations, strengthens the state's digital tax power, empowers the function of tax control of taxpayers, digitally and technologically shapes the tax reality, and gradually paves the "path" for a wider and deeper presence of tax authority in the taxpayer's life and business. By glorifying the positive points of digitalizing the tax domain and by expecting taxpayers to accept the projected digital-technological novelties in the tax sphere and to model the existing ways of fulfilling tax obligations, the need for a more comprehensive examination of the reverse side of tax digital novelties, the perception of unknown issues and a more subtle analysis of the uncertainty of their impact on our contemporary tax society and accepted democratic principles and social

---

\* E-mail address: marina@prafak.ni.ac.rs. ORCID: 0000-0001-9073-9367.

values, have generally been marginalized. More daring digressions from the discourse of the inevitability of digitalizing taxation which has become almost monopolistically established in numerous countries of the world are less represented, despite the well-known fact that with the increase of digital capacity, the tax domain becomes more exposed to risks. Superficial and uncritical adherence to digital-technological trends initiates a series of serious socio-ethical dilemmas in the tax area, which will most certainly be resolved only in the coming years. In the meantime, in circumstances in which the realization of extensive and substantive legal regulation of the use of digital achievements is incomparably slower than the dynamics of their creation for application in administering taxes, the position of taxpayers in the tax procedure will change significantly. The crucial question is whether taxpayers will accept this state of affairs with complete confidence in tax authorities or with an explicit prior request for a more detailed explanation of the effect of digital-technological changes, as a condition for accepting the remodelling of traditional tax relations and avoiding potential misunderstandings, uncertainties and problems.

**Keywords:** taxation, digital technologies, digitalization, tax relations, tax authorities, taxpayers

---

\* Овај рад је примљен 25. августа 2024. године, а прихваћен на састанку Редакције 17. октобра 2024. године.