**Др Марина Димитријевић**[*]

# ЕНИГМА ДОБРОВОЉНОГ ИСПУЊАВАЊА ПОРЕСКИХ ОБАВЕЗА

DOI: https://doi.org/10.5937/zrpfn-71087

UDK: 336.221
336.225.3

Оригинални научни рад

Примљен: 20.09.2026.
Исправљен: /
Прихваћен: 01.10.2026.

***Апстракт**: Присуство спремности пореских обвезника да, у великој мери, испуњавају своје пореске обавезе битно смањује проблеме сваке пореске власти. Њихове индивидуалне перцепције и уверења, по којима од плаћања пореза користи имају и држава и друштво у коме живе и привређују, а тиме и они сами, фундаментално утичу на стварање окружења унутар кога се порези, иако у својој бити принудна давања држави, сматрају неминовном и не толико непријатном појавом. Стога се пореске обавезе, од стране већине пореских обвезника, углавном добровољно извршавају. У том контексту посматрано, прихватање пореских обавеза као грађанске дужности и добровољно поштовање пореских прописа, опредељују фактичку позицију пореских обвезника у савременом пореском систему и обликују њихово разумевање феномена*

[*] Редовни професор, Правни факултет Универзитета у Нишу, имејл: marina@prafak.ni.ac.rs, https://orcid.org/0000-0001-9073-9367

[**] Рад је настао као резултат финансирања од стране Министарства науке, технолошког развоја и иновација Републике Србије, по Уговору – евиденциони број 451-03-34/2026-03/200120 од 5. 2. 2026. године. Рад је повезан са циљем одрживог развоја бр. 16: Промовисати мирољубива и инклузивна друштва за одрживи развој, обезбедити приступ правди за све и изградити делотворне, одговорне и инклузивне институције на свим нивоима (Агенда за одрживи развој до 2030. године (A/RES/71/313)).
© Аутор. Овај рад је лиценциран у складу са лиценцом Creative Commons Attribution-ShareAlike 4.0 International (CC BY-SA 4.0).

*опорезивања. Доста чинилаца у актуелној пореској збиљи, самостално и у међусобним интеракцијама, на начине који се често показују унапред недовољно предвидивим и разумљивим, остварује утицај на формирање основе мотивационе склоности обвезника да се беспоговорно повинују порезима. У постојању таквог миљеа аутор рада и проналази мотив за истраживање енигме добровољног испуњавања пореских обавеза. Бављење овом проблематиком, из перспективе настојања да се проницљиво разазна функционисање сложеног света опорезивања и његово дејство на обвезниково пореско понашање, има за циљ потврђивање хипотезе према којој превентивно обликовање позитивних ставова обвезника о порезима и опорезивању доноси свакодневици модерне државе и друштва више добробити, у односу на накнадно мењање обвезникових већ усвојених негативних пореских ставова и праксе пореског евазионог поступања.*

***Кључне речи:*** *опорезивање, порези, порески обвезници, пореска усклађеност, енигма добровољног испуњавања пореских обавеза.*

## 1. Увод

Поштовање пореских прописа испољено преко добровољног повиновања обвезника пореским обавезама, круцијално је важна тема сфере јавних финансија у земљама широм света. Наведена констатација не изненађује ако се има у виду околност да порески приходи, временски прилично дуго, представљају потпору њихове финансијске стабилности и имају највећи удео у укупним јавним приходима (Idowu Bello, Kasztelnik, 2022: 3). Штавише, достигнути (висок) ниво прихватања пореза и одсуство већих оспоравања опорезивања у популацији пореских обвезника, могу послужити и као поуздани показатељ друштвеног благостања, виталности фукционисања државе и друштва, односно гарант опстанка установљених пореских структура и спремности пореских обвезника да плаћањем пореза допринесу обезбеђивању потребних јавних добара. Неспорно, у израженој пореској лојалности обвезника исказује се адекватно обликовано и успостављено „усаглашавање“ државног интереса у домену јавног буџетирања и интереса пореских обвезника, чија се манифестована економска моћ, по природи ствари, порезима захвата и умањује. Овакво стање ствари подложно је променама услед присуства инхерентне тензије између субјеката пореских релација у вези са различитим пореским

питањима. Стога, ради заштите фискалног циља опорезивања, оно и изискује непрестани надзор и праћење.

Опорезивање привлачи велико интересовање у дискусијама о политици одрживог развоја. База финансијског механизма, неопходног за одрживи развој, налази се у пореском феномену. Порески приходи имају стратешку улогу у финансирању јавних издатака, смањивању зависности од иностраног (спољног) финансирања и подршци циљева одрживог развоја, попут смањења незапослености и сиромаштва, достизања родне равноправности, односно улагања у пројекте изградње капиталне инфраструктуре, битне за дугорочни економски раст, а тиме и развој. Ефикасне и делотворне пореске политике заиста омогућавају владама планирање и спровођење дугорочних развојних програма (Marfiana, Widyastuti, Darmansyah, 2025: 675). Одлукама креатора пореске политике о томе који облици пореза ће чинити пореску структуру профилишу се опредељење и оријентација пореских система у правцу развојне политике. Јавне финансије и мобилизација пореских прихода остварују, дакле, битан утицај на креирање погодног амбијента за одрживи развој. Успешан приступ опорезивању у овом смислу намеће зато потребу детаљног сагледавања феномена испуњавања пореских обавеза, као неизоставног предуслова одговарајућег управљања јавним финансијама и пореским системом.

Добровољно испуњавање пореских обавеза је, за сваку пореску власт, најпожељнији модус обвезниковог пореског понашања. Поред тога што потврђује квалитет администрирања порезима, његово појављивање у пореској стварности је и енигма, обликована под дејством широког спектра чинилаца и међу њима успостављених интеракција. Њих најчешће није могуће поуздано и у потпуности унапред предвидети, разумети, одгонетнути.

Енигма добровољног повиновања обвезника порезима је предмет разматрања у раду. У ту сврху спроведена анализа формирања основе мотивационе склоности обвезника према поштеном пореском понашању треба да омогући откривање чинилаца са кључним утицајем на доношење одлука обвезника да се својим поступањем, у сусрету са пореским обавезама, добровољно крећу „путем“ пореске регуларности. Резултати анализе могу бити од значаја у спровођењу поступака побољшања пореске дисциплине обвезника, неговања добрих пореских односа и сужавања простора за појаву пореске евазије. Уважавање обележја како времена, у коме се порези примењују, тако и простора, на коме се опорезивање обавља, показује се при томе потребним. У раду се заступа став о неопходности подстицања и очувања позитивне „климе“ у пореским релацијама као главне претходнице несметане реализације пореске функције државе

и превладања добровољног испуњавања пореских обавеза у једном друштву. Наведено треба да послужи провери и потврди хипотезе о преимућству постојања превентивно обликованих позитивних ставова обвезника о порезима и опорезивању и користима које они, у реалном животу државе и друштва, доносе у поређењу са накнадним мењањем обвезникових негативних пореских ставова и разних форми пореског евазионог понашања.

Рад се састоји из неколико делова. Најпре је, у делу након увода, обрађена проблематика феномена испуњавања пореских обавеза као сталног изазова опорезивања. У наставку, интересовање је фокусирано на разматрање модела пореског понашања обвезника. Потом следи део резервисан за анализу процеса формирања основе мотивационе склоности обвезника ка поштеном пореском понашању и решавање енигме добровољног испуњавања пореских обавеза. Завршни део рада садржи закључна разматрања.

## 2. О феномену испуњавања пореских обавеза као сталном изазову опорезивања

Проблематика саглашавања обвезника са порезима стара је колико и сами порези. Она је стални изазов опорезивања. Тако је и у савременом добу, будући да достигнути ниво испуњавања пореских обавеза суштински детерминише успешност имплементације установљеног пореског система, стабилност јавних финансија и ликвидност државног буџета. Бројност промена, које се дешавају у разним сегментима данашњице, захтевају потребну пажњу приликом сагледавања актуелног приступа обвезника пореским обавезама и иновирања његовог третмана.

Порези као објективна реалност и „проблем колективне акције" на националном нивоу (Çevik, 2016: 39) стварају код грађана одређени субјективни став према овом друштвено-економском феномену, који може бити позитиван (сваки грађанин разуме неопходност плаћања пореза) или негативан (поједини грађани разматрају могућност неплаћања пореза) (Criclivaia, 2013: 119). Несумњиво, главни задатак за многе владе и пореске администрације у земљама, у којима је непоштовање пореских прописа и даље врло заступљено, огледа се у проналаску начина за достизање оптималног износа наплаћених пореских прихода, посебно у сегменту добровољног повиновања обвезника порезима (Marfiana, Widya-stuti, Darmansyah, 2025: 676). Иако могућност изостанка дела прихода увек постоји због недостатака у креираној пореској политици, пропуста у раду пореских органа, као и променљивог окружења, важног за примену пореских прописа, стратешки циљ сваке пореске администрације без

изузетка обухвата активности које су усмерене на очување високог нивоа добровољног саглашавања обвезника са порезима, као и неговање поверења заједнице у порески систем (Dwianika, Paramita Sofia, Uddin, Retnaningtyas, 2023: 737).

Видљива посвећеност државне власти у обезбеђивању потребних јавних добара повољна је околност за генерисање и одржавање грађанског духа у друштву којим се обухвата и спремност обвезника да се повинују пореској регулативи. С тим повезано, од стране пореских органа одаслати „сигнали" према популацији пореских обвезника, препознатљиви у свакодневним пореским комуникацијама, треба да побуђују испољавање савесног пореског понашања.

Порески обвезници уживају благодети државе и друштва у коме живе и привређују. Захтев да допринесу њиховом финансијском опстанку поставља се посредством феномена испуњавања пореских обавеза. Значај пореске лојалности обвезника за државу и друштво је, стога, непобитан. Узимајући у обзир и уставну обавезу плаћања законом прописаних пореза, оправдана је тврдња да се од обвезника очекује пружање подршке општој (колективној) добробити. Евентуално расипање и коришћење прихода од наплаћених пореза за намене (буџетске програме) који, пуним капацитетом, не користе обвезницима и настало незадовољство услед тога, могу поткопати постојаност обвезникових одлука о поштовању пореских прописа (Edling, Nguyen-Thanh, 2006: 17). У принципу, обвезници формирају позитивне пореске ставове, мотивисаност и спремност да плаћају порезе онда када осете корист од јавних добара, задовољни су њима и имају поверење у владу, тј. у државну власт (Chuenjit, 2014: 29; Ntiamoah, Arhenful, Owusu Kwaning, Asare, 2023: 48). Пракса показује да се ово поверење, као и схватања о томе какву вредност имају јавна добра, стичу кроз лично животно искуство обвезника. Поверење може утицати на мотиве и спремност да се испуњавају пореске обавезе, док активности власти, намењене побољшању пореских ставова обвезника и њиховом бољем разумевању система опорезивања, доводе поступно до поштеног пореског понашања. Обвезници пореза склонији су да се придржавају пореских прописа и да подрже акције и одлуке владе (власти) ако њено поступање доживљавају као легитимно и поуздано (Frey, Torgler, 2007: 143; Fikrianoor, Hidayatulloh, 2023: 2911). Свакако, компетентно, транспарентно и одговорно поступање власти погодује политичкој стабилности. Понашање другачије од наведеног, које одликује превелика слобода у одређивању величине државног буџета, што се одражава и на ниво пореског оптерећења обвезника, оправдава пореску евазију као одбрамбени чин обвезника према држави као Левијатану.

Овим се показује да начини уређивања јавних финансија директно утичу на ниво измиривања пореских обавеза (Edling, Nguyen-Thanh, 2006: 14).

Познато је да обвезници пореза највеће прихватање пореских обавеза манифестују у амбијенту постојања тзв. реципроцитета. У таквим околностима, перцепција ауторитета власти може бити мање утицајна у објашњавању феномена поштовања пореских прописа, док је примат у важности резервисан за поверење, успостављено између пореских обвезника (Masri, Chasbiandani, Rasyid, Nur'Aini, 2024: 131-132). Наиме, поред тзв. вертикалног реципроцитета, који се ствара у релацији државе и пореских обвезника, а тиче се „размене" обвезника са државом, презентоване у плаћању пореза и обезбеђивању јавних добара, на понашање конкретног пореског обвезника битно утиче и понашање других пореских обвезника у пореској популацији (хоризонтални реципроцитет). Ако се други порески обвезници доживљавају као поштени, појединци ће бити спремнији да плаћају сопствене порезе и дају допринос финансирању јавне потрошње (Frey, Torgler, 2007: 136). Уколико пак појединци примете да многи други порески обвезници избегавају плаћање пореза, њихова спремност да се придржавају пореских обавеза ће се смањити (Schaltegger, Torgler, 2008: 426). Ради се, наиме, о склоности пореских обвезника да опонашају друге пореске обвезнике у својој околини, односно да се угледају на њихово пореско понашање.

Такође, потребно је подсетити се једне константне појаве у актуелним пореским системима. Наиме, у свакој земљи постоје и појединци који теже да, без давања свог доприноса (плаћања пореза), уживају у користима од пружених јавних добара. Општепознати проблем „бесплатног корисника" *(free rider-a)* и присутно коегзистирање пореских обвезника са различитим степеном пореског поштења, творцима антиевазионе пореске политике управо и постављају задатак креирања промишљеног приступа у њиховом посматрању, праћењу и одвраћању од пореске евазије. Важна претпоставка тога тиче се потребе претходног потпунијег сагледања потенцијалних модела пореског понашања обвезника. Стога ће, у наставку рада, овим моделима бити посвећена одговарајућа пажња.

### 3. Модели пореског понашања обвезника

Обвезници пореза у поступку опорезивања испољавају различите моделе пореског понашања. Модели се заснивају на достигнутом нивоу пореске културе обвезника, односно на њиховој спремности да, испуњавајући пореске обавезе, позитивно утичу на финансирање јавне потрошње и одрживост јавних финансија.

*Пореска култура* је својеврсни „програм“ за пореска понашања обвезника и доста помаже у разјашњењу основних разлога ових понашања. Она их обликује тако да се у њима препознају комбинација традиције опорезивања у једној земљи, али и бројне културне вредности попут поштења, одговорности и правде. Наведене вредности могу се описати концептом *пореског менталитета*, искључиво усмереног на однос пореског обвезника и пореске државе и састављеног из сегмента пореског морала и пореске дисциплине. *Порески морал* се доживљава као спремност за плаћање пореза и произилази из осећаја обавезе према држави (сразмерно користи коју обвезници уживају од коришћења јавних добара (државних услуга) – примена принципа корисности) или друштву (сходно принципу способности плаћања пореза – принципу пореске способности). С циљем успешне примене пореског система и достизања вишег нивоа испуњавања пореских обавеза, потребно је тежити сталном повећању броја пореских обвезника са високим пореским моралом. *Пореска дисциплина* означава ставове пореских обвезника, садржане у поступцима који се тичу његових пореских обавеза, и обично прати промене, извршене у пореским политикама. Другим речима, пореска дисциплина одређује свест обвезника о пореској обавези према држави (Nerré, 2008: 155; Korostelkina, Dedkova, Varaksa, Korostelkin, 2020: 6–7; Edling, Nguyen-Thanh, 2006: 10).

У целини посматрано, пажњу свакако превасходно заслужују порески обвезници са високим нивоом пореске културе, односно склоности поштовања пореске регулативе. Они се повинују овој регулативи, строго је поштују и плаћају укупан износ утврђених пореза, без покушаја смањења пореског оптерећења. Овакав модел понашања пореских обвезника *(модел неутралног пореског понашања)* карактерише потпуно испуњавање пореских обавеза. Унутар пореске популације срећу се и обвезници који поседују склоност неиспуњавања пореских обавеза, праћену намером да се оваква склоност претвори у конкретно поступање. Ради се, заправо, о пореским обвезницима, смелим да прибегну разним формама евазионог пореског понашања, стварајући тако два модела пореског евазионог понашања обвезника. Док су у првом моделу порески обвезници склони да прикрију своје приходе на недопустен начин и исто тако добијају пореске олакшице *(модел агресивног пореског планирања),* што може водити губитку пословног угледа обвезника, у другом моделу (*моделу ризичног пореског понашања)* обвезници прибегавају незаконитим методама оптимизације пореза, као резултату њиховог ризичног понашања. По својој природи, они су такви да се могу оспорити на суду. На крају, део популације пореских обвезника прибегава коришћењу пореског законодавства за смањење

пореског оптерећења, формирајући још један модел понашања пореских обвезника (*модел разумног пореског понашања).* Овај модел подразумева могућност легалне оптимизације пореза (пореско планирање, тумачење двосмислености у правним нормама, коришћење празнина (пропуста/превида) у пореској легислативи) за смањење пореског терета (Korostelkina, Dedkova, Varaksa, Korostelkin, 2020: 6–7).

Једном испољени модел пореског понашања конкретног обвезника је, током времена, подложан мењању и замени другим, алтернативним моделом пореског понашања. Како овај модел и јесте, на неки начин, одраз тренутне пројекције положаја и улоге пореског обвезника унутар пореског система, у односима са пореском администрацијом и са другим обвезницима пореза, наведено се може сматрати разумљивим.

С једне стране, у периодима кризе и снажне доминације модела пореског евазионог понашања обвезника држава је приморана да успостави такав ниво фискалне сигурности који коришћење ауторитета власти чини неопходним „алатом" у супростављању несавесним пореским обвезницима, криминализацији економије, масовној утаји пореза и смањењу друштвеног благостања. Само у оваквим периодима фискални (порески) императив државе може се сматрати мање штетним од анархије и хаоса у фискалним (пореским) односима и од деградације националног економског и фискалног потенцијала, условљеног недостатком пореске културе и морала, као и неиспуњавањем пореских обавеза у друштву (Criclivaia, 2013: 125).

Мирнија времена, с друге стране, карактеришу мањи проблеми и постојаност модела пореског понашања обвезника који собом доносе испуњавање пореских обавеза. Спремност пореских обвезника да поступају сагласно пореским законима и добровољно испуњавају пореске обавезе означавају се у литератури термином *„пореска усклађеност" (tax compliance).* Овај термин обухвата извештавање о приходима и пореској основици, на правилан и веродостојан начин, ажурно подношење пореских пријава, исправно израчунавање пореских обавеза и плаћање доспелих пореза (Tilahun, 2019: 1–2). Пореска усклађеност, технички посматрано, постоји када порески обвезници пријављују све своје приходе и плаћају релевантне порезе у складу са пореским одредбама (Cahyonowati, Ratmono, Juliarto, 2022: 413). Наведено обвезник чини свесно и вољно, без присиле (принуде) од стране власти, односно без потребе покретања пореских контрола, опсежних истрага, упозорења или изрицања казни, законских или административних мера (Marfiana, Widyastuti, Darmansyah, 2025: 677–678; Masri, Chasbiandani, Rasyid, Nur'Aini, 2024: 132). У овом случају се, прецизније речено, сусрећемо са *„добровољном пореском усклађеношћу" (voluntary tax compliance)* која, у савременим пореским системима, у

редовним околностима, и доминира. Без изузетка и упоредо са њом, код једног дела пореских обвезника, егзистира и *„принудна пореска усклађеност" (enforced tax compilance).* Принудна пореска усклађеност односи се на спремност обвезника пореза да испуне своје пореске обавезе због постојања закона и страха, од напред већ набројаних државних активности, којима могу бити изложени услед спроведеног надзора и утврђеног непоштовања пореских одредби (Fikrianoor, Hidayatulloh, 2023: 2909).

Како је у раду већ и указано, испуњавање пореских обавеза, и то добровољно, за сваку је пореску власт најпожељнији модус пореског понашања обвезника. Будући да је оно исход студиозне и дугорочне мотивације обвезника, „оку" јавног мњења не увек довољно видљиве и препознатљиве, анализа ће, у наставку рада, бити усмерена на сплет спољашних и унутрашњих мотивација које, услед остваренога дејства, оваквим понашањем обвезника треба да резултирају. Процес формирања основе мотивационе склоности обвезника ка поштеном пореском понашању се, по свему судећи, може показати пресудним у решавању енигме добровољног испуњавања пореских обавеза.

## 4. Формирање основе мотивационе склоности обвезника ка поштеном пореском понашању и решавање енигме добровољног испуњавања пореских обавеза

Литература о теми поштовања пореских прописа познаје два приступа која служе објашњењу спремности обвезника да испуњавају пореске обавезе. Први приступ познат као *традиционални (неокласични) приступ* (Allingham-Sandmo модел) или *економска теорија,* потиче из 1972. године. Приступ је заснован на економској рационалности обвезника, спровођењу пореских закона и политици застрашивања или одвраћања пореског обвезника од несавесног пореског понашања. Наиме, овај приступ претпоставља да се порески обвезници рационално понашају те да ће, услед тога, настојати да максимизирају личну корист, тако што ће међусобно упоредити користи и трошкове поштовања и непоштовања пореских прописа (Luttmer, Singhal, 2014: 149). Уколико су очекивана санкција и вероватноћа да буду откривени у пореском непоштеном поступању прилично мали, у поређењу са користима које услед тога остварују, они ће испољити непоштено пореско понашање (Horodnic, 2018: 868). Сходно томе, принудни механизми, у смислу строжих санкција, опсежних и учесталијих контрола, веће вероватноће откривања, према овом приступу, пореске обвезнике могу учинити лојалним пореској

власти (Cahyonowati, Ratmono, Juliarto, 2023: 3; Ntiamoah, Arhenful, Owusu Kwaning, Asare, 2023: 45).

Пракса је, међутим, указивала да традиционалан приступ, упркос једноставности и јасним импликацијама, не може дубље да објасни пореско понашање обвезника јер је, у већини земљама, и поред ниског одвраћања обвезника од непоштовања пореских прописа, слабог интензитета контроле и санкционисања, ниво испуњавања пореских обавеза био врло висок (Feld, Frey, 2007: 102). Порески обвезници који показују одбојност према ризику редовно плаћају порезе, иако постоји мала вероватноћа да ће бити откривени и кажњени у случајевима када то не чине. Много је више пореских обвезника, спремних да буду искрени и поштени у сусрету са пореским прописима, односно потребом њиховог уважавања, него што то модели одвраћања (застрашивања) обвезника предвиђају (Frey, Torgler, 2007: 136).

Перспектива економске рационалности обвезника, по којој се претпоставља да ће баш сваки порески обвезник желети да максимизира своје приходе и богатство и да неће поштовати порески систем, осим ако користи од његовог поштеног пореског поступања не превазиђу трошкове супротоног, тј. непоштеног пореског поступања, показује се недовољно уверљивом и потцењује ниво испуњавања пореских обавеза у стварном свету. Традиционални приступ објашњења поштеног пореског понашања има аналитичност као важно обележје, али му недостају реалност, хуманост (људскост) као битна „нит" која обележава понашање већине пристојних пореских обвезника, као и неки ирационални моменти. Овај приступ заправо не обухвата у потпуности све потенцијалне индивидуалне мотивације за поштовање пореских обавеза. Постоји, дакле, не само економски рационална страна личности пореског обвезника, већ и њена социјална (друштвена), психолошка и когнитивна страна (Kitapci, 2016: 27).

Иако су економски чиниоци важни у процени пореских понашања обвезника они, сами по себи, нису довољни за објашњење обвезниковог прихватања пореских обавеза (Dwianika, Paramita Sofia, Uddin, Retnaningtyas, 2023: 734). То је управо подстакло „потрагу" за другим, алтернативним приступом објашњавања обвезниковог поштеног пореског понашања, односно добровољног испуњавања пореских обавеза. Такав приступ узима у обзир и неновчане аспекте обвезникове одлуке о поштовању пореских прописа, попут унутрашње мотивације или дужности обвезника као грађанина да испуњава пореске обавезе (Schaltegger, Torgler, 2008: 427). На тај начин бива обогаћен спектар чинилаца који формирају основу мотивационе склоности обвезника ка поштеном пореском понашању а

такође је и отворен „пут“ за решавање енигме добровољног испуњавања пореских обавеза.

Други приступ *је бихевиорални приступ,* познат у литератури и као *социо-психолошки модел.* Овим приступом се приликом објашњавања пореског понашања обвезника потенцира значај вредности, ставова, друштвених утицаја и норми, перцепција, културе, моралних осећања обвезника. Посебно су при томе битни и однос обвезника према држави (власти), схватање правичности, улога појединца у друштву, прихваћене норме понашања. Реч је, дакле, о читавом низу чинилаца. Уз уважавање и психолошке и когнитивне стране личности пореског обвезника, као и друштвених норми као компоненте друштвеног капитала, бихевиорални приступ настоји да одговори на питање: „Зашто људи испуњавају пореске обавезе?“ а не „Зашто људи избегавају испуњавање пореских обавеза“ (Kitapcı, 2016: 25, 27).

У складу са наведеним, потребно је нагласити да иако поштовање пореских обавеза представља индивидуалну ствар сваког пореског обвезника, више је механизама утицаја разних мотивационих чинилаца на одлуку обвезника да се добровољно повинују порезима. Они се међусобно не искључују, могу се преклапати, у интеракцији су и синергијски делују. Тако *унутрашње мотивације обвезника* (понос, позитивна слика о себи, искреност као јака лична вредност, жеља да се поштује закон, алтруизам), *реципроцитет* (настао из односа појединица према држави, перцепције правичности опорезивања и корисности обезбеђених јавних добара), *понашање и ставови људи у околини обвезника и друштвени утицаји*, *дугорочни културолошки чиниоци* који могу утицати на спремност плаћања пореза; *информације и одступања од максимизације користи* (процена вероватноће да обвезници могу бити откривени у пореском евазионом понашању и аверзија обвезника према могућем губитку), формирају збирно основу мотивационе склоности обвезника ка поштеном пореском понашању (Luttmer, Singhal, 2014: 155). Адекватно идентификовање појединачних чинилаца унутар ових механизама, који имају кључни утицај на превентивно моделирање позитивних ставова обвезника о порезима и опорезивању, омогућава решавање енигме добровољног испуњавања пореских обавеза. Околност да је већи део данашње популације пореских обвезника и иницијално (на „извору“ свог пореског понашања) склон пореском поштењу указује на важност позитивних пореских ставова и доприноси потврди хипотезе да њихово претходно обликовање доноси свакодневици модерне државе и друштва више добробити, у односу на накнадно мењање обвезникових већ усвојених негативних пореских ставова и праксе пореског евазионог поступања.

Спроведена анализа приступа, намењених објашњавању спремности обвезника да испуњавају пореске обавезе, пружа нам потпору и за следећи интересантан закључак. Лична корист обвезника, учестале и интензивне пореске контроле, повећање вероватноће откривања случајева пореске евазије и изрицање прописаних санкција за пореско евазионо поступање, нису чиниоци који опредељујуће (искључиво) утичу на све обвезнике и њихове одлуке да добровољно испуњавају пореске обавазе. Превагу, наиме, у овом смислу пре свега односе чиниоци који своју снагу превентивно црпе из психолошке и когнитивне стране личности пореског обвезника, као и друштвене средине којој обвезник припада. Друштвене норме, са обележјем пружања подршке поштовању пореских прописа, могу битно подстаћи обвезнике да добровољно испуњавају своје пореске обавезе (Marfiana, Widyastuti, Darmansyah, 2025: 678).

Никако не треба заборавити ни важност квалитета пореских односа, успостављених у једном друштву и његов утицај на пореску лојалност обвезника. Слажемо се са констатацијом и подржавамо мишљење да само, у клими међусобно успостављеног поверења пореских органа и пореских обвезника, обвезници могу стећи позитивну представу о пореском систему и спонтано сарађивати са пореским органима, када је реч о испуњавању њихових пореских обавеза. Ако се плаћање пореза доживљава као „добра ствар", на нивоу личних уверења обвезника, онда околина има очекивање да ће се већина пореске популације обвезника повиновати пореским обавезама (Fikrianoor, Hidayatulloh, 2023: 2918).

Настојања објашњавања спонтане сарадње пореског обвезника са пореским органима, присутне у пореском поступку, откривају три потенцијална одговора: *прво*, порески обвезници су мотивисани просоцијалним, чисто алтруистичким преференцијама, имају одбојност према неједнакости у расподели, у плаћању пореза виде осећај грађанске дужности према друштву и његовој политичкој организацији; *друго*, традиционални приступ објашњењу спремности обвезника да испуњавају пореске обавезе (Allingham-Sandmo модел) може бити ревидиран тако да се психолошки (нематеријални) трошкови (нпр. кривица, стид), узрокавани непоштеним понашањем обвезника, укључе у корист коју обвезници таквим понашањем остварују; *треће,* добровољно понашање обвезника у виду спонтане сарадње није независно од понашања других чланова групе (друштва) коме обвезник припрада, већ се налази под њиховим директним утицајем (Çevik, 2016: 39).

Када се пак разматра питање третмана пореских обвезника у односима са пореским органима, битно је да порески органи студиозно размотре начине на које пореске обвезнике систематски третирају, односно како то утиче на њихов порески морал и спремност обвезника

да добровољно испуњавају пореске обавезе (Schaltegger, Torgler, 2008: 429). Стремљења пореских органа да буду коректни и правични у свом поступању, делују као сервисна институција и третирају обвезнике као клијенте, а не као инфериорне субјекте у хијерархијском односу, снажан су подстрек пореским обвезницима да добровољно и поштено плаћају своје порезе (Schaltegger, Torgler, 2008: 426).

Сада се временски већ прилично дуго, у многим пореским администрацијама, примењује и концепт тзв. „унапређених односа", који треба да омогући квалитетну контролу прекограничних пореских ризика. Ради се, наиме, о сарадничким пореским односима, заснованим на успостављеном поверењу пореских органа и великих корпоративних пореских обвезника, који су фактички донели велику културну промену у области начина на које се порези наплаћују широм света (Criclivaia, 2013: 127).

Уколико се пouздано имплементира, концепт унапређених односа има неспоран потенцијал да промени, за пореску власт неадекватна, понашања пореских обвезника. Његовој примени, искуство показује, претходило је предузимање бројних активности: развијање пореских услуга за обвезнике пореза, подобних да промовишу пореску усклађеност; ближа сарадња са пореским стручњацима и пословним групама; јачање ревизорских вештина; покретање судских поступака против пореских утајивача; побољшање организационе структуре пореске администрације; формирање организационих јединица за поступање са великим пореским обвезницима; примена информационих технологија у пореском административног раду (Criclivaia, 2013: 127). Присуство оваквог концепта пореских односа, укључујући и потребне предуслове да би несметано функционисао и развијао се, додатно користи решавању енигме добровољног испуњавања пореских обавеза.

## 5. Закључак

Руководна идеја државе у пореској области одражава се у потреби перманентне наплате потребних износа пореских прихода. Адекватно јавно финансирање је важна покретачка сила целокупног развоја па се, с тим у вези, проблематици испуњавања пореских обавеза придаје велики значај. Она је, по својој природи, и сложен и динамичан феномен.

Порези су уграђени у темеље благостања државе и друштва. Виши нивои демократизације друштва и доброг управљања јавним финансијама повољно утичу на амбијент у коме треба реализовати пореску функцију државе. Одсуство поремећаја у саглашавању обвезника са пореским обавезама и постојање друштвено одговорне личности пореских

обвезника постају тада гарант државне фискалне сигурности, вођења здраве пореске политике и стабилности у друштву.

Исказивање поштења обвезника у процесу опорезивања свој најдиректнији одраз има у добровољном испуњавању пореских обавеза. Задовољавајући степен пореског поштења рефлектује се у околностима дејства врло разгранате и префињене структуре мотивација оваквог пореског понашања. То дејство поприма облик енигме, која захтева пажљиву и вишеслојну анализу како би се решила. Задатак није нимало лак.

Спроведена анализа у раду указује да обвезниково добровољно испуњавање пореских обавеза настаје као резултат дејства низа спољашних и унутрашњих мотивација. Када се при опорезивању уважавају преовлађујућа виђења у друштву о томе какве квалитете оно треба да поседује, тј. када опорезивање није у супротности са економски рационалном, психолошком и когнитивном страном личности обвезника и њиховом перцепцијом пореске реалности, може се очекивати да ће имплементација пореског система протећи без пуно напора и трошкова, али и са далеко мањим ризицима од одбацивања у пореском јавном мњењу. Превентивно обликовање позитивних пореских ставова обвезника у пракси се, коришћењем механизама утицаја разних мотивационих чинилаца, показује неспорно бољом опцијом заштите интереса државе и друштва у односу на накнадно мењање негативних пореских ставова и евазионих пореских понашања обвезника, који су њима условљени. Избор овакве опције је уосталом и потврда исправности опредељења да, у временима која имају тенденцију да буду прогресивна, треба смањивати прилике за настанак случајева непожељног конфротирања, отуђења и размимоилажења пореских обвезника и пореске власти.

**Литература**

Dwianika, A., Paramita Sofia, I., Uddin, N., Retnaningtyas, I. (2023). The Identity Social of Tax Compliance: How it Impacts Manufacturing Business. In *Transdisciplinary Symposium on Business, Economics, and Communication.* KnE Social Sciences. 734–742. https://kneopen.com/article/pdf/KnE-Social/13720/22163

Edling, H., Nguyen-Thanh, D. (2006). *Taxes and culture – Tax Reforms for Sustainable Development*. Fiscal Studies. 5. Eschborn: GTZ https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/PoliticayTecnicaTributaria/PoliticaTributaria/ReformasEfectosyFunciones/2006_taxes_culture_taxreform_giz.pdf

Idowu Bello, O., Kasztelnik, K. (2022). Observational Study of Tax Compliance and Tax Evasion in Nigeria. *Financial Markets, Institutions and Risks. 6*(4). 1–14. https://armgpublishing.com/journals/fmir/volume-6-issue-4/article-1/

Kitapcı, I. (2016). The Effect of Social Norms on Tax Compliance**.** In Aydın, M. & Tan, S. S. (Ed.). *Political Economy of Taxation*. London: IJOPEC (International Journal of Politics & Economics) Publication. 25–36. https://www.ijopec.co.uk/wp-content/uploads/2020/12/201623_Political-Economy-of-Taxation.pdf

Korostelkina, I., Dedkova, E., Varaksa, N., Korostelkin, M. (2020). Models of tax relations: improving the tax culture and discipline of taxpayers in the interests of sustainable development. *E3S Web of Conferences* 159. 06014 (2020) BTSES-2020. 1–13. https://www.e3s-conferences.org/articles/e3sconf/abs/2020/19/e3sconf_btses2020_06014/e3sconf_btses2020_06014.html

Luttmer, E. F. P., Singhal, M. (2014). Tax Morale. *Journal of Economic Perspectives*. 4(28). 149–168. https://www.aeaweb.org/articles?id=10.1257/jep.28.4.149

Marfiana, A., Widyastuti, T., Darmansyah, D. (2025). The influence of social norms and perceived fairness on voluntary tax compliance: The mediating role of personal norms and trust in government. *Educoretax*. 5(5). 675–688. https://doi.org/10.54957/educoretax.v5i5.1670

Masri, I., Chasbiandani, T., Rasyid, D. K., Nur'Aini N. (2024). Reciprocal Relationship between Taxpayer's Compliance and Governance Quality. *International Journal of Economics and Financial Issues*. 14(4). 131–137. https://doi.org/10.32479/ijefi.16279

Nerré, B. (2008). Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics. *Economic Analysis & Policy*. 1(38). 153–167. https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0313592608500117

Ntiamoah, J. A., Arhenful, P., Owusu Kwaning, C., Asare, J. (2023). Tax Morale and its Drivers: Empirical Evidence from Ghana. *Journal of Economics and Behavioral Studies*. 1(J)(15). 45–55. https://doi.org/10.22610/jebs.v15i1(J).3378

Schaltegger, C. A., Torgler, B. (2008). Direct Democracy, Decentralization and Earmarked Taxation: An Institutional Framework to Foster Tax Compliance. *Intertax*. 10(36). 426-433. https://doi.org/10.54648/taxi2008063

Tilahun, M. (2019). Determinants of Tax Compliance: a Systematic Review. *Economics*. 1(8). 1–7. https://www.sciencepublishinggroup.com/article/10.11648/j.eco.20190801.11

Feld, L. P., Frey, B. S. (2007). Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation. *Law & Policy*. 1(29). 102–120. https://doi.org/10.1111/j.1467-9930.2007.00248.x

Fikrianoor, K., Hidayatulloh, A. (2023). Antecedents of Individual Taxpayer Compliance: A Social Norm Perspective. *East Asian Journal of Multidisciplinary Research (EAJMR)*. 7(2) 2907–2922. https://journal.formosapublisher.org/index.php/eajmr/article/view/4106

Frey, B. S., Torgler, B. (2007). Tax morale and conditional cooperation. *Journal of Comparative Economics*. 35. 136–159. https://doi.org/10.1016/j.jce.2006.10.006

Horodnic, I. A. (2018). Tax morale and institutional theory: a systematic review. *International Journal of Sociology and Social Policy.*, 9-10(38). 868–886. https://doi.org/10.1108/IJSSP-03-2018-0039

Cahyonowati, N., Ratmono, D., Juliarto, A. (2022). The Moderating Role of Social Norms on Tax Compliance Model: A Laboratory Experimental Evidence in Indonesia. *Contemporary Economics*. 4(16). 410–423. https://www.econstor.eu/bitstream/10419/297614/1/1831779633.pdf

Cahyonowati, N., Ratmono, D., Juliarto, A. (2023). The role of social norms and trust in authority in tax compliance dilemmas. *Cogent Business & Management*. 10:1. 1–11. https://doi.org/10.1080/23311975.2023.2174084

Çevik, S. (2016). Tax Morale and Tax Compliance in Socio-Political Context. In Aydın, M. & Tan, S. S. (Ed.). *Political Economy of Taxation*. London: IJOPEC (International Journal of Politics & Economics) Publication. 37–57. https://www.ijopec.co.uk/wp-content/uploads/2020/12/201623_Political-Economy-of-Taxation.pdf

Criclivaia, D. (2013). Fiscal culture – As key elements of ensuring tax compliance in developing countries (Based on The Republic of Moldova Experience). Scientific Papers Series Management. *Economic Engineering in Agriculture and Rural Development*. 1(13). 119–128. https://ibn.idsi.md/ro/vizualizare_articol/201322/dublincore

Chuenjit, P. (2014). The Culture of Taxation: Definition and Conceptual Approaches for Tax Administration. *Journal of Population and Social Studies*. 1(22). 14–34. https://doi.org/10.14456/jpss.2014.4

**Marina Dimitrijević, LL.D.**[*]

## *The Enigma of Voluntary Fulfilment of Tax Obligations*


### *Summary*

*The financial existence of modern states and civilized societies has been primarily facilitated by taxation. Creating an environment for taxpayers to demonstrate positive attitudes towards fulfilment of tax obligations therefore appears to be a permanent task for tax authorities. Encouraging taxpayers to fulfil the requirements in terms of bearing the tax burden calls for a thorough understanding of the phenomenon of taxpayers' compliance with taxes, particularly considering that, in current conditions, it is predominantly done on a voluntary basis. In the paper, the phenomenon of voluntary fulfillment of tax obligations is considered to be a reflection of taxpayers' personal and social responsibility, but also an enigma. Therefore, the author explores the possible paths to successfully resolve this enigma. For that purpose, based on conducted research, the paper provides an analysis of a wide range of factors that affect the formation of the basis of taxpayers' motivational inclination towards honest tax behaviour. At the same time, the author assesses the importance of these factors, which prove to be to be essential in the process of designing activities suitable for instituting quality management of taxpayers' loyalty. In this sense, the paper attempts to confirm the hypothesis that preventive modelling of taxpayers' willingness to meet tax obligations, for the purpose of ensuring timely and complete fulfilment of these obligations, provides more benefits to the state and society than changing taxpayers' negative attitudes to taxes that are already entrenched in the tax reality. Certainly, if taxpayers recognize the adequately organized performance of the state's tax activities, which are crucial for financing and providing necessary public goods, there are realistic prospects that the collection of due tax claims and the expected inflow of tax revenues into the budget will not be unsatisfactory.*


***Keywords:*** *taxation, taxes, taxpayers, tax compliance, enigma of voluntary fulfilment of tax obligations.*

[*] Full Professor, Faculty of Law, University of Niš