

Проф. др Гордана Илић-Попов

Правни факултет Универзитета у Београду

ПОДАЦИ И ИНФОРМАЦИЈЕ У ПОРЕСКОМ ПОСТУПКУ И ПРАВНА СИГУРНОСТ У РЕПУБЛИЦИ СРБИЈИ

У сфери опорезивања, подаци и информације играју кључну улогу, јер омогућују да се утврди пореска обавеза и, затим, наплати порески дуг, али је врло важно правилно избалансирати однос између захтева за обезбеђивањем јавних прихода, с једне стране, и потребе да се заштите интереси пореских обвезника, с друге стране. Аутор ће у раду указати на податке који су од значаја за опорезивање, посебно указујући на податке о личности пореског обвезника. У пореском поступку подаци се, по правилу, сматрају службеном тајном, али аутор значајну пажњу посвећује и подацима који се у пореском праву не сматрају поверљивим. Аутор посебно анализира законом предвиђену обавезу Пореске управе да јавно објављује податке о пореским дуговањима пореских обвезника, испитујући такво решење не само из угла српског Закона о пореском поступку и пореској администрацији, већ и са становишта релевантних непореских закона (Закона о заштити података о личности и Закона о слободном приступу информацијама од јавног значаја).

Аутор на крају рада закључује да су у условима развоја савремених информационих технологија могућности злоупотреба података и нарушавања приватности пореских обвезника значајно повећане, те указује не само на правну заштиту, већ и на неопходност физичке заштите података, с циљем обезбеђивања правне сигурности за пореске обвезнике.

Кључне речи: Заштита података; Повереник за информације од јавног значаја; Поверљивост података; Податак о личности; Порески податак; Порески поступак; Правна сигурност; Службена тајна.

1. ПОЈАМ ПОДАТКА И ИНФОРМАЦИЈЕ

Иако се појмови податак и информација врло често користе као синоними, те отуда поистовећују, треба направити разграничење између њих. Податак (енг. *data*) представља „симболички и формализован приказ чињеница, појмова и инструкција, погодан за комуницирање, интерпретацију и обраду“.¹ Податком се најчешће приказују одређене чињенице, којима се описују својства неког објекта. Податак сам за себе, међутим, не мора да има неко посебно значење. На пример, ако кажемо „Петар Петровић је особа мушког пола“, саопштили смо податак који као такав нема неко посебно значење. Међутим, уколико се каже „Петар Петровић је обвезник пореза на имовину“, у питању је информација, пошто је податку додељено неко значење. Отуда, закључујемо да се информација састоји од податка и значења које му је додељено.² Информација је, заправо, значење које се додељује податку. Због тога, податак је објективна категорија, док је информација субјективна категорија, пошто зависи од начина на који један субјекат тумачи, односно користи представљене податке.³

Податак прелази у информацију онда када се доведе у одговарајући контекст, односно када му се да одређени смисао. Реч информација потиче од латинске речи *informare*, што значи обавестити. Информације различитог типа користиле су се и преносиле још од давнина, јер су неопходан услов за функционисање државе, друштва, али и сваког појединца. Једна од дефиниција појма информације, коју је током XX века дао руски филозоф Урсул, гласи: „Информација представља пресликавање стања једног субјекта у стање другог субјекта. При томе, ово пресликавање на други субјекат не мора бити истоветно код свих субјеката.“⁴ Овакво појмовно одређење информације показује, с једне стране, да се информација везује за процес преношења, односно комуникације између лица, али, с друге стране, указује и на то да је информација резултат анализе података на начин који примаоцу такве информације пружа одређено сазнање (при чему, не значи да ће сваки прималац информације из истог податка „извући“ исто знање).

Претходно, наводи нас на закључак да су информација и податак уско повезани. Информација не може да постоји без податка, јер „скуп везаних података чини информацију“.⁵ Да би информација

¹ Вид. *Velepeditja*, Enciklopedija Veleučilišta u Rijeci, <http://ucka.veleri.hr/wiki/>, 30. септембар 2013.

² Упор. <http://sr.wikipedia.org/sr/>, 30. септембар 2013.

³ Вид. <http://www.scribd.com/doc/54269844/PIS2010-Ideo>, 30. септембар 2013.

⁴ Вид. *Velepeditja*, <http://ucka.veleri.hr/wiki/>, 30. септембар 2013.

⁵ Вид. *Ibid.*

имала свој значај и била од користи примаоцима, она мора да буде тачна, потпуна и благовремена. Подаци који се не користе, односно који немају своју „употребну вредност“, или нису разумљиви нису информације, пошто нису у стању да повећају знање примаоца.

2. ПОДАЦИ ОД ЗНАЧАЈА ЗА ОПОРЕЗИВАЊЕ

У пореском праву јавља се велики број података који имају значаја за опорезивање. Обрађујући различите податке у свакој од фаза пореског поступка, порески орган заправо претвара податке у информације, које му омогућују утврђивање пореза, његову наплату, а касније олакшавају и пореску контролу.

Да би пореска обавеза могла да се индивидуализује, односно установи у односу на одређеног пореског обвезника, неопходно је да порески орган располаже довољним и тачним подацима који му дају могућност за одређивање пореске основице и износа пореске обавезе. Било да је у питању самоопорезивање,⁶ или случајеви када Пореска управа доноси пореско решење којим утврђује пореску обавезу,⁷ без релевантних података не може се остварити крајњи циљ пореског управног односа, тј. утврђивање пореза. Ти подаци превасходно се односе на приходе, расходе, добит, доходак или имовину пореског обвезника, али током пореског поступка порески орган сазнаје и друге податке о пореском обвезнику, који улазе у сферу његових личних права, о чему ће доцније бити више говора.

Порески орган добија податке непосредно од пореског обвезника (који их наводи у својој пореској пријави, или их током пореског поступка накнадно доставља пореском органу, притом оправдано очекујући да ће се они користити само у сврхе пореског поступка), али их може добити и од трећих лица, и то не само од правних лица која су по службеној дужности у обавези да надлежном пореском органу доставе одређене податке који се везују за пореског обвезника, а који могу да буду од значаја за утврђивање пореза или за неку другу радњу у пореском поступку (нпр. банка, суд, Завод за интелектуалну својину и сл.), већ и од физичких лица (нпр. физичко лице може да пријави свог суседа да стан издаје у закуп). У неким случајевима, Пореска управа може да, од пореског обвезника или трећих лица, затражи одређене информације, како би била у стању да утврди чињенично стање од значаја за опорезивање. Ове информације, по правилу, дају се у

⁶ На пример, код пореза по одбитку, пореза на добит правних лица, пореза на додату вредност и др.

⁷ На пример, код пореза на пренос апсолутних права, пореза на имовину, пореза на наслеђе и поклон и др.

писменој форми и у року који је одредила Пореска управа.⁸ Уколико се догоди да тако достављена информација није разјаснила чињенично стање, Пореска управа може да наложи пореском обвезнику, односно трећем лицу да потпуну и истиниту информацију у вези са конкретним случајем дâ усменим путем, на службеном месту, о чему се саставља записник, као посебан порески акт.⁹

Врло важно је да се пореском обвезнику омогући, ако он то жели, увид у податке који се о њему воде код Пореске управе и пореског одељења јединице локалне самоуправе у вези са утврђивањем и наплатом пореза,¹⁰ како би се предупредиле евентуалне неистинитости или употпунили постојећи подаци, чиме се обезбеђује да решење којим се утврђује неко право или обавеза пореског обвезника буде у свему како одговара стварним чињеницама. Уколико порески обвезник установи да је неки податак неистинит или непотпун, он има право да захтева његову измену.¹¹ Ако пореском обвезнику не би била пружена могућност остваривања увида у такве податке, или уколико би се одбио његов захтев за изменом непотпуних или нетачних података који се о њему воде код Пореске управе, одговорно лице у организационој јединици Пореске управе, односно у пореском одељењу јединице локалне самоуправе, било би санкционисано за прекршај, новчаном казном у износу од 5000 до 50.000 динара.¹²

Појединим лицима, због личних или посебних професионалних веза које имају са пореским обвезником, законом је омогућено да пореском органу ускрате информације о чињеницама од значаја за опорезивање. То се односи на чланове породице пореског обвезника (брачни друг, родитељи, деца, усвојеник и усвојилац обвезника),¹³ као и на свештеника, адвоката, пореског саветника, ревизора и лекара, и на помоћнике ових лица (нпр. адвокатски приправници, медицинско особље и др.).¹⁴ Они могу да одбију да дају информације о ономе што им је порески обвезник поверио или су у вршењу своје професионал-

⁸ Вид. Закон о пореском поступку и пореској администрацији – ЗПППА, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13 и 108/13, чл. 45, ст. 1–4.

⁹ ЗПППА, чл. 45, ст. 5 и 6.

¹⁰ ЗПППА, чл. 6.

¹¹ ЗПППА, чл. 24, ст. 1, тач. 6).

¹² ЗПППА, чл. 182, ст. 1, тач. 2).

¹³ Вид. Закон о порезу на доходак грађана – ЗПДГ, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 24/01, 80/02, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 47/13, 48/13 и 108/13, чл. 10, ст. 2.

¹⁴ У том смислу, вид. G. Ilić-Popov, S. Kostić, “Serbia National Report“, *Tax Secrecy and Tax Transparency – The Relevance of Confidentiality in Tax Law*, Part 2 (eds. M. Lang, P. Pistone, J. Schuch et. al.), Frankfurt 2013, 952–953.

не делатности сазнали, а односи се на пореску обавезу пореског обвезника.¹⁵ Штавише, чланови обвезникове породице могу да одбију захтев пореског органа да доставе одговарајућу документацију о пореском обвезнику, под условом да нису секундарно одговорни (нпр. родитељи као законски заступници свог малолетног детета, које је порески обвезник нпр. пореза на поклон не могу да одбију да доставе сву релевантну документацију коју од њих тражи порески орган, јер би ту обавезу имао и сам порески обвезник).¹⁶ У погледу овог захтева постоји значајна разлика када су у питању адвокати, ревизори и сл. Проблем достављања документације о клијенту на захтев Пореске управе предмет је расправа, пошто адвокати такву обавезу сматрају кршењем одредаба Кодекса професионалне етике адвоката.¹⁷ Наиме, адвокат је дужан да као професионалну тајну чува све што му је странка поверила или што је у предмету у коме пружа правну помоћ на други начин сазнао или прибавио, при чему обавеза чувања адвокатске тајне није временски ограничена.¹⁸ Поуздање у тајност података које је клијент пренео адвокату од суштинске је важности за пружање правне помоћи, правну сигурност и спровођење правде. Привилегија поверљивости у односима адвоката и клијента представља људско право, битну претпоставку стручног и савесног заступања и врло важан услов независности и самосталности адвокатске професије.

С једне стране, адвокатска професија омогућује, па и налаже, адвокату да поверљиве исправе чини недоступним трећим лицима.¹⁹ С друге стране, пропуштање адвоката да достави информације пореском органу, на његов захтев, имплицира казну за прекршај у распону од 50.000 до 400.000 динара.²⁰ Због тога, адвокат је дужан да клијента упозори на своју законску обавезу да у одређеним правним случајевима неке податке евидентира и пренесе надлежном органу, пре него што му их клијент повери.²¹ Сматра се кршењем начела поштења када адвокат, под изговором чувања тајне, одбије да изнесе податке који нису предмет тајне.²² Тако, адвокат има право да открије адвокатску тајну када је то неопходно ради спречавања извршења најављеног

¹⁵ ЗПППА, чл. 46, ст. 1 и 2.

¹⁶ О томе, вид. Д. Поповић, *Коментар Закона о пореском поступку и пореској администрацији*, Београд 2003, 86.

¹⁷ Вид. Кодекс професионалне етике адвоката – КПЕА, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 27/12, чл. 9.

¹⁸ Упор. Закон о адвокатури, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 31/11 и 24/12, чл. 20, ст. 1 и 2. Упор., такође, КПЕА, чл. 14–16.

¹⁹ КПЕА, чл. 15.1.

²⁰ Вид. ЗПППА, чл. 179, ст. 3.

²¹ КПЕА, чл. 16.3.

²² КПЕА, чл. 15.8.

кривичног дела са знатном друштвеном опасношћу, при чему о својој одлуци да искористи право на откривање тајне има обавезу да обавести лице на које се тајна односи, као и да не открива његове личне податке, већ само околности које су довољне да се криминална радња спречи или прекине.²³ У том случају, не може се рећи да је учињена повреда дужности чувања адвокатске тајне.²⁴

Претпоставимо и ситуацију када порески инспектор током спровођења пореске контроле код адвоката као пореског обвезника, између осталог, оствари увид у неку документацију која се тиче његовог клијента, из које закључи да има елемената који указују на постојање основа сумње да је клијент извршио пореско кривично дело пореске утаје или кривично дело из неке друге области. Тада, порески инспектор има не само овлашћење, већ и законску обавезу да пријави те чињенице надлежном државном органу.²⁵ У таквом случају, могло би се поставити питање нарушеног односа између адвоката и клијента, јер би клијент могао свом правном заступнику да замери да није савесно проценио околности које показују шта је у његовом интересу да остане поверљиво,²⁶ односно да је пред пореским органом требало да се позове на адвокатску тајну.

Имајући напред наведено у виду, мишљења смо да је ова питања потребно детаљније и прецизније законски уредити, с циљем отклањања постојећих недоумица, како би се заштитила независност адвоката, али и омогућило пореским органима да решавају појединачне пореске ситуације.

3. ПОДАЦИ О ЛИЧНОСТИ У ПОРЕСКОМ ПОСТУПКУ

Податак о личности је свака информација која се односи на физичко лице, без обзира на облик у којем је изражена и на носач информације (папир, трака, филм, електронски медиј и сл.), односно начин на који је информација сазната (непосредно или посредно).²⁷ Право на приватност, као једно од основних људских права, мора се по-

²³ КПЕА, чл. 16.1.2, 16.2 и 16.4.

²⁴ Повреда дужности чувања адвокатске тајне сматра се тежом повредом дужности адвоката, за коју је прописана не само новчана казна, већ и мера брисања из именика адвоката. – Упор. о томе Статут Адвокатске коморе Србије, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 85/11, чл. 241, ст. 2, тач. 4) и чл. 242.

²⁵ Вид. ЗПППА, чл. 136.

²⁶ Упор., нпр., КПЕА, чл. 15.2.

²⁷ Упор. Закон о заштити података о личности – Закон о заштити података, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 97/08, 104/09, 68/12, чл. 3, тач. 1) – Одлука Уставног суда и 107/12.

штовати и на терену пореског права.²⁸ Приватност сваког лица налаже да се подаци који улазе у његову личну сферу не објављују јавно, осим ако законом није друкчије предвиђено, као и да порески орган треба да се уздржи од захтева да од пореског обвезника тражи информације које нису неопходне за утврђивање пореза или пореску контролу. Илустрације ради, како је у српском пореском праву прихваћен концепт индивидуалног опорезивања дохотка,²⁹ не постоји потреба да порески обвезник обавештава порески орган о свом брачном статусу, осим уколико код годишњег пореза на доходак не жели, рецимо, да оствари законско право на коришћење пореске олакшице по основу издржаваног брачног друга, те тада о томе мора поднети одговарајуће доказе (нпр. извод из матичне књиге венчаних, потврду Националне службе за запошљавање да је брачни друг код ње пријављен и сл.).³⁰ С друге стране, у ситуацији када предузетник није платио дуговани порез на приходе од самосталне делатности, Пореска управа ће захтевати податке о томе који су све пунолетни чланови чинили домаћинство обвезника-предузетника у тренутку настанка пореске обавезе, пошто они супсидијарно јемче својом имовином за његову пореску обавезу.³¹

4. ПОДАЦИ У ПОРЕСКОМ ПОСТУПКУ КОЈИ СЕ СМАТРАЈУ СЛУЖБЕНОМ ТАЈНОМ

У условима владавине права, важно је обезбедити да подаци и информације до којих долази Пореска управа у пореском поступку не буду неовлашћено објављени, нити коришћени, јер то може угрозити не само интересе пореског обвезника, већ и јавни интерес државе. Примера ради, неовлашћено објављивање податка о неком техничком проналаску пореског обвезника, до којег се дошло током теренске пореске контроле, пореском обвезнику може нанети велику материјалну штету, али и нематеријалну штету, оличену кроз године напорног рада и истраживања, коју му је готово немогуће надокнадити ако штета буде причињена. Дакле, интереси пореског обвезника неспорно су тиме угрожени, али и интерес државе, јер се штета мора надокнадити из средстава буџета државе. Такође, неовлашћено обелодањивање податка сазнатог из пореске пријаве о томе колико деце порески обвезник издржава нарушава његову приватност, јер је тако могуће сазнати да

²⁸ Вид. J. Slemrod, “Taxation and Big Brother: Information, Personalisation and Privacy in 21st Century Tax Policy”, *Fiscal Studies* Vol. 27, No. 1/2006, 2.

²⁹ То значи, да је обвезник пореза на доходак грађана појединац, а не породица.

³⁰ Вид. ЗПДГ, чл. 88, ст. 1, тач. 2).

³¹ Вид. ЗПДГ, чл. 157, ст. 2.

лице, на пример, има ванбрачно дете, а пореско право не сме да се меша и задире у његов приватни живот, а поготово не да даље дистрибуира личне податке о пореском обвезнику.

Због тога, подаци до којих се долази у пореском поступку, по правилу, сматрају се службеном тајном. У том смислу, међу принципима пореског права изведеним из уставног начела владавине права, наводи се, између осталих, и принцип поверљивости пореских информација.³² Имајући у виду разграничење између појмова податак и информација, на које смо напред скренули пажњу, пре смо мишљења да се ради о „поверљивости пореских података“ (уосталом, свуда се и говори о заштити података, а не о заштити информација), мада је чињеница да се у пракси они често користе као синоними. Но, ваља приметити и то да порески закон појмове „податак“ и „информација“ ипак одвојено помиње, а овај принцип назива начелом чувања службене тајне у пореском поступку.³³ Наиме, сваки документ, информација, податак или друга чињеница о пореском обвезнику до којих су дошла службена, али и сва друга лица у пореском, порескопрекршајном или судском поступку сматра се службеном тајном.

Осим тога, подаци о техничким проналасцима и патентима, као и сви други подаци о технолошким поступцима које примењује порески обвезник до којих су службена лица и сва друга лица која учествују у пореском поступку дошла у пореском, порескопрекршајном или судском поступку, сматрају се службеном тајном. Службеним лицем Пореске управе сматра се директор Пореске управе, порески инспектор, инспектор Пореске полиције и порески извршитељ.³⁴ Друга лица која учествују у пореском, порескопрекршајном или судском поступку, која су, такође, дужна да чувају службену тајну у вези са претходно наведеним подацима су: запослени у Пореској управи који немају статус службеног лица (нпр. лица која раде на пријему и обради пореске пријаве у првој фази канцеларијске контроле); лица која учествују у управном спору; лица запослена у фондовима социјалног осигурања, другим државним органима и организацијама и др. Ова лица не смеју да користе поверљиве пореске информације с циљем прибављања материјалне или нематеријалне користи за себе.³⁵ Обавеза чувања слу-

³² Вид. Д. Поповић, *Пореско право*, Београд 2013, 69–70.

³³ ЗПППА, чл. 7. У питању је, дакле, службена а не пословна тајна, и законодавац је у том погледу јасан. Међутим, у неким својим мишљењима, Министарство финансија Републике Србије користи термин пословна тајна (нпр. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-00227/2012-04, од 29. марта 2012. године, насловљено је као „Обавеза чувања пословне тајне“).

³⁴ Вид. ЗПППА, чл. 162, ст. 3.

³⁵ Вид. Кодекс пословне етике, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 1/06, чл. 43.

жбене тајне, без обзира на то о којој од ове две категорија лица је реч, наставља да постоји и када тим лицима престане радни однос, односно својство у којем су дошли до сазнања о документима, чињеницама, односно подацима који су, са становишта пореског права, окарактерисани као службена тајна. Повреда службене тајне учињена је уколико се документи, чињенице или подаци о пореском обвезнику, а поводом пореске ствари, неовлашћено користе или објаве.³⁶ Таква повреда инкриминисана је као кривично дело одавања службене тајне.³⁷ Повреда службене тајне угрожава интерес пореских обвезника и јавни интерес Републике, који претежу над интересом за приступ информацијама од јавног значаја које представљају службену тајну, а због чијег би одавања могле наступити тешке правне или друге последице по интересе заштићене законом, о чему ће касније бити више говора.³⁸

5. ПОДАЦИ У ПОРЕСКОМ ПОСТУПКУ КОЈИ СЕ НЕ СМАТРАЈУ ПОВЕРЉИВИМ

Нису, међутим, сви подаци који се сазнају и користе током поступка утврђивања, наплате и контроле пореза поверљиви, те се њиховим откривањем или саопштавањем не нарушава приватност пореског обвезника.³⁹ Тако, на пример, податак о пореском идентификационом броју пореског обвезника није поверљив. Штавише, постоји законска обавеза да се он унесе у сваки докуменат и акт који порески обвезник подноси не само Пореској управи, већ и организацијама обавезног социјалног осигурања, другим државним органима и организацијама, органима територијалне аутономије, органима локалне самоуправе и органима и организацијама надлежним за вођење регистра и рачуна (нпр. Регистар привредних субјеката), или у налоге банци за плаћање пореза и споредних пореских давања, као што и Пореска управа мора у своја акта која доставља пореском обвезнику да унесе тај његов јединствени број којим га идентификује као пореског обвезника, било да је у питању правно лице, предузетник или физичко лице.⁴⁰

Али, с обзиром на то да је физичким лицима порески идентификациони број заправо њихов јединствени матични лични број (ЈМБГ), из којег се могу видети подаци о датуму и години њиховог рођења, мо-

³⁶ Вид. ЗПППА, чл. 7, ст. 5.

³⁷ Вид. Кривични законик Републике Србије – КЗРС, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 85/05, 88/05, 107/05, 72/09, 111/09, 121/12 и 104/13, чл. 369 (Одавање службене тајне).

³⁸ Вид. ЗПППА, чл. 7, ст. 2.

³⁹ Вид. *Ibid.*, чл. 7, ст. 6.

⁴⁰ Вид. *Ibid.*, чл. 26, ст. 12.

гло би у појединим ситуацијама да дође до неодобравања код пореских обвезника у смислу повреде приватности (нпр. код обвезника женског пола због откривања година старости).

Исто тако, у случајевима када се неки порески податак не може јасно и изричито везати за конкретног пореског обвезника, он се не сматра поверљивим, јер његовим објављивањем не може да се нанесе ни материјална, нити нематеријална штета пореском обвезнику. Дакле, битно је да лице на које се подаци односе не буде одређено нити одредиво.⁴¹ Примера ради, неће се објавити пуно лично име и презиме лица које је остварило добитак од игара на срећу и тиме постало обвезник тог пореза, чиме се предупређују евентуалне озбиљне непријатности и проблеми које би то лице могло да има (укључујући и провалу у стан, уцене, отмице и сл.). Такође, у средствима јавног информисања сваке године се објављује податак о највишем оствареном доходу за протеклу пореску годину, без навођења имена лица које је тај доходак остварило, већ само професије којом се оно бави. Могли бисмо да приметимо да ово може да буде осетљиво питање, јер би се у неким случајевима ипак могао открити идентитет пореског обвезника. Због тога, овакав податак требало би објављивати само у тзв. „сигурним ситуацијама“.⁴² Илустрације ради, ако се ради о доходу адвоката из Београда, у којем има хиљаде адвоката, објављивање таквог податка не може да укаже на конкретно лице. Међутим, уколико је порески обвезник предузетник у некој јединици локалне самоуправе (нпр. општини са неколико стотина становника), није тешко открити о коме је реч.

У ситуацији када се порески обвезник сагласио да неки податак о њему, односно о чињеницама које су везане за утврђивање његове пореске обавезе, буде саопштен, односно објављен, нису повређена његова лична права. Но, да би се спречиле евентуалне злоупотребе, неопходно је да обвезник дâ писмену сагласност за објављивање конкретног податка. На пример, уколико жели да отклони неке предрасуде које у јавности постоје о њему (нпр. да избегава плаћање пореза, да има непријављене непокретности и др.), он може да писмено захтева да се у средствима штампе или на неки други начин објаве одређени подаци који демантују те лажне тврдње о њему. Међутим, чак и када лице није дало свој писмени пристајак да се неки податак саопшти или на други начин учини доступним јавности, орган власти то може учинити уколико то налаже јавни интерес (национална или јавна безбедност), или с циљем спречавања, откривања, истраге и гоњења за

⁴¹ Упор. Закон о заштити података, чл. 8, тач. 4).

⁴² Упор. Д. Поповић, (2003), 16.

кривична дела, односно ако то налажу економски и финансијски интереси земље, заштита здравља, заштита права и слобода и др.⁴³

Уколико се одређени документ, чињеница или податак изнесе током пореског, порескопрекршајног или судског поступка, или се користе од стране надлежног органа у поступку откривања кривичних дела или прекршаја, јасно је да тада није у питању њихово неовлашћено објављивање, с обзиром на разлоге и сврху њиховог изношења у оквиру поменутих поступака пред надлежним управним или судским органима.⁴⁴ Међутим, то не важи у случају када се податак саопштава у сврху различиту од оне за коју је одређена, или ако сврха изношења одређеног податка није јасно одређена, односно ако је измењена, недозвољена, или је већ остварена.⁴⁵ Такође, институт међународне правне помоћи у пореским стварима подразумева да се одређени документ, чињеница, односно податак могу доставити овлашћеном лицу пореског органа стране државе у поступку размене информација,⁴⁶ с тим да инострани порески орган има обавезу да се према таквим подацима односи као према службеној тајни, те их не сме даље неовлашћено објављивати, нити саопштавати другим лицима.

Као порески дужник, порески јемац има законско право увида у податке о пореском обвезнику, који су битни за регулисање обавеза које проистичу из његовог односа према пореском обвезнику.⁴⁷ Одступање од поверљивости пореских информација потпуно је оправдано, пошто се у случајевима када је законом предвиђено јемство⁴⁸ порески орган обраћа јемцу за наплату обвезниковог пореског дуга у случају да он то није учинио о доспелости.

Подаци у вези са постојањем и износом пореског дуга пореских обвезника од 2012. године јавно се објављују. У току 2012. године законска одредба је предвиђала могућност да се такви подаци објављују,⁴⁹ а почев од јануара 2013. године ти подаци морају да се јавно обја-

⁴³ Вид. Закон о заштити података, чл. 13.

⁴⁴ Вид. ЗПППА, чл. 7, ст. 6, тач. 3) и 5).

⁴⁵ Вид. Закон о заштити података, чл. 8, тач. 2) и 3).

⁴⁶ Вид. ЗПППА, чл. 157.

⁴⁷ Вид. ЗПППА, чл. 7, ст. 7.

⁴⁸ У српском пореском систему законско супсидијарно јемство предвиђено је за поклонаваца у случају пореза на поклон (Закон о порезима на имовину – ЗПИ, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 26/01, 45/02, *Службени лист СРЈ*, бр. 42/02, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 80/02, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 и 47/13, чл. 42), купца непокретности код пореза на пренос апсолутних права (ЗПИ, чл. 42), као и за пунолетне чланове домаћинства пореског обвезника-предузетника који су са њим живели у истом домаћинству у моменту настанка пореске обавезе за порез на приходе од самосталне делатности (ЗПДГ, чл. 157, ст. 2).

⁴⁹ *Службени гласник Р. Србије*, бр. 101/11.

вљују.⁵⁰ Наиме, Пореска управа има обавезу да квартално на својој интернет страни објави обавештење о износу пореског дуга свих пореских обвезника (дакле, физичких лица, предузетника и правних лица).⁵¹ Такви подаци не сматрају се службеном тајном. Пореска управа објављује лично име, односно пословно име (фирму) пореског обвезника, порески идентификациони број (ПИБ) и укупан износ пореског дуга.⁵² Има мишљења по којима ако, на пример, јединица локалне самоуправе нема своју интернет страну, односно нема техничке могућности за објављивање таквих података на законом предвиђен начин за изворне јавне приходе које она утврђује и наплаћује (нпр. порез на имовину), она то може учинити на неки други, јавни начин, као што је објављивање на огласној табли.⁵³

Информација се сматра општим добром које треба да буде доступно свим грађанима.⁵⁴ Треба, међутим, имати у виду да се, сходно чл. 8 Закона о слободном приступу информацијама од јавног значаја,⁵⁵ право на слободан приступ информацијама може изузетно у неком конкретном случају подврћи ограничењима прописаним законом, уколико је то неопходно ради заштите од озбиљне повреде претежнијег интереса заснованог на уставу или закону. Ако говоримо о пореском праву, то значи да Пореска управа треба да примењује тест јавног интереса, како би у одређеној ситуацији била у стању да одмери претежност јавног интереса у односу на неки други, али такође легитимни интерес,⁵⁶ као и да поднесе убедљиве доказе о томе да би приступ таквим информацијама о пореском обвезнику реално изазвао тешке правне или друге последице по тај други интерес (нпр. да докаже да ти интереси превазилазе интерес јавности да зна пореска дуговања свих лица). Значај информација о дуговањима пореских обвезника – правних лица и предузетника по основу неплаћених пореза, доприноси за обавезно социјално осигурање и других фискалних дажбина

⁵⁰ *Службени гласник Р. Србије*, бр. 2/12.

⁵¹ Вид. ЗПППА, чл. 7, ст. 7. О томе, упор. Г. Илић-Попов, S. Kostić, 945, 962.

⁵² Вид. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 011-00-00181/2012-04, од 6. марта 2012. године.

⁵³ Вид. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-75/2012-04, од 3. фебруара 2012. године.

⁵⁴ Упор. Д. Миленковић, *Приручник за примену Закона о слободном приступу информацијама од јавног значаја*, Београд 2010, 21.

⁵⁵ Закон о слободном приступу информацијама од јавног значаја – Закон о слободном приступу информацијама, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 120/04, 54/07, 104/09 и 36/10.

⁵⁶ Вид. Закон о слободном приступу информацијама, чл. 9 и 14. Упор. *Примена Закона о слободном приступу информацијама од јавног значаја: Извештај о мониторингу*, Фонд за отворено друштво, Београд 2006, 7.

(укључујући и споредна пореска давања) треба анализирати са становишта јавног интереса и последица по друштво за случај неплаћања доспелих пореских дуговања (нпр. у којој мери су оштетили буџет државе тиме што нису плаћали дуговане порезе). Када су, пак, у питању информације о пореским дуговањима обвезника – физичких лица којима се задире у приватност, њих треба ценити са аспекта испуњености услова за примену изузетака из чл. 14, тач. 1–3) Закона о слободном приступу информацијама. Наиме, остваривање права на приступ информацијама од јавног значаја није могуће ако би тиме било повређено право на приватност или право на углед, осим ако је лице на то пристало, односно ако се ради о личности, појави или догађају од интереса за јавност, а нарочито ако се ради о носиоцу државне и политичке функције и ако је информација важна с обзиром на функцију коју то лице врши, као и ако се ради о лицу које је својим понашањем, нарочито у вези са приватним животом, дало повода за тражење информације.

Повереник за информације од јавног значаја (даље: Повереник)⁵⁷ имао је посебно тумачење ове законске обавезе за Пореску управу када су у питању физичка лица. Најпре је сматрао да, с циљем заштите приватности лица, не треба дозволити приступ оним подацима о личности у погледу којих јавност не треба да има интерес да зна, при томе посебно наглашавајући потребу да се заштите подаци о личности, као што су адресни подаци, ЈМБГ и сл. Био је мишљења да заштита само ових података не може да доведе у питање остваривање права на приступ осталим информацијама.⁵⁸

У контексту овога, скренимо пажњу на то да је Повереник изричито нагласио да се ЈМБГ, као податак о личности, не објављује. У Мишљењу Министарства финансија РС, бр. 011-00-00181/2012-04, од 6. марта 2012. године, које смо напред цитирали, стоји, пак, да се, између осталих података, објављује ПИБ обвезника, а то значи његов ЈМБГ. У међувремену, став Повереника постао је још изричитiji, па, по његовом налогу, Пореска управа више не објављује списак најве-

⁵⁷ Повереник за информације од јавног значаја, установљен Законом о слободном приступу информацијама од јавног значаја (*Службени гласник Р. Србије*, бр. 120/04 и 54/07), од 1. јануара 2009. године назива се Повереник за информације од јавног значаја и заштиту података о личности, пошто има задатак да штити не само право на слободан приступ информацијама од јавног значаја, већ и уставно право на заштиту података о личности. У случају повреде права на лични податак, он поступа као другостепени орган по жалби, док Пореска управа у том случају одлучује као првостепени орган.

⁵⁸ Из одговора Повереника бр. 011-00-00769/2012-03. – Вид. <http://www.poverenik.org.rs/yy/2011-05-24-08-28-41/1501-dostupnost-informacija-o-poreskom-dugu.html>, 10. новембар 2013.

њих пореских дужника међу физичким лицима, јер је Повереник става да је по закону објављивање таквих података могуће само уз пристанак лица. Нужно нам се намеће питање због чега онда у чл. 7, ст. 7 ЗПППА-а није извршена измена, јер у овој законској одредби и надаље стоји да „(...) Пореска управа на интернет страни објављује обавештење о износу пореског дуга *свих* (то, дакле, укључује и физичка лица – прим. аутора) пореских обвезника“. Реч „свих“ требало би, дакле, заменити са „правних лица и предузетника“. Сем тога, важећа законска формулација не одговара ни поступању Пореске управе, пошто она не објављује податке о износу пореског дуга свих пореских обвезника, већ само највећих пореских дужника,⁵⁹ при чему није транспарентно на основу којих то критеријума је Пореска управа одлучила који ће број дужника ставити на листу. Тако, на првом списку почетком 2012. године нашло се по 100 највећих пореских дужника у свакој категорији обвезника (предузећа, предузетници, грађани), а затим је листа постепено проширивана (300, односно 500 највећих дужника – правних лица и предузетника), опет не укључујући све пореске дужнике, како закон налаже, већ само оне које је Пореска управа одабрала.

Претпостављамо, да је намера законодавца била да се предвиђеном законском обавезом јавног објављивања података о укупним пореским дуговањима свих лица повећа финансијска дисциплина у земљи и подстицајно делује на пореске обвезнике да убудуће благовремено измирују своје доспеле пореске обавезе, и тиме повећа наплата пореских дугова.⁶⁰ С друге стране, такав приступ требало би да указује да су сви порески обвезници једнаки пред (пореским) законом, што одговара демократском друштву. Законски основ за обелодањивање имена пореских дужника постоји у Закону о слободном приступу информацијама, али да ли је у том погледу у пореском закону требало изједначавати пореске обвезнике-физичка лица и пореске обвезнике-правна лица? У чему лежи јавни интерес да подаци о пореском дугу неког физичког лица буду јавно објављени, а, уз то, недвосмислено се може применити и право на заштиту приватности? Наравно, могло би се поставити питање шта ако је у питању обвезник из круга лица, предвиђених чл. 14, тач. 2) и 3) Закона о слободном приступу информацијама, када би јавни интерес могао да претеже над интересом обвезника (нпр. уколико директор Пореске управе или министар финан-

⁵⁹ Термин „порески дужник“ у овом контексту користимо да означимо лица која нису према држави измирила своје доспеле пореске дугове, а не у контексту у којем се појам порески дужник у пореској теорији, али и у законском тексту користи (тј. да значи пореског обвезника, пореског плаца, пореског јемца, пореског посредника и сл.).

⁶⁰ Упор. *Zaštita osobnih podataka i dostupnost informacija: Preporuke Vijeća Evrope*, Hrvatski državni arhiv, Zagreb 2002, <http://zagreb.arhiv.hr/hr/pdf/>, 10. новембар 2013.

сија има пореска дуговања према држави, државна функција коју та лица врше може указивати на јавни значај таквих информација).

Надаље, намеће нам се питање сврхе објављивања износа пореских дугова правних лица која нису активна, већ се налазе у поступку реструктурирања или у поступку стечаја, па код њих није могуће спровести принудну наплату?⁶¹ Или, објављивање имена предузећа која су угашена, а која нису имала ни средства нити имовину из којих би порески дуг могао да се наплати, па је порески дуг остао ненамирен, али неће ни моћи никад да се наплати јер више не постоји ни порески обвезник, нити његов следбеник? Примера ради, када је први пут објављена листа највећих пореских дужника на листи од 100 предузећа, чак 87 дужника је било у стечају, реструктурирању или је обрисано из Регистра, док је свега њих 13 и даље активно пословало. Слично, Пореска управа је поступила и приликом објављивања листе највећих пореских дужника међу предузетницима – од 100 објављених имена, само њих 20 је активно пословало на тржишту, док је статус преосталих 80 био споран.⁶² Да ли се оваквим поступањима Пореске управе обезбеђује намера законодавца о повећању фискалне дисциплине и повећава поверење у државу, или баш обрнуто? Све док спискови буду такви да је на њима више података о обвезницима који више не постоје, или су у поступку стечаја, или у поступку реструктурирања, рекли бисмо да је овде у питању само квазииспуњавање законске обавезе од стране државног органа.

Шта је са правном сигурности у ситуацији када се на објављеном списку пореских дужника нађу правна лица или предузетници који су измирили свој порески дуг или чији је порески дуг угашен због застарелости, а Пореска управа их је уврстила на листу јер располаже неажурном, непотпуном и непрецизном документацијом? Да ли је таквим својим поступањем порески орган погазио нека од основних начела пореског поступка, начело законитости и начело поступања у доброј вери,⁶³ јер је своју одлуку засновао на чињеницама које не одговарају стварном стању и иду на штету пореском обвезнику? Поступање у доброј вери (*bona fides*) странака у пореском поступку (па тако и Пореске управе) подразумева како добру намеру, тако и савесност,

⁶¹ Према чл. 20 Закона о приватизацији, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 38/01, 18/03, 45/05, 123/07, 30/10, 93/12 и 119/12, односно чл. 80 и 88 Закона о стечају, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 104/09, 99/11 и 71/12.

⁶² Вид. <http://bif.rs/2012/01/poreska-uprava-i-nalacije-objavljivanja-spiska-najvecih-duznika/#sthash.9ZVfryZ.dpuf>, 27. новембар 2013.

⁶³ Вид. ЗПППА, чл. 4 и чл. 8.

која се овде доводи у питање.⁶⁴ Да ли ће у таквој ситуацији лице којем је таквим поступком пореског органа нарушен углед моћи да рачуна на механизме правне државе и тражи пред судом накнаду штете, или ће, у најбољем случају, добити јавно извињење од Пореске управе?

Најзад, поставља се и питање како је Пореска управа допустила да активна предузећа и предузетници који послују на тржишту имају толика пореска дуговања према држави. Да ли ће јавност знати поименично ко су порески дужници у земљи, по нашем мишљењу, мање је битно. За државу и њено функционисање, а самим тим и за грађане, важно је да Пореска управа наплати ненаплаћене порезе и дуговане доприносе, као и да не дозволи да до толиких пореских дугова, који се исказују у милијардама динара, дође код било којег обвезника.

6. ЗАШТИТА ПОДАТАКА У ПОРЕСКОМ ПОСТУПКУ

Пореска управа располаже бројним подацима о пореском обвезнику који се могу односити како на његову приватну сферу (нпр. брачни статус, године старости, подаци о лицима које порески обвезник издржава, подаци о имовини којом обвезник располаже и др.), тако и на пословну сферу (нпр. висина зараде и других примања ван радног односа, стање на банковном рачуну, подаци садржани у финансијским извештајима о структури обвезникових прихода и расхода и др.).

У условима развоја савремених информационих технологија, све већа пажња мора да се посвети физичкој заштити података о пореском обвезнику до којих је дошао порески орган.⁶⁵ Потребно је да се обезбеди сигурност података (тј. заштита откривања података неовлашћеним и њихово мењање или брисање од стране овлашћених лица), приватност података (односно право појединца да контролише коме, како и који подаци о њему могу постати доступни), поверљивост података (-поверљиви подаци не смеју да буду доступни нити објављени без сагласности власника података), расположивост података (тј. само -корисник може имати приступ подацима) и интегрисаност података (-која претпоставља тачност, интегритет извора података, као и то да се подаци не смеју ажурирати без сагласности власника података).⁶⁶

Да би се обезбедили сви ти елементи заштите података, мора се обезбедити контролисани приступ одређеним подацима у рачунарском систему Пореске управе. Примера ради, приступ може да буде

⁶⁴ Упор. М. Кијановић, *Порески поступак и пореска администрација, Рачуноводствена пракса*, Београд 2007, 274–275.

⁶⁵ Вид. J. Slemrod, 2–3. Вид., такође, Protection of personal data, <http://ec.europa.eu/justice/data-protection>, 20. новембар 2013.

⁶⁶ <http://sr.wikipedia.org/wiki>, 20. новембар 2013.

омогућен само уношењем шифре. У противном, ако би свако лице⁶⁷ запослено у Пореској управи имало потпуно слободан приступ подацима који се о пореском обвезнику воде код ње, била би угрожена не само његова приватност, већ би биле могуће и различите злоупотребе, и тиме нарушена правна сигурност.

С друге стране, неопходно је обезбедити и одговарајућу правну заштиту података у пореском поступку. Наиме, уколико службено лице неовлашћено другом саопшти, преда или на други начин учини доступним податке који представљају службену тајну или ако прибавља такве податке у намери да их преда непозваном лицу, сматраће се да је учинио кривично дело одавања службене тајне. У том случају, законом је прописана казна затвора од шест месеци до пет година.⁶⁸ Ова кривична санкција важи и за лице које је одало службену тајну пошто му је престало својство службеног лица.⁶⁹ Чињеница је да је таквим својим радњама он не само повредио службену дужност, већ је нанео и одговарајућу непосредну штету држави, пошто обвезнику из средстава буџета Републике Србије треба надокнадити штету (како материјалну, тако и нематеријалну) насталу неовлашћеним објављивањем или коришћењем података.

Сем тога, могућа је и превентивна правна заштита,⁷⁰ на начин како је то предвиђено Законом о заштити података о личности. Наиме, физичко лице има право да буде истинито и потпуно обавештено од стране физичког или правног лица које обрађује податке (руководалац) о томе које податке о њему руководалац обрађује, затим, од кога су прикупљени ти подаци, односно ко је извор података, у које сврхе се врши обрада података о њему, по ком правном основу се обрађују подаци о њему, ко и у које сврхе користи податке о њему, коме, у које сврхе и који подаци се преносе, итд.⁷¹ Такође, лице има право да од руководиоца захтева да му стави на увид податке који се односе на њега,⁷² затим да тражи исправку, допуну, ажурирање, брисање података, као и прекид и привремену обуставу обраде података у случају да је оспорило тачност, потпуност или ажурност података о себи.⁷³ Надзор над спровођењем заштите података врши Повереник за информације од

⁶⁷ Под тим подразумевамо неовлашћена лица.

⁶⁸ Вид. Кривични законик, чл. 369, ст. 1.

⁶⁹ Вид. Кривични законик, чл. 369, ст. 6.

⁷⁰ Вид. Д. Поповић, (2013), 182–184.

⁷¹ Вид. Закон о заштити података, чл. 19.

⁷² Вид. Закон о заштити података, чл. 20.

⁷³ Вид. Закон о заштити података, чл. 22.

јавног значаја и заштиту података.⁷⁴ Повереник је дужан да као службену тајну чува све податке које је сазнао у обављању својих дужности, како за време обављања дужности, тако и по њеном престанку.⁷⁵

7. ЗАКЉУЧАК

Пореска управа дужна је да обезбеди сигурност и поверљивост пореских информација и података о пореском обвезнику, јер би, у случају њиховог откривања, могла да буде нанета штета пореском обвезнику, како материјална, тако и морална. Иако су компјутеризоване банке података о пореским обвезницима значајно олакшале размену информација у пореским стварима и учиниле порески систем ефикаснијим и транспарентнијим, постоји стварна опасност да основна права пореских обвезника буду угрожена путем неовлашћеног приступа таквим базама података. Посебан значај придаје се заштити личних података, како би се заштитила приватност сваког појединца у друштву.

Владавина права и разлози правне сигурности намећу потребу да се порески обвезник заштити од могућих злоупотреба података или њихове погрешне употребе од стране пореске администрације или другог државног органа. Достављањем података или предочавањем одговарајућих докумената пореском органу, порески обвезник може значајно да помогне несметаном одвијању свих фаза пореског поступка, од утврђивања пореза, преко наплате, до пореске контроле. Међутим, у случају неовлашћеног коришћења података и информација које о њему има Пореска управа, долази до нарушеног поверења у пореску администрацију, због чега међусобна сарадња пореских обвезника и пореских органа слаби, што се поготово негативно одражава на утврђивање пореза. Због тога, у интересу пореских обвезника и саме државе је да се одређени подаци у пореском поступку чувају као службена тајна, као и да се предупреди сваки облик нелегалне употребе пореских података и информација.

⁷⁴ Вид. чл. 44, ст. 1, тач. 1), у вези са чл. 59 Закона о заштити података. Повереник за информације од јавног значаја, установљен Законом о слободном приступу информацијама од јавног значаја (*Службени гласник Р. Србије*, бр. 120/04 и 54/07) од 1. јануара 2009. године назива се Повереник за информације од јавног значаја и заштиту података о личности, пошто има задатак да штити не само право на слободан приступ информацијама од јавног значаја, већ и уставно право на заштиту података о личности. У случају повреде права на лични податак, он поступа као другостепени орган по жалби, док Пореска управа у том случају одлучује као првостепени орган.

⁷⁵ Вид. Закон о заштити података, чл. 46, ст. 1–2.

ЛИСТА РЕФЕРЕНЦИ

Библиографске референце

1. Velepedita, Enciklopedija Veleučilišta u Rijeci, <http://ucka.veleri.hr/wiki/>;
2. Zaštita osobnih podataka i dostupnost informacija: Preporuke Vijeća Evrope, Hrvatski državni arhiv, Zagreb 2002, ;
3. Илић-Попов, Гордана, Костић, Светислав, “Tax Secrecy and Tax Transparency – The Relevance of Confidentiality in Tax Law”, Part 2 *Serbia National Report* (eds. M. Lang, P. Pistone, J. Schuch et al.), Peter Lang GmbH, Internationaler Verlag der Wissenschaften, Frankfurt 2013;
4. Кијановић, Момо, *Порески поступак и пореска администрација*, Рачуноводствена пракса, Рачуноводство, Београд 2007;
5. Миленковић, Дејан, *Приручник за примену Закона о слободном приступу информацијама од јавног значаја*, Цицеро, Београд 2010;
6. O’Brien, Richard, Yeginsu, Can, *The Legal Ombudsman Scheme: How It Works and How Firms Can Challenge It*, 4 New Square, London 2013;
7. Поповић, Дејан, *Коментар Закона о пореском поступку и пореској администрацији*, Цекос ин, Београд 2003;
8. Поповић, Дејан, *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд 2013;
9. *Примена Закона о слободном приступу информацијама од јавног значаја: Извештај о мониторингу*, Фонд за отворено друштво, Београд 2006;
10. Slemrod, Joel, “Taxation and Big Brother: Information, Personalisation and Privacy in 21st Century Tax Policy”, *Fiscal Studies* Vol. 27, No. 1, University of Michigan, 2006.

Правни прописи

1. Закон о пореском поступку и пореској администрацији, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09, 72/09, 53/10, 101/11, 2/12, 93/12, 47/13 и 108/13;
2. Закон о порезу на доходак грађана, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 24/01, 80/02, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11, 93/12, 114/12, 47/13, 48/13 и 108/13;
3. Закон о порезима на имовину, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 26/01, 45/02, *Службени лист СРЈ*, бр. 42/02, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 80/02, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 и 47/13;
4. Закон о адвокатури, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 31/11 и 24/12;
5. Закон о заштити података о личности, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 97/08, 104/09, 68/12 – Одлука Уставног суда и 107/12;
6. Закон о слободном приступу информацијама од јавног значаја, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 120/04, 54/07, 104/09 и 36/10;

7. Закон о приватизацији, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 38/01, 18/03, 45/05, 123/07, 30/10, 93/12 и 119/12;
8. Закон о стечају, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 104/09, 99/11 и 71/12;
9. Кривични законик Републике Србије, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 85/05, 88/05, 107/05, 72/09, 111/09, 121/12 и 104/13;
10. Кодекс пословне етике, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 1/06;
11. Кодекс професионалне етике адвоката, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 1/06, 1/06 и 1/06;
12. Статут Адвокатске коморе Србије, *Службени гласник Р. Србије*, бр. 1/06, 1/06 и 1/06.

Интернет извори

1. <http://bif.rs/2012/01/poreska-uprava-i-nalije-objavljivanja-spiska-najvecih-duznika/#sthash.9ZVfIryZ.dpuf>;
2. <http://sr.wikipedia.org/sr/>;
3. <http://www.scribd.com/doc/54269844/PIS2010-Ideo>;
4. <http://ec.europa.eu/justice/data-protection>;
5. <http://www.poverenik.org.rs/yu/2011-05-24-08-28-41/1501-dostupnost-informacija-o-poreskom-dugu.html>.

Full Professor Gordana Ilić-Popov, LL.D.

Faculty of Law, University of Belgrade

DATA AND INFORMATION IN THE TAX PROCEDURE AND LEGAL CERTAINTY IN REPUBLIC OF SERBIA

Summary

In the field of taxation data and information play a key role because they enable assessment of the tax liability, as well as collection of taxes. But it is very important to properly balance the relationship between the requirement for the provision of public funds and the need to protect the taxpayer's interests. In this paper the author will point to data that are relevant for taxation, with special emphasis on the personal data of the taxpayer. However, the tax authority shall not demand information from the taxpayer which is not necessary for the determination of tax or tax control. Data in the tax procedure are considered to be confidential, so they are available only to the authorized persons participating in the tax procedure, tax infringement procedure or the criminal proceedings. Therefore, one of the main principles of the tax law derived from the constitutional principle of the rule of law is also the principle of

confidentiality of tax information, established in the Serbian Law on Tax Procedure and Tax Administration as the principle of official secrecy in tax procedure.

However, the author highlights that some data are not deemed confidential and their disclosure does not violate the above-mentioned principle. From the standpoint of the legal certainty in the Republic of Serbia, the author examines the legal obligation of the tax administration to quarterly publish information on tax liabilities of taxpayers on its website, having in mind also the relevant provisions of the non-tax laws, such as the Law on Personal Data Protection and the Law on Free Access to Information of Public Importance.

Finally, the author concludes that, along with the development of modern information technologies, the possibilities of data abuse and violation of taxpayer's privacy have significantly increased. Hence, she points out the necessity of the physical data protection. In case when tax officer publishes data which are the official secret, thus causing damage to the taxpayer, he can achieve legal protection in the court proceedings. In addition, one should not neglect the role of the Commissioner for Information of Public Importance and Personal Data Protection, who supervises the implementation of data protection.

Key words: *Commissioner for Information of Public Importance; Data protection; Data privacy; Legal certainty; Official secrecy; Personal data; Tax information; Tax procedure.*