

GORDANA ILIĆ-POPOV

PRIKAZ MONOGRAFIJE

Dejan Popović, UNIFIKACIJA PORESKOG PRAVA U PRVOJ
JUGOSLOVENSKOJ DRŽAVI, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu,
Beograd 2020.

Početakom 2020. godine iz štampe je izašla monografija Dejana Popovića, redovnog profesora Pravnog fakulteta Univerziteta u Beogradu, pod naslovom “*Unifikacija poreskog prava u prvoj jugoslovenskoj državi*”. U predgovoru Popović ističe da se ne radi o knjizi o javnim finansijama u Kraljevini Srba, Hrvata i Slovenaca (u daljem tekstu: Kraljevina SHS), odnosno Kraljevini Jugoslaviji, već da je u njoj data analiza procesa stvaranja jedinstvenog poreskog prava (i materijalnog i procesnog), kojim se prevazilazi dotadašnji, nasleđeni pravni partikularizam. Naime, glavni izazov pri stvaranju nove države je bio da se izvrši unifikacija pravnog sistema Kraljevine SHS. Autor je inspiraciju i podsticaj za pisanje ovog poreskog istoriografskog dela našao prilikom istraživanja arhivske građe za svoj rad, predstavljen na naučnom skupu “Sto godina od ujedinjenja – formiranje države i prava”, koji je održan na Pravnom fakultetu Univerziteta u Beogradu krajem 2018. godine.

Stvaranje prve jugoslovenske države ujedinjenjem teritorija ukazivalo je na potrebu da se prevaziđu razlike u zatečenih šest poreskih sistema. Opšte političke i ekonomske prilike u Kraljevini SHS, odnosno Kraljevini Jugoslavije imale su

Prof. dr Gordana Ilić-Popov, redovni profesor Pravnog fakulteta Univerziteta u Beogradu,
e-mail: gordana@ius.bg.ac.rs

vrlo veliki uticaj na tokove unifikacije prava. Međutim, slično kao što se to deca-
nijama kasnije postavilo kao nužno u okvirima Evropske unije, tako je i u prvoj
jugoslovenskoj državi jedinstveno unutrašnje tržište nalagalo da se, pre svega, što
više ujednače posredni porezi (trošarine i fiskalni monopol). Unifikacija nepo-
srednih poreza je mnogo sporije napredovala, jer su se brojna poreskoppravna pi-
tanja često preplitala sa političkim pitanjima, što je još više otežavalo taj proces.
Ali, jedinstvena država je pretpostavljala i jedinstveni poreski sistem, pri čemu je
moralo da se vodi računa o uravnoteženju dva suprotstavljena zahteva – efikasno-
sti i administrativnoj jednostavnosti. S jedne strane, postojala je potreba za finan-
sijskim sredstvima za pokriće rashoda budžeta, a da pri tome efekti na privredni
razvoj, kao i na poreske obveznike budu što manje nepovoljni. S druge strane, po-
jedini delovi države su bili vrlo nerazvijeni u svakom pogledu, uključujući i admi-
nistrativni aparat, pa mnoga rešenja do kojih se dolazilo tokom poreske reforme
nisu mogla da budu sprovedena.

Popović se, dakle, u ovoj monografiji bavi detaljnom analizom zatečenog i
novonastalog stanja u prvoj jugoslovenskoj državi u oblastima posrednih poreza,
neposrednih poreza, такси i dobiti državnih monopola. Sem toga, predmet njego-
vog istraživanja je i procesnopravna dimenzija poreskog prava toga perioda. Svo-
ju analizu bazira prevashodno na poreskoppravnom pristupu, uz primenu norma-
tivnog, istorijskog, sociološkog i komparativnog metoda.

Razumevanje procesa unifikacije poreskog prava u prvoj jugoslovenskoj dr-
žavi koji je Dejan Popović prikazao u monografiji može da pomogne da se bolje
sagleda dalji razvoj ove naučne discipline, koja se vremenom diferencirala od na-
uke o (javnim) finansijama. Monografija ima 263 stranica teksta, sa blizu 1.000
fusnota, i podeljena je, uz Uvod i Zaključak, na 9 glava.

U prvoj glavi autor prikazuje na koji je način bio uređen poreski sistem u
prve dve godine postojanja Kraljevine SHS, odnosno u vreme provizorijuma, te
kakva je bila uloga Privremenog narodnog predstavništva, kao privremenog za-
konodavnog organa u tom periodu, kao i koje mesto je imao godišnji Finansijski
zakon u tadašnjem budžetskom i poreskom pravu. U vreme provizorijuma usta-
novljena su dva neposredna poreza koja su se primenjivala na celoj teritoriji no-
vonastale države – porez na ratne dobitke i invalidski porez. Popovićev zaključak
je da je u vreme državnog provizorijuma subjektivno budžetsko pravo zakonodav-
ne vlasti bilo vrlo često izlagano provizornim rešenjima koja su ga negirala, ali su
te mere bile smatrane nužnim za obezbeđivanje funkcionisanja državnog aparata.

Druga glava analizira neposredne poreze, mada, da ponovimo, u prvim go-
dinama postojanja Kraljevine SHS ujednačavanje prava neposrednih poreza nije
bilo prioritet. Autor najpre ukratko prikazuje osnovne karakteristike zakona o ne-

posrednim porezima zatečenih na teritoriji novonastale države. Počev od 1. juna 1921. godine na teritoriji Kraljevine SHS funkcionisala su četiri sistema neposrednih poreza, i to: austrijski, mađarski, osmanski (reformisani) sistem, kao i srpski sistem neposrednih poreza. Popović u analizu uvodi i crnogorski sistem (brzo zamenjen srpskim), kojeg su obeležavala samo dva poreza – dacija i porez na prinos od kapitala i rada. Upoređujući karakteristike postojećih sistema neposrednih poreza, on zaključuje da razlike nisu postojale samo između poreskih sistema, već i između istovrsnih poreskih oblika, pre svega u pogledu poreskih stopa i poreskih oslobođenja, ali i načina uređivanja poreske osnovice.

Vidovdanskim ustavom iz 1921. godine označen je kraj državno-pravnog provizorijuma, ali su narednih više od sedam godina nastavila da se primenjuju četiri zatečena poreskoppravna sistema koja su uređivala neposredne poreze. Postepeno se išlo putem ka unifikaciji, tako da su uvedene nove dažbine koje su imale obeležja neposrednih poreza, a koje su važile na celokupnoj teritoriji Kraljevine SHS. To su bili: vanredni prirez, vojnica, porez na prinadležnosti državnih činovnika, oficira i ostalih službenika i komorski prirez na već postojeći invalidski porez.

U nastavku svojih izlaganja, Popović se detaljno bavio reformom neposrednih poreza, ističući nekoliko razloga koji su stvorili potrebu da se ona preduzme: politički (različiti poreski sistemi su stvarali međusobnu surevnjivost pojedinih pokrajina); fiskalni (neposredni porezi su donosili vrlo male prihode budžetu); administrativni (postojeći zakoni su bili neodređeni i nejasni, što je značajno otežavalo rad poreskom administrativnom aparatu) i, prema Popovićevom mišljenju, ustavnopravni, pošto je važeći Ustav propisivao da su sve državne dažbine jednake za celu zemlju.

U okviru ove glave posebna pažnja je posvećena Zakonu o neposrednim porezima iz 1928. godine, kojim je proglašeno da se u Kraljevini SHS, kao prihod centralne države, ustanovljava neposredni porez u šest poreskih oblika – porez na prihod od zemljišta (zemljarina), porez na prihod od zgrada (kućarina), porez na prihod od preduzeća, radnji i samostalnog zanimanja (tečevina), porez na rente, porez na dobitak preduzeća obvezanih na javno polaganje računa (društveni porez) i porez od nesamostalnog rada i zanimanja (službenički porez). Popović prvo predstavlja različite projekte reforme neposrednih poreza u periodu 1922–1927. godine i zaključuje da se unifikovani sistem neposrednih poreza Kraljevine SHS, kasnije Kraljevine Jugoslavije, uređen novim Zakonom, može kvalifikovati kao cedula, a da je Zakon o neposrednim porezima verovatno bio uopšte najznačajniji rezultat koji je bio postignut u postupku izjednačenja zakona predviđenim Vidovdanskim ustavom.

Predmet treće glave su posredni porezi, pri čemu autor ponovo naglašava da bez unifikacije zakona kojima se uređuje ta oblast oporezivanja ne bi moglo da nastane jedinstveno tržište na području novostvorene države. On se bavi carinama, ukazujući da je jedinstveno carinsko područje podrazumevalo primenu carinskih propisa Kraljevine Srbije na celoj teritoriji Kraljevine SHS (Carinskog zakona iz 1899. godine i Zakona o opštoj carinskoj tarifi iz 1904. godine, kao i trgovinskih ugovora koje je Kraljevina Srbija svojevremeno zaključivala sa drugim državama). Takođe, vrlo značajnu ulogu u oblasti posrednih poreza imaju trošarine. Fiskalni interes je, svakako, imao jednu od ključnih uloga u ubrzavanju procesa uređivanja sistema oporezivanja potrošnje. Prvi korak ka unifikaciji trošarina učinjen je donošenjem Finansijskog zakona za 1920/1921. godinu, kojim su uvedene trošarine na šećer, kafu, pirinač, ulje za jelo, pivo, fina vina, liker, rum, sveće, električno osvetljenje, plin za osvetljenje, špirituis, karbid, presovan kvasac i dr. Akcizni propisi su kasnije relativno često menjani (na primer, ukinuta je trošarina na karbid koji upotrebljavaju ribari u ribolovu; bile su ozbiljne rasprave i neslaganja između proizvođača šećerne repe i fabrikanta šećera povodom oporezivanja šećera trošarinom, koji je bio najizdašniji trošarinski predmet oporezivanja; itd.).

U četvrtoj glavi se govori o taksama, koje su predstavljale značajnu vrstu javnih prihoda u prvoj jugoslovenskoj državi, što autor objašnjava sa dva glavna razloga. Prvo, takse su se plaćale za veliki broj radnji i postupaka organa države i jedinica lokalne samouprave i, drugo, neke javne dažbine su nosile naziv "taksa", iako po svojoj ekonomskoj prirodi to, zapravo, nisu bile (već se iza tog naziva krije neki porez ili carina). Postepeno se vršilo izjednačenje taksenih zakona, ali Popović ističe da je bilo vrlo teško "snalaženje u šumi taksenih propisa". Upravo ta nepreglednost taksenog zakonodavstva primorala je nosioce poreske (taksene) politike da sudske takse uredi posebnim zakonom, uviđajući njihov poseban značaj za funkcionisanje sudskog sistema države.

Dobit fiskalnih (državnih) monopola predstavljala je, takođe, jedan od vrlo važnih fiskalitetu u prvoj jugoslovenskoj državi i njima se autor bavi u petoj glavi. Državni monopoli su bili uvedeni na uvoz i proizvodnju duvana i soli, a svojevremeno i šibica, cigar-papira, petroleuma. Nekada najizdašniji monopolski predmeti (duvanski proizvodi i so za ishranu) posle Drugog svetskog rata su bili podvrgnuti najpre višoj stopi poreza na promet u maloprodaji, a kasnije akcizama kao zasebnom poreskom obliku. Danas, u pozitivnom srpskom pravu postoji samo jedan oblik fiskalnog monopola, koji se vezuje za priređivanje klasičnih igara na sreću (loto, lutrija, sportska prognoza, bingo i sl.) koje može da se ostvaruje samo putem Državne lutrije Srbije, čime joj se faktički daje fiskalni monopol, jer 30%,

odnosno 54% sredstava od bruto uplate igrača predstavlja budžetski prihod, odnosno naknadu za priređivanje tih igara na sreću.

Predmet istraživanja u šestoj glavi je način na koji je bio uređen poreski postupak u Kraljevini SHS. Poreski postupak uključuje utvrđivanje, naplatu i kontrolu poreza. U momentu nastanka Kraljevine SHS poreski postupak je bio uređen postojećim materijalnim zakonima. Popović detaljno prikazuje na koji način su se utvrđivali postojeći neposredni porezi u delovima Kraljevine SHS, u kojima se primenjivalo austrijsko poresko pravo (Slovenija i Dalmacija), mađarsko poresko pravo (Hrvatska i Slavonija, Međumurje, Prekomurje /ubrzo prebačeno u režim za Sloveniju/, Banat, Bačka i Baranja) i reformisani osmanski sistem neposrednih poreza (Bosna i Hercegovina), dok je u Srbiji (sa Crnom Gorom) primenjivan poreski postupak uređen Zakonom o neposrednom porezu iz 1884. godine. U oblasti posrednih poreza unifikacija procesnopravnih odredbi sprovedena je brzo. U tom smislu, za trošarine je poreski postupak za celokupnu teritoriju Kraljevine SHS bio uređen srpskim Zakonom o državnoj trošarini iz 1909. godine, a jedinstven postupak za taj porez obezbeđivan je i kasnijim zakonima o trošarinama. Kada su u pitanju neposredni porezi, sveobuhvatno izjednačenje poreskog postupka sprovedeno je Zakonom o neposrednim porezima iz 1928. godine. Taj zakon je predviđao dva načina utvrđivanja tadašnjih poreza – “zadržavanjem” i “po rasporedu”, koje autor povezuje sa utvrđivanjem poreza u savremenom srpskom poreskom sistemu – po odbitku i rešenjem Poreske uprave. On, takođe, ukazuje da je ondašnjim zakonom bila predviđena institucija potkazivača, kojem je pripadala nagrada u iznosu od 25% naplaćene kazne za poresku utaju, ali se iz autorovog izlaganja ne bi moglo zaključiti da se zalaže za njeno uvođenje u savremeno srpsko poresko zakonodavstvo.

Ukazujući na, kako ih Popović naziva, populističke mere u tadašnjem poreskom sistemu, on čitaocima skreće pažnju na to da je država oduvek pribegavala takvim ili sličnim merama, kako bi pridobila potencijalne birače, bez obzira na gubitak poreskih prihoda zbog tolerisanja neurednog plaćanja ili neplaćanja poreza. Na osnovu svojih istraživanja, zaključuje da su se mere oprosta poreskih dugovanja ili odobravanja obročnih plaćanja (plaćanja u ratama) ili odgađanja plaćanja davala i sa ciljem da se pruži legitimna pomoć ili poreska pogodnost određenim socijalnim slojevima, naročito u periodima recesije ili depresije. Kako autor navodi, takva (šira) praksa je u Republici Srbiji nastavljena i danas, vek kasnije, sa namerom da se poreski obveznici motivišu da urednije ispunjavaju svoje poreske obaveze. Njegov zaključak je da i onda i sada te mere, ipak, nisu doprinele poboljšanju finansijske discipline, nego da su ih obveznici koristili da izbegnu

prinudnu naplatu, odnosno da nastave sa praksom neurednog plaćanja ili neplaćanja poreza.

U sedmoj glavi govori se o nagoveštaju kraja unifikovanog poreskog prava u prvoj jugoslovenskoj državi. Istraživanje unifikacije poreskog prava u prvoj jugoslovenskoj državi završava se stvaranjem Banovine Hrvatske Uredbom iz 1939. godine, na koju su, u postupku devolucije, prenete brojne državne nadležnosti, uključujući i pravo da donosi sopstvene zakone koji uređuju neposredne poreze.

Osma glava posvećena je tzv. samoupravnim finansijama. Popović određuje harmonizaciju prava samoupravnih finansija kao “postupak kojim se postiže usklađena koegzistencija više pravnih instrumenata, odnosno podzakonskih akata nižih političko-teritorijalnih jedinica, nazvanih samoupravna tela.” On, dalje, smatra da takva harmonizacija “ne znači da se očekuje *uniformnost* u supcentralnom oporezivanju, već određeni *balans* između zahteva za finansiranjem lokalnih javnih dobara koja se razlikuju između samoupravnih tela i zahteva da se obezbedi jedinstvo unutrašnjeg tržišta.” Autor zaključuje da se i danas modeli finansiranja lokalnih nivoa vlasti ne utvrđuju samo na osnovu argumenata ekonomske efikasnosti, već uzimajući u obzir specifičnosti date zemlje (političke, ekonomske, etničke, istorijske osobenosti, tradiciju i dr.).

Na stranicama ove glave monografije autor analizira pokušaje harmonizacije samoupravnih poreza, koja se odvijala tokom celokupnog perioda u kojem je postojala prva jugoslovenska država, zaključujući da se na tom planu najviše postiglo tridesetih godina 20. veka. U Kraljevini SHS, odnosno Kraljevini Jugoslaviji dominirao je sistem poreskog preklapanja, u kojem su supcentralne jedinice imale pravo da uvode prireze na neke, već postojeće poreze. Od sredine tridesetih godina prošlog veka uvedena je zajednica prihoda u odnosu na deo (skupnog) poreza na poslovni promet, a takođe, oblasti (kasnije, banovine), srezovi i opštine su imali vlastite prihode. U knjizi se posebno analizira proces harmonizacije samoupravnih finansija u periodu provizorijuma, tokom važenja Vidovdanskog ustava i u periodu Šestojanuarske diktature, kao i za vreme važenja Ustava iz 1931. godine. Naime, po ukidanju Vidovdanskog ustava ukinute su oblasne i sreske samouprave, te su kao samoupravne vlasti definisani gradski načelnici i opštine. Autor se posebno bavi banovinskim javnopravnim prihodima (prirezi, pristojbe i samostalne dažbine i doprinosi u novcu ili “naravi”, tj. naturi) i opštinskim javnopravnim prihodima (prirezi na neposredne državne poreze, opštinske trošarine i opštinske takse). Pažnja je, na kraju, usmerena na samoupravne finansije u Stojadinovićevoj politici izlaska iz depresije. Naglasak je bio na tome da državna finansijska politika treba da se uzdržava od svih poreskih mera, koje bi mogle da ometu obnavljanje privrede, do kojeg je došlo posle perioda duge stagnacije.

Na završnim stranicama osme glave Popović zaključuje da je posleratna jugoslovenska federacija, zapravo, od svojih početaka bila socijalistička federacija, a u pogledu raspodele prihoda, u vremenskom razdoblju od 1945. do 1991. godine, ukazuje na razlikovanje sedam faza, čiji kraći opis daje u knjizi. Njegov zaključak je da je fiskalna pozicija republika bila mnogo značajnija od pozicije banovina, što objašnjava njihovim karakterom federalnih jedinica u složenoj državi, dok su banovine bile upravne i samoupravne jedinice u državi koja je bila unitarna. Federalne jedinice su, sa procesom decentralizacije, posebno posle 1971. godine, imale pun fiskalni suverenitet u oblasti neposrednih poreza i republičkih taksi, koji su bili njihovi izvorni prihodi, kao i nad republičkim porezom na promet proizvoda i usluga, a sa federacijom su učestvovala u zajednici prihoda od osnovnog poreza na promet proizvoda i usluga. Banovine su, međutim, imale ograničeno prirezno pravo i kod neposrednih poreza i kod trošarina.

U poslednjoj, devetoj glavi, analizi je podvrgnut razvoj nauke poreskog prava, kako bi se ustanovio njen uticaj na proces unifikacije poreskog zakonodavstva prve jugoslovenske države. U tom kontekstu, najpre se ukazuje na osnovne pravce razvoja te naučne discipline u Evropi toga perioda, jer su tokom treće decenije 20. veka ustanovljeni temelji savremene nauke poreskog prava. Poresko pravo se izdvojilo iz finansijskog prava, kao što se iz njega dezintegrisalo i budžetsko pravo, odnosno državno računovodstvo. Poresko pravo sadrži norme koje uređuju pravne odnose između države i pravnih i fizičkih lica, koji se tiču utvrđivanja i naplate javnih dažbina. Autor prikazuje dva glavna pristupa u pogledu odnosa između poreskog prava i nauke o finansijama: unitarni pristup, koji pretpostavlja jedinstvo finansijskog akta, koji sadrži politički, ekonomski, pravni i tehničko-operativni element, i unilateralni pristup, prema kojem se mora izvršiti razdvajanje između nauke o finansijama (nauke o porezima) i finansijskog (poreskog) prava, jer oni finansijski akt istražuju primenom različitih metoda (ekonomski, odnosno pravni).

Popović izdvaja radove iz oblasti poreskog prava koji su naučnog karaktera (sistemska dela, monografije, udžbenici) i one koji su stručnog karaktera (komentar poreskih zakona i drugih propisa i sl.), i postavlja pitanje čija je zasluga za unifikaciju poreskog prava bila veća – profesora ili poreskih stručnjaka. Prema njegovom mišljenju, važniju ulogu u uobličavanju poreskog prava su imali “praktičari”, koji su u uporednom poreskom pravu nalazili određena rešenja koja su mogla da funkcionišu u heterogenom društvu, kakvo je bilo jugoslovensko.

U svojim zaključnim razmatranjima autor konstatuje da su istraživanja koja je sproveo pokazala da su se u postupcima poreske unifikacije ogledala različita obeležja društvenog i političkog života u prvoj jugoslovenskoj državi. On uka-

zuje da je postojao sukob između, s jedne strane, partikularnih interesa pojedinih socijalnih i etničkih grupa i, s druge strane, društvene elite koja je nastojala da se država modernizuje u svim segmentima i približi ondašnjoj razvijenoj Evropi. Tome je doprinela i poreska reforma koja se sprovodila, a posebno se ističe značaj i uloga ministara finansija koji su bili školovani na zapadnoevropskim univerzitetima (Momčilo Ninčić, Milan Stojadinović i Kosta Kumanudi), koji su pripremali složene poreske propise, sa osloncem na moderna uporednopravna rešenja. Autor ističe da nije teško pronaći slabosti prve jugoslovenske države (koje su se nastavile i u drugoj), ali, isto tako, ne treba apstrahovati i neke pozitivne rezultate, o čemu posebno svedoče periodi određenog prosperiteta koji je ostvaren početkom dva-desetih ili krajem tridesetih godina 20. veka u Kraljevini Jugoslaviji.

Dejan Popović je u ovoj monografiji napravio veoma dobar spoj svog poznavanja i interesovanja za srpsku poresku istoriju i vrsnog poreskog znanja, sticanog decenijama njegovog radnog veka kao prominentnog profesora na predmetu, prvo, Javne finansije i finansijsko pravo, a, potom, Poresko pravo, na Pravnom fakultetu beogradskog univerziteta. Domaće poresko zakonodavstvo je uspešno poredio s onovremenim zakonodavstvima u evropskim državama, a često je rešenja iz poreskih propisa prve jugoslovenske države dovodio u određenu vezu sa savremenim poreskim sistemom u Srbiji. Čitalac može prepoznati očigledan autorov istraživački duh, koji je pretpostavio njegova opsežna istraživanja raznovrsne arhivske građe, neposredan uvid u poreske propise i druga relevantna dokumenta tog vremenskog perioda, objavljenih u *Službenim novinama Kraljevine SHS*, odnosno u *Službenim novinama Kraljevine Jugoslavije*, kao i detaljno pregledanje stenografskih beleški sa sastanaka Narodne skupštine Kraljevine SHS. Sem toga, autor je koristio obimnu literaturu koja obuhvata 160 bibliografskih jedinica na srpskom, engleskom, italijanskom, nemačkom i francuskom jeziku, kao i 35 citiranih finansijskih zakona i propisa o privremenom finansiranju Kraljevine SHS, odnosno Kraljevine Jugoslavije.

Monografija *“Unifikacija poreskog prava u prvoj jugoslovenskoj državi”* čitalačkoj publici, na jasan i relevantnim izvorima potkrepljen način, “otvara prozor” ka srpskoj poreskoj prošlosti i omogućava da bolje sagledaju tokove razvoja poreskog prava na našem prostoru. Ne treba smetnuti s uma da je tokom poslednje decenije 20. veka, posle kolapsa socijalističkog društvenog uređenja, u Srbiji i ostalim državama nastalim iz druge jugoslovenske države indirektno sprovedena recepcija nekih poreskopравnih instituta iz poreskog prava Kraljevine SHS, odnosno Kraljevine Jugoslavije. U 21. veku poreski autori su koncentrisani na aktuelna poreska pitanja iz nacionalnog i međunarodnog poreskog prava, kao i okrenuti ka nalaženju načina da se unaprede postojeća poreska rešenja za buduće

periode. Poreska prošlost, naročito ona dalja, je, po pravilu, zanemarena u domaćoj literaturi. Zbog toga je ne samo naučni, nego i društveni značaj monografije “*Unifikacija poreskog prava u prvoj jugoslovenskoj državi*” autora Dejana Popovića utoliko veći, jer ona ovovremenim poreskim stručnjacima, ali i drugoj zainteresovanoj široj, a ne samo poreskoj, javnosti omogućava da se upoznaju sa srpskom poreskom istorijom i korenima nastanka poreskog prava u prvoj jugoslovenskoj državi.