

*Др Горан Б. Милошевић, редовни професор
Универзитет у Новом Саду
Правни факултет у Новом Саду
G.Milosevic@pf.uns.ac.rs*

*Др Мирко В. Кулић, главни и одговорни уредник
часописа „Финансије и порези“
mirkokulic@hotmail.com*

РАЗВОЈ ПОРЕСКОГ СИСТЕМА СРБИЈЕ ДО ДРУГОГ СВЕТСКОГ РАТА¹

Сажетак: Ради историјски сагледавања пореског система једне земље, потребно је установити како је, посматрано кроз историју било регулисано појединачних облика јавних прихода. У погледу извора прихода, може се рећи да су они увек били исти, али не и подједнако засићени. Посматрањем пореског система Србије кроз историју могу се уочити разлике и сличности, предности и недостаци, значај и засићености појединачних пореских облика. У раду се даје осврт на развој пореског система Србије од средњега века до другога светскога рата.

Кључне речи: порез, јавни приход, порески систем, пореска администрација, држава.

1. УВОДНЕ НАПОМЕНЕ

Настанак државних јавних прихода по правилу се везује за настанак државе и њених финансија. Посматрано кроз историју, свака држава је настојала да обезбеди приходе тамо где јој је то најлакше, не водећи много рачуна о томе какав ће то ефекат имати на економски развој. У погледу извора прихода, може се рећи да су они увек били исти, али не и подједнако значајни и подједнако заступљени. Како се држава развијала тако су се мењали

¹ Рад је заснован на истраживањима вршеним у оквиру научноистраживачког пројекта под називом „Правна традиција и нови правни изазови“ који се финансира из изворних прихода Правног факултета Универзитета у Новом Саду.

место и улога јавних прихода. Уместо нередовних и ограничених прихода, државни приходи су временом постајали редовни и основни извор финансирања растућих потреба државе, при чему су све више добијали карактер обавезности.

Финансијска функција државе је једна од најважнијих. Да би држава могла обавити финансијску делатност,² потребна су јој одређена финансијска средства, а то значи да држава мора имати одређене приходе којима ће финансирати одређене државне расходе. Без тих средстава државни организам би једноставно „престао да живи”.³ Праћење развоја финансијске делатности кроз историју, показује да је она најпре везивана за државу, па је и поистовећивана са државном делатношћу. Она је и данас тесно везана за државу, али како се врши у јавном интересу, њу обављају и други јавни колективитети.

Историја људског друштва показује да су увек оне земље које су имале уредне и добро изграђене финансије имале предност над земљама без финансијског система. Многе античке и средњовековне државе биле су далеко чешће разаране рђавом пореском политиком, него нападима непријатеља. Превисоки порези онемогућавали су становништву да поднесе фискалне обавезе, терали га са огњишта и исцрпљивали државне касе. Недовољно придавање значаја финансијама, утицало је на положај многих земаља у међународној размени. Због неадекватно уређеног финансијског система, земље са развијеном производњом и обиљем ресурса губиле су огроман део свог друштвеног производа кроз финансијске и монетарне механизме.

У савременим привредним системима јавни приходи имају значајну фискалну, економску и социјалну улогу, и јављају се у веома различитим облицима, као што су: порези, доприноси, таксе, накнаде и слично. Јавни приходи служе за подмиривање трошкова који имају општи заједнички карактер. Њихов обима и динамика прикупљања условљава остварење економских, социјалних, политичких, безбедносних и других циљева једне земље.

Са аспекта наше земље процес изградње пореског система⁴ започет је установљењем државе Србије. Како је српска држава расла и развијала се, тако се мењао и креирао њен порески систем.

² Активност државе, њених органа и колективитета, која за сврху има прикупљање, расподелу и трошење материјалних средстава ради остваривања општекорисних циљева, назива се финансијском делатношћу или јавним финансијама.

³ Д. Поповић, *Наука о порезима и пореско право*, Београд, 1997, стр. 2

⁴ Под пореским системом једне земље подразумева се укупност свих облика пореза који се у њој плаћају.

2. ПОРЕСКИ СИСТЕМ СРЕДЊОВЕКОВНЕ СРБИЈЕ

1. Српска средњовековна држава није имала исти, типичан феудални развитак какав је у средњем веку имала већина држава Западне Европе. Друштвени односи су били регулисани претежно обичајним правом. У погледу државних прихода, у средњовековној Србији није се правила разлика између имовине владара и државне имовине. Државни приходи сливали су се у личну благајну владара, која је истовремено била и државна благајна. Та заједничка благајна звала се ризница, кућа царева или кућа краљева. Приходе владара чинили су приходи од искључивог права на ковање новца, права искоришћавања рудника и наплаћивања царина. У приходе владара који су имали порески карактер, спадали су соће⁵ и димница. Соће (порез на баштину), плаћао се два пута годишње у новцу или у житу. Соће се помиње у српским писаним споменицима још из времена краља Милутина,⁶ када је владар ослободио манастире плаћања ове основне, али и осталих дажбина или када се одрекао убирања соћа од појединих села на манастирским имањима у корист манастира.⁷ Димница је представљала порез на огњиште. Поред ових, у владаре приходе спадале су и многобројне казне и глобе које су наплаћиване у новцу или у стоци.

Плаћање јавних прихода било је прописано и у Душановом⁸ законнику (члан 192. Раковачког рукописа), у коме пише да: „Доходак царски, соће и намет и харач: да даје сваки човек по кабао⁹ жита, половину чистога а половину простога, или у новцу перпер¹⁰. А рок је томе житу да се сасипа на Митровдан, а други рок на Рождество Христово. Ако ли властелин не да

⁵ *Соће* означава основну поданичку дажбину, односно владарски доходак у житу или новцу (Законик цара Стефана Душана, Српска академија наука и уметности, Београд, 1997, стр. 492).

⁶ Стефан Урош II Милутин Немањић (рођен око 1253. године умро у Неродимљу 1321. године) је био краљ Србије (1282–1321) и један од најмоћнијих српских владара у средњем веку. Припадао је династији Немањића и био је млађи син краља Уроша I (1243–1276), млађи брат краља Драгутина (краљ Србије 1276–1282), и отац краља Стефана Дечанског (1322–1331).

⁷ Д. Гњатовић, *Добри и зли динари*, Београд, 1998, стр. 84.

⁸ Стефан Урош IV Душан Немањић, познат и као Душан Силни (рођен око 1308 – 20. децембар 1355) је био српски средњовековни краљ (1331–1345) и први српски цар (1346–1355). Био је син краља Стефана Уроша III Дечанског и отац цара Стефана Уроша V.

⁹ *Кабао* означава меру за жито (Законик цара Стефана Душана, у издању Српске академије наука и уметности, стр. 479).

¹⁰ *Перпер* је првобитно представљао византијски златник, док је у српској држави представљао обрачунску новчану јединицу, која је највероватније износила 12 динара. Стварна вредност перпера је варијала. У Душаново доба ждребац је вредео 12, а коњ 30 перпера (Законик цара Стефана Душана, у издању Српске академије наука и уметности, стр. 485).

соћа на те рокове, тај властелин да се свеже на царском двору и да се држи док не плати двојином”.¹¹

Освајањем Србије, Турци су уништили њену властелу и њено сталешко уређење, заводећи уређење своје верско-војничке државе. Основно начело турског уређења било је да освојена земља припада султану, односно држави. Земље у турској држави биле су подељене у две категорије:¹² 1) земље „десетинске” („ушрије”), које су биле од почетка или од заузећа под муслиманима, које су потпуна својина муслимана којима су припадале или којима су додељене, и оне су плаћале само један порез религиозног карактера у износу од десетине приноса на земљи и 2) земље „даначке” („харачке”), које су биле освојене од неверника, који су могли да буду поданици под условом да цару плаћају невернички данак („харач”). Србија је припадала другој категорији земаља. Харач се узимао као глоба или новчана казна, као замена за ропство и смртну казну, којима би покорени поданици, према муслиманском схватању, могли да подлегну, јер нису хтели да признају светлост ислама или су се противили његовом оружју. Хришћани су, за разлику од муслимана, плаћали харач као откуп или накнаду раје за гажење царске земље. Турци су од Срба узимали и *данак у крви*, све до 1638. године.

У том периоду Турска је водила ратове на северном делу својих граница. Ти ратови су за Србе били веома тешки, јер су они морали турским трупима које су прелазиле преко земље да дају храну и кулук, због чега су Срби избегавали додир с Турцима и повлачили се у села и брда далеко од путева.¹³ За наш народ посебно тешке прилике настале су када су Турци крајем седамнаестог века почели да губе области на северу своје тадашње границе. Чести проласци војске доносили су нове дажбине, теже кулучење и већа насиља. Владавина Турака свела је српски народ готово на сам сељачки сталеж.

3. ПОРЕСКИ СИСТЕМ СРБИЈЕ У ДЕВЕТНОСТОМ ВЕКУ

1. На почетку деветнаестог века Србија је још увек била под турском влашћу, а привредни живот се развијао брзо. Елементи новог буржоаског друштва рађали су се и веома брзо јачали, што је било последица честих и интензивних веза Србије са Аустријом, а преко ње и са другим европским државама. Преко Србије ишла је готово сва трговина између Турске, с једне стране, и Аустрије и других средњеевропских земаља, с друге стране. Остварујући и ширећи привредне и трговачке везе са средњеевропским земљама,

¹¹ Душанов законик у коме је кодификовано средњовековно српско право је донет на сабору у Скопљу 1349. године, а допуњен је на сабору у Серезу 1354. године.

¹² М. Кулић, *Пореска уијаја и кријумчарење*, Београд, 1999, стр. 40.

¹³ Ј. Петровић, *Окућје или заштитна земљорадничког минимума*, Београд, 1930, стр. 5–7.

Србија се упознавала са ослободилачким и либералним идејама тадашње Европе. „Отуда је читав народ, сви слојеви и групе српског становништва у Београдском пашалуку ушао у борбу против националног угњетавања и ропства за своје национално ослобођење.”¹⁴

У ратним условима, током Првог српског устанка, организација власти није, нити је могла бити, правним путем унапред и чврсто постављена, па ипак од самог избијања устанка сви органи власти функционисали су сигурно и ефикасно. Пореска политика устаничке Србије сводила се у почетку на узимање старог спахијског десетка (у природи), који је на име пореза предаван старешинама нахија и судова (све до 1813. године). Ранија давања Турцима као харач, главница и остали новчани доприноси, тада су били укинута.

Због великих војних трошкова услед рата против Турске империје, устаничкој Србији били су неопходни приходи. Стога је Карађорђе¹⁵ наредио да за 1804. годину старешине нахија и кнежина покупе од народа стари царски харач (порез на гажење старе царске земље) рачунајући на свако мушко лице старо од седам година па на више од три пореска гроша и две паре.¹⁶ Старешине и сеоски кметови, ради подмирења великих трошкова устанка, прикупљали су и добровољне прилоге.

Основни порез који је у Србији плаћан за време устанка био је еквивалент у новцу за бивши десетак који је раније даван у храни, затим за двадесетак од оваца (бивши беглик), од жировнине и других посредних пореза и такса. Тако је нпр., Пожаревачка нахија поткрај устанка давала сто хиљада гроша, а Ваљевска осамдесет хиљада гроша.¹⁷ Устаничка Србија имала је следеће јавне приходе: народни порез, нахијски порез (за финансирање судова и школа), приход од царина, приход од судских такса и казни, приход од продаје турских имања и приход од руда. Донете су биле и одлуке о тецају различитих монета које су тада биле у оптицају у Србији, о наплати царина и скеларина, о наплаћивању такси за свештеничке услуге и о наплаћивању свештеничког бира.¹⁸

Народни порез је обухватао: лични порез у новцу, порез у земаљским производима, порез у природи и порез у народној снази. Нахијски порез плаћали су сви грађани – порески обвезници одређене нахије, а висину је одређивао

¹⁴ Д. Јанковић, *Историја државе и права Србије XIX века*, Београд, 1958, стр. 9.

¹⁵ Ђорђе Петровић (1762 – 1817), познат као *Карађорђе* и *Црни Ђорђе*, је био вођа Првог српског устанка и родоначелник династије Карађорђевића.

¹⁶ Д. Милојевић, *Нејосредни порези Србије и Краљевине Срба, Хрватина и Словенаца*, Београд – Земун, 1925, стр. 8.

¹⁷ В. Стојанчевић, Ј. Милићевић, Ч. Попов, Р. Јовановић, М. Екмечић, *Историја Српског народа*, 5. књига I том, Београд, 1994, стр. 20.

¹⁸ С. Шаркић, *Руски пројекти државног уређења устаничке Србије (Трећи део – Савезни кнеза Прозоровског)*, Зборник радова Правног факултета у Новом Саду, број 2 (2015), Нови Сад, стр. 418.

нахијски суд у договору са нахијским и „кнежинским” старешинама. Поред наведених пореза били су уведени и општински порез, владичанска димница и свештенички порез.¹⁹ Схватајући значај и неопходност остварења буџета, носиоци власти устаничке Србије настојали су да уравнотеже државни буџет и прикупљање дажбина. Одлучено је било да се сваке године о Новој години (такозваном „малом Божићу”) одржавају скупштине на којима ће старешине полагати рачуне о прикупљању и коришћењу средстава, саветовати се са Карађорђеом и Совјетом, одговарати на жалбе и тужбе из народа и решавати друга важна питања из области законодавства.²⁰

Након слома Првог српског устанка и поновне окупације Србије од стране Турске, Милош Обреновић²¹ успео је да постигне споразум са Турцима према коме су Турци искључени из поступка прикупљања пореза. На снази је био турски порески систем, али је наплаћивање пореза вршено од стране српских кнезова и српских старешина. У овом периоду дажбине које су грађани били дужни да плаћају Порти и везиру су биле харач или данак за рају која гази цареву земљу, чибук или порез на овце и козе и порез који је разрезиван за издржавање везира, његове свите и војске. Међутим, царина, трошарина, ске-ле и други приходи били су у рукама Турака и они су их сами наплаћивали.²²

Харач (царски порез) је био лични данак који је морало да плати свако мушко лице – немуслиман старости од седам до осамдесет година у знак покорности. После 1815. године овај данак износио је годишње шест гроша и две паре по лицу.

Порез везиру плаћао се за издржавање везира, његове свите, као и турског гарнизона. Укупан износ овог пореза мењао се према расходима, а наплаћивао се – после разрезивања, према укупном броју пореских глава, на нахије, на кнежевине и на села. Наплата се вршила од ожењених људи према њиховој имућности. Осим ових непосредних пореза који су се плаћали у новцу, постојао је и порез у народној снази, тзв. кулук. Народ је био дужан да уради извесне послове које би иначе морао да плати у новцу, као што је нпр., сређивање спахијског десетка, оправљање путева, оправљање утврђења и слично.

Кнез Милош је, спроводећи своју аграрну политику, насељавао земљу, чиме није задирао у турске интересе, напротив, с повећаним бројем становника обрађивано је више земље, што је повећавало и приходе спахији. С богаћењем земље наплата пореза постала је сигурнија, а растао је и принос

¹⁹ В. Стојанчевић, Ј. Милићевић, Ч. Попов, Р. Јовановић, М. Екмечић, *наведено дело*, стр. 12.

²⁰ С. Шаркић, *наведено дело*, стр. 419.

²¹ Милош Обреновић (1780. или 1783 – 1860), био је кнез Србије од 1817. а пре тога други врховни вожд од 1815. године. Године 1830. добио је достојанство наследног Кнеза. Владао је Србијом од 1815. до 1839. и од 1858. до 1860. године.

²² М. Гавриловић, *Милош Обреновић*, књига I, Београд, 1908, стр. 251. и 259–260.

од царина, скела и др., које су турске власти саме сакупљале. С фискалног аспекта, Турци нису имали разлога да се противе Милошевој аграрној политици у области насељавања земље.²³

Хатишерифом из 1830. године²⁴ Србији је призната независност у унутрашњим пословима, али је она и даље остала вазална држава Турске царевине. Признајући Србији аутономију у унутрашњим пословима, Турска је изгубила право да разрезају и наплаћује порез. Право наплате и разреза пореза замењено је обавезом Србије да плаћа годишњи данак од два милиона и триста хиљада гроша. Све до 1835. године систем прихода Србије био је под великим утицајем система који је увела Турска управа. Увођење модерног пореског система отпочело је 1835. године, када су разне раније обавезе замењене обавезом плаћања грађанског данка.

2. После доношења Устава из 1835. године, усвојен је нови порески систем којим је заведена једнакост плаћања пореза, без обзира на имовно и привредно стање пореских обвезника.²⁵ Уведен је само један порез – лични порез од шест талира годишње за сва пунолетна лица. Међутим, и даље је био на снази кулук. За наплату личног пореза била је задужена општина.

За време владавине уставобранитеља,²⁶ главни јавни приходи у Србији били су данак и ђумрук. Данак је био непосредни порез и имао је четири облика: главницу, чиновнички данак, бећарски данак и харач. *Главницу* су плаћала лица која су имала непокретно имање или су се самостално бавила трговином или занатом. *Чиновнички данак* плаћали су чиновници на непокретно имање, ако су га поседовали. Ова обавеза плаћала се сразмерно вредности имања. *Бећарски данак* плаћали су неожењени без куће и баштине, који су служили код другог. Ова обавеза плаћала се на приход од личног рада. Тадашњи порески систем био је неправичан и недовољно издашан.²⁷

Важан јавни приход у ово време биле су и царине. Према Царинској тарифи из 1843. године постојале су извозне, превозне и увозне царине.²⁸

²³ Ј. Петровић, *наведено дело*, стр. 69.

²⁴ Хатишериф из 1830. године представља последњи корак ка успостављању аутономије Кнежевине Србије у односу на Османско царство. Султан Махмуд II је овим актом признао Кнежевину аутономију и независну државну управу. Хатишериф је био праћен и султановим Бератом којим је кнезу Милошу Обреновићу признато право формирања династије.

²⁵ В. Стојанчевић, Ј. Милићевић, Ч. Попов, Р. Јовановић, М. Екмечић, *наведено дело*, стр. 15.

²⁶ Уставобранитељи су били носиоци борбе против самовлашћа кнеза Милоша Обреновића. Залагали су се за доношење устава и закона којим ће Милошева власт бити ограничена. Период владавине уставобранитеља је од 1842. до 1858.

²⁷ С. Јовановић, *Уставобраници и њихова влада*, Београд, 1912, стр. 111–113.

²⁸ Аустрија је оспаравала Србији право на царинску аутономију, тако да је влада могла само незнатно да повећа царинске приходе пошто није уживала потпуну слободу у утврђивању висине царинског оптерећења.

Главни извор царинских прихода Србије биле су увозне царине, посебно увозне царине према Аустрији.²⁹

За време владавине Михаила Обреновића³⁰ уведен је нови порески систем – порез на имућност, који је садржао *порез на имање* и *порез на приход од радње*.³¹ Порез на имућност плаћали су сви који су имали имање или радњу. Према својој имућности, порески обвезници делили су се на шест класа и једну посебну категорију.³² Поделу на класе вршила је посебна комисија која је била састављена од општинских проценитеља и од два званичника која је одредило Министарство финансија. Била је предвиђена и принудна наплата пореза, чиме је уведена „егзекуција”, која до тада у Србији није постојала. Овај порески систем није могао бити уведен, јер је изазвао веома јак отпор у народу, нарочито у богатијим крајевима.³³

У Србији су се у овом периоду на робу при њеном прелажењу границе наплаћивале следеће дажбине: царина, трошарина и споредне таксе (лежарина, жиговина, ношевина, калдрмарина, статистичка монополска такса).³⁴

Због одређених проблема у прикупљању пореза, као и нарасталих потреба државе, 1864. године извршена је одређена промена у пореском законодавству, која је практично представљала корак назад. Плаћање пореза схватано је као обавеза свих грађана. Уведени су порези на личност и порези на имање.

У малој и неразвијеној Србији средином деветностог века, а нарочито осамдесетих година, државне финансије постале су носилац крупних, за укупан друштвено-економски развој веома значајних промена. Јавне финансије изгубиле су искључиво фискално обележје, јер су од 1878. године добиле у извесном смислу улогу носиоца дела друштвене акумулације и усклађивања расподеле и проширене друштвене репродукције. У том периоду приходи којима је српска држава располагала углавном су потицали из два извора: из пореза и других дажбина и из државних зајмова.³⁵

Посебан значај за развој пореског система имао је Закон о непосредном порезу из 1884. године, који се, уз бројне измене и допуне у Србији примењивао и након стварања Југославије. Реформом пореског система из 1884. године уведене су следеће пореске обавезе: порез на земљиште, порез на

²⁹ С. Јовановић, *наведено дело*, стр. 114-115.

³⁰ Михаило Обреновић (1823-1868) је био кнез Србије од 1839. до 1842. и од 1860. до 1868. године. Његова прва владавина се завршила збацивањем 1842, а друга атентатом. Михаило је био други син кнеза Милоша и Љубице Обреновић.

³¹ Реформа пореског система из 1861.

³² Комисија је разврставала обвезнике у шест класа, а у седму класу су сврставани најбогатији људи Србије.

³³ С. Јовановић, *наведено дело*, стр. 423.

³⁴ Ј. Лончарић, *Кривична дела по Царинском закону*, Београд, 1908, стр. 20.

³⁵ В. Стојанчевић, Ј. Милићевић, Ч. Попов, Р. Јовановић, М. Екмечић, *Историја Српског народа*, 6. књига I том, Београд, 1994, стр. 20.

зграде, порез на принос од капитала, порез на принос од радњи и занимања, порез на принос од личног рада, лични порез и порез на обрт.

4. УТВРЂИВАЊЕ И НАПЛАТА ПОРЕЗА У СРБИЈИ У ДЕВЕТНОСТОМ И НА ПОЧЕТКУ ДВАДЕСЕТОГ ВЕКА

1. Систем утврђивања и наплате јавних прихода био је одраз тог времена и нивоа друштвеног развоја Србије. Оцењивање величине приноса појединих пореских обвезника вршили су порески одбори. То су биле комисије састављене од више чланова (пет, десет или петнаест чланова) а свака општина имала је свој порески одбор. Број чланова пореског одбора зависио је од места за које би се бирао, односно од броја становника одређеног места. Тако је нпр., у Београду порески одбор био састављен од петнаест чланова, у окружним варошима од десет чланова, а у општинским варошицама и селима одбор је сачињавало пет чланова. Због великог броја пореских обвезника, Београд је имао два пореска одбора. Један одбор је био задужен за оцену приноса трговачких радњи, а други, за оцену приноса занатлијских и неких ситних радњи. Порески одбори формиран су тако да три петине чланова бирају општински одбори у споразуму са важнијим представницима радњи и занимања, док је преостале чланове постављао министар финансија, од којих је једног одређивао за председника пореског одбора. У порески одбор је могао ући само онај грађанин који је на име непосредних пореза плаћао најмање тридесет динара за годину и који је уживао сва грађанска и политичка права.³⁶

Порески одбори су до 1901. године, поред оцењивања величине приноса пореских обвезника, вршили и обрачун пореске обавезе а према утврђеној величини приноса и то за све пореске облике, изузев пореза на земљиште. Обрачун пореза на земљиште вршиле су пореске власти. Изменама из 1901. године разрез и наплату обавеза за све пореске облике вршиле су пореске власти, а порески одбори су вршили само оцену величине приноса пореских обвезника.

Када би порески одбор извршио оцену величине приноса обвезника, он би исту уносио у пореску пријаву или реферат за сваког пореског обвезника. На основу тих оцена пореска одељења вршила су разрез пореза и задуживала би порезом и прирезом обвезнике. Пореска одељења су се налазила у среским и окружним местима. Њима је било поверено старање о државним дажбинама, али су она обављала и друге функције, административне, извршне и судске власти.³⁷

³⁶ Д. Милојевић, *наведено дело*, стр. 32.

³⁷ Д. Милојевић, *наведено дело*, стр. 37.

2. Наплату пореза вршиле су пореске власти, а по селима помоћ су им пружале општинске власти. Наплата се вршила у роковима предвиђеним законом, а по правилу водило се рачуна да се наплата изврши у оним периодима када се сматрало да обвезници имају највише новца. У случајевима принудне наплате пореза, пореска власт је најпре слала опомене пореским обвезницима да у одређеном року измире своје обавезе. Ако порески обвезник ни након опомене не би измирио пореску обавезу, приступало се принудној наплати. Принудна наплата вршила се пописом и проценом ствари у присуству два сведока и стављањем забране на те ствари.³⁸

Да би натерала пореске обвезнике да буду уредни и да на време измире своје обавезе, држава је прописивала камату од шест процената, као неку врсту казне за све оне који у предвиђеном року не измире обавезе.

3. У циљу контроле и праћења буџета као и јавних прихода, Србија је још 1844. године формирала контролни орган под називом Главна контрола. Наиме, Главна контрола имала је задатак да прегледа државне рачуне и контролише извршење буџета. Главна контрола била је одговорна Совјету. На основу уставних решења из 1888. године Главна контрола је постала самостални орган који је имао надлежност да прегледа „државне рачуне и рачунски суд”. У оквиру Главне контроле, као њени саставни делови, функционисале су месне, окружне и среске контроле.

а) Главна контрола обављала је делатност уз помоћ такозваног помоћног особља Главне контроле. Као помоћно особље, Главна контрола је имала шефове и рачуноиспитаче месних контрола. Помоћно особље није могло само да доноси одлуке по предметима који су спадали у делокруг седница Главне контроле или њеног председника. Оно је имало улогу само да припреми сва неопходна документа, како би се по одређеним питањима, тј. предметима, донела потребна одлука Главне контроле.³⁹

б) Ради што веће заштите државних интереса, а у циљу јачања контроле пореских обвезника, а и саме пореске власти, 1909. године уведена је уставна државног заступника при свакој финансијској управи. Државни заступници бирани су из редова дотадашњих порезника и имали су задатак:

- да присуствују седницама пореског одбора и да члановима одбора дају потребне смернице;
- да подносе жалбе на разрезани порез од стране пореског одбора, и
- да изврше провере да ли су сви обвезници у пореској пријави унели стварни износ приноса.

³⁸ Д. Милојевић, *наведено дело*, стр. 40.

³⁹ Ј. Валчић, *Ујусиљво за сасџав и преглед рачуна, каса и мајџеријала*, Београд, 1926, стр. 231.

4. После извесног перода нестабилности буџета Србије, јавне финансије су почетком двадесетог века ушле у раздобље стабилности. Један од кључних разлога који је допринео оздрављењу државних финансија лежао је у скупштинском надзору над буџетским ставкама прихода и расхода.

Повећање државних прихода остварено је подизањем пореских терета, посебно посредног пореза и монопола који су погађали широке слојеве становништва. Настојање да се повећају државни приходи и да се тиме уравнотежи буџет, илустративно објашњава следећи став изнет у тадашњем листу „Финансијски преглед”: „потребно је, дакле, да тежимо томе да створимо извесну готовину државну и да одржавамо извешан вишак прихода над расходима. Ове напомене изгледају као неоствариве, кад се узме садашње стање, наших државних финансија. Али не треба заборављати да ми можемо доћи до бољег положаја само ванредним мерама и изванредним напором наше снаге. Ако бисмо се, уз главне мере за поправку финансијског положаја, постарали да одржимо у снази одредбе у Закону о државном буџету, по коме се буџетом не могу стварати издаци, ако они нису установљени и предвиђени специјалним законима – ми бисмо могли учинити приличне уштеде.”⁴⁰

5. ПОРЕСКИ СИСТЕМ КРАЉЕВИНЕ ЈУГОСЛАВИЈЕ

1. Након завршетка Првог светског рата, 1918. године, формирана је Краљевина Срба, Хрвата и Словенаца. Стварањем нове државне заједнице, било је неопходно усвојити јединствен порески систем и донети јединствене прописе из области управе и судства. Међутим, за остварење постављених задатака било је неопходно извршити попис становништва, земљишта и других непокретних добара, као и припремити одговарајућа законска решења како би се уједначио расцепкани порески систем. Стварањем Краљевине Срба Хрвата и Словенаца, 1918. године, примењивано је пет пореских система: српски, црногорски, аустријски, мађарски и турски, што је трајало све до 1928. године, када је извршена унификација пореског система тадашње Југославије. На подручју Србије, до унификације пореског система примењивао се Закон о непосредном порезу из 1884. године, с изменама и допунама. После балканских ратова, овај закон примењиван је и на подручју Македоније, као и у једном делу Црне Горе.

Истовремена примена пет пореских система: српског, црногорског, аустријског, мађарског и турског стварала је низ проблема и доприносила неефикасности рада пореске администрације.

⁴⁰ *Финансијски преглед*, лист за финансијска знања и финансијску службу, Београд, 1901, стр. 252.

1) Пустошењем Србије, скоро сва њена државна надлештва, у првом реду државне архиве, књиге и статистички подаци били су попаљени, исцепани и уништени, тако да се, по ослобођењу Србије, наишло на згариште и пустош. Разрез пореза у тим првим годинама после уједињења углавном је вршен на бази пореских пријава обвезника и уз вођење рачуна да ће приликом пријављивања обавеза порески обвезници покушати да порески терет ублаже. Према законским решењима плаћање пореза била је обавеза свих држављана Краљевине. Разрез пореза је био двогодишњи, а предузећа су била обавезна да сваке године подносе извештаје о резултату пословања. Поступак опорезивања обављале су пореске власти, уз помоћ пореских одбора.

2) Од свих пореских система старе Југославије, према неким аналитичарима, црногорски порески систем може се оценити као најједноставнији порески систем који је наследила стара Југославија.⁴¹ Црногорски порески систем подразумевао је две врсте непосредних пореза: дације и порез на принос од капитала и рада. Дација се наплаћивала полугодишње 1. јула и 26. октобра. Надлежни порески одбор имао је задатак да проверава тачност пријављених објеката на које се плаћала дација. Порески одбор функционисао је у свакој вароши, а био је састављен од пет, односно од три члана, у зависности од величине вароши.

3) Аустријски порески систем примењивао се у Словенији и Далмацији. За разрез пореза у Словенији и Далмацији биле су задужене котарске власти и то у седишту сваког среза. Наплату пореза обављали су порески уреди који су били формиран за сваки судски срез. Разрез доходарине и опште течевине обављали су посебни порески одбори и то комисије за оцењивање доходарине и комисије за разрез течевине.⁴² Председника и половину чланова ових пореских комисија постављао је министар финансија, а другу половину бирали су порески обвезници.

4) Мађарски порески систем примењивао се у једном делу Војводине и у Хрватској. У оквиру овог пореског система као примарни порески органи постојала су тзв. финансијска равнатељства. Као помоћни органи финансијским равнатељствима постојали су државни порески уреди, градски порески уреди, општински уреди и разни порески одбори. Порески уреди водили су бригу око књижења и наплате пореза. Општински уреди и разни порески одбори вршили су књижење и наплату само оних пореза за које су били задужени од стране државе.

5) Турски порески систем примењивао се у Босни и Херцеговини. За разрез и наплату пореза као првостепене пореске власти били су задужени порески уреди. Они су водили евиденцију о пореским обвезницима који су имали домицил на територији пореског среза у оквиру кога су они вршили

⁴¹ Б. Јелчић, *Наука о финансијама и финансијско право*, Загреб, 1983, стр. 273.

⁴² Д. Милојевић, *наведено дело*, стр. 132.

разрез и наплату пореза. Оцену величине приноса одређеног обвезника вршили су порески одбори. Они су били састављени од председника и четири члана, а у већим градовима поред председника имали су шест чланова. Чланове одбора бирали су између себе обвезници пореза. Сваки одбор имао је свога референта кога је постављао надлежни порески уред. Порески уред након разреза пореза обавештавао је сваког пореског обвезника о величини пореза.

2. Први законски пропис нове државе који је уређивао материју опорезивања је Закон из 1921. године којим је уређено опорезивање промета. Осим тога, 1922. године донет је Закон о порезу на пословни промет, а 1932. године Уредба о порезу на луксуз.

Са аспекта пореза и његове правне заштите значајан је Закон о порезу на пословни промет из 1922. године. Овим законом предвиђено је кривично дело пореске утаје као инструмент кривичноправне заштите пореза. Дело је вршило лице које у намери да у потпуности или делимично избегне плаћање или одмеравање пореза или да постигне незаконито ослобођење од плаћања пореза, свесно или са намером у књижи, пријави, жалби или одговору на питање надлежне власти да неистините наводе или их намерно прећути.⁴³

Закон о непосредним порезима из 1928. године је омогућио примену јединствених пореских прописа на целој територији Краљевине Југославије, као и функционисање пореске администрације на јединствен начин. Законом о непосредним порезима уведена је обавеза плаћања пореза на следеће приходе: од земљишта, од зграда, од предузећа, радњи и самосталних занимања, од ренте, од предузећа обавезних на јавно полагање рачуна (друштвени порез) и од несамосталног рада и занимања (службенички порез). Постојала је и обавеза плаћања пореза на нежење. Ниже територијалне јединице имале су право на приходе од приреза и трошарина. Законом о непосредним порезима из 1928. године било је предвиђено кривично дело пореске утаје као самостално дело. Ово дело извршавао је порески обвезник који је свесно и у намери да избегне плаћање пореза у пореској пријави или одговарајући на постављена питања од стране надлежне власти или у поднетој жалби или пријави за ослобођење или смањење или отпис пореза давао неистините изјаве тако да је због тога могла наступити потпуна или делимична пореска прикрата⁴⁴

Новостворена држава у погледу примене царина, преузела је Царински закон Србије из 1899. године који је на територије Југославије примењиван све до почетка другог светског рата.⁴⁵

⁴³ Члан 12 и 13 Закона о порезу на пословни промет, из 1922. године.

⁴⁴ Члан 142. Закона о непосредним порезима, Службене новине, број 29-VII од 28.02. 1928. године.

⁴⁵ Царински закон Србије из 1899. године са изменама из 1904. године, у тадашњој Југославији допуњен је и измењен Законом о изменама и допунама Царинског закона из 1934. године.

Утврђивање и наплата пореских обавеза у овом периоду вршена је преко надлежних пореских одбора. На основу јединствених прописа у сваком срезу, односно месту које је имало до двадесет хиљада становника постојао је порески одбор. У срезовима са преко тридесет хиљада становника било је више пореских одбора. Порески одбор састојао се од председника и шест чланова и исто толико заменика. Уколико би срез имао више од тридесет хиљада становника порески одбор би се састојао од председника и дванест чланова. Председника и половину чланова одбора именовано је министар финансија. Остале чланове пореског одбора бирао је општински одбор. Према законским решењима за члана одбора могао је бити изабран само држављанин Краљевине који станује у дотичној општини најмање пет година, да није осуђиван и да на име непосредног пореза плаћа најмање педесет динара.

6. УМЕСТО ЗАКЉУЧКА

Држава је одувек била важан фактор и чинилац привредних процеса једне земље. Својом активношћу, механизмима пружања услуга, системом потрошње и инвестирања, својом улогом у процесу расподеле и дистрибуције дохотка и богаства, држава директно или индиректно успоставља одређене односе у процесу друштвене репродукције. Због тога се може рећи да се активност државе одражава на јавни, али и на приватни сектор једне друштвене заједнице.

Ниједна влада, ниједна држава, не могу себи допустити ту лагодност да се економска и свака друга активност одвијају мимо ње. Држава мора да преузме на себе мноштво задатака, како би се у друштвеној заједници успоставила неопходна хармонија у свим сферама друштвене делатности. За остваривање бројних задатака које су поверене једној држави неопходна су јој одређена средства која она убира било монополом своје суверене власти, било на неки други начин. Како се држава мењала и развијала тако се мењао и развијао пориски систем неопходан за остварење њене улоге.

Србија је прошла један дуг историјски пут изградње државности, али и самоосталности у процесу стварања пореског система. У тим тежњама за самоосталношћу и независношћу, Србија и српско друштво (као и свака самоостална држава), креирала је сопствени порески систем по угледу на развијене земље у окружењу, али полазећи од свог интереса и реалних могућности. Порески систем морао је бити флексибилан, јасно конципиран, издашан и „довољно” прихватљив из аспекта времена. Посматрано кроз историју, порески систем Србије се мењао и развијао у складу са степеном друштвено-економског развоја земље и изазова у унутрашњем и међународном окружењу. Како је Српска држава расла и развијала се тако су се развијали и системи друштвених вредности у њој, па тиме и систем пореских вредности. Отуда, можемо рећи, да порески систем Србије са временског аспекта одражава ниво друштвеног развоја наше земље.

*Goran B. Milošević, Ph.D., Full Professor
University of Novi Sad
Faculty of Law Novi Sad
G.Milosevic@pf.uns.ac.rs*

*Mirko V. Kulić, Ph.D., Chief Editor
of the Magazine "Finances and Taxes"
mirkokulic@hotmail.com*

Development of the Tax System in Serbia until the Second World War

Abstract: *Fuller consideration of the tax system of one country requires information about regulation of certain forms of public revenues through history. For the sources of the income can be said that they were always the same, but inequally represented. Observing the Serbian tax system through history we may find differences and similarities, advantages and disadvantages, significance and representation of individual tax forms. The paper gives an overview of development of Serbian tax system from the Middle Ages to the Second World War.*

Key words: *tax, state revenue, tax system, tax administration, state.*

Датум пријема рада: 15.04.2016.