

*Др Миле Врањеш, редовни професор
Правног факултета у Новом Саду*

РАЗВОЈ ЈАВНИХ ФИНАНСИЈА У СРБИЈИ У ПЕРИОДУ ОД 1804. ДО 1940. ГОДИНЕ

Сажетак: *На подручју јавних финансија и финансијског права у нашој земљи доминирају одређене теме које привлаче пажњу финансијских и економских стручњака, привредника, као и грађана. Једна од њих јесте развој јавних финансија у Србији. Реч је о једној од сложенијих тема на подручју фискалних финансија наше земље. Наиме, кад год се озбиљније претражује проблем основних категоријских постојећег фискалног система и реформе фискалног система, тошво да није могуће заобићи истражање развоја јавних финансија.*

Кључне речи: *развој, јавне финансије, фискални систем, фискална политика, порески систем, пореска политика, порези, таксе, царине, доприноси, накнаде, јавни зајам, јавни дуз, фондови и буџети.*

1. Увод

Развој јавних финансија у Србији представља назаобилазну тему у свим разговорима и расправама о карактеристикама постојећег фискалног система и о реформи фискалног система. Међутим, и поред велике важности и ништа мање актуелности, ова тема није довољно истражена и анализирана у нас. Осим, релативно ретких студија, монографија, анализа или чланака, не постоји већи стручни или научни рад у коме би био истражен и анализиран развој јавних финансија у Србији.

Циљ овог прилога јесте покушај приказа и анализе историје јавних финансија у Србији, односно да указивање на еволуцију нормативне регулативе и праксе јавних финансија у Србији у периоду од 1804-1814. године.

2. Историјат јавних финансија у Србији 1804. – 1940.

2.1. Период 1804 – 1814.

Потребно је, најпре, указати на шири аспект са којег се може или чак мора посматрати развој јавних финансија. Реч је о друштвено-историјском карактеру јавних финансија. Први српски устанак из 1804. године, чији су повод, били тешки дани покороног српског народа, говори о друштвено историјском карактеру институција јавних финансија.

До Првог српског устанка дошло је, између осталог, због повећања пореског терета „преко границе умерености што је имало за непосредну последицу образовање класне свести код запостављених класа”¹.

Може се слободно и без претеривања изнети констатација да од дана Првог српског устанка из 1804. године почиње „историја српске државе и српских државних финансија новог времена”².

Дабоме, Србија није могла одмах да приступи изградњи свог новог пореског система, јер је у то време био вођен Први српски устанак. Због тога је она била принуђена да преузме неке институције из турског пореског система. Први српски устанак је својим развитком врло брзо захтевао знатна средства која су од народа прикупљана не само у новцу, већ и у натуралном облику.

Прва дажбина која је била установљена у ондашњој Србији, наредбом Карађорђа из 1804. године, била је царски харач (порез за гажење царске земље). Обвезници царског харача била су физичка лица – мушко лице старости од седам година па навише, пореска основица била је одређена у апсолутним износима (три пореска гроша и две паре), а разрез и наплату вршиле су старешине нахија и кнежевина. Реч је о дажбини – главарини која се наплаћивала по глави становника. Главарина је била остатак из старијег пореског законодавства и њу не треба идентификовати са личним порезом. Док главарина ишчежава, лични порез остаје у пореским системима држава.

Пошто царски харач није могао да обезбеди довољне приходе за покривење расхода који су били посебно повећани због вођења Првог српског устанка, у Србији је у том периоду био уведен добровољни прилог. Обвезници добровољног прилога била су физичка лица, она која су остајала код својих кућа, износ је био утврђиван сразмерно имовном стању обвезника и плаћао се, чак, и обавезно.

¹ Вид.: Љубомир Дуканац, *Основни проблеми порезивања*, Београд, 1938, стр. 317.

² Вид.: Драг. М. Милојевић, *Нејасредни порези Србије и Краљевине Срба, Хрватиа и Словенаца*, Београд, 1925, стр.5.

Народна скупштина Србије је на свом заседању 1805.године донела одлуку да се више не плаћа царски харач султану јер је турска војска напала српску војску. Такође, била је донета одлука о увођењу пореза у земаљским производима. Обвезници пореза у земаљским производима нису били само Срби, већ и Турци, који су мирно живели са Србима у Србији.

Овај порез се наплаћивао два пута годишње, при чему је било вођено рачуна о угодности плаћања пореза, а угодност плаћања пореза и данас представља једно од савремених пореских начела. Прикупљена средства од пореза у земаљским производима служила су за издржавање војске и државне управе. Порез у земаљским производима, као облик обавезног давања у природном облику у Србији још у XIX веку, био је одраз неразвијене привреде и начина државног уређења. Међутим, иако је овај порез постојао уз новчане обавезе, он се јавља у врло ретким случајевима, и само за поједине обавезе (нпр. кулук у предратној Југославији).

Карађорђе је у договору са Сенатом од 1909.године увео и ратни прирез. Обвезници ратног приреза била су физичка лица – мушко лице старости од седам до осамдесет година. Укупан износ разрезаног ратног приреза износио је 150.000 пореских гроша, односно 10 пореских гроша за сваког пореског обвезника (150.000 пореских обвезника), при утврђивању висине пореске обавезе водило се рачуна од имовини обвезника – привредном стању обвезника и о броју задругара, па су обвезници били подељени у више класа, а право разреза и наплате ратног приреза било је у рукама народних старешина. Оно што, међутим, захтева одговарајућу пажњу код разматрања ратног приреза јесте његов циљ, а он је био обнова Србије и проширење устанка на остале пашалуке у којима су живели Срби.

Посебно је значајно указати на овом месту на промене у домену друштвеног живота Србије из 1812. године. Наиме, Србија је тада добила нове циљеве а с тим у вези и нове задатке, за које јој је био потребан новац и који је она обезбеђивала путем пореза (многобројни порези који су се прикупљали у новцу, у природи и у народној снази), тако и путем приреза (који су се прикупљали за рачун нахија, општина и свештених лица). Постојали су следећи порези и друге дажбине: 1. народни порез (лични порез у новцу, порез у земаљским производима, порез у природи, порез у народној снази), 2. нахијски порез, 3. остали прирези (општински прирез, владичанска димица и свештенички прирез)³, 4. царине и дажбине за превоз и риболов, 5. таксе и казне, 6. приходи од продаје турских добара и 7. приходи од рудника.⁴

Међутим, већ наредне године (1813), развој јавних финансија је био заустављен. Наиме, угушен је био устанак и дошло је до поновног успостављања турских финансија. Постојали су следећи порези и друге дажбине у ондашњој Србији у том периоду: 1. порез у новцу (царски харач, царски цигански харач, чибук, лични порез, царска и приватна спахијска главница), 2. порез у земаљ-

³ Вид.: *ibid*, стр. 7.

⁴ Вид.: Мита Петровић, *Финансије и установе обновљене Србије до 1842. с једним погледом на ранији историјски развој финансијског уређења у Србији*, Београд, 1897, стр. 88

ским производима, 3. порез у народној снази, 4. приходи од царина, превоза и риболова, 5. нахијски прирез, 6. приходи од казни.⁵

У ондашњој Србији расписивани су били и јавни зајмови (1815, 1816, 1819, 1821,) пошто порези и друге дажбине нису могли да обезбеде довољно прихода за покриће буџетског дефицита.

Приходи од варошке трошарине и општинске попаше припадали су локалним заједницама, што говори о постојању извесне, за оно време, финансијске аутономије локалних заједница у Србији.

Посебно треба указати да је Србија у овом периоду имала сређено финансијско стање у самом почетку државног уређења после завршеног Другог српског устанка од 1815. године. Наиме, она је имала, већ тада, свој писани буџет који је био састављен у договору између кнеза и Народне скупштине, и поред несређеног стања и још из Првог српског устанка и постојања различитих пореских законских решења (турских, аустријских и српских уредаба, и то ранијих)⁶ а то је био довољан „доказ тачности и писмености, која би се и у многа доцнија и мирнија времена дала пожелети”⁷. Ипак, у устаничкој Србији вероватно није било правог буџета, иако је, што треба посебно истаћи, буџетско право припадало Народној скупштини.

2.2. Период 1815–1834.

У овом периоду Србија добија повластице у одређеним слободама, али је и даље била без финансијске самосталности, односно и даље је била саставни део турске империје и под врховном влашћу султана. По споразуму између кнеза Милоша и султана плаћање пореза остало је исто као што је постојало и до тада под турском управом (царски, везирски и спахијски порез са појединим врстама), а наплаћивање пореза прешло је на српске кнезове и старешине и у то се Турци нису смели мешати. Пошто је право на наметање и регулисање пореза и других дажбина, као и право на приходе од пореза и других дажбина припадало Турској, не може се говорити о ни о каквој, финансијској децентрализованости у ондашњој Србији.

Постојале су у Србији у овом периоду следеће дажбине: 1. порез у новцу (порез за рачун султана, царски харач, чибук, цигански харач, царска главница), 2. порез прикупљен за рачун спахија, 3. порез прикупљен у корист свештеника (владичанска диница, свештенички порез), 4. порез прикупљен за народне потребе – народни порез, 5. порез у природи (царски десетак, спахијски десетак), 6. народни кулук⁸, 7. народни прирези, 8. царине (ћумрук), 9. таксе – превозне таксе, 10. варошка трошарина, 11. општинска попаша⁹.

⁵ Вид.: *ibid*, стр. 107.

⁶ Вид.: *ibid*, стр. VI.

⁷ Вид.: Жив. Живановић, *Рецензија за књигу Миша Пешировића, op. cit.* стр. XXXIV.

⁸ Вид.: Драг. М. Милојевић, *op. cit.* стр. 9.

⁹ Вид.: Мита Петровић, *op. cit.* стр. 336.

2.3. Период 1835 – 1863.

На бази признавања извесне независности која је Хатишерифом из 1833. године Србији била потврђена, Србија је добила право да расписује порезе, с тим да је и даље била обавезна да султану плаћа годишњи данак. У Србији је 1835. године био уведен први порез, а који је требало да буде „један једини данак” наместо многобројних пореза у новцу и натури из периода турске владавине. Међутим, у таквој неразвијеној привреди какву је имала ондашња Србија, постојање само једног јединог данка није могло бити остварено. Без обзира што грађански данак који је требало да буде један једини данак у Србији није имао своју практичну релевантност, треба истаћи да је Србија већ на самим почецима своје нове слободе просто хрлила ка васпостављању својих институција јавних финансија по узору на решења у савременим државама при чему су у томе највећу улогу имали финансијски стручњаци Србије који су били школовани на страним признатим универзитетима у Европи¹⁰, а што све сведочи о кризи тадашње српске државе и за свој почетни одабрани европски идентитет.

Поред грађанског данка, који је требало да буде једини, уводи се и бећарски данак и војница, док се од ранијих пореза задржава цигански харач, а у ограниченој мери и кулук. Другим речима, постојале су следеће дажбине: 1. државни порез, 2. бећарски порез, 3. цигански харач, 4. разне таксе и судски приходи, 5. царински и превозни приходи, 6. карантински приходи, 7. риболовски приходи, 8. пијавички, блатарински приходи, 9. механски приходи, 10. месарски, касапски приходи, 11. мерачки, кантарски приходи, 12. дувански приходи, 13. вашаринске таксе, 14. утрински и шумски приходи, 15. десечарски приходи, 16. приходи од новчаних капитала, 17. ванредни и случајни приходи и 18. војни прирез.¹¹

Основна карактеристика тадашњег фискалног система у Србији била је његова неправичност. Наиме, устав Србије из 1835. године који је био брзо суспендован, и даље је садржавао одредбе о грађанском данку, а све врсте пореза који су до тада постојали су били сведени на грађански данак, који се плаћао у износу од шест талира, односно касније у износу од пет талира, као и кулука од једног дана у току године у корист државе. Обвезник грађанског данка био је ожењено лице, а ако такав у домаћинству није постојао онда је то било малолетно нежењено лице или удовица. Порески обвезници сносили су порески терет (углавном) подједнако без обзира на величину поседа и имовних стања, а овакав систем опорезивања одговарао је малобројном имућнијем и средње имућнијем становништву, које је до тада сносило већи порески терет јер су Турцима плаћали десети део својих прихода и остале дажбине у новцу и радној снази. Такав систем опорезивања није одговарао сиромашном становништву које је све више и више било осиромашавано путем експропријације и осталим методама првобитне акумулације капитала. Без обзира на то што су ондашње

¹⁰ Вид.: Обрен Благојевић: *Економска мисао у Србији до другог свејског раиша*, САНУ, Београд, 1980.

¹¹ Вид.: Мита Петровић, *op. cit.* стр. 316-317.

државне власти издавале упутства да се разрез пореза и других дажбина врши према величини имовине дажбинских обвезника, у пракси то није било поштовано, а за то није било ни услова јер није постојао катастар, није било стручних кадрова и није било новца, а постојале су и разне малверзације при утврђивању и наплати дажбина. Кметови и чланови општина који су по правилу били из редова имућнијих људи, залагали су се за „једнакост опорезивања свих лица”, штитећи тиме своје класне интересе. Од плаћања грађанског данка били су ослобођени свештеници, чиновници, лица која је кнез по својој вољи могао ослободити плаћања пореза, лица неспособна за рад и крајње сиромашна лица (у незнатном броју), док су се пореске олакшице кретале у распону једна половина до једне шеснаестине, а које су уредбом из 1851. године биле укинуте тако да су сви обвезници грађанског данка, који су били способни за рад, и без и мало имања, морали плаћати цео износ данка. Наплата дажбина у овом периоду била је вршена применом разних метода капиталистичке експлоатације – хапшењем, телесним кажњавањем, гоњењем на принудни рад, одвајањем непосредног произвођача од његових средстава за производњу, куће и најнужнијих кућних потреба. У том смислу велики број сачуваних жалби пореских обвезника говори о једном нецивилизованом понашању тадашњих пореских извршитеља у Србији. Иако су и извршни органи власти, посебно министарство финансија, указивали на превелико фискално оптерећење дажбинских обвезника, законодавна власт није смела да донесе нову одлуку о опорезивању по имовини (по приходу) пореских обвезника, јер би то угрозило позиције већ створене буржоазије у ондашњој Србији, односно зауставило процес започете првобитне акумулације капитала у ондашњој Србији.

Пошто грађански данак није могао да обезбеди довољне приходе за финансирање повећаних јавних расхода у ондашњој Србији, посебно државног чиновничког бирократског апарата, био је уведен бећарски данак. Уредбом о бећарском данку од 1839. године нежењене калфе и слуге и друга нежењена лица која су се бавила неком привредном делатношћу плаћала су бећарски данак у износу од два до девет цванцика, према висини своје зараде. Бећарским данак не реализује се само примарни фискални циљ – обезбеђивање прихода за потребе државе, већ и одређени екстрафискални циљ популациона политика. Екстрафискални циљ је био неправедан због дискриминације чланова друштва према њиховом брачном стању.

Као допуна грађанског данка у ондашњој Србији био је уведен и цигански харач, кога су плаћали Цигани скитнице у износу 8, 12 или 24 гроша годишње. Реч је о дажбини којом је била реализована расна дискриминација чланова друштва према њиховом пореклу, а што говори о неоправданом и неправедном циљу опорезивања.

Захватање економске снаге није се вршило у Србији тада само непосредним порезима, већ и посредним порезима у које су спадале царине и таксе. Кад је реч о царинама, треба истаћи да су приходи од царина после Другог српског устанка први пут ушли у државну касу (1835. године), а Хатишерифом од 1833. године Србији је било уступљено право убирања прихода од царина. До тада је

Порта давала царине под закуп, махом кнезу Милошу. Због вазалног положаја према Порти, Србија није могла да успостави свој царински систем и политику све до 1878. године, када је добила потпуну независност у том домену, није смела да наплаћује увозне царине веће за 3% од вредности робе, морала је да поштује уговоре које је Порта закључила са страним земљама. Постојао је систем закупа ђумрука, који се одржао све до 1839. године.

Постојале су и трошарине и регални данци (со, дуван итд.), као и таксе. Приходи од такса имали су сталну тенденцију пораста, што због развоја државне администрације, државних услуга, и принудних мера наплате потраживања не само од државних већ и од приватних поверилаца. Постојале су и разне општинске посредне дажбине (нпр. такса на заклану стоку, такса на продају вина и ракије, и кантарина). Најзначајнија је, ипак, била такса за сечу и крчење шума, највећи број издатих дозвола у том домену довео је до уништавања шума, а то због обрадиве земље и преоријентације становништва са сточарства у земљорадњу.

Као најчешће истицани аргумент за увођење посебних дажбина, нарочито царина, навођено је да су оне биле погодно средство путем којих је држава на једноставан и лак начин долазила до државних прихода јер су се ове дажбине плаћале неосетно, као и то да су се оне могле употребити и као средство за подстицање развоја домаће индустрије. При томе се ипак заборавља на регресиван учинак посебних дажбина и чињеницу да се заштита домаће производње не може обезбеђивати само путем царинске политике.

Специфичну врсту државних прихода представљала је у то време и добит остварена на курсној разлици новца, јер су сви државни приходи били стриктно наплаћивани по званичној тарифи, а издаци из државне касе чињени по курсу који је владао на тржишту. Тим начином обезбеђивања државних прихода кнез Милош је био створио огромно богатство у доба закупљивања скела и ђумрука.

На крају, не тако значајни државни приходи били су приходи од државне привредне делатности (државних пољопривредних добара, државних штампарија, топчидерске економије, државних ергела, пошта и телеграфа), али за њих држава није показивала посебан интерес.

Проблем локалних финансија у том периоду био је предмет интересовања мислилаца, који су истицали да се локалне заједнице (локална самоуправа) не може ни замислити без својих самосталних прихода и расхода, односно самосталног буџета¹².

Кад је реч о буџетском систему и политици, треба истаћи да је Сретенским уставом од 1835. године било одузето буџетско право Народној скупштини и додељено кнезу и Државном савету, да би каснијим уредбама о уређењу Државног савета, Уставом Србије од 1838. године, првим Законом о буџету Србије од 1858. године, било потврђено искључиво буџетско право кнезу и Државном савету. Међутим, Устав Србије од 1869. године буџетско право враћа

¹² Вид.: Обрен Благојевић, *Економска мисао Свештозара Марковића*, САНУ, Београд, 1975, стр. 245.

Народној скупштини, иако су и даље остале несугласице око доношења буџета, јер су кнез и влада имали право да могу продужити постојећи буџет и за наредну годину. Израда буџета била је поверена Министарству финансија у периоду 1835–1842. година, односно Државном савету у периоду 1843–1858. О изради буџета није се водило довољно рачуна у то време. Принцип буџетске равнотеже није био поштован до краја, а што показује да је у највећем броју буџетских година био буџетски дефицит. Начело буџетске спецификације, такође, није било поштовано, јер се буџет објављивао у глобалним подацима о приходима и расходима. Није био одређен рок трајања буџета у почетку, да би тек касније кнез својом одлуком одредио да буџетска година траје од 1. новембра и завршава се 31. октобра. У извршењу буџета министарства нису могла да користе одобрене издатке без сагласности Државног савета. Законом о буџету из 1858. године израда буџета је била у делокругу рада Министарства финансија, и поред противљења Државног савета.

Буџетске приходе, највећим делом (преко 80%) чинили су приходи од непосредних дажбина, што указује да су највећу тежину сносили порески обвезници. Буџетски расходи били су верна слика државне делатности ондашње Србије – највећи део расхода чинили су расходи за државни, чиновнички апарат, затим расходи за организовање и наоружавање војске и расходи за судство. Расходи за просвету и здравство, иако су имали тенденцију пораста, били су далеко иза расхода за државну администрацију, војних расхода и расхода за судство. Дабоме, не треба заборавити ни расходе за Порту. Из свега напред изнетог произилази да је буџет у то време имао искључиво административно финансијски задатак, а није био инструмент за остваривање економских задатака (унапређивање привреде) нити инструмент за остваривање социјалних задатака (заштита животног стандарда становништва)¹³. У овом периоду постојали су и одређени фондови (нпр. школски фонд, болеснички фонд и чиновнички фонд) али се још увек не може говорити о постојању некаквих ванбуџетских инструмената финансирања у то време.

2.4. Период 1864–1884.

Прва радикална пореска реформа у Србији била је 1860. године када су и постављени основи новог пореског система. Основни принципи на којима је била заснована пореска реформа у Србији између осталог, били су општост и равномерност опорезивања. Кад је реч о овом другом, порески терет је требало да буде равномерно распоређен на све пореске обвезнике. Усвојени порески закони из 1861. и 1864. године унели су значајне промене у дотадашња пореска решења у Србији – прешло се на опорезивање по имућности, тј. по економској могућности или по пореској могућности, уместо дотадашњег опорезивања с главе на главу. Србија је још у XIX веку, без претходне теоријске припреме,

¹³ Вид.: Коста Цукић, *Државна економија, III део – државни расходи, државни приходи до данка*, Београд, 1853.

прешла с примитивног опорезивања личности с главе на главу на опорезивање које се заснива на принципу „плаћање пореза сразмерно својим приходима и својој могућности”¹⁴. Ипак, треба истаћи да су у овом периоду постојала капитална дела из материје опорезивања и пореза.”¹⁵

Фискални систем у Србији у овом периоду био је сличан оном из претходног периода из 1835.године, а два су пореза била основна – порез на личност и порез на имање и приход од имућности.¹⁶

2.5. Период 1885–1917.

Бројне негативне карактеристике и недостаци (слабости) претходног фискалног система у Србији – неправичност пореског система, неадекватна пореска структура и повећани јавни расходи који су објективно ишли испред јавних прихода, били су основни разлози да се приступи фискалној реформи у Србији. Основни принципи на којима се у Србији заснивала фискална реформа из 1884. године била је правичност пореског система, што је значило да пореска обавеза треба да буде општа и порески терет да буде равномерно распоређен на све пореске обвезнике узимајући при томе, како пореске олакшице, тако и економску снагу у обзир. У том смислу је Закон о непосредним порезима из 1884. године са каснијим изменама и допунама (било их је 12, прва већ 1805, а последња 1907, не тако честих, као што је то данас) увео плаћање пореза по „имућности”, односно према економској снази, а самим тим и пореској снази. Законска одредба о плаћању пореза по „имућности” је „неумесна начелу пореских закона који је изграђен у систему пореза из приноса и овај систем сам по себи технички скоро посве искључује практичну примену пореског разреза по индивидуалној пореској снази, а само ово може да буде прави основ за равномерну расподелу пореског терета, имућност или привредна снага јесте појам субјективан, а принос објективан, и порез на личност уведен законом о непосредним порезима је престарио порески облик који је одавно избачен из модерних пореских система”¹⁷. Томе треба додати неадекватан избор пореских стопа (пореска стопа код личних пореза била је највиша тамо где се чисти приход као пореска основица може најтачније утврдити).

Закон о непосредним порезима из 1884. године са изменама из 1885. године увео је следеће дажбине у ондашњој Србији: 1. порез на земљиште, 2. порез на зграда, 3. порез на приход од капитала, 4. порез на принос од радњи и личног рада, 5. порез на обрт радњи, 6. порез на личност, 7. порез на обрт (допунски порез на принос од радњи)¹⁸, 8. прирези (државни, окружни, срески и општински), 9. царине, 10. таксе и 11. накнаде.

¹⁴ Вид.: Драг. М. Милојевић, *op. cit.* стр. 1.

¹⁵ Вид.: Мита Ракић, *Пореза – иокушај за студије*, Београд, 1876., стр. 1-56.

¹⁶ Вид.: *ibid.*, стр. 24 – 26.

¹⁷ Вид.: Д. Летица, *Уочи наше пореске реформе*, Загреб, 1922, стр. 5.

¹⁸ Вид.: Драг. М. Милојевић, *op. cit.* стр. 33 – 83.

Фискално оптерећење било је врло велико, а пореска основица још је била сужена, због непријављивања тачних података о оствареним приносима односно приходима пореских обвезника.

Порез на обрт радњи је био уведен у Србији још давне 1881. године да би годину дана касније био укинут, и поново уведен 1884. године. Но, овај порез није био полазна тачка за нагли развој пореза на промет до светских размера, због чега се и не може почети с тим порезом у посматрању развој пореза на промет¹⁹. Истини за вољу, порез на обрт радњи у Србији за који се веже почетак ренесансе пореза на промет, био је старији од пореза на промет у Немачкој из 1916. године.

У Србији су у овом периоду била на снази два пореска система: први се примењивао у оквиру Србије до 1912. године, и други који је важио за ново присаједињење Краљевини Србији, крајева ослобођени у балканском рату 1912–1913. Да би се изједначило пореско законодавство, Финансијским законом је било проширено пореско законодавство Краљевине Србије на Македонију, Црну Гору и стару Србију, али то због техничких немогућности опорезивања није било извршено по тим правним прописима већ по правним прописима који су се примењивали до 1914. године. У ослобођеним крајевима, присаједињеним Краљевини Србији, био је примењиван нови порески систем уместо дотадашњег пореског система Турске. Био је уведен порез који се плаћао према имовини и приходу пореског обвезника, разрезиван репартицијом, обвезници су били физичка и правна лица прикључених области (и женска лица ако су обављала самосталну делатност, односно имала радњу). Финансијским законом од 1914. године био је уведен и инвалидски порез, како би се обезбедили приходи за покриће повећаних државних расхода на име издржавања ратних инвалида и њихових породица, а то због вођења балканског рата 1912–1913. године.

Када је у питању буџетски систем и политика у ондашњој Србији треба истаћи да они готово да и не заостају за буџетским системом и политиком других држава у том периоду. У самом Уставу Србије из 1803. године било је више одредаба о буџету, док је у Закону о државном рачуноводству из 1910. године буџетска материја била детаљно регулисана. Израда буџета у Србији у том периоду била је решавана колегијално на министарским седницама, предлог буџета имао је право да прегледа и утврди министарски савет, буџетска година се поклапала са календарском годином, буџетски приходи су се односили само на годину дана, јавност буџета је била обезбеђена до краја – буџет је био штампан по партијама и по позицијама, приступачан најширој јавности (изузев војног буџета), принцип буџетске потпуности био је поштован – сви приходи и расходи морали су се унети у буџет, што је била и уставна и законска обавеза. Буџетски приходи и расходи били су исказивани у бруто износу, принцип буџетске спецификације је био обезбеђен у закону, као и принцип буџетске равнотеже на коме се посебно инсистирало, а што је за последицу имало настајање буџетског суфицита у периоду од 1909–1912. године, што се може и критико-

¹⁹ Вид.: Тоша Тишма, *Јавне финансије*, Загреб, 1964, стр. 120.

вати, јер буџетски суфицит не одговара природи државног газдинства, коме није циљ постојање буџетског суфицита већ да се за државне потребе нађе онолико средстава колико је потребно за његово покриће. Предлог буџета био је детаљно расправљан од стране буџетске комисије с тим да Скупштина није могла предложене поједине партије повећавати али их је могла смањивати. Буџетске дванаестине представљале су провизорно стање. Извршење буџета било је детаљно регулисано, док је контрола буџета (провизорна) била вршена према закону о уређењу главне контроле из 1892. године, при чему је била одвојена рачунска од управне контроле, и на крају, биле су садржаване и одредбе о уговорима и набавкама.

Поменути правни прописи о буџету ондашње Србије јасно и уверљиво показују да је Србија увек стизала да за буџетско подручје донесе закона, а такође и да је то „добро што смо тражили гаранције у законима и установама, а не у личностима, иако су ти закони обично рађени брзо, без довољно претходних студија, што је имало за последицу нејасност и празнине у закону и тешкоће у његовом примењивању”²⁰.

Период 1914–1918. године био је један од најсложенијих у развоју јавних финансија у Србији, због светског рата 1914. године, слома Србије 1915, прогона српског народа из 1915–1918. године, и окупације Србије од стране Аустро-Угарске и Бугарске, због чега Србија није могла да установљава, уводи и одређује висину дажбина на својој територији, на начин њој својствен.

Уредбом о разрезу и наплати непосредних пореза и свештеничког бира у окупираним крајевима Србије за 1916. и 1917. годину, разрез пореза био је вршен на специфичан начин, пошто је уредба била мешавина потреба окупационе власти, српског пореског система и пореског система Аустроугарске (преовлађивао је српски порески систем). Поменутом уредбом били су уведени следећи порези у ондашњој Србији: 1. порез на земљиште, 2. порез на зграде, 3. порез на камату од главнице и на ренту, 4. порез предузећа која подлежу јавном полагању рачуна, 5. порез на радњу и зараду, 6. порез на личност. Постојали су сви облици пореза, као и у претходном систему, изузев обртног пореза, док су предузећа која јавно полажу рачуне била обвезници посебног облика пореза, а постојали су и државни прирези и свештенички бир. Обвезници свештеничког бира била су физичка лица источне православне вере, плаћао се у апсолутним износима једном годишње и прикупљени приходи били су намењени за издржавање свештеника и њихових породица, нешто слично ономе што данас постоји у Савезној Републици Немачкој, у којој покрајине дају овлашћења верским заједницама за увођење црквеног пореза. Поред непосредних дажбина постојале су и посебне дажбине: царине, таксе и друге. Разрез и наплата дажбина била је поверена војним властима које су се према дажбинским обвезницима односили као према окупаторима.

²⁰ Вид.: Милан М. Стојадиновић, *Немачки буџети*, Београд, 1912, стр. 180.

2.6. Период 1918–1927.

У овом периоду, Краљевина Србије 1. децембра 1918. године улази и чини саставни део Краљевине Срба, Хрвата и Словенаца, што је захтевало и изградњу јединственог фискалног система Краљевине Југославије, а што је било од виталног значаја за функционисање нове државне заједнице. Устав Краљевине Југославије из 1921. године, ипак, није довео до изједначавања пореских законодавстава, односно до настанка општег пореског закона. Наиме, и даље је постојало тројство пореске законске регулативе. У Србији је, тако, био на снази порески систем из претходног периода који је у међувремену дограђиван или мењан²¹. Порески тертет је био неравномерно распоређен на пореске обвезнике, постојао је велики број приреза, порески систем је био нестабилан, није била успостављена пореска дисциплина и постојао је велики буџетски дефицит.

У Краљевини Југославији постојали су следећи порези: 1. порез на ратне добитке, 2. инвалидски порез, 3. порез на пословни промет, 4. порез на луксуз (допунски порез уз порез на пословни промет). Порез на пословни промет био је сврстан у непосредне порезе иако је он са становишта финансијске науке спадао у посебне порезе. А као основни разлози због којих је порез на пословни промет био сврстан у непосредне порезе навођени су пореско-административни начин убирања,²² исказивање у статистичким публикацијама²³. Порез на пословни промет био је уведен у порески систем уредбом из 1920. године са важношћу од 1921. године, односно законом из 1922. године, а реч је о свезнажном облику пореза на промет, односно о опорезивању сваке прометне фазе, што је покупуљивало опорезиване производе и услуге и снажно утицало на покупљење роба и услуга и ограничавање потрошње. Неразвијена новчана привреда у ондашњој Краљевини Србији²⁴ није могла обезбедити да овај облик пореза добије веће размере. Постојали су и ванредни државни прирези, како уз постојеће непосредне порезе, тако и државне прирези, а што је све скупа чинило пореску структуру компликованом, непрегледном и неконзистентном. Наравно, уз то, постојале су и посебне дажбине – царине, трошарине и таксе.

Функционисање више међусобно различитих пореских система, примена неких облика пореза који су престарели и који више нису постојали у пореским системима других држава, неадекватан избор пореског обвезника извора опорезивања и пореске стопе, били су само неки од слабости тадашњег фискалног система Краљевине Југославије. Иако је Уставом Краљевине Југославије из 1921. године било прописано да је пореска обавеза општа, да су све државне дажбине једнаке за целу земљу, и да се порез плаћа по пореској снази и то прогресивно, у пракси то није било поштовано. После више формулисаних пред-

²¹ Драг. М. Милојевић, *op. cit.* стр. 163-167.

²² Вид.: Ј. Томашевић, *Финансијска политика Југославије 1929-1934*, Загреб, 1935, стр. 32

²³ Вид.: *Министарство финансија Краљевине Југославије 1918-1938*, Београд, 1939, стр. 61.

²⁴ Вид.: Љубомир Дуканац, *op. cit.* стр. 252.

лога за доградњу и мењање постојећег фискалног система, коначно је био донет закон о непосредним порезима Краљевине Југославије из 1928. године са важношћу од 1. јануара 1929. године.

2.7. Период 1928–1940.

Закон о непосредним порезима од 1928. године, био је од виталног значаја за функционисање југословенске привреде уопштеприхваћеним, уједињеним условима привређивања. Тим законом су биле дефинисане јединствене основе у домену непосредног опорезивања и пореске политике у Краљевини Југославији. Наиме, пореска обавеза је била општа (опорезована је била чак и сва приватна имовина краља и наследника престола), све раније пореске олакшице биле су укинуте изузев оних лично стечених које су временски ограничено важиле до истека тог ограничења за оне облике пореза који су били замењени новим законским решењима, пореске олакшице биле су утврђиване само законом, било је законски регулисано када се држава јавља као порески обвезник, и била су укинута права наплате пореза лицима којима је то било уступљено.

Закон о непосредним порезима од 1928. године коначно је отклонио разлике у пореском оптерећењу појединих делова земље, пошто је на јединствен начин утврдио обавезу плаћања непосредних пореза независно о месту живота и рада пореских обвезника. Овај закон унео је промене у односу између непосредних и посредних пореза, повећан је био удео непосредних пореза у укупним државним приходима, што се објашњава као „цветање наше привреде и најбоље стање наших државних финансија”²⁵, као и Законом о амнестији и аболуцији кривице по Закону о непосредним порезима, таксама, трошаринама и царинама из 1928. године у циљу подизања пореског морала. Закон о непосредним порезима из 1928. године био је неколико пута дограђиван и мењан (нпр. смањење стопе пореза на добитак предузећа која су била обавезна на јавно полагање рачуна, смањење стопе пореза на ренту у функцији стимулсања производње, штедње домаћих грађана и прилива страног капитала, смањење стопе прихода од земљишта и допунског пореза на приходе од земљишта, како би се избегло угрожавање темеља појединих газдинстава). Када је реч о овом последњем, тј. умањењу негативног ефекта због пада цена пољопривредних производа путем пореске политике, треба истаћи да је опорезивање прихода од пољопривреде везано са економским положајем пољопривреде и да нема земље у савременом свету која не води својствену политику, разумљиву или неразумљиву, логичну или нелогичну, целисходну или нецелисходну, цена пољопривредних производа, а доходак који се на бази те политике цена обрачунава представља величину која претежно зависи од природе и карактера односа друштва према пољопривреди²⁶.

Закон о непосредним порезима из 1928. године имао је и одређених недостатака од којих треба поменути непостојање синтетичког пореза на до-

²⁵ Вид.: Ј. Томашевић, *op. cit.* стр. 28.

²⁶ Вид.: Миле Врањеш, *Опорезивање и пољопривреда, Бачки Пејровац*, Нови Сад, 1995, стр. 14-18.

ходак грађана – облика пореза којим би се опорезивала укупна економска снага обвезника, водећи при томе рачуна о околностима везаним за лице пореског обвезника које су релевантне за опорезивање. Затим, ту је и несклад између фискалних и свих других циљева опорезивања и то у корист фискалних циљева опорезивања, због чега фискални систем и фискална политика нису били успешни, нити се о њима могло говорити као о значајним елементима стабилног и функционалног система и одговарајуће политике друштва као целине, и постојање бројних правних прописа у домену опорезивања и пореске политике.

Фискалну структуру Краљевине Југославије²⁷ чинили су: 1. порези (1.1. земљарина, 1.2. кућарина, 1.3. течевина (порез на приход од предузећа, радњи и занимања), 1.4. порез на ренте, 1.5. друштвени порез (порез на добитак предузећа обавезних на јавно полагање рачуна), 1.6. службенички порез (порез на приход од несамоствалног рада и занимања), 1.7. порез на нежење, 1.8. прометни порез; 2. трошарине, 3. таксе (пристојбе), 4. царине и 5. монополи.

Не улазећи у анализу конкретних елемената наведених дажбина, што се може сматрати и непотребним, указаћемо само на неке карактеристике за поједине дажбине. Земљарина (порез на приход од земљишта) заузимала је централно место међу порезима у Краљевини Југославији, јер је пољопривреда била најважнија привредна грана, сеоска домаћинства су учествовала у врло високом проценту у укупном становништву земље, прикупљени приходи од земљарине заузимали су средишње место међу приходима прикупљеним наплатом непосредног пореза, број пореских обвезника – пољопривредних произвођача био је већи од било којих других обвезника непосредних пореза. Обвезници земљарине били су власници, плодуживаоци и сва друга лица која се користе земљиштем, пореска основица била је катастарски приход утврђен зависно од површине земљишта, врсти обраде земљишта (засађено, односно засејано културе) и квалитета земљишта са прописаном методологијом утврђивања катастарског прихода, пореска стопа износила је 10% за основни порез, а постојао је и допунски порез на приход од земљишта који се плаћао на износ укупног катастарског чистог прихода, земљарина је доспевала за наплату у две рате (15. августа и 1. новембра сваке године), с тим да су касније извршене наплате потпадале под 6% затезне камате, порез на приход од земљишта могао се отписати у случају елементарних непогода (штете), и постојала су трајна и привремена ослобађања од плаћања земљарине.

Кад је реч о прометном порезу, треба истаћи да је он био уведен у порески систем у Краљевини Југославији 1931. године – општи прометни порез и скупни прометни порез, при чему се скупни прометни порез делио на више врста (скупни прометни порез – обични), комбиновани скупни порез, додатни скупни прометни порез, скупни прометни порез на изравнање. Обвезници прометног пореза делили су се на паушалце, обвезнике који прометни порез наплаћују по књизи обављеног промета, обвезнике који прометни порез наплаћују

²⁷ Вид.: Божидар Јелчић, *Развој јавних финансија у Југославији*, Правни факултет у Загребу, 1985, стр. 49. и *Финансијски алманах*, Загреб, Наклада „Финансијског архива“ 1932, стр. 33-206.

по склопљеној нагодби, стопа је била 1% за општи порез на промет од 1. априла 1931. године на робу а која није наведена или обухваћена у тарифи скупног прометног пореза, а осим тога, и на накнаде за све услуге, учињене са искључивом или претежном применом сопствене умне снаге, као и телесне снаге. Скупни порез на промет наплаћивао се на сву робу наведену или обухваћену у тарифи која је била саставни део уредбе о скупном прометном порезу, пореска стопа је била различита за поједине врсте робе, прометни порез наплаћивао се било код произвођача било код увоза или било код трговца. Треба истаћи да је порез на пословни промет у Краљевини Југославији био један од најиздашних пореза, чак издашнији од земљарине.

Трошарине у Краљевини Југославији биле су регулисане Законом о државној трошарини и Уредбом и државној трошарини, а плаћале су се на точење пића, шпирит, квасац, ракију, вино, пиво, бензин, шећер и кафу.

Таксе у Краљевини Југославији биле су регулисане Законом о таксама Краљевине Србије од 1921, 1923. и 1929, као и Законом о судским таксама Краљевине Србије од 1930. године, а постојале су следеће врсте: таксе од преноса иметка (приликом купопродаје некретнина плаћала се „преносна такса”), таксе од исправа, таксе од употребе јавних власти и разне друге таксе.

Решењем Министарског савета Краљевине Срба, Хрвата и Словенаца, било је одређено да се на целој територији Краљевине Југославије примењује Царински закон Краљевине Србије од 1899. године, Закон о општој царинској тарифи од 1904. године и Трговински уговори које је Краљевина Србије била закључила са другим државама. Предлогом закона о општој царинској тарифи са увозним и извозним царинама који се примењивао на основу Закона о буџетским дванаестинама²⁸, од 1925. године (без одобрења Народне скупштине), као и другим подзаконским актима, била је регулисана царинска материја Краљевине Југославије. Сва роба која је прелазила државну границу и увозила се на подручје Краљевине Југославије подлагала је плаћању увозне царине по увозној царинској тарифи, уколико није била ослобођена плаћања царине, увозна се царина као и споредне таксе плаћала се ефективним златом, а ако се царина плаћала у динарима рачунало се ажио 1000 % тј. један златни динар = 11 динара у папиру, царинска тарифа је имала две врсте стопе – минималну – која се примењивала на сву робу која је долазила из уговорених земаља, и максималну – која се примењивала на неуговорене земље. Краљевина Југославија имала је уговоре са свим европским државама, изузев Совјетске Русије, Турске и Бугарске, као и са многим државама других континената. Царине су наплаћиване по бруто тежини, по нето тежини или по сопственој тежини робе, царина се плаћала у готовом и није се могла кредитирати, а постојала су предметна ослобођења од царине, царински поступак – царинење робе је било регулисано, као и враћање царинских дажбина и привремена царинска складишта. Извоз робе је био такође регулисан царинским прописима. Реч је о роби која се из слободног промета Краљевине Југославије износила (извозна роба), а која се могла

²⁸ Вид.: *Министарство финансија Краљевине Југославије, оп. cit.* стр. 108.

извозити преко сваке царинарнице, чије је царињење било вршено по службеној дужности или у осталим случајевима, роба се могла и привремено извозити (рок за повраћај робе је био девет месеци) са правом да се наплаћене царине врате уз подношење писмене декларације, са обележавањем овакве робе, а у случају да је роба била измењена у циљу преваре приликом повратка, власник је био кажњаван по одредбама царинског закона. Страна роба која је била извезена из Краљевине Југославије, пошто је била у слободном промету, плативши увозну царину, није се могла више никако вратити у Краљевину Југославију с правом на слободан увоз.

Државни монополи у Краљевини Југославији, који су били, такође, регулисани српским правним прописима, представљали су значајан државни приход Краљевине Југославије а плаћали су се на дуван, со, шибице, петролеј и папир за цигарете. Пошто су државни монополи били организовани као посебна аутономна установа, таква организација је дозвољавала да они буду, као у Краљевини Србији, главни регулатор не само државних финансија, већ и најјача база за њен међународни кредит и закључивање уговора²⁹.

Када је реч о јавним зајмовима и јавним дуговима Краљевине Југославије, треба истаћи да је она прихватила финансијске обавезе Србије из периода до 1914. године, а Србија је до тог периода расписивала неколико зајмова. Краљевина Југославије је покушавала да се задужи у иностранству али јој то није полазило за руком због несређених државних финансија (две транше јавног зајма у САД, један јавни зајам у Француској, један јавни зајам у Шведској), затим стабилизациони зајам из 1931. године. Државни дуг Краљевине Југославије обухватао је и јавне зајмове Државне хипотекарне банке (два у Швајцарској, трећи зајам у Њујорку). Средства добијена на име репарације која су за буџетске године 1929/1930 – 1931. износила 229, односно 426 милиона динара, омогућила су подмиривање ануитета ратних дугова и издатака за инвалидску и ратну штету³⁰. Међутим, Немачка је 1932. године одбила да плаћа репарацију, због чега је Краљевина Југославије исте године обуставила сва плаћања по иностраним дуговима³¹.

Буџетски систем и политика Краљевине Југославије био је провизоран. Несређене економске прилике у земљи, непоклапање прихода и расхода, велике политичке напетости, били су главни разлози који су говорили о провизорности таквог система и политике, а требало је да прође и дуже времена да Народна скупштина почне да одобрава буџет. За 1922/1923. годину био је одобрен буџет, али не и за 1923/1924. годину, због чега је било уведено привремено финансирање. Финансијским законом за 1924/1925. годину буџетска година није се поклапала са рачунском годином. Закон о државном рачуноводству Краљевине Србије био је главни извор буџетског права у Краљевини Југославије. Иако је Законом о државном рачуноводству било прокламовано начело бу-

²⁹ Вид.: *Министарство финансија Краљевине Југославије, оп. cit.* стр. 183.

³⁰ Вид.: Ј. Томашевић, *оп. cit.* стр. 34.

³¹ Вид.: Тоша Тишма, *Јавне финансије*, други део, Загреб, 1968, стр. 54.

цетског јединства и начело бруто буџета, Уредбом из 1927. године, као анекси су у буџету били исказивани приходи и расходи државних предузећа и установа. За 1925/1926. годину било је привремено финансирање, а 1930/1931. године дошло је до пада прихода буџета и то као последица економске кризе на плану финансијске активности државе. Огроман пораст прихода од пореза на промет и стални пад прихода од непосредних пореза (посебно од земљарине), не може се никако оценити као знак здраве финансијске ситуације у Краљевини Југославије³².

Пад извоза, смањење цена пољопривредних производа, буџетски дефицит, обустава плаћања немачке репарације довели су до смањења буџетских прихода за 1932/1933. годину. Тек у периоду од 1934–1938. године долази до нове улоге државе у привреди – нова улога јавних расхода (непосредно продуктивни карактер буџетских расхода)³³. Дакле, реч је о централистичком буџету, који је поред расхода централних органа власти и управе обухватао и расходе бановских, средњих као државних органа. Бановине су имале за своје самоуправне расходе свој буџет, као и општине. Док је редовни државни буџет имао приходе претежно од посредних пореза, самоуправни буџети су исказивали, углавном, разне несамосталне изворе прихода, а бановски буџет још и учешће у неким заједничким приходима. Веће самоуправне јединице исказивале су приходе од предузећа и установа. Државна предузећа исказивала су сразмерно ниске чисте приходе или чак губитке³⁴.

На основу свега што је изложено могуће је уочити да су објектни порези били карактеристични у Краљевини Југославији, при чему су приходи од нефундираних извора били оштрије опорезовани од фундираних извора, посредни порези чинили су највећи део укупних пореза, а они су деловали регресивно, недоследно је била спровођена прогресија, при чему су били фаворизовани богатији друштвени слојеви. А све то скупа указује да је порески систем Краљевине Југославије имао изразито класни карактер, да је фаворизовао буржоазију, а јаче опорезивао неимућније друштвене слојеве. Буџетски систем Краљевине Југославије, пак, уз који су постојали већи број буџета комуналних тела, самосталних али међусобно повезаних надзором министарства финансија, служио је углавном управном апарату за спровођење прерогатива власти.

Финансијска наука и финансијска политика у периоду 1804-1940. године нису располагале довољним и поузданим статистичким подацима о најбитнијим одликама финансијског система. Без таквих података немогућа је озбиљнија научна анализа финансијских појава и изградње солидне финансијске политике која би одговарала потребама наше земље. Другим речима, за једну потпунију анализу фискалних финансија у Србији мора се располагати са богатијом документацијском и аналитичком основом.

³² Вид.: Љубомир Дуканац, *op.cit.* стр. 241.

³³ Вид.: Министарство финансија Краљевине Југославије, *op. cit.* стр. 27.

³⁴ Вид.: Владимир Мурко, *Буџетски систем ФНРЈ*, Београд, 1962, стр. 76.

3. Закључак

Не покушавајући да дамо свеобухватан закључак о развоју јавних финансија у Србији у периоду 1804-1940. задржаћемо се на неким констатацијама.

Прво, релативно је дуг и помало чудан био ток фискалне еволуције у Србији у периоду 1804-1940. године. Наиме, развој јавних финансија у Србији одвијао се од полунезависне Кнежевине Србије, преко Краљевине Србије, до Краљевине Југославије, самостално или у склопу шире заједнице. Фискални систем, пре него што је доспео до своје тадашње структуре и обима у Краљевини Југославији прошао је кроз више фаза у којима је револуционарна динамика економског развоја била детерминанта развоја јавних финансија. Отуда те фазе треба посматрати у њиховом развоју. Финансијским историчарима неће бити лако чак ни да наброје све те промене које су биле честе и велике. Фискалне финансије у Србији имале су, дакле, своју генезу и свој основ у процесима развоја друштва и његове привреде.

Друго, што се тиче фискалне позиције (аутономије) Србије, она се у периоду 1804-1940. мењала, с тим да је стање у периоду Краљевине Југославије било, углавном, незадовољавајуће. Наиме, после једног релативно дугог периода фискалне аутономије у Србији, дошло је до „настртаја” централних нивоа власти на фискалну аутономију Србије, што није било повезано само са неограниченим могућностима „ускладиштења” централне власти, већ и са снажним милитаризацијом друштва и посебно ширењем државног интервенционизма у привреди.

*Mile Vranješ Ph. D., Full professor
Novi Sad School of Law*

Development of public finances in Serbia between 1804 and 1940

Abstract

The analysis performed shows that issues related to development of public finances in Serbia between 1804 and 1940 are very complex. Fiscal finances in Serbia have had their roots and basis in the processes of development of the society and commerce. The position of Serbia with respect to fiscal issues (autonomy) changed over time. However, such position was mostly unsatisfactory during the period of Kingdom of Yugoslavia.