

*Ernst Höhn, Steuerrecht; EIN GRUNDRISS DES SCHWEIZERISCHEN STEUERRECHTS FÜR UNTERICHT UND SELBSTSTUDIEN; 2. ÜBERARBEITETE AUFLAGE; Verl. Paul Haupt, Bern und Stuttgart; 1975: S.XL/363.*

Подсетићемо да је данас проблем пореза предмет посматрања неколико финансијских дисциплина; да пореска наука (*Steuerlehre*) на порез гледа претежно као на феномен јавно-привредног живота, истичући у њему економски елемент (на пр. преваљивање), а да наука о пореском праву (*Steuerrecht*) порез испитује у систему правног поретка, као правни институт, са задатком до нормира узајамне односе, што актом опорезивања настају међу њиховим партнерима.

Наука о пореском праву је нова наука: из овога је века. Истина, изолованих написа о њој, прагматичног типа, било је и раније (Италија: 16. и 17. век), али развијене, модерне студије о пореском праву датирају углавном из времена између два светска рата. Од пореско-правних анализа млађе су само још пореска социологија и пореска психологија, но оне су још увек на свом почетку.

За узмах науке о пореском праву у земљама централне Европе заслугу имају немачки и швајцарски теоретичари. Уџбеници и текстови *Hensel-a*, *Bühler-a* или *Becker-a* и данас су у Немачкој извори знања универзитетског света о анатомији пореског права. У Швајцарској, по одвајању дисциплина пореског права, поред познатих догматичара као што су *Landmann*, *Weyermann*, *Grossmann* и др., без сумње највећи научни углед и највредносије научно наслеђе из те области (5 *Schanz*-ових књига историјског су карактера!) за собом оставио је проф. *E. Blumstein* (Басел). Његов *System des Steuerrechts* сматра се класичним делом немачког језичког израза у тој материји (III издање, 1972, приредила сугруга му, проф. *Irene B.*). С друге стране, и немачка и швајцарска доктрина непосредно су утицале на развој пореско-правне науке у другим земљама: то је нарочито случај са Италијом. Данас у италијанској науци, том „центру распрострањања“ фискалних студија у свету, доминира правни аспект пореског феномена.

Проф. *Höhn* последник је *Blumstein*-овог опуса, с тим што његова књига има ужи задатак. Није из домена „чисте“ науке већ „примењене теорије“: садржи у Швајцарској важеће пореско право. Књига је, као увод у науку, оперативна, намењена у правом реду настави али исто тако и пракси. Што је посебно у њој, није само њен идеолошки састав већ и техника излагања. Поред главног задатка, приказа фискално-правне архитектуре територијалних заједница, сажето је дат и преглед главних проблема из теорије опорезивања. Стога је у првим поделцима (гл. 1. и 2.) реч о моделима и правним основама дајбинских врсти као и њиховим елементима. Поред шематског излагања појмова о објекту и субјекту пореза, о стопама, о типовима разреза и др., објашњена је и државно-правна категорија пореског суверенитета. У Швајцарској пореским суверените-

том (*Steuerhoheit*) располаже не само савез, већ и кантони и општине. Ови носиоци компетенције опорезивања имају права да уводе разне, али и идентичне пореске врсте. Порези који припадају савезу изриком су наведени у уставу федерације. Мада устав, изван фискалне сфере, не садржи прописе којима би савез вршио утицај на кантоне, ови немају права да оснивају порезе које савез основним законом резервише за себе; ако тог ограничења нема, могу имати чак и исте порезе. Кантонални пак порези не заснивају се на уставу већ на законима кантона. Општине у Швајцарској имају врло широку аутономију која је, међутим, у погледу фискалитета ограничена; стога могу установљавати само оне порезе (изведен суверенитет) за које добију одобрење у законима кантона.

Питање пореске надлежности додирује и питање двоструког опорезивања. Ту материју не регулише савезно законодавство већ „колизивне норме“ које доноси Врховни суд, према којима кантони не могу опорезивати објекте који подлежу праву терећења по прописима других кантона. Ова забрана спада међу најзнатнија ограничења фискалне моћи кантона, али истодобно доприноси постизању спољњивих односа између органа и цензита. Да избегну двоструко опорезивање кантони су овлашћени да међу собом уговарају „конкордате“. Сем тога имају право да и сами постижу међудржавне споразуме у циљу елиминисања дуплог опорезивања.

Већи део приручника (гл. 3—6) садржи излагања материјалног права (суштина института) швајцарских пореза и њиховог режима, који предвиђа и решења по којечему различита од оних у другим федерацијама.

Непосредни порези разматрани су подробније од посредних не само што су издашнији (дају 2/3 свих пореских прихода) него и што је законодавство о њима врло хетерогено. Кантони (22), наиме, развијају, на основу своје самоуправности, широку законодавну активност. Имају права (уз поменућу ограду) да користе порезе свих врста, нарочито непосредне; та слобода, међутим, узрок је осетних разлика међу кантонима, како у обиму тако и садржини њихових пореских прописа. То шаренило више у детаљима него у принципима) отежава постизање кохезије у научном раду, као што смета и слагању пореза у систему. Разни кантони, на пример, на различите начине опорезују добит од продате некретнине. У опорезивању правних лица једни кантони служе се пропорционалним, други прогресивним стопама. Извесни кантони опорезују наслеђа и поклоне, други само наслеђа. Скоро сваки кантон по свом нахођењу нормира пореско-казнене одредбе. И.Т.Д. О неминовности хармонизације, која би довела до измене закона о непосредним порезима, у књизи је мало говора. Међутим, на њој се справо сада активно ради.

Са систематско-тематског становишта упадљиву партију у књизи представља излагање водећих пореза у Швајцарској. Њен „фискални договор“ није замршен. Савезу припадају претежно посредни порези (царине и порези на потрошњу). У компетенцији савеза је и порез на промет (на гросте, њих 83 500); предвиђа се прелаз на порез на „додату вредност“. Но бунд има и неке мање непосредне порезе. Један од њих је (са роком до 1982) дажбина у вези са војном службом (*Wehrsteuer*). Постоји и друга група орочених пореза из ратних периода: од тада су савезни порез на доходак и порез на имовину физичких лица. Овај последњи порез у новије време изгубио је од свог значаја (постао је више контролни но финансијски инструмент) и од 1959 савез је обуставио да га наплаћује; али је задржан у кантонима. Од 1965 савезни порез је и *Verrechnungssteuer*: то је порез који се наплаћује антиципирано, на извору, на приходе од капитала или покретне имовине; али који се обвезнику враћа кад пријави порез на доходак (по природи је стога „сигурносни“ порез).

Непосредни, као најглавнији порези у Швајцарској, уставом савеза додељени су буџетима кантона и општина. Данас сви кантони опорезују физичка лица порезом на доходак, као основним и порезом на имовину (*Vermögensteuer*), као допунским. То су редовне обавезе за сваког швајцарског грађанина. Код опорезивања дохотка (имовине) примењује се „породично опорезивање“: додају се приходи (имовина) жене и малолетне деце; то, међутим, није „сплитинг“-систем који постоји у САД или СР Немачкој. Напомињемо да је техника пореза на нето доходак врло инструктивна, али за један приказ предетаљна. Многи кантони имају и парцијалне порезе, а то је случај кад је само један део дохотка одн. имовине захваћен (на пр. на посед некретнине, или на остварену добит, кад се имовина отуђи). Као обвезници непосредних пореза кантона и општина појављују се и правна лица која плаћају порез на приход и порез на капитал. Норме из овог сектора прилично су својеврсне, зависно од кантона; у општинама те специфичности су још изразитије.

Поменуто је да се пореско право општина креће у оквирима кантоналних закона: самоуправни прописи општина из овог домена су реткост. Зато су тамо општински порези махом одсев кантоналних пореза (прирези). Само неке сопствене дажбине постоје у општинама: у Швајцарској и данас становници плаћају „главарину“ (доказ традицијом ошвештан, о поштовању пореског принципа општости).

Реткост је у финансијама-а има је Швајцарска — да дажбине стоје у законима али у пракси не: пример су „новчани контингенти“ (доприноси) кантона, које по уставу савез „може“ да наплаћује, али до сада то није чинио.

Поглавља о формалном пореском праву (гл. 18. и 19.) на крају су књиге, где је реч о нормама које регулишу природу апарата ангажованог у извршењу процеса опорезивања. Пада у очи да због свог практичног значаја у швајцарском пореском систему и судско право заузима угледно место (колизилне норме).

У пошоди о овој књизи изложено је шта је у њој. Сад у две речи о самој њој. Приручник проф. *Höhn-a* је врло добра књига. Са дидактичким задатком, она ни у садржини ни у техници нема слабих места: компонована је са смислом за систем и синтезу, повезана је и врло прегледна. Она плени својим кристално јасним излагањем (што није увек врлина немачких текстова). Она је без трунке снобизма у свом стилу (бољка младих аутора, и код нас). Подешена за студиј, сваки параграф у њој праћен је исцрпном стручном литературом и сваком од њих су придодата „питања за проверу знања“. Речју, нов начин писања који подсећа на онај код модерних америчких уџбеника. Заиста, несватљиво би било не рећи лепу реч о оваквој књизи.

*Ј. Ловчевић*