

др Стеван Лилић,
визредни професор Правног факултета у Београду

УПРАВНИ ПОСТУПАК, ФИНАНСИЈСКА ПОЛИЦИЈА И ФИНАНСИЈСКИ НАДЗОР

У контексту генералне постсоцијалистичке трансформације политичког и уставног уређења Србије, крајем 1991. године спроведена је тзв, реформа пореског система. Донето је пет пореских закона који порески систем треба да уподобе савременим сметским стандардима. Једним од тих закона (о наплати јавних прихода), уведени су "Републичка управа јавних прихода" и "финансијска полиција" као нови облици пореске администрације.

Према тим законима, у вријењу послова контроле, финансијска полиција, односно инспектор јавних прихода, расплаже и одређеним управним овлашћењима. Управна овлашћења финансијска полиција, пре свега, спроводи у поступку који је прописан законом који регулише управну процедуру, према класичном принципу "*lex specialis derogat legi generali*".

Осим што су нови порески закони изазвали бројне стручне полемике и критике, у јавности је увођење финансијске полиције са бројним ауторитативним овлашћењима (нпр. одузимање и заплена робе, преглед просторија, дужности стављања на увид докумената и сл.) изазвало и општрих реакција.

Кључне речи: *Управни поступак. – Управна овлашћења. – Финансијска полиција. – Финансијски надзор. – Порески закони.*

I. НОВО ФИСКАЛНО ОКРУЖЕЊЕ

1. *Досадашње стање.* Како се у стручним радовима последњих неколико година истицало, наша земља је: "... вероватно једна од ретких земаља, ако не и једина, у којој не постоји јединствена администрација која се бави пословима прихода. Наиме, реализацијом фискалног система и фискалне политике, односно пословима утврђивања обрачуна, наплате и контроле прихода, баве се служба друштвеног књиговодства (за предузећа, односно за привредне субјекте - правна лица) и управа друштвених прихода (за обвезнике, физичка лица). (...) Оваква фрагментарност фискалне администрације није се показала целисходном и узрок је крупних слабости. Зато је изградња јединствене фискалне администрације, стручне, независне и јединствене службе друштвених

прихода *conditio sine qua non* реализације концепта фискалне реформе" (1).

2. *Реформа пореског система.* У контексту генералне постсоцијалистичке трансформације политичког и уставног уређења Србије, (2) крајем прошле године припремљена је и прихваћена реформа пореског система: "Ових дана је управо усвојен нови систем директног опорезивања, сачињен по узору на решења која се примењују у земљама тржишне привреде. За разлику од постојећег стања, порески систем и пореска политика у области директног опорезивања јединствени су на целој територији Републике. То значи да се елиминишу овлашћења великог броја субјеката да уводе фискалне и паракискалне обавезе, уз истовремено свођење на најмању меру броја облика захватања за јавне потребе. (...) Плурализам својинских облика и могућност удруживања на корпоративној основи (логиком капитала) стварају озбиљне проблеме у подели надлежности између две пореске администрације" (3).

3. *Експертна група.* У извештајима са скупштинске расправе поводом усвајања тзв. пакета пореских закона, средином децембра 1991. године, између осталог, истакнуто је: "... садашњи порески систем, наслеђен из Устава из 1974. године, имао је многе мане и давно га је требало мењати. Поповић (тј. проф. Дејан Поповић, шеф експертне групе - прим. С.Л.) је у уводном излагању на почетку дебате о пет нових пореских закона у Скупштини Србије, пре свега, истакао да је садашњи фискални систем неупоредив са системима у земљама тржишне економије, да су његова (кардељевска) поцеланост на порезе, доприносе и подсистеме финансирања колективних потреба у материјалној производњи, те изузетна децентрализација одлучивања и трошења – представљале велику препреку дотоку страног капитала. (...) Он је, затим, објаснио да су најзначајнији извори прихода – порез на промет (скривени у малопродајној цени) и разни доприноси (скривени у бруто личном дохоцима) - на их људи не осећају као трошак" (4).

4. *Стандарди тржишне привреде.* У вези с радом експертне групе истакнуто је да су основи пореске реформе рађени према стандардима тржишних привреда развијених земаља, посебно полазећи од студија и пројеката који су, рецимо, рађени у оквиру међународних организација. Тако, према једној специјализованој студији *OECD* (Организација за економску сарадњу и развој): "Фискално окружење у оквиру којег раде фискалне администрације битно се изменило током протеклих тридесетак година. Терет опорезивања је знатно порастао, повећавајући се од просечних 27 одсто друштвеног бруто производа 1965. године, на 38

(1) Божидар Раичевић: *Фискална администрација* (Финансијска пракса, бр. 11-12, Загреб, 1990), стр. 613 (613-621). Осим тога, истиче се још и да: "Поред службе друштвеног књиговодства и управе друштвених прихода у овој области одређене послове обављају предузећа и банке" (исто).

(2) Упореди – *Ново уставно уређење Републике Србије*, Тематски број, "Архив за правне и друштвене науке", бр. 2-3, Београд, 1991.

(3) Божидар Раичевић: *Концепт нове пореске администрације Републике Србије*, Економика предузећа, бр. 1-2, Београд, 1992, стр. 101 (101-109).

(4) Димитрије Боаров: *Списак пореска реформа – Европски модел за афричке земље*, "Време", 2. децембар 1991, Београд, стр. 27 (27-29).

одсто у 1988. години. (...) У овом новом и променљивом окружењу један број земаља је недавно извршио ревизију ауторитативних овлашћења пореских власти, као и мера заштите пореских обвезника" (5).

5. *Критичке примене*. У широј јавности, међутим, ова пореска реформа примљена је са наглашеном критичком интонацијом (6). Тако, "Дошло је време да Србија испостави рачун својим грађанима (...). Свако уживање кошта, а успостављање "снажне Србије" кошта веома много. Великом пореском реформом, која је управо усуђена у Народној скупштини Србије, треба постићи два циља: створити фискални систем какав је потребан тржишној привреди гладној развоја и напретка, с једне стране, а у исти час одржати, па и повећати, реалне пореске приходе, како би "јака држава" могла намирити старе и новостворене обавезе, на другој страни" (7).

II. ПАКЕТ ПОРЕСКИХ ЗАКОНА

1. *Пет пореских закона*. Крајем прошле године Народна скупштина Републике Србије на Петој седници Другог редовног заседања (одржана 11. децембра 1991), донела "пакет" од пет пореских закона, који су објављени 18. децембра 1991: а) Закон о порезу на доходак грађана; (8) б) Закон о порезу на добит корпорација; (9) ц) Закон о порезима на имовину; (10) д) Закон о Служби за платни промет и финансијски надзор; (11) е) Закон о контроли, утврђивању и наплати јавних прихода (12).

2. *Нови организациони модалитети*. Посебним одредбама Закона о контроли, утврђивању и наплати јавних прихода као нови облици пореске администрације уведени су "Републичка управа јавних прихода" и "финансијска полиција", а Законом о Служби за платни промет и финансијски надзор формирана је "Служба за платни промет и финансијски надзор".

III. НОРМАТИВНЕ ПРЕТПОСТАВКЕ

1. *Нормативна регулатива*. При компаративној анализи примене института управног поступка у вези с овлашћењима нове пореске админ-

(5) OECD: *Taxpayer's Rights and Obligations - A Survey of The Legal Institutions In OECD Countries*, OECD, Paris, 1990, стр. 7.

(6) Упореди - Драгослав Грујић: *Порези - Обучена истина чека голе масе*, "Српска реч", 6. јануар 1992, Београд, стр. 23-24; *Порески савесни стручњака*, "Борба" 27. јануар 1991, стр. 10; Жарко Релић: *Најбољи порез је најнижи порез*, "Политика", 17. фебруар 1992, Београд, стр. 14. и др.

(7) Димитрије Боаров: *Српска пореска реформа - Европски модел за афричке зараде*, "Време", 2. децембар 1991, Београд, стр. 27 (27-29).

(8) *Закон о порезу на доходак грађана*, "Службени гласник Републике Србије", бр. 76/91.

(9) *Закон о порезу на добит корпорација*, "Службени гласник Републике Србије", бр. 76/91.

(10) *Закон о порезима на имовину*, "Службени гласник Републике Србије", бр. 76/91.

(11) *Закон о служби за платни промет и финансијски надзор*, "Службени гласник Републике Србије", бр. 76/91.

(12) *Закон о контроли, утврђивању и наплати јавних прихода*, "Службени гласник Републике Србије", бр. 76/91.

нистрације, тј. Републичке управе јавних прихода, односно финансијске полиције, у обављању послова контроле јавних прихода, као и у вези са вршењем послова финансијског надзора од стране Службе за платни промет и финансијски надзор, даће се сумарни осврт и на релевантну уставну и законодавну нормативну регулативу.

2. *Уставна регулатива*. Према Уставу Републике Србије: (13)

"Свако је дужан да плаћа порезе и друге дажбине утврђене законом" (чл. 52).

"За обављање одређених послова државне управе образују се органи управе у саставу министарства, а за вршење стручних послова образују се посебне организације" (чл. 94, ст. 4).

"Државни органи и организације које врше јавна овлашћења могу у појединачним стварима решавати о правима и обавезама грађана или на основу закона примењивати мере принуде или ограничења, само у законом прописаном поступку у коме је свакоме дата могућност да брани своја права и интересе и да против донесеног акта изјави жалбу, односно употреби друго законом предвиђено правно средство" (чл. 122).

3. *Према Закону о контроли, утврђивању и наплати јавних прихода*: (14)

"Послови контроле, утврђивања и наплате јавних прихода (послови јавних прихода) су законом утврђени послови чијим обављањем *надлежни републички орган* (подвукао С.Л.) обезбеђује спровођење закона и на закону заснованих одлука у односу да извршење обавеза по основу пореза, такса и других законом предвиђених дажбина" (чл. 1).

"Послове јавних прихода врши Републичка управа прихода (Републичка управа). Поједини послови јавних прихода могу се (...) поверити и другим органима и организацијама" (чл. 2) (15).

"У обављању послова јавних прихода могу се примењивати *мере принуде* (подвукао С.Л.) под условима предвиђеним законом" (чл. 3).

"Грађани и њихове организације, предузећа, установе и друге организације, државни и други органи, *дужни су да* (подвукао С.Л.) на захтев републичке управе доставе податке, односно ставе на располагање документа од значаја за остваривање јавних прихода" (чл. 4).

"За извршење послова утврђених законом Републичка управа се организује као *посебна републичка организација* (подвукао С.Л.)", (чл. 5, ст. 1).

"За обављање послова јавних прихода у Републичкој управи образују се организационе јединице. Послове јавних прихода Републичка управа врши у седишту органа и у подручним јединицама" (чл. 6, ст. 1-2).

"Директор Републичке управе обезбеђује координацију рада и јединствену примену прописа у свим организационим јединицама до-

(13) *Устав Републике Србије*, "Службени гласник Републике Србије", бр. 1/90.

(14) *Закон о контроли, утврђивању и наплати јавних прихода*, "Службени гласник Републике Србије", бр. 76/91.

(15) Као што је, решимо, упућено у случају са "Службом за платни промет и финансијски надзор".

ношењем одговарајућих аката (правилиници, наредбе, упутства, обавезне инструкције) и непосредним издавањем упутстава за рад" (чл. 7).

"Директора и заменика директора Републичке управе поставља *Влада* (подвукао С.Л.) Републике Србије" (чл. 8).

4. *Према Закону о служби за платни промет и финансијски надзор*: (16).

"Служба као самостална и јединствена стручна организација (...) обавља послове платног промета, евиденције, финансијске статистике и информативно-аналитичке послове, *послове финансијског надзора* (подвукао С.Л.) и послове економско-финансијске ревизије, као и друге послове утврђене законом" (чл. 2).

"Послови платног промета (...) су: отварање и вођење жиро-рачуна и других рачуна, пренос средстава са једног рачуна на други рачун, наплата, уплата и исплата са рачуна, *принудна наплата* (подвукао С.Л.) из средстава са једног рачуна на други и други послови платног промета утврђени законом (чл. 3, ст. 1).

"Послови финансијског надзора (...) су послови финансијске ревизије јавних расхода и пословање јавних предузећа, послови контроле законитости располагања средствима правних лица, послови контроле материјално-финансијског пословања правних лица над којима се спроводи поступак принудног поравњања, стечаја и ликвидације, послови контроле девизног и спољнотрговинског пословања и обављања привредних делатности у иностранству, као и други послови контроле одређени законом" (чл. 4, ст. 1).

"Служба има *јавна овлашћења* (подвукао С.Л.) у обављању послова финансијског надзора и других послова утврђених законом" (чл. 4, ст. 2).

"У обављању послова у којима има јавна овлашћења, Служба примењује одредбе закона којим се уређује *општи управни поступак* (подвукао С.Л.), ако овим законом није другачије речено" (чл. 4, ст. 3).

"За обављање послова из свог делокруга Служба образује организационе јединице. Организационе јединице су: Централна, главне филијале и филијале" (чл. 10, ст. 1-2).

"Орган управљања и руковођења службом је генерални директор службе" (чл. 66, ст. 1). Генералног директора службе *именује и разрешава Влада* (подвукао С.Л.) Републике Србије" (чл. 68, ст. 1).

IV. НОВА ПОРЕСКА АДМИНИСТРАЦИЈА СРБИЈЕ

1. *Републичка управа јавних прихода*. Како се истиче: "Једно од кључних питања везаних за формирање пореске администрације јесте питање организовања и статуса те службе. Наиме, дилема је да ли пореску администрацију треба градити као класични, *управни* (подвукао С.Л.), државни органи (...), или је издвојити у посебну управну организацију која има карактер *службе* (подвукао С.Л.) за обављање

(16) *Закон о служби за платни промет и финансијски надзор*, "Службени гласник Републике Србије", бр. 76/91.

послова контроле, утврђивања и наплате прихода. Дилема је, дакле, да ли овој служби дати статус органа или службе (друштвене или јавне)(17). Има доста аргумената да се пореска администрација формира и организује у оквиру државне управе, јер је реч о "најауторитативнијем" органу државне управе, поред унутрашњих послова и народне одбране. Теза да пореска администрација има статус органа управе, полази од постојећег статуса друштвено-политичких заједница (нарочито општина) и њихових ингеренција у сфери јавних финансија, а и у укупној економској области. (...) Ових неколико ставова били су, између осталог, опредељујући у конципирању Закона о контроли, утврђивању и наплати јавних прихода, усвојеног крајем прошле године. У поменутом законском тексту послове контроле, утврђивања и наплате јавних прихода врши Републичка управа јавних прихода, као јединствени орган за целу територију Републике Србије"(18). У том смислу: "У Закону о контроли, утврђивању и наплати јавних прихода је прецизирано да послове јавних прихода у Републици врши Републичка управа јавних прихода. Послове јавних прихода Републичка управа врши у свом седишту и у подручним јединицама које се формирају као унутрашње организационе јединице за подручје више општина (на пример, финансијска полиција), а за подручје општине као јединице за утврђивање и наплату јавних прихода" (19).

2. *Финансијска полиција.* У оквиру "нове пореске администрације" Републике Србије, осим Републичке управе јавних прихода, Законом о контроли, утврђивању и наплати јавних прихода, уведена је "посебна организациона јединица" под називом *финансијска полиција* (чл. 11-26). Према Закону: "За обављање послова контроле у Републичкој управи образује се финансијска полиција. Финансијска полиција се образује као посебна организациона јединица и делује самостално и са посебним овлашћењима у складу са Законом" (чл. 11). "Послове финансијске полиције врши инспектор јавних прихода. Инспектор приликом вршења контроле мора имати службену легитимацију и бити одевен у прописану униформу са службеном ознаком" (чл. 13) (20).

3. *Управна овлашћења финансијске полиције.* У вршењу послова контроле, финансијска полиција, односно инспектор јавних прихода, располаже и одређеним *управним овлашћењима*. Управна овлашћења

(17) *Nota bene:* Скрећемо пажњу на непрецизност ове констатације, гј. да ли овој "служби" дати статус органа или службе.

(18) Божидар Раичевић: *Концепт нове пореске администрације Републике Србије*, Економика предузећа, бр. 1-2, Београд, 1992, стр. 106 (101-109).

(19) Божидар Раичевић: *Концепт нове пореске администрације Републике Србије*, Економика предузећа, бр. 1-2, Београд, 1992, стр. 107 (101-109).

(20) Упореди - *Правилник о униформи и ознакама финансијске полиције*, "Службени гласник Републике Србије", бр. 19/92. Према овом правилнику, између осталог, предвиђено је: "Основне боје униформе финансијске полиције јесу: 1) летња за жене - светлољубичаста, 2) летња за мушкарце - светлокрем, 3) зимска за жене - тамнољубичаста, 4) зимска за мушкарце - тегет. Кошуља и блуза су беле боје, а шупеле су од коже, црне боје. Униформа финансијске полиције има следећи крој: 1) кава је тина бере у основној боји униформе (...) 5) кошуља је тина монтгомери са два нашивена џепа у висини прса, са преклопом (...) 9) мантил је од ткавине диоден стандардног кроја са улошком од прошивене пуније ткавине" (чл. 3-4). Упореди - С. Чедић: *Порески контролори у новом руху - Стижу полицијци у љубичастој униформи*, "Политика", 23. април 1992. и др.

финансијска полиција спроводи у управном поступку који је прописан *Законом о општем управном поступку* (21), односно *Законом о државној управи* (22), као и у складу са *Законом о контроли, утврђивању и наплати јавних прихода* који се у овом случају јавља као посебни пропис који регулише посебни управни поступак по принципу "lex specialis derogat legi generali" (23). Тако, према *Закону о контроли, утврђивању и наплати јавних прихода*, у вршењу својих овлашћења, инспектор, између осталог, обавља и следеће послове:

- "припрема *решења по жалбама* (подвукао С.Л.) на одлуке" (чл. 14, тач. 2) (24);
- "*саслушава* (подвукао С.Л.) обвезнике и сведоке, односно узима писмене *изјаве* (подвукао С.Л.) о чињеницама од значаја за утврђивање јавних прихода" (чл. 18, тач. 5) (25);
- "*привремено одузима* (подвукао С.Л.) поједине пословне књиге, документа и друга доказна средства" (чл. 18, тач. 8) (26);
- "*привремено забрањује* (подвукао С.Л.) вршење одређених радњи или располагање средствима", као и "објављивање делатности" (чл. 18, тач. 9-10) (27);
- "утврђује *идентитет* (подвукао С.Л.) пореског обвезника и запослених" (чл. 18, тач. 12) (28);
- може "*одузети, односно заплени* (подвукао С.Л.) робу" у одређеним случајевима (чл. 19) (29);
- "Када постоји основана сумња да се у стамбеној или другој просторији (...) обавља привредна или друга делатност која подлеже опорезивању, инспектор ће (...) извршити *преглед* (подвукао С.Л.) тих просторија" (чл. 20) (30);
- "о обављеним службеним радњама и утврђеном стању, инспектор саставља *записник* (подвукао С.Л.)" (чл. 21) (31).

(21) *Закон о општем управном поступку* (пречишћен текст), "Службени лист СФРЈ" бр. 9/86.

(22) *Закон о државној управи*, "Службени гласник Републике Србије", бр. 20/92; нарочито одељак: "3. Посебне одредбе о инспекцијском надзору" (чл. 22-23).

(23) Упореди - Никола Стјепановић, Стеван Лилић: *Управно право*, Завод за уџбенике и наставна средства, Београд, 1991, стр. 241-242.

(24) Упореди - *Закон о општем управном поступку*, Глава XIV: "жалба" (чл. 223-248); *Закон о државној управи*, "3. Посебне одредбе о инспекцијском надзору" (чл. 23).

(25) Упореди - *Закон о општем управном поступку*, Глава XI: "Поступак до доношења решења" (чл. 135-200); *Закон о државној управи*, "3. Посебне одредбе о инспекцијском надзору" (чл. 23, тач. 6).

(26) Упореди - *Закон о државној управи*, "3. Посебне одредбе о инспекцијском надзору" (чл. 26, тач. 8).

(27) Упореди - *Закон о државној управи*, "3. Посебне одредбе о инспекцијском надзору" (чл. 26, тач. 4).

(28) Упореди - *Закон о државној управи*, "3. Посебне одредбе о инспекцијском надзору" (чл. 26, тач. 8).

(29) Упореди - *Закон о државној управи*, "3. Посебне одредбе о инспекцијском надзору" (чл. 26, тач. 8).

(30) Упореди - *Закон о државној управи*, "3. Посебне одредбе о инспекцијском надзору" (чл. 26, тач. 8).

(31) Упореди - *Закон о општем управном поступку*, Глава IV: "Општење органа са странком - Записник" (чл. 74-79); *Закон о државној управи*, "3. Посебне одредбе о инспекцијском надзору" (чл. 25).

– “Ако се у записнику о извршном прегледу констатује повреда закона, односно неправилност у његовој примени, инспектор је обавезан да у року од три дана од дана достављања записника доноси решење којим налаже отклањање утврђених повреда закона, односно неправилности, одреди рок за њихово отклањање или предузме друге законом прописане мере. Ако се утврђене неправилности у остављеном року не отклоне, инспектор је дужан да: 1) за правно лице доноси забрану располагања средствима на жиро-рачуну, 2) за физичка лица забрану обављања делатности” (чл. 22) (32).

– “Ако инспектор утврди да постоји основана сумња да је учињено кривично дело, привредни преступ или прекршај (...) без одлагања је обавезан да *поднесе захтев*, односно *пријаву* (подвукао С. Ј.)” (чл. 23) (33).

– “Свако физичко и правно лице *дужно* (подвукао С.Ј.) је да инспектору омогући вршење инспекцијског надзора, да *ту без одлагања* (подвукао С.Ј.) стави на увид и располагање све доказе и да *да изјаву* о чињеницама које су од значаја за утврђивање јавних прихода”. (чл. 24) (34).

– “Против решења инспектора у подручној јединици може се изјавити *жалба* (подвукао С.Ј.) (35) у року од 15 дана од дана његовог пријема. Жалба се подноси главном инспектору Републичке управе (36). Жалба не задржава извршење решења” (чл. 25) (37).

– “Решење главног инспектора Републичке управе, донето по жалби (...), *коначно* (подвукао С.Ј.) је у управном поступку” (чл. 26) (38).

4. *Реакција јавности*. Увођење финансијске полиције, а посебно имајући у виду њена ауторитативна овлашћења (нпр. одузимање и заплена робе, преглед просторија, дужности, стављање на увид докумената и сл.), у јавности је изазвало доста оштрих реакција (39). Тако је,

(32) Упореди - *Закон о државној управи*, “3. Посебне одредбе о инспекцијском надзору” (чл. 26, тач. 1).

(33) Упореди - *Закон о државној управи*, “3. Посебне одредбе о инспекцијском надзору” (чл. 26, тач. 6).

(34) Упореди - *Закон о државној управи*, “3. Посебне одредбе о инспекцијском надзору” (чл. 26, тач. 8).

(35) Упореди - *Закон о општем управном поступку*, Начела: “Право жалбе” (чл. 11); Глава XIV: “Жалба” (чл. 223-248).

(36) Упореди - *Закон о општем управном поступку*, Глава XIV: “Жалба” (чл. 223-248).

(37) Упореди - *Закон о општем управном поступку*, Глава XVII: “Извршење” (чл. 270-293).

(38) Упореди - *Закон о општем управном поступку*, Глава XII: “Решење” (Чл. 202-219). Према *Закону о управним споровима*, против коначног решења у управном поступку, може се покренути управни спор пред надлежним судом.

(39) Упореди - Славница Чедић: *Финансијска полиција почиње да ради - Сваки папир на увид инспектору*, “Политика”, 28. јануар 1992, Београд, стр. 10; Мирјана Зен: *У Србији почеле опсежне припреме за стварање финансијске полиције - Жандарми са рачунаром* (“То, међутим, не би смели да буду никакви нови “општински шпијуни”, агенти или комисијски потказивачи, него стручни људи који ће се борити против утаје пореза”), “Експрес Политика”, 10. јануар 1992, Београд; *Финансијска полиција без ограничења* “Борба”, 23. јануар 1992; Б. Степановић: *Финансијска полиција ступа на посао - Жана за сваки цеп*, “Борба”, 12. фебруар 1992.

између осталог, истакнуто: "Грађани Србије обрадовани су ове године новим пореским обавезама, а сада су добили и своје, тако рећи личне пореске полицајце. (...) Наиме, финансијски полицајци имају право да уђу у сваку пословну просторију, магацин или складиште, па чак и у стан. Могу да траже, погледају и прегледају сваки папир, сваку пословну књигу, документацију и рачун, могу да завире у исплате са жиро и текућих рачуна, као и у готовинске исплате. (...) При томе, опирање инспектору може да буде прескупа дрскост: не само да има право да позове у помоћ најближег милиционара да му помогне да обави свој посао, већ су за такве покушаје предвиђене и казне од 20.000 до 300.000 динара. Грађанину би, у том случају, предстојало троструко кажњавање: укамаћење пореза (по четворострукој есконтној стопи Народне банке), који није или је мање платио, казна за учињени прекршај и казна за ометање инспектора у раду. Заузврат, ако се инспектор, на пример, превари у својој сумњи, па се цео преглед покаже узалудним, *НИКОМ НИШТА* (подвукао С.Л.). Али зато су се, одмах по усвајању Закона, огласиле сумње јесу ли овлашћења финансијских полицајца супротне, не само овдашњим уставима, већ и људским и међународним правима која спадају у цивилизацијске тековине независно од политичких устројстава. (...) Грађанима, очигледно остаје да сами, у сусрету са финансијским полицајцима, искусе шта ће при том бити са њиховим људским и грађанским правима" (40). У том смислу повела се и својеврсна јавна расправа: "Реч је о "наопакој" марксистичкој тези у нашем уставном концепту, где се функције државе разумеју искључиво као функције власти (ограничења, принуда) уместо да је њен задатак, као у свим демократским земљама, пружање јавних услуга (лечење, образовање). Занимљиво је како су ова пореска питања решена у свету. У САД, рецимо, тамошња служба друштвених прихода (41), има, такође, велика овлашћења, али представља "службу" у правом смислу, јер порези имају економски стимулативну улогу и нису инструмент социјалне политике већ привредног развоја. Супротно, код нас је прикљупљање јавних прихода манифестација власти, између осталог, кроз овлашћења пореских инспектора која (...) нису довољно усклађена са потребама и стандардима заштите људских права" (42).

5. *Служба за платни промет и финансијски надзор*, Послове платног промета и финансијског надзора регулише Закон о Служби за платни промет и финансијски надзор, који (за разлику од Закона о контроли, утврђивању и наплати јавних прихода) изричито предвиђа да се у обављању ових послова "примењују одредбе закона којим се уређује општи управни поступак" (чл. 4, ст. 3) (43).

(40) Славина Чедић: *Финансијска полиција почиње да ради - Сваки папир на увид инспектору*, "Полигика", 28. јануар 1992, Београд, стр. 10.

(41) *Nota bene*: чувена "IRS" (тј. ај-ар-ес), односно "Internal Revenue Service" (у преводу - Служба унутрашњих прихода).

(42) Б. Опријан-Илић: *Стижу "супер жане" - Да ли су овлашћења финансијске полиције у Србији у (не)складу са људским и грађанским правима*, "Борба", 20. март 1992, Београд.

(43) Упореди - *Закон о општем управном поступку*, Начела: "Посебни поступак" (чл. 2) и "Супсидијерна примена закона" (чл. 3).

Тако:

– Служба ће у одређеним случајевима донети *"решење"* (подвукао С.Л.) о одбијању обрачуна" (чл. 40, ст. 3) (44);

– "ако у поступку контроле финансијски инспектор утврди да није тачно исказано (...), *закључком у писменој форми* (подвукао С.Л.) наложиће правном лицу да у примереном року изврши попис и процену средстава (...)" (чл. 48, ст. 1) (45);

– "против закључка (...) није допуштена *жалба* (подвукао С.Л.)" (чл. 48, ст. 3) (46);

– "*решење* (подвукао С.Л.) о утврђеним незаконитостима, односно неправилностима, доноси финансијски инспектор и доставља га правном лицу" (чл. 51, ст. 1) (47);

– "*коначно*" решење Службе у *управно-рачунском поступку* (подвукао С.Л.), којим се мења финансијски резултат правног лица, доставља се и надлежном пореском органу" (чл. 52) (48);

– против решења директора организационе јединице Службе и решења финансијског инспектора, правно лице може, у року од 15 дана од дана пријема решења, изјавити *жалбу* (подвукао С.Л.) генералном директору Службе" (чл. 53) (49);

– "Ако је коначним решењем Службе повређен закон или други пропис, у поступку *ревизије* (подвукао С.Л.) (50) по службеној дужности у року од две године од дана коначности решења, генерални директор Службе може донети ново решење којим се коначно решење мења, укида или поништава. Правно лице може у року из става 1. поднети захтев да се измени, укине или поништи коначно решење Службе. (...) Поступак ревизије се не може водити против коначног решења, односно дела решења против кога се води управно-рачунски спор, односно по коме је донета правоснажна пресуда" (чл. 54) (51);

(44) Упореди - *Закон о општем управном поступку*, Глава XI: "Поступак до доношења решења" (чл. 135-200); Глава XII: "Решење" (чл. 202-219).

(45) Упореди - *Закон о општем управном поступку*, Глава XIII: "Закључак" (чл. 220-222).

(46) Упореди - *Закон о општем управном поступку*, Глава XIII: "Закључак" (чл. 220-222).

(47) Упореди - *Закон о општем управном поступку*, Глава XI: "Поступак до доношења решења" (чл. 135-200); Глава XII: "Решење" (чл. 202-219); *Закон о државној управи*, "3. Посебне одредбе о инспекцијском надзору" (чл. 26, тач. 1).

(48) Решење, финансијској полицији.

(49) Упореди - *Закон о општем управном поступку*, Начела "Право жалбе" (чл. 11); Глава XIV: "жалба" (чл. 223-248).

(50) *Ревизија* као правно средство није предвиђена Законом о општем управном поступку. Упореди - *Закон о општем управном поступку*, "Правна средства" (чл. 223-269).

(51) Нога беле: "Ревизију" као посебно правно средство у тзв. "управно-рачунском поступку" предвиђа(о) је *Закон о служби друштвеног књиговодства* ("Службени лист СФРЈ", бр. 70/83; 16/86; 72/86; 74/87; 37/88; 61/88; 10/89; 57/89), који се према *Уставном закону за спровођење устава Савезне Републике Југославије* ("Службени лист СРЈ", бр. 1/92), има ускладити са Уставом СРЈ до 13. децембра 1992. (чл. 15, тач. 5).

– "против решења Службе донетог у другом степену против кога није допуштена жалба (подвукао С.Л.) и против решења донетог у поступку ревизије може се водити управно-рачуњски спор" (чл. 55) (52).

V. ЗАКЉУЧАК

1. *Општа констатација.* Као општи закључак у вези са разматрањем неких аспеката примене појединих института управног поступка (нпр. процедура, форма, акта, правна средства и сл.) у вршењу послова контроле, утврђивања и наплате јавних прихода, као и послова платног промета и финансијског надзора, може се, пре свега, рећи да референтни закони, посебно Закон о контроли, утврђивању и наплати јавних прихода, односно Закон о служби за платни промет и финансијски надзор, било *implicite*, било *explicite* упућују на примену управних института, што се може закључити на основу анализе одговарајућих одредаба наведених закона.

Тако, као пример *implicite* упућивања на примену института управног поступка у Закону о контроли, утврђивању и наплати јавних прихода, може се навести одредба према којој: "Против решења инспектора у подручној јединици може се изјавити жалба у року од 15 дана од дана његовог пријема. (...) Жалба не задржава извршење решења" (чл. 25), док се као пример у односу на Закон о служби за платни промет и финансијски надзор, може навести одредба према којој: "Ако у поступку контроле финансијски инспектор утврди да није тачно исказано (...), закључком у писменој форми, наложиће правном лицу да у примереном року изврши попис и процену средстава (...). Против закључка (...) није допуштена" (чл. 48, ст. 1, 3).

Насупрот томе, као пример *explicite* упућивање на примену института управног поступка у Закону о контроли, утврђивању и наплати јавних прихода може се навести одредба према којој је: "Решење главног инспектора Републичке управе, донето по жалби (...), коначно у управном поступку (подвукао С.Л.)" (чл. 26), док се као пример у односу на Закон о служби за платни промет и финансијски надзор може навести одредба према којој: "Коначно решење Службе у управно-рачуњском поступку (подвукао С.Л.), којим се мења финансијски резултат правног лица, доставља се и надлежном органу" (чл. 52).

2. *Посебна запажања.* Осим генералних констатација, анализа примене појединих института управног поступка у вршењу послова контроле, утврђивања и наплате јавних прихода, као и послова платног

(52) Изгледа, међутим, да је у формулацији одредбе члана 55. Закона о Служби за платни промет и финансијски надзор дошло до забуне, пошто се наводи (чл. 55): "Против решења Службе донетог у другом степену против кога није допуштена жалба (подвукао С.Л.) и против решења донетог у поступку ревизије може се водити управно-рачуњски спор". Дакле, "законописац" говори о решењу донетом у другом степену против кога није допуштена жалба. Као што је, међутим, општепознато, Закон о општем управном поступку усвојио је принцип *двостепености* (чл. 11), што значи да против другостепеног решења *никада није допуштена жалба*. Вероватно је законописац имао у виду ситуацију када против *првостепеног решења није допуштена жалба*. Нема потребе посебно истицати да се оваква оманка није смела допустити.

промета и финансијског надзора, упућује и на нека карактеристична запажања, посебно у погледу неких недоследности и инконзистентности.

Тако се, примера ради, у односу на Закон о контроли, утврђивању и наплати јавних прихода, може истаћи необична околност инконзистенције, будући да је на једном месту статус Републичке управе јавних прихода утврђен као "посебна републичка организација" (чл. 5, ст. 1), док се на другом месту говори да послове јавних прихода Републичка управа врши у седишту "органа" (чл. 6, ст. 2). Као што је истакнуто, Устав Србије (чл. 94, ст. 4) изричито предвиђа постојање "органа управе" (за обављање послова државне управе) и "посебних организација" (за вршење стручних послова) (53). Оваква ситуација, да се Републичка управа јавних прихода *истовремено* третира и као "посебна организација" и као "орган", посебно колидира са одредбом члана 4. *Закона о министарствима* (54), према којем: "За обављање одређених управних послова из утврђеног делокруга министарства за које је потребно посебно организовање и самосталност у раду, могу се образовати секретаријати, *управе* (подвукао С.Л.) и инспектори као *органи управе* (подвукао С.Л.) у саставу министарства" (став 1). Насупрот томе: "За обављање претежно стручних послова из утврђеног делокруга министарства могу се образовати заводи и дирекције, као *посебне организације* (подвукао С.Л.) у саставу министарства" (став 2). Осим тога, противречно одређивање статуса Републичке управе јавних прихода у Закону о контроли, утврђивању и наплати јавних прихода, колидира са дикцијом *Закона о државној управи* (55).

С друге стране, Закон о служби за платни промет и финансијски надзор садржи крупне правно-техничке недостатке, посебно онај у вези с тврдњом да се: "Против решења Службе, донетог у другом степену против кога није допуштена жалба (подвукао С.Л.) и против решења донетог у поступку ревизије, може водити управно-рачунски спор" (чл. 55). Као што је познато, и као што је већ истакнуто, против *сваког* решења донетог у другом степену *није допуштена жалба*. Ово посебно и из формалних разлога, што Закон о општем управном поступку, као једно од својих основних начела, усваја и начело "двостепености" (чл. 11), тј. принцип према којем се жалба може изјављивати само против првостепеног решења (под условом да жалба није законом евентуално искључена). Другим речима, у другом степену, према нашем позитивном праву, не постоје решења против којих се може изјавити жалба, како то проистиче из формулације одредбе члана 55. *Закона о Служби за платни промет и финансијски надзор*.

Коначно, као посебно питање, или боље речено као комплекс питања, јавља се и могућа повреда људских и грађанских права субјеката који долазе у контакт са "новом пореском администрацијом" Србије,

(53) Разлике између "органа управе" и "посебних организација" детаљно су регистрисане (чл. 1-4) *Закон о министарствима* (Службени гласник Републике Србије, бр. 7/91).

(54) *Закон о министарствима*, "Службени гласник Републике Србије", бр. 7/91.

(55) Упореди - *Закон о државној управи*.

посебно са финансијском полицијом. Како ова питања по слојој садржини и домаћају превазилазе оквире ове конкретне анализе, придружујемо се онима који предлажу отварање стручне расправе на тему "људска права и финансијска полиција".

(Примљено 3. IX 1992)

*Dr. Stevan Lilić,
Professor at the Faculty of Law in Belgrade*

ADMINISTRATIVE PROCEDURE, FISCAL POLICE AND FISCAL CONTROL

Summary

In the context of general post-socialist transformation of the political and constitutional system, the tax system of Serbia was reform in late 1991. Five tax laws were enforced, with the motivation of inaugurating world (i.e. OECD) tax and revenue standards. One of the laws (regarding revenue payments) established two new fiscal agencies: namely the Republican Public Revenue Board (Republička uprava prihoda) and the Fiscal Police (finansijska policija). According to this new tax law, the Fiscal Police and the Fiscal Inspectors have, in executing their control functions, specific administrative authority, as they carry out their administrative function primarily in a procedure prescribed by the general administrative procedure act, according to the classical principle of *lex specialis derogat legi generali*. Apart from generating numerous polemics critical analysis among experts in general, the establishment of the Fiscal Police with numerous administrative capacities (e.g. confiscation of goods, search of premises, document inspection etc.), have, in particular, provoked unsatisfactory reactions from the press and General public.

Key words: Administrative procedure. - Administrative authority. - Fiscal police. - Fiscal control. - Tax laws.

*Stevan Lilić,
Professeur à la Faculté de Droit de Belgrade*

LA PROCÉDURE ADMINISTRATIVE, LA POLICE FISCALE ET LE CONTRÔLE FISCAL

Résumé

Dans le contexte de la transformation générale post-socialiste du système politique et constitutionnel, le système des impôts a été réformé en Serbie à la fin de 1991. Cinq lois sur les impôts ont été renforcées dans le but d'introduire les normes modiales (c'est-à-dire

de l' O.C.D.E.) sur le plan impôts et des revenus. Une des lois (ayant trait aux versements des revenus) a établi deux nouvelles agences fiscales, à savoir la Direction républicaine des revenus et la Police fiscale. Conformément à cette nouvelle loi sur les impôts, la Police fiscale et les Inspecteurs fiscaux ont une autorité administrative spéciale dans l'exercice de leurs fonctions, étant donné qu' ils exercent leur fonction administrative avant tout par une procédure prescrite par l'acte général sur la procédure pénale, conformément au principe classique *lex specialis derogat legi generali*. L' introduction de la police fiscal avec de nombreuses capacités administratives (à savoir la confiscation des biens, la perquisition des locaux, l' inspection des documents etc.), a donné lieu non seulement à de nombreuses polémiques et analyses critiques parmi les experts en général, mais en particulier, aux réactions de mécontentement de la presse et de l' opinion publique.

Mots clé: *Procédure administrative. - Autorité administrative. - Police fiscale. - Contrôle fiscal - Lois sur les impôts.*