

UNIVERZITET U SARAJEVU

EKONOMSKI FAKULTET

ZAVRŠNI RAD

**SPECIFIČNOSTI POREZNIH KRIVIČNIH DJELA U KRIVIČNOM  
ZAKONODAVSTVU BIH**

Sarajevo, septembar 2024.godine

MIRNES TANJIĆ

U skladu sa članom 54. Pravila studiranja za I, II ciklus studija, integrisani, stručni i specijalistički studij na Univerzitetu u Sarajevu, daje se

### **IZJAVA O AUTENTIČNOSTI RADA**

Ja, Mirnes Tanjić, student drugog (II) ciklusa studija, broj index-a: 5941, na programu „Zajednički program u saradnji sa Ekonomskim fakultetom u Banjoj Luci, MA+1“, smjer Forenzično računovodstvo, izjavljujem da sam završni rad na temu:

### **SPECIFIČNOSTI POREZNIH KRIVIČNIH DJELA U KRIVIČNOM ZAKONODAVSTVU BIH**

pod mentorstvom prof. dr. Vedad Silajdžić, izradio samostalno i da se zasniva na rezultatima mog vlastitog istraživanja. Rad ne sadrži prethodno objavljene ili neobjavljene materijale drugih autora, osim onih koji su priznati navođenjem literature i drugih izvora informacija uključujući i alate umjetne inteligencije.

Ovom izjavom potvrđujem da sam za potrebe arhiviranja predao elektronsku verziju rada koja je istovjetna štampanoj verziji završnog rada.

Dozvoljavam objavu ličnih podataka vezanih za završetak studija (ime, prezime, datum i mjesto rođenja, datum odbrane rada, naslov rada) na web stranici i u publikacijama Univerziteta u Sarajevu i Ekonomskog fakulteta.

U skladu sa članom 34. 45. i 46. Zakona o autorskom i srodnim pravima (Službeni glasnik BiH, 63/10) dozvoljavam da gore navedeni završni rad bude trajno pohranjen u Institucionalnom repozitoriju Univerziteta u Sarajevu i Ekonomskog fakulteta i da javno bude dostupan svima.

Sarajevo, 10.09.2024.

Potpis studenta:

## SAŽETAK

U krivičnom pravu prisutni su tri pojava oblika delikata a to su prekršaji, privredni prijestupi i krivična djela. Svaka država ima sistem poreznih zakona kao i podzakonskih akata kojima se uređuju oblast obračuna i plaćanja poreza kao i prijavu istih kod nadležnih uprava koji su nadležni za utvrđivanje naplatu poreza i drugih javnih davanja. Da bi se zaštitio fiskalni sistem i spriječilo vršenje poreznih krivična djela u svakoj državi su od ključne važnosti zaštita i osiguranje budžeta odnosno sistema za javnu potrošnju.

Kada posmatramo krivičnu pravnu zaštitu naplati poreza u Bosni i Hercegovini možemo uočiti postajanje više razina vlasti koji se donosi zakone kojima se štiti oblast poreza i doprinosa a u cilju odvracanja od činjenja krivičnih djela protiv poreza i drugih propisanih davanja državi kao i procesuiranja onih lica koja ta djela čine. Kao i kod svih dijela i kod ovih je potrebno obratiti pažnju na represivnu i preventivnu važnost ovog zakonodavstva.

Cilj ovog istraživanja je ukazati na specifičnost porezni krivičnih dijela kao i na podatke o počinjenim krivičnim djelima i rezultatima sudskih odluka. U ovom radu ćemo izdiktirati najznačajnije pojavne oblike porezni krivičnih dijela kao i to da li su postojeći norme krivičnog zakona adekvatan odgovor na krivična djela iz oblasti poreza i da li su ista u skladu sa međunarodnim tendencijama savremenog krivičnog kava.

Ukazivanje na specifičnosti poreznog krivičnog zakonodavstva na nivou Bosni i Hercegovini kao i nižim nivoima vlasti kao što su entiteti Federacija Bosne i Hercegovine i entitet Republike Srpske kao i Distrikt Brčko. Pored toga kazat ćemo na specifičnosti razlike u podnesim prijavama kao i presuda koji su sudovi donosili. Posebno ćemo ukazati na određena krivična djela koja su u pojavnom smislu prisutna a koja nisu zaživjela u praksi procesuiranja istih.

Uporednom pravnom metodom ćemo ukazati na adekvatnost propisa krivičnog zakonodavstva iz oblasti poreza i to da li su svi pojava oblici krivičnih dijela pokriveni propisima te da li su pravne norme iz oblasti poreza u skladu sa internacionalnim savremenim težnjama iz krivičnoprave oblasti koje se odnose na porezna krivična djela. U ovom radu izneseni su svi oblici krivičnih dijela koji su propisani u zakonodavstvu Bosni i Hercegovini uključujući i entitete i Brčko distrikt. Izvršena je analiza statističkih podataka o prijavama podnesim započinje krivičnih djela iz oblasti poreza, pokrenutim istragama, podignutim optužnicama, potvrđenim optužnicama, donesenim sudskim odlukama u predmetima poreznih krivičnih dijela.

Rezultati ovog istraživanja mogu biti od koristi za upoznavanje sa problematikom porezni krivičnih dijela i traženju uzroka nesrazmjerno odnosa prijava izvještaju počinje ključ i djelima iz oblasti poreza i osuđujući presuda kao i vrste i visini sankcija posebno što svom krivičnim djelima štiti javni interes.

Osnovni pojmovi: porezna krivična djela, utaja poreza, prijave poreznih krivičnih djela, osude za porezna krivična djela.

## **ABSTRACT**

In criminal law, there are three types of offenses: felonies, economic offenses and misdemeanors. Each country has a system of tax laws and by-laws that regulate the area of tax calculation and payment, as well as reporting them to the competent authorities that are responsible for determining the collection of taxes and other public benefits. In order to protect the fiscal system and prevent the commission of tax crimes in every country, the protection and insurance of the budget, i.e., the system for public spending, is of key importance. When we look at the criminal legal protection of tax collection in Bosnia and Herzegovina, we can see the emergence of several levels of government that pass laws that protect the area of taxes and contributions and with the aim of deterring from committing crimes against taxes and other prescribed payments to the state, as well as prosecuting those who commit these crimes they do. As with all parts, it is necessary to pay attention to the repressive and preventive importance of this legislation. The goal of this research is to point out the specificity of tax crimes as well as the data on committed crimes and the results of court decisions. In this paper, we will dictate the most significant forms of tax crimes, as well as whether the existing norms of the criminal law are an adequate response to tax crimes and whether they are in accordance with the international tendencies of modern criminal cases. Pointing out the specifics of tax criminal legislation at the level of Bosnia and Herzegovina as well as at lower levels of government such as the entities of the Federation of Bosnia and Herzegovina and the entity of Republika Srpska as well as the Brčko District. In addition, we will point out the specifics of the differences in the submitted applications as well as the judgments that the courts made. In particular, we will point out certain criminal acts that are present in the apparent sense, but which have not come to life in the practice of prosecuting them. Using the comparative legal method, we will point out the adequacy of criminal legislation in the field of taxes and whether all forms of criminal offenses are covered by the regulations and whether the legal norms in the field of taxes are in accordance with contemporary international trends in this field. This paper presents all the forms of criminal offenses prescribed in the legislation of Bosnia and Herzegovina, including the entities and Brčko District. An analysis of statistical data was carried out on the reports of tax crimes, initiated investigations, indictments, confirmed indictments, and court decisions in tax criminal cases. The results of this research can be useful for familiarizing with the problem of tax crimes and searching for the cause of the disproportionate ratio of reporting to the report.

Key words: tax crimes, tax evasion, reports of tax crimes, criminal convictions.

## **SADRŽAJ**

<b>SAŽETAK</b> .....	<b>ii</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>iii</b>
<b>POPIS TABELA</b> .....	<b>v</b>
<b>POPIS GRAFIKONA</b> .....	<b>vii</b>
<b>1. UVOD</b> .....	<b>1</b>
<b>1.1.  Obrazloženje teme</b> .....	<b>2</b>
<b>1.2.  Svrha istraživanja</b> .....	<b>3</b>
<b>1.3.  Istraživačka pitanja i hipoteze</b> .....	<b>7</b>
<b>1.4.  Ciljevi istraživanja</b> .....	<b>8</b>
<b>2.  POREZNA KRIVIČNA DJELA</b> .....	<b>9</b>
<b>3.  POREZNA KRIVIČNA DJELA U BOSNI I HERCEGOVINI</b> .....	<b>12</b>
<b>3.1.  Porezna krivična djela prema Krivičnom zakonu Bosne i Hercegovine</b> .....	<b>14</b>
3.1.1. Porezna utaja ili prevara.....	14
3.1.2. Nedopušten promet akciznih proizvoda.....	16
3.1.3. Nedopušteno skladištenje robe.....	17
3.1.4. Neplaćanje poreza .....	17
<b>3.2.  Porezna krivična djela iz Krivičnog zakona Federacije Bosne i Hercegovine</b> <b>18</b>	
3.2.3. Porezna utaja .....	18
3.2.4. Lažna porezna isprava.....	19
3.2.5. Nepravilno izdvajanje sredstava pravnih osoba .....	20
3.2.6. Podnošenje lažne porezne prijave .....	21
3.2.5. Sprečavanje poreznog službenika u obavljanju službene radnje .....	22
3.2.6. Napad na poreznog službenika u obavljanju službene dužnosti.....	23

<b>3.3. Porezna krivična djela iz Krivičnog zakona Republike Srpske</b> .....	23
3.3.3. Utaja poreza i doprinosa.....	24
3.3.4. Neuplaćivanje poreza po odbitku.....	25
3.3.5. Nepravilno izdvajanje sredstava pravnih lica.....	25
<b>3.4. Porezna krivična djela iz Krivičnog zakona Brčko distrikt-a</b> .....	26
3.4.3. Porezna utaja .....	26
3.4.4. Neplaćanje poreza .....	27
3.4.5. Lažna porezna isprava.....	27
3.4.6. Nepravilno izdvajanje sredstava pravnih lica.....	28
3.4.7. Podnošenje lažne porezne prijave .....	28
3.4.8. Sprečavanje poreznog službenika u obavljanju službene radnje .....	28
3.4.9. Napad na poreznog službenika u obavljanju službene dužnosti .....	29
<b>4. KOMPATIVNI PREGLED POREZNIH KRIVIČNIH DJELA U REPUBLICI SRBIJI, REPUBLICI CRNOJ GORI I EVROPSKOJ UNIJI SA POSEBNIM OSVRTOM NA REPUBLIKU HRVATSKU I SLOVENIJU</b> .....	29
<b>5. ISTRAŽIVAČKI DIO RADA</b> .....	37
<b>5.1. Metodologija istraživanja</b> .....	37
<b>5.2. Rezultati i diskusija</b> .....	38
<b>6. ZAKLJUČNA RAZMATRANJA</b> .....	76

## **POPIS TABELA**

<i>Tabela 1. Tabela prikaz poreznih krivičnih djela</i> .....	13
<i>Tabela 2. Stanje krivičnog djela porezna utaja u R. Hrvatskoj</i> .....	31
<i>Tabela 3. Pregled postupaka za krivično djelo porezna utaja - punoljetni počinitelji u R. Sloveniji za period 2021. godinu</i> .....	33
<i>Tabela 1. Broj podnesenih prijava/obavijesti sa procjenom porezne utaje</i> .....	39

<i>Tabela 4. Učešće osuda za privredna krivična djela u ukupnom broju izvršenih/ presuđenih krivičnih djela u BiH u periodu 2019-2022. godine</i> .....	40
<i>Tabela 5. Učešće osuda za porezna krivična djela u broju osuda za privredna krivična djela u BiH u periodu 2019-2022. godina</i> .....	41
<i>Tabela 6. Ukupan broj podnesenih prijava za privredna krivična djela i porezna krivična djela u BiH za period 2019-2022.godina</i> .....	42
<i>Tabela 7. Učešće osuda za porezna krivična djela i osuda za krivična djelo porezne utaje u BiH u periodu 2019-2022. godina</i> .....	43
<i>Tabela 8. Učešće krivičnog djela nedopušten promet akciznih proizvoda u broju izvršenih privrednih krivičnih djela u periodu 2019-2022. godina</i> .....	45
<i>Tabela 9. Učešće osuda za krivičnih djela nedopušten promet akciznih proizvoda i porezne utaje u ukupnom broju osuda za porezna krivičnih djela u BiH u periodu 2019-2022. godina</i> .....	46
<i>Tabela 10. Prikaz krivičnih djela po nazivu, po propisanim zakonima i periodu za period 2019-2022. godina</i> .....	48
<i>Tabela 11. Odnos prijava, istraga, podignutih i potvrđenih optužnica i presuda za porezna krivična djela u BiH za period 2019-2022. godina</i> .....	50
<i>Tabela 12. Odnos prijava, istraga, podignutih i potvrđenih optužnica i presuda za nedozvoljen promet akciznim proizvodima u BiH za period 2019-2022. godina</i> .....	53
<i>Tabela 13. Odnos prijava, istraga, podignutih i potvrđenih optužnica i presuda za krivično djelo porezne utaje u BiH za period 2019-2022. godina</i> .....	55
<i>Tabela 14. Odbijajuća presuda, oslobađajuća presuda, osuđujuća presuda za porezna krivična djela u BiH za period 2019-2022. godina</i> .....	57
<i>Tabela 15. Odnos sudskih odluka za porezna krivična djela u BiH za period 2019-2022. godina</i> .....	58
<i>Tabela 16. Odnos sudskih odluka za krivična djela porezne utaje u BiH za period 2019-2022. godina</i> .....	60
<i>Tabela 17. Odnos sudskih odluka za krivična djela nedozvoljen promet akciznim proizvodima u BiH za period 2019-2022. godina</i> .....	61

## POPIS GRAFIKONA

<i>Grafikon 1. Učešće osuda za privredna krivična djela u ukupnom broju izvršenih/presuđenih krivičnih djela u BiH u periodu 2019-2022. godine .....</i>	<i>40</i>
<i>Grafikon 2. Učešće osuda za porezna krivična djela u broju osuda za privredna krivična djela u BiH u periodu 2019-2022. godina .....</i>	<i>41</i>
<i>Grafikon 3. Ukupan broj podnesenih prijava za privredna krivična djela i porezna krivična djela u BiH za period 2019-2022.godina .....</i>	<i>43</i>
<i>Grafikon 4. Učešće osuda za porezna krivična djela i osuda za krivična djelo porezne utaje u BiH u periodu 2019-2022. godina .....</i>	<i>44</i>
<i>Grafikon 5. Učešće krivičnog djela nedopušten promet akciznih proizvoda u broju izvršenih privrednih krivičnih djela u periodu 2019-2022. godina .....</i>	<i>45</i>
<i>Grafikon 6. Učešće osuda za krivičnih djela nedopušten promet akciznih proizvoda i porezne utaje u ukupnom broju osuda za porezna krivičnih djela u BiH u periodu 2019-2022. godina .....</i>	<i>47</i>
<i>Grafikon 7. Prikaz krivičnih djela po nazivu, po propisanim zakonima i periodu za period 2019-2022. godina .....</i>	<i>48</i>
<i>Grafikon 8. Odnos prijava, istraga, podignutih i potvrđenih optužnica i presuda za porezna krivična djela u BiH za period 2019-2022. godina .....</i>	<i>51</i>
<i>Grafikon 9. Odnos zaprimljenih prijava i naređenih istraga za porezna krivična djela u BiH za period 2019-2022. godina .....</i>	<i>51</i>
<i>Grafikon 10. Odnos prijava, istraga, podignutih i potvrđenih optužnica i presuda za nedozvoljen promet akciznim proizvodima u BiH za period 2019-2022. Godina.....</i>	<i>53</i>
<i>Grafikon 11. Odnos zaprimljenih prijava i naređenih istraga nedozvoljen promet akciznim proizvodima u BiH za period 2019-2022. godine .....</i>	<i>54</i>
<i>Grafikon 12. Odnos prijava, istraga, podignutih i potvrđenih optužnica i presuda za krivično djelo porezne utaje u BiH za period 2019-2022. godina.....</i>	<i>55</i>
<i>Grafikon 13. Odnos zaprimljenih prijava i naređenih istraga Porezne utaje u BiH 2019-2022.godine .....</i>	<i>56</i>
<i>Grafikon 14. Odbijajuća presuda, oslobađajuća presuda, osuđujuća presuda za porezna krivična djela u BiH za period 2019-2022. godina. ....</i>	<i>57</i>



<i>Grafikon 15. Odnos sudskih odluka za porezna krivična djela u BiH za period 2019-2022. Godina .....</i>	<i>59</i>
<i>Grafikon 16. Odnos sudskih odluka za krivična djela porezne utaje u BiH za period 2019-2022. godina. ....</i>	<i>60</i>
<i>Grafikon 17. Odnos sudskih odluka za krivična djela nedozvoljen promet akciznim proizvodima u BiH za period 2019-2022. godina. ....</i>	<i>62</i>

## 1. UVOD

Porez predstavlja doprinos budžetu države, lokalne zajednice ili drugim javnim tijelima koje građani uplaćuju a za koju nemaju direktnu naknadu, čiju naplatu država propisuje pravnim normama. Tako propisana obavezna davanja, plaćanje poreza, država provodi na autoritativan način. Porez se može definisati i kao novčana davanja ili prihodi koje rezidenti jedne države obračunavaju na prihode, bilo fizičkih lica ili pravnih, i plaćaju državi a koje država i niže razine vlasti koriste za plaćanje javnih troškova (Jovašević, 2016). Ovako propisana obaveza plaćanja poreza je sa ciljem obezbjeđivanja sredstava za funkcionisanje cjelokupne društvene zajednice koja se ogleda u javnim tijelima i vršenja javne funkcije i funkcionisanja uređene društvene zajednice. Oспорavanje ili dovođenje u pitanje efikasnog funkcionisanja poreznog sistema dovodi do problema funkcionisanja cjelokupnog društva, države. Država propisujući porezne obaveze i druga porezna davanja kroz zakonodavstvo propisuje i sankcije koje se čine neplaćanjem poreznih obaveza. Ove sankcije koje propisuju porezni zakoni pripadaju domenu prekršajnih sankcija. S obzirom na to da su porezne obaveze i njihovo izvršavanje od veće važnosti za društvenu zajednicu sankcije za ovu vrstu prijestupa nisu ostale na nivou prekršaja nego je zakonodavac, određene teže delikte koji u „većoj“ mjeri ugrožavaju porezni sistem, podvodi pod krivično zakonodavstvo.

U skladu s tim sve savremene krivičnopravne odredbe, sa svrhom zaštite plaćanja obaveza za poreze, propisuju određeni broj poreznih krivičnih djela a uz iste i sankcije za učinioce tako propisanih krivičnih djela (Jovašević, 2009). Kako bi se kontrolisalo provođenje poreznih propisa savremeni državni sistemi, pa tako i Bosna i Hercegovina (BiH) posjeduje institucionalni okvir kontrole obračuna, prijave i naplate poreznih obaveza. U tom kontekstu jedna od institucija države BiH je Uprava za indirektno oporezivanje (UIO) koja prije svega otkriva dokaze i činjenice kroz različite nelogičnosti koje najčešće predstavljaju osnov sumnje da je određeni počinitelj počinio neko od krivičnih djela iz oblasti indirektnih poreza. Pored navedene institucije u BiH na nivou entiteta egzistiraju i porezne uprave čija nadležnost se odnosi na oblasti direktnih poreza a to su Porezna uprava Republike Srpske (RS) i Federacije Bosne i Hercegovine (FBiH) kao i Porezna uprava Brčko distrikta (BD). Porezne uprave entiteta i Brčko distrikta provode porezne propise koje donose i niže lokalne zajednice a koje se odnose na takse, doprinose ili druga fiskalna davanja.

Krajnji cilj saradnje poreznih uprava s ostalim državnim organima posebno nadležnim tužilaštvima, isključivo je otkrivanje i dokazivanje počinjenja krivičnih djela iz oblasti poreza i nastojanje da se takva djela uspješno procesuiraju te počinioци adekvatno kazne za takva ponašanja, a pored toga ukoliko se ispune zakonske mogućnosti, i eventualno oduzimanje protupravno stečene imovinske koristi stečene krivičnim djelom a koja je osnovni pokretač i motiv činjenja ovih krivičnih djela. U radu se analizira krivično-pravni sistem poreznih krivičnih djela u BiH, i norme krivičnog zakonodavstva iz dijela poreznih krivičnih djela kao i odnos sa međunarodnim standardima i tendencijama savremenog

krivičnog prava. Porezna krivična djela predstavljaju ozbiljne zloupotrebe poreznog sistema koji su kažnjivi prema zakonodavstvu BiH. Porezni sistem je ključna komponenta državnih prihoda i igra važnu ulogu u održavanju finansijske stabilnosti i ravnoteže u zemlji. Međutim, postojanje poreznih prevara može imati ozbiljne posljedice na državne finansije, porezne obveznike i ukupno poslovanje. Tema krivičnih djela iz oblasti poreza u BiH je izuzetno važna s obzirom na njihov utjecaj na privredni razvoj, ponašanje poreznih obveznika i funkcionisanje državnog poreznog sistema. Porezne prevare, kao što su utaja poreza, falsificiranje faktura, neplaćanje poreza ili lažno predstavljanje u vezi s poreznim obavezama, predstavljaju ozbiljna krivična djela koja mogu ugroziti integritet i pravičnost poreznog sistema. Ekonomske posljedice poreznih prevara su štetne i obuhvaćaju gubitak prihoda za državni proračun, smanjenje fiskalne stabilnosti i višak tereta na iskrene porezne obveznike. Osim toga, takve prevare mogu smanjiti konkurentnost tržišta, podrivajući fer igru i stvarajući nepoštenu prednost za nepoštene poslovne subjekte.

Porezna krivična djela također imaju i socijalne posljedice, jer smanjuju društvene usluge koje se mogu pružiti putem državnih prihoda, uključujući obrazovanje, zdravstvo, infrastrukturu i socijalnu sigurnost. Osim toga, takva krivična djela slabe povjerenje građana u porezni sistem i pravosudni sistem, što može negativno uticati na društvenu i političku stabilnost. Stoga je suzbijanje i kažnjavanje poreznih krivičnih djela od izuzetne važnosti za BiH. Poboljšanje mjera nadzora, učinkovitosti poreznog sistema, edukacije građana o poreznim obavezama te dugotrajno provođenje stabilnih i dosljednih kaznenih sankcija mogu pomoći u smanjenju poreznih prevara, kako bi se osigurala pravičnost, finansijska stabilnost i razvoj države.

## **1.1. Obrazloženje teme**

Na temu krivičnih djela iz oblasti poreza u širem smislu je data u Analizi procesuiranja slučajeva privrednog kriminala u kojoj "predmetno istraživanje obuhvatilo je izvještaje o radu tužilaštva u Federaciji BiH, prateći strukturu kriminaliteta po predmetima za period 2013-2014. godina" u kojem se po glavama izdvajaju određena krivična djela privrednog kriminala i porezna krivična djela iz Krivičnog zakona Federacije BiH. U radu se iznose podaci o prijavama, procesuiranju i presudama za određena krivična djela privrednog i poreznog kriminala te ukazuje na nesrazmjer između podnesenih prijavi i osuđujućih presuda. Pored toga i osuđujuće presude su najčešće s blažim krivičnim sankcijama. U navedenom istraživanju autor problematizira broj procesuiranih, osuđenih počinitelaca kao i vrstu i visinu sankcije. Pored navedenog istraživanja pisani su radovi na temu pojedinih poreznih krivičnih djela iz i privrednih krivičnih djela oblasti sigurnosti platnog prometa kao i privrednog poslovanja. Jovavašević (2016) u svom radu Poreska krivična djela navodi i pojašnjava delikte iz oblasti poreznog sistema a osvrćući se na krivična djela kao i privredne prestupe a posebno na prekršaje. Autor je posebno analizirao sistem poreznih krivičnih djela u Srbiji. Čolaković (2017) je u radu Porezna utaja kao savremeni oblik kriminaliteta u teoriji i praksi opisao koje su to metode izvršenja klasičnog poreznog krivičnog djela, porezna utaja, te iznio koji su to načini izbjegavanja i utaje kao i

neplaćanja javnih prihoda. Na temu pod nazivom Lažna porezna isprava u funkciji pranja novca i poreznog kriminala (Čolaković, 2017) iznesen je modus operandi, način izvršenja, kao i metode izvršenja ovih krivičnih djela. Prema radu Privredna krivična djela u novom Krivičnom zakonu (Novoselec i Roksandić, 2010) iznose se specifičnosti krivičnih djela koja se odnose na prije svega pranje novca kao i načine izvršenja pranja novca te ubacivanja "oprano" novca u legalne tokove, a posebno se iznose specifičnosti prevare u poslovanju, dobijanju subvencija te porezna utaja i prevare kao što je i carinska prevara te djela protiv tržišta i tržišne konkurencije. Također u ovom djelu se analiziraju krivična djela iz oblasti stečaja. Kada je u pitanju tipologija krivičnih djela sa finansijskim elementom, pa time i poreznim krivičnim djelima, koristili smo se i radom Tipologije finansijskog kriminaliteta (Mirić, 2018) u kojem se iznose različite tipologije finansijskog kriminaliteta sa ciljem da se sistematičnim, preglednim prikazom iznese njihov uticaj na suzbijanje i prevenciju kriminaliteta iz ove oblasti. O kriminalitetu iz oblasti poreza kao i izvršenja poreznih obaveza pisano je i u radovima pod nazivom Ekonomski kriminalitet i uloga forenzičkog računovodstva u njegovom otkrivanju (Cvetković i Kovačević, 2018), kao i Značaj naknadnog izvršenja porezne obaveze na kažnjavanje za porezne kaznene delikte o kojima piše Mrvić, Petrović (2018). Posebna analiza krivičnog zakonodavstva i utvrđivanja odgovarajućeg mehanizma za otkrivanje, prevenciju i kažnjavanje poreznih krivičnih djela u EU sa posebnim akcentom na finansijski kriminalitet i modalitete pokretanja istrage, učešća različitih timova kao i operativno-istražnih radnji izneseno je u radu Dmitriy V. Galushko (2021) dok Visković i Šeparović (2017) u svom radu ukazuju na činjenicu da bi porezni sistem trebalo pojednostaviti reformu vršiti u cilju povećanja prihoda od direktnih poreznih oblika u zemljama EU.

Navedena istraživanja nam ukazuju na posebnu činjenicu da se u BiH isto kao i u drugim evropskim državama pitanje poreznih krivičnih djela aktualizira sa aspekta procesuiranja i načina kažnjavanja. Kao i kod svake države i poreznih krivičnih djela u BiH je u obavezi da spriječi poreznu evaziju i kroz procesuiranje poreznih krivičnih djela a za koje je potreban i adekvatan materijalni propis. Problem kod ovih krivičnih djela jeste upravo blanketni karakter pa se sa posebnom pažnjom treba pristupiti ovim krivičnim djelima iz razloga što blanketna norma upućuje, aktere u procesu optuživanja, na potrebu poznavanja drugih zakonskih propisa kako bi došlo do ispravne odluke o postojanju krivičnog djela iz oblasti poreza (Dmitriy V. Galushko, 2021).

## **1.2. Svrha istraživanja**

U BiH porezni sistem, sa aspekta nadležnosti, prema propisivanju oporezivanja, ubiranju poreza i raspodjeli podijeljen između entiteta i države, gotovo isti slučaj je po pitanju krivičnog zakonodavstva iz oblasti poreza i poreznih krivičnih djela. Sukladno tome u BiH egzistiraju i u primjeni su četiri krivična zakona i to Krivični Zakon Bosne i Hercegovine ("Službeni glasnik Bosne i Hercegovine", br. 3/2003, 32/2003, 37/2003, 54/2004, 61/2004, 30/2005, 53/2006, 55/2006, 8/2010, 47/2014, 22/2015, 40/2015, 35/2018, 46/2021, 31/2023 i 47/2023) (u daljem tekstu: KZ BiH), Krivični zakonik Republike Srpske ("Sl.

glasnik RS", br. 64/2017, 104/2018 - odluka US, 15/2021, 89/2021 i 73/2023) (u daljem tekstu: KZ RS), Krivični zakon Federacije Bosne i Hercegovine ("Sl. novine FBiH", br. 36/2003, 21/2004 - ispr., 69/2004, 18/2005, 42/2010, 42/2011, 59/2014, 76/2014, 46/2016, 75/2017 i 31/2023) (u daljem tekstu: KZ FBiH), i Krivični zakon Brčko Distrikta ("Sl. glasnik Brčko distrikta BiH", br. 19/2020 - prečišćen tekst) (u daljem tekstu: KZ BD). Kada je u pitanju KZ BiH on ne odvaja porezna krivična djela u posebno poglavlje ali ih propisuje iz oblasti poreza i to sljedeća: Neplaćanje poreza, Nedopušten promet akciznih proizvoda, Nedopušteno skladištenje robe, i kao klasično porezno krivično djelo Poreznu utaju ili prevaru.

Zakonodavac u KZ FBiH je izdvojio porezna krivična djela u glavi XXIII - Glava dvadeset treća pod nazivom "Krivična djela iz oblasti poreza" ukazujući time na posebnost ovih krivičnih djela za društvo. Ova djela su: Porezna utaja, kao jedno klasično krivično djelo, Nepravilno izdvajanje sredstava pravnih osoba, Lažna porezna isprava, Podnošenje lažne porezne prijave. Pored ovih krivičnih djela zakonodavac je u glavu krivičnih djela svrstao i krivična djela "Sprečavanje poreznog službenika u obavljanju službene radnje" i "Napad na poreznog službenika u obavljanju službene dužnosti" koja po svojoj prirodi nisu porezna ali ih je zakonodavac svrstao u ovu glavu zbog objekta zaštite. U ovom radu se nećemo baviti ovim krivičnim djelima. Zakonodavstva entiteta takođe propisuju krivična djela koja se odnose na poreze. Tako KZ RS propisuje sljedeća krivična djela: Utaja poreza i doprinosa, Neuplaćivanje poreza po odbitku, Nepravilno izdvajanje sredstava pravnih lica. U Brčko distriktu ova krivična djela su propisana na KZ BD također u posebnoj glavi zakona (Glava XXIII.) porezna krivična djela koja su propisana su; Porezna utaja kao klasično krivično djelo, Neplaćanje poreza, Lažna porezna isprava, Podnošenje lažne porezne prijave, Nepravilno izdvajanje sredstava pravnih lica.

Svi navedeni zakoni inkriminiraju ponašanja koja se mogu pripisati u klasična porezna krivična djela a koja se odnose prije svega na poreznu utaju. Tužilaštva i sudovi postupaju u onim krivičnim zakonima za koja su nadležni. Na prvi pogled prolazeći kroz krivično zakonodavstvo uviđamo da je neujednačeno propisivanje poreznih krivičnih djela. Tako ćemo vidjeti da porezna krivična djela koja propisuje KZ BiH ovim krivičnim djelima nije dao posebnu pažnju kroz glavu ili poglavlje nego inkriminaciju nalazimo u glavi koja nosi naziv: Krivična djela protiv privrede i jedinstva tržišta kao i krivična djela iz oblasti carina. Pored ovog zakona KZ RS ova krivična djela propisuje u glavi pod nazivom: Krivična djela protiv privrede i platnog prometa. U zakonima Federacije BiH i Brčko distrikta ova vrsta krivičnih djela dobila posebno poglavlje pod nazivom: Krivična djela iz oblasti poreza. Promatrajući ovu oblast kroz nazive krivičnih djela uvidjet ćemo razlike pa tako KZ BiH propisuje krivično djelo: Poreska utaja ili prevara, KZ RS propisuje krivično djelo: Utaja poreza i doprinosa dok KZ FBiH i KZ BD propisuje krivično djelo: Porezna utaja. Kada analiziramo ovaj oblik krivičnog djela uviđamo da bez obzira na to što na nivou BiH nema direktnih poreza KZ BiH propisuje ovaj oblik krivičnog djela na sličan način kao i zakonodavstvo entiteta i Brčko distrikta. Prema KZ BiH propisano krivično djelo izbjegavanja plaćanja davanja propisanih poreznim zakonom inkriminiše bilo koje

izbjegavanje davanja poreza koji su propisani poreznim zakonodavstvom, dok se KZ FBiH propisuje dodatno i "davanja doprinosa socijalnog osiguranja". Porezna utaja je politički, sigurnosni, kriminalistički, krivično pravni, ekonomski, psihološki a u konačnici sociološki fenomen. Analizirajući fenomenologiju krivičnog djela porezna utaja indirektnih poreza je po svom izvornom obliku identična utaji direktnih poreza pa se tako porezna prevara kao fenomen treba posmatrati zajedno jer se u principu istovremeno čini krivično djelo utaje poreza kako direktnih tako i indirektnih (Čolaković, 2017). Prevare iz domena indirektnih poreza se odražavaju na iskazivanje i direktnih poreznih obaveza jer kada se utaji indirektni porez podrazumijeva se neiskazan prihod ili reshod pa se takav način manipulacija odražava i na finansijski rezultat ostvarene dobiti ili gubitka.

Krivično djelo "Lažna porezna isprava" i "Podnošenje lažne porezne prijave" predviđaju samo KZ FBiH i KZ Brčko distrikta. Kada je u pitanju lažna porezna isprava značenje izraza „Isprava“, u zakonu se definiše na način da je isprava dokument ili svaki dokument koji je u određenom momentu podaban ili propisan da se njime dokazuju neke činjenice a koje moraju biti značajne za neke pravne odnose i poslove. Modus operandi izbjegavanja prijavljivanja a time i plaćanja tačne porezne predstavlja postupanje koje je suprotno normama zakonom o doprinosima a koje je detaljnije uređeno podzakonskim aktom i to Pravilnikom o načinu obračunavanja i uplate doprinosa, na teritoriji Federacije Bosne i Hercegovine. Krivično djelo "Podnošenje lažne porezne prijave" ne predviđaju zakoni KZ BiH i KZ RS. Iz svega navedenog, proizilazi da krivično zakonodavstvo na svim nivoima porezna krivična djela ne propisuje na identičan način. Određenih krivičnih djela koja postoje u krivičnim zakonima entiteta nema u krivičnom zakonu BiH. Shodo tome upitno je da li postoji inkriminacija određenih radnji protiv poreznih davanja ili davanja doprinosa propisanih zakonima o socijalnom osiguranju na cijelom teritoriju BiH. U slučaju ako inkriminacije djela protiv poreza nije ujednačena može doći do situacije da je neko djelo inkriminisano u jednom od entiteta ili Distriktu a da nije u drugom. Također to bi imalo posljedicu da nije ujednačena inkriminacija a u određenim slučajevima i da propisi poreznih krivičnih djela ne prate međunarodne standarde i tendencije savremenog krivičnog prava. Najznačajnija osobina poreznih krivičnih djela jeste da su krivična djela sa blanketnim karakterom (Igrački, 2021). Kao i svaka blanketna norma tako i kod poreznih krivičnih djela, osnovnim zakonskim aktima se propisuju radnje kao blanketna struktura ovih krivičnih djela a kojima su regulisana obaveze plaćanja poreznih obaveza, uloga poreznih obveznika, prava i obveze obveznika poreza kao i vrste i jurisdikciju, ovlaštenja poreznih organa te varijante poreza i način njihovog plaćanja a to su zakoni iz oblasti indirektnih Zakon o porezu na dodanu vrijednost ("Službeni glasnik BiH", br. 9/2005, 35/2005, 100/2008, 33/2017, 46/2023 i 80/2023) i direktnih poreza (Zakon o porezu na dobit Federacije Bosne i Hercegovine ("Službene novine FBiH", br. 15/2016 i 15/2020) Zakonik o porezu na dobit Republike Srpske (RS) ("Sl. glasnik RS", br. 94/2015, 1/2017 i 58/2019) i Zakon o porezu na dobit Brčko distrikta (BD) ("Sl. glasnik Brčko distrikta BiH", br. 17/2022 - prečišćen tekst i 38/2022), Zakon o porezu na dohodak entiteta i Brčko distrikta ali i Zakon o doprinosima entiteta i Brčko distrikta kao i drugi direktni porezi. Značajno je istaći da porezna krivična djela može počinuti gotovo svaka

osoba bilo fizičko lice ili određenog svojstva. To je u pravilu porezni obveznik koji izbjegava plaćanje poreza kao i ovlašteno lice koje obavlja određene poslove za poreznog obveznika koja je bila u obavezi da se stara o poreznim obavezama. Izuzetak od ovih krivičnih djela je porezno krivično djelo nepravilnog izdvajanja sredstava pravnih osoba a koji je zakonski određeno da počinitelj ovog djela može biti samo odgovorna osoba, direktor ili drugo lice određeno kao odgovorno lice, u pravnoj osobi a koje je prema poreznim zakonima ili drugim propisima lično odgovorno za obaveze koje proističu iz poreznih zakona za pravnu osobu.

Nepravilno izdvajanja sredstava pravnih osoba je krivično djelo koje je propisano zakonima entiteta i Brčko distrikta dok ga KZ BiH ne prepoznaje. Iako ovo krivično djelo propisuju zakoni određena preduzeća posluju uprkos ovoj zakonskoj odredbi, plaćaju dobavljače i druge obaveze a porezni dug ostaje neplaćen. Poredeći podatke koji su izneseni o javnim preduzećima koji su najveći dužnici a koje je objavila Porezna uprava Federacije BiH najznačajniji dužnici su: Željeznice federacije, JP Elektroprivreda BiH i to rudnici, Sveučilišna klinika bolnica Mostar, Hidrogradnja d.d., Autoceste Federacije BiH, Željezara Zenica koji duguju ukupno posmatrajući oko milijarde poreznog duga. Pored njih posluju i preduzeća čiji dug pojedinačno prelazi preko 50.000 KM a njihov broj je čak 4.823. Činjenica je da ova preduzeća i dalje posluju a ne plaćaju porez čime se dolazi do pitanja načina usmjeravanja sredstava pravnog lica u druge svrhe a ne za plaćanje poreznog duga. Pored ovih preduzeća su i brojne kladionice koje duguju millionske iznose a i dalje posluju bez krivičnopravne odgovornosti. Pored ove činjenice određeni organi podnose veći broj krivičnih prijava kao što su porezne uprave entiteta ali one ostaju najčešće neprocesuirane ili nemaju osuđujuću presudu. Prema izvještaju samo u 2015. godini Porezna uprava FBIH je iznijela značajne podatke o prekršajnim sankcijama gdje je navedeno da je izrečeno više od 9.000 prekršajnih naloga sa preko 13. miliona novčane kazne sok je prema istom izvještaju podneseno 44. izvještaja ili obavijsti o počinjenim krivičnim djelima koja se odnose između ostalog i na nepravilno izdvajanje sredstava pravnih osoba iz člana 275. KZ FBIH. Ova činjenica ukazuje da je u određenom periodu bio fokus da se spriječi nekažnjivost odgovornih osoba za neplaćanje poreza a pokrivanje drugih rashoda društva dok se ne podmire porezne obaveze.

Također prema izvještaju koji je objavila Porezna uprava RS navodi se da je u prošloj godini podneseno 30 izvještaja o počinjenim krivičnim djelima iz oblasti poreza a prema procjeni šteta je iznosila preko 5,8 miliona maraka. I kod ovih izvještaja je između ostalih prijavljivano krivično djelo nepravilnog izdvajanja sredstava pravnih osoba 68. (Porezna uprava RS, 2021). Također prema izvještaju Suda i Tužilaštva Kantona Sarajevo (KS) objavljan je sporazumno priznanje krivice od strane odgovornog lica u pravnom licu Hecoprom d.o.o prema kojem je lice osuđeno za poreznu utaju kao i za djelo nepravilno izdvajanje sredstava pravnog lica (Izvještaj Tužilaštva KS, 2023). Prateći navedene izvještaje zaključujemo da samo rijetki slučajevi budu procesuirani i osuđeni. Ovakva situacija sa prijavama i osuđujućim presudama je posebno interesantna uzmemo li u obzir kada je u pitanju ovo krivično djelo da zakon određuje da je radnju počinila odgovorna

osoba na takav način umjesto da izdvoji sredstva za plaćanje porezne obaveze odobrila izdvajanje sredstava pravne osobe u druge svrhe a kao posljedica takvog postupanja je prouzročena nemogućnost pravnog lica za pravovremeno plaćanje porezne obaveze. S obzirom na ovakvo određenje činidbe nije važno u koje druge svrhe je odobreno izdvajanje, plaćanje, sredstava pravne osobe ukoliko ono nije za izmirenje poreznih obaveza smatra se radnjom izvršenja krivičnog djela. Pored ove radnje potrebno je da je osoba svjesna da je nastupila obaveza plaćanja porezne obaveze što ovo djelo čini takvim da može biti počinjeno samo sa namjerom. Također je potrebno dokazati da je izdvajanjem sredstava u druge svrhe, u momentu postojanja porezne obaveze, prouzročena nesposobnost pravne osobe za pravovremeno podmirenje poreznih obaveza. U ovom krivičnom djelu počinitelj može biti isključivo osoba koja je lično odgovorno za pravne obaveze pravne osobe.

Svrha ovog rada jeste da se ukaže na porezna krivična djela iz oblasti poreza kao i to da su krivičnim zakonom propisana sva djela koja bi mogla ugroziti i naštetiti naplatu poreznih davanja a također da se upoznamo sa trenutnim stanjem kaznene politike iz ove oblasti. Također ćemo ukazati na određene dileme koje se odnose na krivična djela iz oblasti poreza. Rezultati ovog istraživačkog rada mogu biti od koristi za upoznavanje sa problematikom krivičnih djela iz oblasti poreza osobito kada je riječ o traženju uzroka nesrazmjernog odnosa prijava, izvještaja o počinjenim krivičnim djelima koji se odnose na oblasti poreza kao i osuđujućih presuda i vrste i visine sankcija posebno što se u ovim krivičnim djelima štiti javni interes.

### **1.3. Istraživačka pitanja i hipoteze**

Predmet ovog rada jeste da ukažemo na specifičnosti poreznih krivičnih djela u poreznom zakonodavstvu Bosne i Hercegovine, način propisivanja poreznih krivičnih djela u domaćim krivičnim zakonima, vrste i pojavnici oblici poreznih krivičnih djela, potreba usklađivanja sa međunarodnim standardima i tendencijama savremenog krivičnog prava. U Bosni i Hercegovini uređenje je takvo da se u njoj propisuju porezna krivična djela i na državnom nivou a i na nižim nivoima gdje su za porezne oblasti nadležni entiteti i Brčko distrikt a svako u svojoj oblasti propisanih poreznih obaveza. Stoga je predmet isticanje specifičnosti ovih krivičnih djela.

Svrha rada pak, odnosi se na ukazivanje na specifičnosti poreznog zakonodavstva u BiH i oblike poreznih krivičnih djela te ukazati na usklađenost krivičnog zakonodavstva iz oblasti poreza sa međunarodnim standardima i tendencijama savremenog krivičnog prava. U radu će se raditi teorijski i empirijski prikaz poreznih krivičnih djela i dolazak do saznanja da li domaće krivično zakonodavstvo predstavlja adekvatan odgovor na problem izbjegavanja plaćanja poreznih davanja.

U skladu s navedenim, istraživačka pitanja su sljedeća:

- Koje su specifičnosti poreznih krivičnih djela?



- Da li su ujednačene krivičnopravne norme poreznih krivičnih djela u krivičnim zakonima u BiH?
- Koja su porezna krivična djela najzastupljenija kada je u pitanju krivično gonjenje?
- Koje vrste sankcija sud izriče kod krivičnih djela iz oblasti poreza?
- Da li domaće krivično zakonodavstvo predstavlja adekvatan odgovor na problem izbjegavanja plaćanja poreznih davanja?
- Da li su norme poreznih krivičnih djela u skladu sa međunarodnim standardima i tendencijama savremenog krivičnog prava?

Temeljem svega naprijed navedenog u svrhu utvrđivanja iznesenih problema kao i sa predmetom i svrhom samog istraživanja postavili smo osnovnu hipotezu i to sljedeću:

- Hipoteza (H.0.): Krivično pravna reakcija krivičnog zakonodavstva u Bosni i Hercegovini propisivanjem krivičnih djela iz oblasti poreza predstavlja adekvatan odgovor na problem izbjegavanja plaćanja poreznih davanja i u skladu je sa internacionalnim standardima i tendencijama savremenog krivičnog prava.

Pomoćne hipoteze su:

- Pomoćna hipoteza (H.1.): Broj presuđenih krivičnih djela nije u srazmjeri sa podnesenim izvještajima o počinjenim krivičnim djelima.
- Pomoćna hipoteza (H.2.): Propisana krivična djela iz oblasti poreza pokrivaju sve oblike činjenja izbjegavanja plaćanja poreznih obaveza.
- Pomoćna hipoteza (H.3.): Reakcija tužilaštva i blaže sankcije ne doprinose sprečavanju činjenja poreznih krivičnih djela.

#### **1.4. Ciljevi istraživanja**

U skladu sa navedenim identificirani ciljevi istraživanja su:

1. Ukazati na specifičnosti poreznih krivična djela.
2. Prezentirati podatke o poreznim krivičnim djelima u Bosne i Hercegovini.
3. Identificirati najznačajnije pojavne oblike poreznih krivična djela koja su najznačajnija u pojavnom i finansijskom smislu.
5. Da li su postojeće norme krivičnog zakona adekvatan odgovor na porezna krivična djela.

6. Da li su norme poreznih krivičnih djela u skladu sa međunarodnim standardima i tendencijama savremenog krivičnog prava.

Za ovaj istraživački rad i formiranje istraživačkih rezultata koristit ćemo se najznačajnijim metodama za oblast koju obrađujemo a koje se odnose na opće naučne i istraživačke metode poput metode analize i sinteze, metode deskripcije uporednopravnu metodu kao i metodu dedukcije.

## **2. POREZNA KRIVIČNA DJELA**

Od samog poznavanja uređene države svaka od njih se susretala sa problematikom nedisciplinovanog ponašanja „građana“ koji su obavezni bili plaćati poreze a koji su to na različite načine izbjegavali davati vrhovnom suverenu i vrhovnom vladaru (Jovašević, 2016.). Shodno tome i današnje države i državni oblici nisu amnestirani nediscipline kada je u pitanju plaćanje poreza i drugih davanja propisanih zakonom. U svemu tome, kako bi država zaštitila svoj fiskalni sistem i primorala porezne obveznike odnosno primijenila prisilu u cilju izvršavanje zakona o porazima i drugim davanjima, doneseni su određene pravne norme u krivičnim zakonima koji propisuju krivična djela iz oblasti poreza. Porezi i druga fiskalna davanja državi sama po sebi su specifična a ista se propisuju zakonima kako centralnih tako i lokalnih vlasti. Ukoliko analiziramo porezni zakon ili druge zakone kojima se propisuju način obračuna i plaćanja poreza uvidjet ćemo da su ovim zakonima kao mehanizam represije i prevencije propisane su sankcije ali ne krivične nego prekršajne. Međutim uzmemo li u obzir važnost fiskalnog sistema jedne države možemo zaključiti da prekršajne sankcije nisu adekvatan odgovor za značajnija kršenja poreznih propisa i izbjegavanja poreznih davanja. Na to „ukazuje i činjenica da se države svim raspoloživim sredstvima i mjerama moraju suprotstaviti različitim načinima i oblicima održavanja njenih osnova, pri čemu sigurno porezi i fiskalni sistem uopšte predstavljaju ekonomsku osnovu ili stub svake državne organizacije“ (Jovašević, 2016, str. 51). Prema tome države su u cilju zaštite fiskalnog sistema pored prekršajnih sankcija propisanih poreznim zakonima propisali i poseban oblik krivičnih djela koji se obično svrstavaju pod nazivom “porezna krivična djela” ili “krivična djela iz oblasti poreza”. Cijeli današnji okvir finansiranja država je veoma složen sistem a koji se sastoji od nekoliko cijelina koji sadrže javne prihode, javne rashode, kao i fiskalni, porezni i carinski sistem. U cilju ostvarivanja procesa zadovoljavanja potreba javne potrošnje po svojoj važnosti i odlikama posebna važnost se posvećuje fiskalnom ili poreznom sistemu jedne države (Klier, 2007).

Zbog svoje važnosti fiskalni, porezni sistem nije dovoljno štititi samo prekršajnim sankcijama pa je država tako sklona zaštititi poreznog sistem i krivičnim propisima. Kada su u pitanju prihodi budžeta najvažniju stavku predstavljaju prihodi od poreza prije svega indirektnih i direktnih poreznih oblika oporezivanja. Stoga se sistem oporezivanja jedne države smatra ključnim sistemom koji je zbog važnosti i najviše razvijen ali uz to i najrašireniji dio sistema u zemlji koji obuhvata ostvarivanje prihoda od privrednih subjekata kao i od građana a što podrazumijeva, pravna i fizička lica bilo u svojstvu

građanina ili kao poduzetnika a koji mogu da plaćaju vrše vrsta poreza (Jovašević, 2016). Shodno tome porezi, doprinosi, taksa ili drugi fiskalni nameti koje plaćaju pravna i fizička lica, rezidenti jedne države, predstavljaju doprinos lokalnoj zajednici ili državi ili drugim tijelima sa javnim ovlaštenjima a u cilju pokrivanja rashoda za njihovu djelatnost ili predstavlja naknadu za određenu uslugu (Klier, 2007).

Iz svega proizilazi da je porez davanje bilo fizičkih i pravnih lica određen iznos poreza utvrđenog na osnovu zakona i to država radi na osnovu njene porezne vlasti a za koju neka pravna i fizička lica odnosno porezni obveznici nemaju neposrednu naknadu. U svakoj državi ovaj suverenitet ubiranja poreza kao i propisivanje poreznih obveznika predstavlja jedan od bitnih segmenata vlasti koji proizilazi iz ustava i zakona. Tako dolazimo do pojma porezne vlasti i subjektivnog poreznog prava. Porezna vlast jedne države predstavlja ovlaštenje države da potrebe za sredstvima koje se manifestuju kroz finansije, namiruje porezima od ostvarenog dijela dohotka fizičkih lica ili poreza na njihovu imovinu koja su u poreznoj jurisdikciji države. Subjektivno porezno pravo države je sama težnja zakonodavca da se koristi poreznom vlašću kroz sistem poreznih zakona (Jovašević, 2016). U cilju lakšeg razumijevanja poreznih krivičnih djela ovdje ćemo ukazati na karakteristike krivičnopravnih normi.

Krivičnopravna norma sadrži dva bitna elementa i to: dispozicije i sankcije. Dispozicija predstavlja opis krivičnog djela odnosno govori o biću krivičnog djela. Dispozicija, biće krivičnog djela treba da zadovolji norme prilikom opisivanja načina činenja krivičnog djela pa ona treba zadovoljava osnovni princip načela zakonitosti a to je da krivično djelo bude precizno i detaljno određeno (*nullum crimen sine lege certa*) (Babić, 2005). Svako ostavljanje da se određeno djelo, način počinjenja podrazumijeva ili ostavlja na šire tumačenje dovodi do zloupotrebe slobode tumačenja ili neprimjenjivanja normi koje nisu jasne. Dispozicija, biće krivičnog djela je dio norme koji karakteriše, propisuje da je određeno ponašanje krivično djelo. Drugi dio norme je sankcija koja predstavlja prinudnu mjeru koju država provodi na počiniocu bića krivičnog djela i to putem državnog aparata.

Dispozicija krivičnog djela, biće krivičnog djela, ona se razlikuje u zavisnosti od krivičnog djela. O dispoziciji krivičnih djela u teoriji krivičnog prava ne postoji zajednička teorija. U ovom radu se ne bavimo ovom temom pa ćemo samo navesti jednu podjelu dispozicija. Tako se u teoriji dispozicije navode: obične, upućujuće (blanketne) i opisne dok ih drugi svrstavaju na jednostavne, blanketne i alternativne (Jović, 2017.).

Porezna krivična djela su u pravilu blanketnog karaktera. Što znači da počinjenje određenog krivičnog djela iz oblasti poreza ne može da se dokaže ukoliko se ne dokaže da je određeno lice izvršilo određeno djelo koje je propisano drugim zakonom na koje upućuje blankatna dispozicija (Babić, 2005). Problem kod ovih krivičnih djela jeste upravo blanketni karakter pa se sa posebnom pažnjom treba pristupiti ovim krivičnim djelima iz razloga što blanketna norma upućuje aktere u procesu optuživanja na potrebu poznavanja drugih zakonskih propisa kako bi došlo do ispravne odluke o postojanju krivičnog djela iz oblasti poreza. Blanketna dispozicija čini ova krivična djela posebno kompleksnim

(Igrački, 2021). Pored navedenih propisa koji se primjenjuju na porezna krivična djela, treba napomenuti da se primjenjuju odredbe krivičnog zakona, odnosno njegov opšti dio, koji kaže da se odredbe opšteg dijela krivičnog zakona primjenjuju na sva lica koja počine krivična dela predviđena krivičnim zakonom. Neophodno je ukazati i na određene pojmove kao što su biće krivičnog djela koji se odnosi na subjektivni dio kao i pojam određenog krivičnog djela kao objektivni element. Subjektivni element krivičnog djela je odnos počinioca prema počinjenom krivičnom djelu. U koliko nema subjektivnog odnosa prema krivičnom djelu ono i ne postoji. Voljni odnos prema samom krivičnom djelu, radnjama počinjenja krivičnog djela je od ključne važnosti za postojanje krivičnog djela. Ovdje se posebno treba istaći obaveza dokazivanja krivice. U krivičnompravnom smislu krivica predstavlja subjektivni odnos učinioca prema počinjenom krivičnom djelu (Babić, 2005). Shodno tome važno je istaći krivicu kroz umišljaj i nehat jer se u svakom postupku oni imaju dokazivati. Postoje i drugi elementi koji se mogu dokazivati ali ne u svakom postupku kao što je uračunljivost koja je u našem zakonu negativno definisana tj. kao neuračunljivost.

Umišljaj predstavlja najjači voljni odnos počinioca prema krivičnom djelu a koje predstavlja da je učinilac bio svjestan, znao da je to što čini zabranjeno te da je htio da ga izvrši ili je na to pristao.

Nehat predstavlja takav odnos prema krivičnom djelu gdje je počinitelj bio svjestan svog djela ali je olako držao da ono neće nastupiti ili da će moći spriječiti ili kada nije bio svjestan da svojim djelom može počinuti krivično djelo iako je prema svojim ličnim svojstvima bio dužan i mogao biti svjestan te mogućnosti (Rajić, Tomić, Miljko, 2000). Prema zakonskim odredbama za svako djelo se odgovara ako je učinjeno iz umišljaja a za nehat samo kada to zakon propisuje. Ovakav propis ukazuje da su djela iz nehata djela gdje učinilac nije imao namjeru oštetiti društvo ili osobu pa su sankcije za ovakva djela blaže. Kod krivičnih djela sa umišljajem namjera i svijest o posljedicama su direktni i voljni a što je ključni element za koji su propisane strožije sankcije (Primorac i Buhovac, 2018).

Drugi dio dokazivanja postojanja krivičnog djela je objektivnog karaktera a odnosi se na pojam bića krivičnog djela ili pojam nekog krivičnog djela. "Pojmovi „biće krivičnog djela” i „pojam određenog krivičnog djela” su sinonimni izrazi za isti materijalni supstrat, s tim da se pojam „biće krivičnog djela” u teoriji uglavnom koristi kao uobičajen” (Tomić, 2007, str. 90).

Pored ovih krivičnopравnih instituta potrebno je pojasniti i produženo krivično djelo kao i krivično djelo u sticaju. Sticaj se definiše kao slučaj kada jedan učinilac sa više radnji (realni) ili sa jednom radnjom (idealni) počinu više krivičnih djela a za koja mu se u istom vremenu sudi (Babić, 2005). Produženo krivično djelo postoji u slučaju kada je učinilac u nekom vremenskom kontinuitetu učinio više istih ili istovrsnih krivičnih djela sa umišljajem a ona su zbog okolnosti koje ih povezuju kao što su način izvršenja, vremenski kontinuitet i slične okolnosti, mogu biti spojeni u jedinstvenu cjelinu krivičnog prava i smatrati jednim krivičnim djelom, kao jedinstvena krivičnopравna kvalifikacija (Rajić,

Tomić, Miljko, 2000). Ovdje se radi o zakonskoj krivičnopravnoj konstrukciji a ona imaju oblik prividnog realnog sticaja.

### **3. POREZNA KRIVIČNA DJELA U BOSNI I HERCEGOVINI**

Ako uzmemo u razmatranje krivično zakonodavstvo Bosne i Hercegovine u bliskoj prošlosti ono je prošlo nekoliko faza. U periodu Republike Bosne i Hercegovine u sastavu FNRJ u primjeni je bio Opšti krivični zakonik koji je razrađivao opšta načela i institute krivičnog prava. Nakon drugog svjetskog rata u Jugoslaviji je prvi puta donesena odredba o kažnjavanju krivičnog djela izbjegavanje i neplaćanje poreza i drugih javnih dadžbina u Krivičnom zakoniku FNR Jugoslavije koji je donesen 1951. godine (Jovašević, 2016). Ovaj krivični zakonik se sprovodio u svim republikama pa tako i u Republici Bosni i Hercegovini. Kada je u pitanju porezna utaja ona je propisana već u Zakonu o porezima iz 1946. godine. Nakon ovog perioda a razvojem države Jugoslavije nastojalo se što adekvatnije zaštititi fiskalni sistem i sprečavanje porezne evazije. Shodno tome 1959. godine normira se krivično djelo porezne utaje. Sva ova krivična djela su imala svoj osnovni i teži oblik.

Nakon ustavnih promjena koje su se desile 1974. godine oblast krivičnog zakonodavstva je podijeljena između federacije, republika i pokrajna (Jovašević, 2016). Ovim se napušta jedinstvena krivičnopravno normiranje krivičnih djela i javljaju se krivični zakoni republika i pokrajina kao suverenih poreznih vlasti. Tako je u Republici Bosni i Hercegovini stupio na snagu krivični zakon 1977. godine a koji je važio do 1992. godine. U periodu rata 1992. godina do 1995. godine te je u tom periodu preuzeto krivično zakonodavstvo bivše Jugoslavije.

Potpisivanjem "Dejtonskog ustava" počinje nova faza krivičnog zakonodavstva u BiH. Shodno novim ustavnim određenjima krivično zakonodavstvo je došlo u nadležnost prije svega države Bosne i Hercegovine a u najvećem dijelu krivična djela su uređena zakonima entiteta, Brčko distrikta pa i kantona u Federaciji BiH. Shodno novom ustavnom uređenju doneseni su Krivični zakon Federacije Bosne i Hercegovine koji je stupio na snagu 1998. godine, Krivični zakonik Republike Srpske iz 2000. godine a 2003. godine počeo je sa primjenom Krivični zakon Bosne i Hercegovine. Neposredno posle ovih zakonskih rješenja usvojen je novi krivični zakoni u entitetima i Distriktu iz 2003. godine. Ovim je upotpunjena krivičnopravna zakonska regulativa u Bosni i Hercegovini u cjelini. U tom smislu taj sistem bi se mogao nazvati i kao „krivično zakonodavstvo u BiH“ (Tomić, 2008, str. 75.).

Kroz ovaj historijski razvoj se mijenjalo i zakonodavna kvalifikacija krivičnih djela iz oblasti poreza.

Poređenjem poreznih krivičnih djela jedino je osnovno porezno krivično djelo zastupljeno u sva četiri krivična zakona sa malim razlikama. Pored toga krivično djelo neplaćanje

poreza i nepravilno izdvajanje sredstava pravnih osoba je zastupljeno u tri zakona. Najsličnije odredbe poreznih krivičnih djela su propisane KZ FBiH i KZ BD koji su najsličnije odredile i biće krivičnih djela s razlikom što KZ BD propisuje jedno krivično djelo više u odnosu na KZ FBiH a to je krivično djelo neplaćanje poreza. Krivična djela koja propisuje samo KZ BiH jeste krivično djelo Nedopušten promet akciznih proizvoda članom (210a) i Nedopušteno skladištenje robe (Član 210b).

Porezna krivična djela nisu na isti način propisana u zakonodavstvu BiH a što možemo vidjeti i kroz tabelarni prikaz:

*Tabela 1. Tabelarni prikaz poreznih krivičnih djela*

<b>KZ BIH</b>	<b>KZ FBiH</b>	<b>KZ RS</b>	<b>KZ BD</b>
Porezna utaja ili prevara (Članu 210)	Porezna utaja (Član 274)	Utaja poreza i doprinosa (Član 264)	Porezna utaja (Član 267)
Neplaćanje poreza (Član 211)		Neuplaćivanje poreza po odbitku (Član 265)	Neplaćanje poreza (Član 267a)
Nedopušten promet akciznih proizvoda članom (210a )	Lažna porezna isprava (Član 274)		Lažna porezna isprava (Član 268)
Nedopušteno skladištenje robe (Član 210b)	Nepravilno izdvajanje sredstava pravnih osoba (Član 275)	Nepravilno izdvajanje sredstava pravnih lica (Član 267)	Nepravilno izdvajanje sredstava pravnih lica (Član 269)
	Podnošenje lažne porezne prijave (Član 276)		Podnošenje lažne porezne prijave (Član 270)
	Sprečavanje poreznog službenika u obavljanju službene radnje (Član 277)		Sprečavanje poreznog službenika u obavljanju službene radnje (Član 271)
	Napad na poreznog službenika u obavljanju službene dužnosti (Član 278)		Napad na poreznog službenika u obavljanju službene dužnosti (Član 272)

*Izvor: izrada autora (2024)*

U ovom dijelu ćemo obraditi klasična porezna krivična djela počevši od KZ BiH, entiteta i distrikta Brčko.

### 3.1. Porezna krivična djela prema Krivičnom zakonu Bosne i Hercegovine

Porezna krivična djela u Krivičnom zakonu BiH su propisana u glavi pod brojem osamnaest pod nazivom: Krivična djela protiv privrede i jedinstva tržišta te krivična djela iz oblasti carina. KZ BiH je u ovoj glavi svrstao privredna krivična djela, krivična djela iz oblasti jedinstva tržišta u BiH i krivična djela iz oblasti carina. U radu se obrađuju porezna krivična djela pa shodno temi rada izdvojili smo porezna krivična djela koja čine:

Porezna utaja ili prevara,

Nedopušten promet akciznih proizvoda,

Nedopušteno skladištenje robe,

Neplaćanje poreza.

#### 3.1.1. Porezna utaja ili prevara

Porezna utaja ili prevara propisana je u članu 210. KZ BiH. Ovo je klasično krivično djelo koje sadrže svi moderni krivični zakoni a čiji je cilj zaštita ubiranja poreznih davanja kao osnovnog prihoda svakog budžeta. Ovo krivično djelo je određeno dispoziciji, biće krivičnog djela propisano je u stavu 1. ovog člana i glasi:

Radnja ovog djela je određena kao izbjegavanje davanja koja su prema poreznom zakonodavstvu propisana kao obavezna a prema zakonima BiH, a to učini na takav način da ne pruži podatke koji se zahtijevaju ali i ukoliko daje lažne podatke o ostvarenom prihodu koji je oporeziv kao i o drugim činjenicama ako te činjenice utiču na utvrđivanje poreznih obaveza. Ovo djelo je prema zakonu određeno i objektivnim elementom koji se odnosi na iznos a to je da porezno izbjegavanje prelazi iznos od 10.000 KM a u kojem slučaju je propisana i kazna zatvora od šest mjeseci do pet godina. Ovo je osnovno porezno krivično djelo. Krivično djelo porezna utaja ili prevara može počinuti bilo koje lice kako pravno lice tako i registrovani poduzetnik pa i fizičko lice. Ovo krivično djelo je prije izmjena do 2010. godine obuhvatalo u biću krivičnog djela i izbjegavanje plaćanja doprinosa socijalnog osiguranja te je izmjenama u 2010. godini ta odredba brisana. Ovo je razumljivo jer su doprinosi socijalnog osiguranja propisani zakonima entiteta i Brčko distrikta. Porezna utaja ili prevara u sebi sadrži i biće krivičnog djela utaje i prevare ali zbog specifičnosti ovog krivičnog djela i važnosti poreza ono je izdvojeno kao posebno krivično djelo. Objekat zaštite kod ovog krivičnog djela je porez odnosno fiskalni sistem države. Djelo se može izvršiti nepružanjem zahtijevane podatke kao i pruživši lažne podatke.

Kada je u pitanju radnja počinjenja, djelo je učinjeno kada je izbjegnuto davanje, to je onaj momenat kada je za plaćanje tog poreza prošao zakonski rok da se plati. Djelo se može počinuti nepružanjem traženih podataka ili davanjem lažnih podataka mjerodavnom tijelu za razrez poreza pri čemu nije od važnosti na koji način se to čini (Babić, 2005). U ovom

se slučaju može raditi o davanju lažnih podataka, porezne prijave, pismenih izvještaja kao i davanjem lažnih izjava na zapisnik a koje su od važnosti za utvrđivanje poreznih obaveza. U slučaju činjena ovog krivičnog djela, biće krivičnog djela postoji u momentu kada se čini, daju lažni podaci, lažni dokumenti ili lažne izjave a eventualno kasnije dostavljeni tačni podaci ili tačnu poreznu prijavu ne utiču na postojanje već počinjenog krivičnog djela (Babić, 2005). U stavu 2. ovog krivičnog djela propisan je još jedan način činjena krivičnog djela a to je: da onaj ko sa namjerom i s ciljem ostvarivanja prava na povrat ili da isto iskoristi kao kredit za buduće obaveze a po osnovu indirektnih poreza koji propisuju porezni zakoni Bosne i Hercegovine dostavi poreznu prijavu koja sadrži lažne podatke a sa iskazanim neistinitim iznosom za povrat ili taj iznos koristi kao kredit za obaveze indirektnih poreza. I kod ovog krivičnog djela biće krivičnog djela je podnošenje lažne prijave neistinitog, lažnog sadržaja ali sa naznačenim iznosom za vraćanje ili taj iznos koristi kao kredit za plaćanje indirektnih poreza. Na ovaj način je inkriminisano svako ponašanje koje ide na štetu poreznih davanja ili povrata poreza ili poreznog kredita indirektnih poreza.

Osnovni oblici ovog krivičnog djela su inkriminisana samo ukoliko utaja, prevara, povrat ili porezni kredit prelazi iznos od 10.000 KM. Zakon propisuje još teže oblike ovog krivičnog djela. Ove odredbe se smatraju materijalnopравnim pretpostavkama kažnjivosti (pa je tako teži oblik i za biće krivičnog djela iz stava 1. i 2. 50.000 KM za koji je zapriječena sankcija zatvorska kazna u trajanju od jedne do deset godina dok je za iznose utaje, prevare, povrata ili poreznog kredita preko 200.000 KM zapriječena sankcija zatvor od najmanje tri godine bez određivanja gornje granice što znači da ona može biti do dvadeset godina kako to propisuje kako to propisuje KZ BiH u članu 42. Ukoliko se ne ispuni niti jedan od ovih materijalnopравnih uslova odnosno ukoliko iznos utaje, prevare, povrata ili poreznog kredita ne prelazi 10.000 KM onda se ne radi o krivičnom djelu nego se kažnjava prekršajno kako je to predviđeno zakonima koji propisuju porez. Pojam porezni kredit predstavlja povrat razlike ulaznog poreza na dodatnu vrijednost kao razliku (veći iznos) od ulaznog poreza na dodatnu vrijednost a koji se odobrava po posebnoj procedure koju zahtijeva porezni obveznik. Ovdje je interesantno spomenuti i pojam produženog krivičnog djela a koji se može učiniti u slučaju kada u nekoliko uzastopnih godina porezni obveznik vrši utaju u svakoj godini a pri tome je neophodno je u svakoj godini ispunjen materijalnopравni uslov koji podrazumijeva da je utaja svake godine iznosila preko 10.000 KM (Babić, 2005). Porezne prevare se najčešće vrše kroz lažiranje finansijskih izvještaja sa osnovnim motivom plaćanja manje porezne obaveze (Isaković-Kaplan, 2016). Kada su u pitanju modaliteti izvršenja, modus operandi krivičnog djela porezne utaje ili prevare ona se ogleda u sličnom načinu činjena prilikom utaje indirektnih poreza kao i kod direktnih. Razlika u prilikom porezne utaje ova dva poreza najčešće se odnosi na rashode koji se odnose na radnike, amortizaciju i slične rashode koji su specifični za formiranje porezne osnovice poreza na dobit.

S obzirom da se na nivou BiH inkriminišu indirektni porezi ovdje možemo spomenuti nekoliko načina vršenja porezne utaje kao što su:



Podnošenje netačnih činjenica ili skrivanjem činjenica koje su od važnosti i uticaja na utvrđivanje porezne obaveze.

Kada porezni obveznik ne podnosi porezne prijave.

Neevidentiranje prometa u maloprodaji kao što su ugostiteljstvo, zanatstvo ili druge uslužne djelatnosti i sl.

Podnošenje lažnih podataka u cilju neosnovanog povrata poreza,

Svi navedeni oblici se mogu dodatno širiti kada su u pitanju detalji izvršenja jer niti jedna porezna utaja nije identična kada je u pitanju modus operandi ali im je isti cilj a to je da se izbjegne plaćanje poreznih davanja.

### 3.1.2. Nedopušten promet akciznih proizvoda

Drugo porezno krivično djelo koje propisuje krivični zakon BiH je propisan članom 210a koji određuje biće ovog dijela kao nezakonita proizvodnja, stavljanje u prodaju ili prodaja akciznu robu, koja nije obilježena propisanim markicama a čiji način i oblik propisuju porezni zakoni Bosne i Hercegovine. Ovo krivično djelo može počiniti svako lice koje određene proizvode, koji nisu obilježeni jasno određenim obilježijima (znakovima i markicama) koji su propisani za određene proizvode i kao takve iste stavi u prodaju odnosno prodaja ili prodaje takve proizvode. Djelo može počiniti bilo koje lice koje počini djelo na način opisan u ovom članu što predstavlja "delicta communia" (Babić, 2005). Ovo krivično djelo može se počiniti od same proizvodnje robe koja se u skladu sa zakonom smatra akciznom kao i stavljanje u promet ili prodaje robe za koju je propisano da se obilježava kontrolnim i poreskim markicama. Zbog toga i sam naziv krivičnog djela "nedopušteni promet akciznih proizvoda".

Dakle predmet krivičnog djela su proizvodnja, prodaja proizvoda za koji su propisane posebne akcize. Objekat ovog krivičnog djela su akcizni proizvodi određeni zakonom. Ovo krivično djelo može se učiniti sa namjerom. Akcizni proizvodi su predmet oporezivanja koji reguliše Zakon o akcizama u Bosni i Hercegovini ("Službeni glasnik BiH", br. 49/2009, 49/2014, 60/2014, 91/2017 i 50/2022). Ovaj zakon propisuje ko se smatra poreznim obveznikom prilikom proizvodnje, kupovine, prodaje kao i domaće proizvodnje u domaćinstvima. Zakon posebno navodi koji su to akcizni proizvodi a koji se navode kao visokotarifna roba. Objekat oporezivanja je proizvod, roba koja je prema zakonima uvrštena kao akcizna i koji su proizvedeni u Bosni i Hercegovini ili kada ih proizvođač prvi put stavlja u promet ili uvoz akciznih proizvoda u Bosni i Hercegovini. Za ovo krivično djelo propisana je sankcija zatvor i to od šest mjeseci do pet godina.

### 3.1.3. Nedopušteno skladištenje robe

Krivično djelo pod nazivom “Nedopušteno skladištenje robe” koje je propisano u članu 210b propisuje zabranu skladištenja robe koja je oporeziva po zakonima Bosne i Hercegovine u skladištu koje nije registrovano kao i zabranu skladištenja robe u registrovanom skladištu koja je oporeziva a za tu robu ne posjeduje dokumentaciju o porijeklu robe kao i plaćenju poreznoj obavezi. Krivično djelo čini ono lice koje skladišti robu a koja se ima oporezovati po poreznim zakonima Bosne i Hercegovine u prostorijama koje nisu evidentirane i nemaju odobrenje nadležnog organa za takvo skladištenje shodno zakonu ali i ono lice koje dozvoli da se skladišti roba u prostoru u njegovom vlasništvu a prostorija ili prostorije nisu za to registrovane (Babić, 2005). Također u stavu dva istog člana propisano je da će se kazniti i ono lice koje u registrovanim prostorijama za skladištenje, prihvati i skladišti robu koja je oporeziva prema poreznim zakonima Bosne i Hercegovine a za koju ne pribavi, ne obezbijedi ili za koju ne postoji određena zakonska dokumentacija o nabavci robe, porijeklu ali i o uplati poreza na istu.

Za ovo porezno krivično djelo iz zakonodavstva BiH moguće je izreći novčanu kaznu ili kaznu zatvora do tri godine. Zakon za ovo djelo propisuje alternativnu sankciju, kaznu zatvora ili novčanu kaznu (Babić, 2005). Ovo krivično djelo mogu počinuti svi koji se upuste u skladištenje robe za koju se porez plaća ili robu bez porijekla za koju porez nije plaćen. Djelo mogu počinuti pravna lica, poduzetnici kao i fizička lica bez obzira da li su registrovana ili nisu za skladištenje robe.

### 3.1.4. Neplaćanje poreza

Kada je riječ o neplaćanju poreza ono može podrazumijevati neplaćanje poreza kao sastavni dio krivičnog djela porezne utaje gdje se porezna obaveza prikriva i izbjegava plaćati ali i kao neplaćanje poreza koje je iskazano, utvrđeno i prijavljeno kod nadležnog organa. U ovom slučaju krivično djelo Neplaćanje poreza je izdvojeno kao posebno krivično djelo u kojem se zna za poreznu obavezu ali se poduzimaju radnje u cilju da se ne plati porezna obaveza. Ova porezna obaveza je vidljiva kako za poreznog obveznika tako i za porezne organe. Krivično djelo “Neplaćanje poreza” propisano članom 211. Ovo krivično djelo čini onaj ko prenosom ili otuđenjem imovine (otuđenjem na bilo koji način), prestankom i brisanjem privrednog lica ili na drugi način (na bilo koji pogodan način) dovede u nemogućnost naplatu poreza koji je prijavljen a koje propisuju poreski zakoni Bosne i Hercegovine. Radnja djela se sastoji u poduzimanju bilo koje radnje, prijenosom ili na drugi način otuđenjem imovine, gašenjem privrednog subjekta ili bilo koji drugi način koji je doveo do onemogućavanja da se naplate porezne obaveze.

Ovo djelo se sastoji od osnovnog i dva kvalifikovana oblika (Babić, 2005). Materijalnopravni aspekt osnovnog krivičnog djela je ograničen na preko 50.000 KM čije se plaćanje izbjegava. Ovo krivično djelo ima dva kvalifikovana oblika. Za primarni oblik djela zakon propisuje sankciju novčanu kaznu ili kaznu zatvora do tri godine. Za

izbjegavanje plaćanja poreza preko 100.000 KM zapriječena je sankcija i to zatvorska kazna od godine pa do najviše deset godina, dok za izbjegavanja plaćanja poreza preko 200.000 KM propisana sankcija je preko tri godine zatvora bez gornje granice. Zakonodavac je za ovo krivično djelo propisao i oslobađanje od kažnjavanja u slučaju da plati obaveze poreza koje je izbjegavao platiti. Kada su u pitanju porezna krivična djela zakon ne predviđa oslobađanje u slučaju plaćanja, odredba kojom se oslobađa lice od krivične odgovornosti plaćanjem štete, utajenog poreza predviđen u Njemačkom zakonodavstvu za sva krivična djela (Mrvić, Petrović, 2018). Ovdje je riječ o porezu koji je već nastao a koji se nastoji izbjeći mogućnost plaćanja pronalaženjem modaliteta kako da se onemogući državni organ da izvrši naplatu. U ovom krivičnom djelu imamo slučaj gdje nije ispoštovan princip načela zakonitosti a to je da krivično djelo mora biti precizno i detaljno određeno (nullum crimen sine lege certa).

### **3.2. Porezna krivična djela iz Krivičnog zakona Federacije Bosne i Hercegovine**

KZ FBiH predviđa posebno poglavlje za porezna krivična djela pod istim nazivom. Zbog specifičnosti i posebne važnosti ovih krivičnih djela ona su dobila zasebnu glavu zakona. Ova krivična djela su propisana članovima od 273. do 278. Ovaj zakon tako propisuje sljedeća krivična djela:

- Porezna utaja
- Lažna porezna isprava
- Nepravilno izdvajanje sredstava pravnih osoba
- Podnošenje lažne porezne prijave
- Sprečavanje poreznog službenika u obavljanju službene radnje i
- Napad na poreznog službenika u obavljanju službene dužnosti

#### **3.2.3. Porezna utaja**

Krivično djelo porezna utaja propisana članom 273. Krivičnog zakona Federacije BiH koji glasi: Radnja ovog djela je određena kao izbjegavanje davanja, bilo za sebe ili drugog, koja su prema poreznom zakonodavstvu propisana kao obavezna i to prema zakonima Federacije kao i socijalnih davanja, doprinosa socijalnog osiguranja koja propisuje zakon u Federaciji, a počinitelj je određen kao bilo koje lice, i to učini na takav način da ne pruži podatke koji se zahtijevaju ali i ukoliko daje lažne podatke o ostvarenom prihodu koji je oporeziv kao i o drugim činjenicama ako te činjenice utiču na utvrđivanje poreznih obaveza. Ovo djelo je prema zakonu određeno i objektivnim elementom koji se odnosi na iznos a to je da porezno izbjegavanje prelazi iznos od 10.000 KM a u kojem slučaju je propisana i kazna zatvora od šest mjeseci do pet godina.

Za razliku od porezne utaje ili prevare propisane KZ BiH ovo krivično djelo obuhvata porezna davanja propisana zakonima Federacije BiH kao i doprinose socijalnog osiguranja (Rajić, Tomić, Miljko, 2000). Pored navedene razlike ovo krivično djelo se razlikuje u tome što se za obaveze koje se izbjegavaju ovim djelom ne odnose se samo na poreze nego i na obaveze doprinosa pa se u ovom slučaju koristi pojam obaveze a ne porezne obaveze (Novoselec, i Roksandić Vidlička, S. 2010). Tako je zakonodavac izbjegavanje plaćanja doprinosa kao socijalna davanja svrstao u društveno opasna djela za koja je zapriječena zatvorska kazna od šest mjeseci do pet godina. Ovo djelo propisuje još dva kvalifikovana oblika i to kada se izbjegava plaćanje poreznih obaveza koje prelaze 50.000 KM, propisana je kazna zatvora od jedne do deset godina. A ako izbjegavanje plaćanja porezne obaveze prelazi 200.000 KM propisana je najteža sankcija i to zatvorska kazna u koja je propisana donja granica i to u trajanju od najmanje tri godine dok gornja granica nije određena ovim članom.

#### 3.2.4. Lažna porezna isprava

Krivično djelo „lažna porezna isprava“ je propisana članom 274. KZ Federacije BiH. Ovo krivično djelo nije propisano KZ BiH. KZ FBiH ovo djelo propisuje na sljedeći način:

Onaj ko sačini određenu ispravu lažnog sadržaja ili se sačini od neovlaštenog lica u slučaju da se podnošenje takve isprave propisuje zakonima iz oblasti poreza u Federaciji, ili onaj ko takvu ispravu odbija da sačini a na to ga obavezuju porezni zakoni u Federaciji. Za ovo djelo propisane su dvije vrste sankcija i to kao novčana kazna ili zatvorska kazna do godine dana. Kvalifikovani oblik u stavu 2. istog člana propisuje u da u slučaju izdavanja većeg broja lažnih isprava bez obzira na iznos ugrožavanja naplate ili ako je bilo kojim brojem lažnih isprava ugrožena naplata značajnog, većeg iznosa poreznih obaveza (poreza, doprinosa ili bilo kojeg davanja) počinitelac će se kazniti novčanom kaznom ili kaznom zatvora do tri godine.

Pojam većeg iznosa javnog prihoda nije preciziran o kojem se najmanje iznosu može izreći ova kazna pa se isto daje na slobodnu ocjenu u postupku odlučivanja o postojanju ovog kvalifikovanog oblika krivičnog djela lažne porezne isprave u svakom konkretnom slučaju. U krivičnom zakonu propisano je da je isprava svaki predmet koji je pogodan ili određen ili na drugi način omogućava ili ima mogućnost da služi kao dokaz neke činjenice a ta činjenica predstavlja bitnu činjenicu za pravne odnose.

Lažna porezna isprava se prema nekim teoretičarima koristi najčešće za pranje novca a ista se najčešće može otkriti prilikom provođenja finansijske istrage (Čolaković, 2019). Učinjenje ovog krivičnog djela je alternativno određena, izdavanje lažne porezne isprave ili neizdavanje propisane zakonom što znači da se djelo može počiniti i činjenjem i nečinjenjem. Da bi se ovo krivično djelo počinilo ono mora biti određeno drugim poreznim zakonom što znači da je krivično djelo blanketnog karaktera. Kada je u pitanju počinitelac

ovog krivičnog djela ono je određeno kao *delicta communia*. Može ga počiniti pravno lice, poduzetnik ali i građanin kada je u pitanju određena porezna obaveza.

Kada je u pitanju lažna isprava ona se može okarakterisati tako da ona sadrži podatke koji nisu tačni t.j lažne podatke (npr. Izjavu) a u drugom slučaju jeste bez obzira na sadržaj ako ju je izdala osoba koja nije ovlaštena da takvu ispravu izdaje, odnosno kao odlučujuća činjenica bila bi izjava koju nije dala osoba naznačena u ispravi kao izdavatelj iste (Babić, 2005). Tako se lažnom ispravom smatra i isprava koja je izmijenjena u odnosu na stvarnu izjavu koju je izdala određena osoba.

Neizdavanje porezne isprave se može počiniti samo kada je zakonom propisana obaveza da se određena porezna isprava izda pa se nečinjenjem, neizdavanjem takve isprave. Kvalifikovani oblik ovog krivičnog djela čini ona osoba koja izda više lažnih poreznih isprava ili kada neizdavanje porezne isprave počini više puta ali i kada se počinjenjem ovog krivičnog djela ugrozi naplata većeg iznosa prihoda. Veći iznos prihoda se može cijeliti u svakom konkretnom slučaju. Posebno treba istaći slučaj kada se izdavanjem lažne porezne isprave ili neizdavanjem porezne isprave ugrožava naplata većeg iznosa javnog prihoda pa je kao takvo interesantno sa aspekta porezne utaje. Prijavom poreza u manjem iznosu sa lažnom poreznom ispravom na osnovu koje je obračunata manja porezna obaveza djelo može poprimiti i biće krivičnog djela porezne utaja kao i podnošenja lažne porezne isprave.

### 3.2.5. Nepravilno izdvajanje sredstava pravnih osoba

Krivično djelo nepravilno izdvajanje sredstava pravnih osoba je također jedno od krivičnih djela popisano u članu 275. KZ Federacije BiH. Prema opisu ovog krivičnog djela isto može počiniti jedino odgovorna osoba u pravnoj osobi. Ovo krivično djelo može počiniti odgovorno lice u pravnom licu koja je po poreznim zakonima u Federaciji BiH naročito odgovorna za plaćanje porezne obaveze pravnog lica, a koja je odobrila, dozvolila izdvajanje sredstava pravne osobe u neke druge svrhe, a ne za plaćanje poreznih obaveza pravnog lica, pa je time prouzrokovana nemogućnost, nesposobnost pravne osobe da izvrši pravovremeno plaćanje poreznih obaveza. Za ovo krivično djelo je propisana je krivična sankcija i to novčana kazna ili kazna zatvora do tri godine. Za razliku od prethodno pomenutih krivičnih djela koja mogu počiniti svako lice (*delicta communia*) ovo krivično djelo pripada posebnim krivičnim djelima (*delicta propria*) koja može počiniti samo odgovorna osoba. Ovaj pojam „odgovorna osoba“ je takođe određena u pojmovima krivičnog zakona a to su ona lica koja su aktima društva određena kao odgovorna lica u društvu.

Radnja izvršenje ovog krivičnog djela jeste da je odgovorno lice odobrilo izdvajanja imovine i sredstava pravne osobe u druge svrhe, bilo koje druge svrhe a ne za plaćanje obaveza za poreze pravne osobe pod uslovom da je takvom radnjom uzrokovana nemogućnost, nesposobnost poreznog obveznika da izvrši pravovremeno plaćanje poreznih

obaveza. U ovom slučaju odlučujuća je činjenica koju treba dokazati da je radnjama izdvajanja sredstava pravne osobe u druge svrhe prouzrokovana nesposobnost pravne osobe da plati porezne obaveze. Insolventnost pravnog lica koja je nastala zbog drugih okolnosti nije od značaja u smislu inkriminacije (Babić, 2005). Da bi postojalo ovo krivično djelo kada je u pitanju plaćanje poreznih obaveza ono mora biti određeno kao prioritetno za plaćanje kroz određenu zakonsku normu koja propisuje poreznu obavezu.

„Ovo krivično djelo se može počinuti samo sa namjerom“ (Babić, 2005, str. 1135). Iako je propisano ovo krivično djelo u cilju izvršenja poreznih plaćanja, kroz sudsku praksu malo je primjera da se ono i procesuiraju pa je svrha propisivanja ovog krivičnog djela upitna jer da bi neka norma imala vrijednost ona se treba adekvatno i primjenjivati (Kolaković-Bojović, 2017). Pokretanje krivičnog postupka generalno govoreći više je vezano za konzervativniji odnos prema tumačenju krivičnih zakona pa se najčešće zbog određenih formalnosti ili nepotpuno provedenih istražnih radnji odustaje od podizanja optužnice kada su u pitanju ova krivična djela (Jovašević, 2021).

### 3.2.6. Podnošenje lažne porezne prijave

U članu 276. propisano je krivično djelo pod nazivom „Podnošenje lažne porezne prijave“. Ovo djelo čini ko dostavi poreznom organu lažnu prijavu ili drugi lažni, neistinit, podatak čije se podnošenje po poreznim zakonima u Federaciji zahtijeva. Sankcija propisana za ovo krivično djelo je novčana kazna kao i kazna zatvora do tri godine. Ovo krivično djelo je iz djela *delicta communia* t.j može ga počinuti svako lice koje podnosi poreznu prijavu ili drugi podatak ako je isti lažan a uslov je da se takva prijava ili podatak zahtijeva po poreznom zakonodavstvu Federacije BiH. Prema poreznom zakonodavstvu podnošenje određenih poreznih prijava propisano je kako za pravna tako i za fizička lica a može ga počinuti i lice koje je ovlašteno za podnošenje porezne prijave ili podataka o poreznim činjenicama. Ovakve prijave su propisane Zakonom o porezu na dobit, Zakonom o porezu na dohodak, Zakonom o doprinosima, Zakon o računovodstvu i reviziji, Zakon o porezu na dodatu vrijednost (Babić, 2005). Ovi zakoni pored određenih prijava propisuju i dostavljanje određenih podataka koji se podnose poreznim tijelima nadležnim po navedenim zakonima.

Ovo djelo bi se moglo smatrati kao djelo protiv sigurnosti pravnog prometa ali s obzirom da je ovim posebno zaštitni objekat porezi ovo djelo je svrstano u ovu glavu poreznih krivičnih djela. Dostavljanje lažnog poreznog podatka obuhvaćeno je i krivičnim djelom lažna porezna isprava. Pored navedenog postoji određena dilema da li ovo krivično djelo čini svaka pravna osoba, poduzetnik koji podnese poreznu prijavu a u postupku inspeksijskog nadzora bude utvrđena dodatna porezna obaveza a koje se dešava usljed neadekvatne primjene poreznih propisa prilikom obračuna i prijave porezne obaveze. U praksi se ova situacija dešava u svakom inspeksijskom nadzoru poreznih organa a najčešće prilikom kontrole obračuna i prijave direktnih poreza. Kada je u pitanju Zakon o poreznoj upravi Federacije Bosne i Hercegovine (“Službene novine FBiH”,

33/02,28/04,57/09,40/10, 27/12,7/13,71/14,91/15,44/22) u članu 73. propisan je rok zastare prema kojem nema zastare po pitanju razreza za porez ukoliko je porezni obveznik podnio prijavu lažnog sadržaja ali i ukoliko porezni obveznik nije podnio poreznu prijavu. Tako u slučaju da se utvrdi da određeni obveznik poreza nije ispravno obračunao ona bi se mogla smatrati lažnom pa shodno tome bi se mogao i razrez izvršiti u bilo koje vrijeme ali i ukoliko nije prijavio porezne obaveze. Shodno navedenom pitanje primjene krivičnog zakona i krivičnog djela podnošenja lažne porezne prijave u slučaju utvrđivanja dodatne porezne obaveze moglo bi se dodatno razmatrati kao posebno pitanje.

Porezna prijava je u suštini isprava a koja se koristi za dokazivanje određene činjenice koja je od značaja za porez i poreznu obavezu. Kao lažna porezna isprava smatra se određena isprava, prijava ili drugi dokument koji se ima podnijeti po poreznom zakonodavstvu a koja nije izdata od osobe koja se navodi kao podnosilac ali i u situaciji da isprava sadrži netačne ili lažne podatke npr. Navodi se manji iznos porezne obaveze od stvarnog ili sadrži lažni razlog za oslobađanje od plaćanja poreza ili podaci koji služe kao osnov za poreznu olakšicu (Babić, 2005). Čest slučaj utvrđivanja dodatne porezne obaveze mogu biti troškovi koje odgovorno lice koristi za lične svrhe, koje nisu u vezi sa sticanjem prihoda društva, koji su knjiženi kao priznat rashod a koji to nisu shodno poreznim zakonima pa tako bude utvrđena dodatna porezna obaveza, odnosno izbjegnuta porezna obaveza (Belak, 2017). Knjiženjem nepriznatih rashoda i umanjivanjem porezne osnovice kroz računovodstvenu evidenciju a u konačnici i kroz poreznu prijavu može se smatrati lažnom poreznom prijavom. Mogućnost podnošenja lažnog podatka može se smatrati uzimanje izjave ili dostavljanje izjave poreznom organu koja je lažnog sadržaja.

Da bi krivično djelo postojalo potrebno je da je radnja podnošenja porezne prijave ili drugih činjenica od značaja za utvrđivanje porezne obaveze obavezujuća po poreznom zakonodavstvu. Posebno je potrebno naglasiti da se ovo djelo može počinuti samo sa namjerom. Kada je u pitanju namjera ona treba obuhvatiti svjesnost počinioca da isprava sadrži lažne ili netačne podatke ili da je riječ o lažnoj poreznoj prijavi ili drugom lažnom podatku (Babić, 2005).

### 3.2.5. Sprečavanje poreznog službenika u obavljanju službene radnje

U grupu poreznih krivičnih djela prema KZ FBiH uvršteno je i krivično djelo sprečavanja u vršenju službene radnje ili prisiljavanja da službenu radnju ne izvrši. Ovo krivično djelo nosi naziv „sprečavanje poreznog službenika u obavljanju službene radnje“ a propisano je u članu 277. Zakona. Ovo krivično djelo je kažnjivo i za pokušaj. Može se izvršiti od strane bilo koje osobe i to silom ili prijetnjom upotrebe sile, sprečavanjem ili pokušajem sprečavanja u vršenju službene dužnosti ili prisili ili nastoji prisiliti da službenu funkciju ne obavi (Babić, 2005). Za osnovni oblik je propisana krivična sankcija kazna zatvora od tri mjeseca do tri godine.

Teži oblik krivičnog djela je kada se sprečavanje ili prisila odvija uz uvredu, zlostavljanje, tjelesnu ozljedu ili prijetnjom oružjem. Zapriječena kazna zatvora za kvalifikovani oblik je

najmanje šest mjeseci do tri godine zatvora. U slučaju da je učinitelj ovog djela izazvan protuzakonitim ili grubim postupanjem poreznog službenika može se osloboditi kazne.

### 3.2.6. Napad na poreznog službenika u obavljanju službene dužnosti

KZ FBiH u članu 277. propisuje krivično djelo “sprečavanje poreznog službenika u obavljanju službene radnje” dok u članu 278. propisuje i krivično djelo “napad na poreznog službenika u obavljanju službene dužnosti”. Iako je u prethodnom članu propisano kažnjavanje za prijetnju, uvredu, povredu poreznog službenika u obavljanju službene radnje ovim krivičnim djelom posebno se ističe krivičnopravna zaštita poreznog službenika u postupku otkrivanja i istrage povrede poreznih propisa u Federaciji. Počinilac i ovog krivičnog djela može biti bilo koje lice te predstavlja delicta communia (Babić, 2005).

Ovo djelo zakon definiše na sljedeći način: Svako ko napadne ili ozbiljno prijeti napadom državnog službenika ili službenika koji pomaže državnom službeniku u otkrivanju i istrazi kršenja Federalnih propisa na saveznoj Federacije, kaznit će se kaznom zatvora u trajanju od tri mjeseca do tri godine (KZ FBiH, čl. 278). Dok u stavu dva propisuje da ako pri učinjenju krivičnog djela učinitelj nanese lahke tjelesne ozlijede poreznom službeniku ili osobu koja poreznom službeniku pomaže ili im prijeti upotrebom oružja, kaznit će se kaznom zatvora od šest mjeseci a najviše pet godina. U stavu tri posebno se kvalifikuje teško tjelesno ozljeđivanje, kaznit će se kaznom zatvora od jedne do deset godina. Zakon predviđa i mogućnost oslobađanja od kazne u slučaju da je lice bilo izazvano protuzakonitim ili grubim postupanjem poreznog službenika ili osobe koja poreznom službeniku pomaže. U stavu 5. ovog člana da se ovo krivično djelo odnosi i na službene osobe u Federaciji koje vrše poslove otkrivanja i istrage povrede poreznih propisa.

Izvršenje djela se sastoji od napada ili ozbiljne prijetnje napadom na poreznog službenika ili osobu koja pomaže poreznom službeniku u otkrivanju i rješavanju kršenja federalnih poreznih propisa. (Jovašević, 2016.)

### 3.3. Porezna krivična djela iz Krivičnog zakona Republike Srpske

Prema KZ RS porezna krivična djela su propisana u dijelu zakona u Glavi XXI pod nazivom Krivična djela protiv privrede i platnog prometa. KZ RS je u ovoj glavi svrstao privredna krivična djela, krivična djela platnog prometa. U radu se obrađuju porezna krivična djela pa shodno temi rada iz navedene glave KZ RS izdvojili smo porezna krivična djela koja čine:

- Utaja poreza i doprinosa
- Neuplaćivanje poreza po odbitku
- Nepravilno izdvajanje sredstava pravnih lica



Prethodni krivični zakonik RS -a je predviđao slična krivična djela kao što to predviđa KZ FBiH. Izmjenama KZ RS je sada predvidio tri krivična djela ali je ostalo osnovno porezno krivično djelo utaja poreza i doprinosa kao i nepravilno izdvajanje sredstava pravnih lica. Ovim zakonom je uvedeno novo krivično djelo neuplaćivanje poreza po odbitku. Ostala krivična djela, lažna porezna prijava, podnošenje lažne porezne prijave, sprečavanje poreznog službenika u obavljanju službene dužnosti i napad na poreznog službenika u obavljanju službene dužnosti su brisani. Ovim promjenama u krivičnom zakonodavstvu KZ RS-a propisi krivičnih djela su se približile krivičnim odredbama koje su prisutne u krivičnom zakonodavstvu Republike Srbije koji također predviđa prema kojem je propisana krivično djelo "Porezna utaja" i "Neuplaćivanje poreza po odbitku".

### 3.3.3. Utaja poreza i doprinosa

Krivično djelo utaja poreza i doprinosa propisana je članom 264. KZ RS. Ovo djelo može počinuti svako lice a zakon je odredio da ga čini ono lice koje u namjeri da on ili drugo lice u cijelosti ili dijelom izbjegne uplatu poreznih obaveza koje propisuju neki akti iz porezne oblasti u Republici Srpskoj, ili doprinosi socijalnog osiguranja koje uključuju doprinose za zdravstveno i penziono osiguranje na način da dadne lažne ili dijelom nepotpune podatke o ostvarenom dohotku, predmetu ili nekim činjenicama koje su od važnosti za utvrđivanje obaveza za porez ili doprinos socijalnog osiguranja, zdravstvo ili penzionog osiguranja, kao i u slučaju da zakon propisuje obavezu prijavu ne izvrši prijavu prihoda, predmeta ili neke činjenice koja je od značaja za utvrđivanje poreza, doprinosa za socijalno ili zdravstveno osiguranje a zbog takve radnje dođe do smanjenja porezne obaveze ili obaveza ne bude utvrđena za porez, doprinos za socijalno ili zdravstveno osiguranje a iznos koji se time izbjegao prelazi 10.000 KM (Babić, 2005). Zakonodavac je ovim krivičnim djelom izjednačio poreze i doprinose iako doprinos nije porez nego oblik prihoda socijalnog fonda (Novoselec, i Roksandić Vidlička, 2010). Za ovo djelo zakon propisana je novčana kazna i kaznu zatvora od jedne do pet godina. U drugom stavu ovog člana krivičnog zakona propisano je i krivično djelo korištenja poreske olakšice suprotno uslovima pod kojim je poreska olakšica dobijena. Zakon je propisao da će se kaznom iz stava 1. istog člana kazniti i ono lice koje poreznu olakšicu koristi u suprotnosti sa uslovima pod kojim je istu dobio ako ta olakšica prelazi iznos od 10.000 KM. Kvalifikatorni oblik ovih krivičnih djela je propisana stavom 3. koji određuju da će se teže kazniti lice koje izbjegava plaćanje poreza koji prelazi iznos od 50.000 KM, zapriječena kazna od dvije do deset godina zatvora i novčana kazna, dok je za iznos preko 200.000 KM zapriječena kazna od tri do dvadeset godina zatvora i novčana kazna.

Posebnost kod ovog krivičnog djela jeste ta što kao način počinjenja propisuje i da ko u slučaju obavezne prijave ne prijavi prihod pa zbog toga ne dođe do utvrđivanja porezne obaveze (Babić, 2005). Na ovaj način preciznije je određena jedna od radnji počinjenja krivičnog djela inkriminišući radnju nečinjenja odnosno neprijavlivanja prihoda koji je od uticaja na razrez poreza. Ova posebna odredba je prisutna u KZ RS dok ga kao takvu ne preciziraju drugi krivični zakoni u BiH. Jedna od specifičnosti krivičnog djela utaja poreza i

doprinosa iz KZ RS-a jeste da u odnosu na druge dispozicije kod državnog i KZ FBiH ili KZ BD ono propisuje i inkriminiše jasno ponašanje „ko u slučaju obavezne prijave ne prijavi prihod“ kojim je precizirana radnja neprijavlivanja kroz krivičnopravnu normu. U ovom slučaju je zakonodavac postavio preciznije i u biće same krivičnopravne norme propisao da je neprijavlivanje u slučaju obavezne prijave krivično djelo. KZ BiH i FBiH i BD se oslanjaju direktno na blanketni karakter i propisivanje obaveze prijavljivanja kroz porezno zakonodavstvo (Babić, 2005).

#### 3.3.4. Neuplaćivanje poreza po odbitku

Drugo porezno krivično djelo koje propisuje KZ RS jeste propisano u članu 265. i to pod nazivom „Neuplaćivanje poreza po odbitku“ a ono je propisano tako da ga čini ono lice koje je prema propisima odgovorna osoba u pravnoj osobi ili poduzetnik koji u cilju da izbjegne plaćanje porezne obaveze, poreza po odbitku, doprinosa za zdravstveno ili socijalno osiguranje koji je određen kao porez po odbitku ili drugih poreznih davanja ne uplati iznos poreza po odbitku koji je obračunat i propisan u skladu sa zakonom, na određeni uplatni račun poreznih prihoda ili ne uplati druge porezne obaveze ili davanja koja su propisana zakonom što predstavlja radnju nečinjenja (Igrački, 2021). Za ovo krivično djelo propisana je sankcija zatvorska kazna od jedne do pet godina i novčanom kaznom. Propisano je i kvalifikatorni oblik ovog djela u stavu dva ovog člana a odnosi se na materijalnopravni aspekt u slučaju prelaska iznosa neplaćenog poreza iznad 50.000 KM gdje je propisana kazna zatvora od dvije do deset godina a propisana je i novčana kazna. Najteži oblik ovog krivičnog djela jeste kada neplaćeni porez prelazi iznos od 200.000 KM u kom slučaju je najstrožija sankcija kazna zatvora od tri do dvadeset godina i novčana kazna.

Ovo krivično djelo je propisuje da počinitelj može biti samo odgovorno lice u pravnom licu kao i poduzetnik. Radnja počinjenja krivičnog djela je određena kao neplaćanje, izbjegavanje plaćanja poreza po odbitku i to iznos koji je obračunat na ime poreza po odbitku (Igrački, 2021). U daljem dijelu člana pored poreza ili doprinosa po odbitku propisuje i neplaćanje druge propisane dadžbine što bi moglo obuhvatiti i neplaćanje ne samo poreza i doprinosa po odbitku nego i svih drugih obračunatih poreza i doprinosa.

#### 3.3.5. Nepravilno izdvajanje sredstava pravnih lica

Jedno od krivičnih djela koje propisuju i entitetski krivični zakoni i zakon Brčko distrikta jeste nepravilno izdvajanje sredstava pravnih lica. U KZ RS ovo krivično djelo propisano je u članu 267. Ovo krivično djelo propisuje odgovornost odgovornog lica u pravnoj osobi koje propisuje zakon kojima se uređuje određena porezna oblast u Republici Srpskoj da je lično odgovorna osoba za poreske obaveze pravnog lica, a koje je omogućilo, i odobrilo da se određena sredstava pravnog lica izdvoje u neke druge svrhe, ali ne za izmirenje određenih obaveza poreza koji predstavlja dug pravnog lica, a tim svojim radnjama dovede u takvu situaciju pravno lice da ono nije u mogućnosti da blagovremeno izmiri obaveze za

poreze. Propisana kazna za ovo krivično djelo jeste novčana kazna ili kazna zatvora do tri godine.

Kod ovog krivičnog djela veoma bitan element je svijest da porezna obaveza postoji u momentu kada se izdvajaju sredstva u druge svrhe (Babić, 2005). Ovo krivično djelo je propisano u istoj formi i propisanim sankcijama u entitetima i distriktu Brčko. U KZ BiH ovo krivično djelo nije propisano.

### **3.4. Porezna krivična djela iz Krivičnog zakona Brčko distrikt-a**

Krivični zakon Brčko distrikta porezna krivična djela propisuje u posebnoj glavi XXIII (Glava dvadeset i treća) pod nazivom „Krivična djela iz oblasti poreza“. Ovaj zakon je u ovu oblast propisao sedam krivičnih djela a to su:

- Porezna utaja (član 267.)
- Neplaćanje poreza (član 267a.)
- Lažna porezna isprava član 268
- Nepravilno izdvajanje sredstava pravnih lica (član 269.)
- Podnošenje lažne porezne prijave (član 270.)
- Sprečavanje poreznog službenika u obavljanju službene radnje (član 271.)
- Napad na poreznog službenika u obavljanju službene dužnosti (član 272.)

Krivična djela propisana KZ BD su u gotovo istom obliku propisana KZ FBIH osim jednog krivičnog djela koje ne propisuje KZ FBIH a propisuje KZ BD a to je krivično djelo neplaćanje poreza. Krivično djelo neplaćanja poreza propisuje još i KZ RS u istoj formi.

#### **3.4.3. Porezna utaja**

Krivično djelo „Porezna utaja“ propisana članom 267. KZ BD je identično kao i u KZ FBIH. Ovo krivično djelo čini ona osoba koja za sebe ili drugog uplatu poreznih ili drugih davanja koja su propisana poreznim zakonima Brčko Distrikta ili doprinosa socijalnog osiguranja koja su propisana zakonodavstvom i to na takav način što ne daje zahtijevane podatke stečenog prihoda kao i druge dokumente ili dokaze koji su od uticaja na utvrđivanje činjenica u postupku utvrđivanja poreznih obaveza a taj iznos plaćanja obaveza koji se izbjegava prelazi iznos od 10.000 KM. Za ovo krivično djelo propisana je kazna u novcu ili zatvorska kazna u periodu do tri godine (Babić, 2005).

Također je i kvalifikatorni oblik ovog krivičnog djela u istoj granici kao i KZ FBiH pa je tako iznos obaveze čije se plaćanje izbjegava prelazi 50.000 KM, kaznit će se kaznom zatvora od jedne do deset godina dok najteži oblik ovog krivičnog djela čini ako iznos obaveze čije se plaćanje izbjegava prelazi 200.000 KM te će se kazniti kaznom zatvora najmanje tri godine.

#### 3.4.4. Neplaćanje poreza

Neplaćanje poreza je krivično djelo koje je propisano i KZ BiH u istoj formi i dva kvalifikatorna oblika. Ovo krivično djelo je propisano članom 267a. KZ BD. Krivično djelo čini onaj ko izvrši prijenos ili na drugi način imovinu otuđi kao i gašenjem pravnog lica ili na neki drugi način prouzrokuje nemogućnost naplate poreza koji je prijavljen u skladu sa zakonima iz oblasti poreza Brčko distrikta. U osnovnom obliku krivičnog djela objektivni element inkriminacije je određen iznos od najmanje 50.000 KM kao iznos koji se izbjegava, a za ovo djelo propisana je novčana kazna ili zatvorska kazna u trajanju do najviše tri godine. Kvalifikatorni oblici ovog krivičnog djela je kada propisuje objektivni element na iznos kada se izbjegava plaćanje preko 100.0000 KM, a propisana kazna zatvora je od jedne do deset godina dok je za izbjegavanje koje prelazi 200.000 KM propisana kazna zatvora najmanje tri godine. Počnilac se može osloboditi kazne ukoliko plati obaveze.

Ovakava odredba je i kod drugih krivičnih zakona a odnosi se na oslobađanje ili neprocesuiranje krivičnog djela u slučaju plaćanja poreza (Igrački, 2021).

Kao i kod bića krivičnog djela koje propisano na isti način u KZ RS ovo djelo je odredilo radnju počinjenja neprecizno i ostavilo pojam „na drugi način“ kao neodređen.

#### 3.4.5. Lažna porezna isprava

Krivično djelo „Lažna porezna isprava“ je propisano članom 268. KZ BD u istoj formi kao što to propisuje KZ FBiH. Ovo djelo čini svako onaj ko izradi, sačini ispravu lažnog sadržaja a čije se podnošenje propisuje nekim od poreznih zakona u Brčko distriktu, ili ko neće da izradi, sačini ispravu za koju je porezni zakon Brčko distrikta propisao da se sačini.

Kao što je navedeno da bi se neka isprava smatrala lažnom ona treba da je lažnog sadržaja ili da je izdata od neovlaštenog lica a nije rijedak slučaj da ispunjava oba uslova (Čolaković, 2019). Propisana sankcija za ovo krivično djelo jeste novčana kazna ili zatvorska kazna do godine dana. Zakon također propisuje težu kaznu u odnosu na onoga ko ovo djelo učini sačinivši veći broj isprava ili ukoliko je otežana naplata velikog iznosa budžetskih prihoda. Za ovo krivično djelo propisano je da će se sankcionisati novčanom kaznom ili zatvorskom kaznom do tri godine.

#### 3.4.6. Nepravilno izdvajanje sredstava pravnih lica

Nepravilno izdvajanje sredstava pravnih lica je krivično djelo koje propisuju i entitetski zakoni a KZ BD ovo djelo propisuje u članu 269. Krivično djelo može počinuti lice koje je zakonski odgovorna osoba u pravnom licu a koje je po poreznim zakonima Brčko distrikta propisano kao odgovorno za poreze koje duguje pravno lice u slučaju ako je dalo odobrenje da se sredstva pravnog lica koriste u druge svrhe, a ne u svrhe izmirenja obaveza za poreze koje duguje pravno lice a time dovede u situaciju da pravno lice nije u sposobnosti da izvrši blagovremeno plaćanje obaveza za porez.

Ovakva odredba je i u KZ FBIH koja na identičan način određuje radnju počinjenja a koja podrazumijeva svjesnost da postoje porezne obaveza, da su one dospjele za plaćanja a lice umjesto plaćanja preusmjerava sredstva za druge svrhe a ne za plaćanje poreza (Babić, 2005). Kazna propisana i ovim zakonom je novčana kazna ili zatvorska kazna u trajanju do najviše tri godine.

#### 3.4.7. Podnošenje lažne porezne prijave

Podnošenje lažne porezne prijave propisana članom 270. KZ BD. Ovo djelo je propisano u istoj formi i KZ FBIH. Djelo čini ono lice koje podnese poreznom organu prijavu poreza koja sadrži lažne podatke ili drugi neistinit podatak od kojeg zavisi utvrđivanje porezne obaveza a podnošenje te prijave ili dokumenta je propisano poreznim zakonom Brčko distrikta. Kazna propisana za ovo krivično djelo je novčana kazna ili kazna zatvora do tri godine. Djelo čini ono lice koje je s namjerom izvršilo radnju podnošenja prijave za koju zna da sadrži netačne podatke o poreznoj obavezi (Čolaković, 2019). Ovaj zakon ne predviđa posebno djelo niti direktno inkriminiše nepodnošenje porezne prijave kao što je to propisao KZ RS u članu 264.

#### 3.4.8. Sprečavanje poreznog službenika u obavljanju službene radnje

Sprečavanje poreznog službenika u obavljanju službene radnje propisan je u članu 271. KZ BD a propisuje ga i KZ FBIH u istom obliku. I u ovom zakonu je propisano da je radnja činjenja krivičnog djela određena da je može počinuti svako fizičko lice koje upotrebom sile ili prijeti da će upotrijebiti silu kako bi spriječio ili nastoji da spriječi poreznog službenika u vršenju službenih radnji i dužnosti, ili lice koje silom ili prijetnjom da će upotrijebiti silu primora ili nastoji da primora poreznog službenika da službenu radnju ili dužnost ne izvrši. Za ovo krivično djelo propisana sankcija jeste kazna zatvora od najmanje tri mjeseca do tri godine. Ovaj zakon na identičan način propisuje radnju sprečavanja poreznog službenika kao i KZ FBIH (Babić, 2005).

Ako pri počinjenju krivičnog djela iz stava 1. ovoga člana učinilac poreznog službenika uvrijedi ili zlostavi, ili ga lako tjelesno ozlijedi, ili prijeti upotrebom oružja, kaznit će se

kaznom zatvora od šest mjeseci do tri godine. Također ako je ovo ponašanje izazvano od strane poreznog službenika počinitelj se može osloboditi kazne.

#### 3.4.9. Napad na poreznog službenika u obavljanju službene dužnosti

Napad na poreznog službenika u obavljanju službene dužnosti je također krivično djelo koje propisuje i KZ FBiH. Ovo krivično djelo propisano je članom 272. KZ BD. Ovo krivično djelo također može počiniti svako lice koje napadne ili ozbiljno zaprijeti da će izvršiti napad na poreznog službenika ili određenu osobu koja pomaže poreznom službeniku u otkrivanju i istraživanju povreda poreznih zakona i propisa u Brčko distriktu.

Kod ove radnja počinjenja jeste napad ali i ozbiljna prijetnja napada na poreznog službenika u obavljanju službene radnje otkrivanja ili istraživanja povreda poreznih zakona pri čemu je dovoljno da je prijetnja izvjesna a ne da je ona i poduzeta (Babić, 2005). Ako prilikom učinjenja krivičnog djela počinitelj teže tjelesno ozlijedi poreznog službenika ili osobu koja pomaže poreznom službeniku u vršenju službenih radnji ili ako prijeti da će upotrijebiti oružje propisana je teža krivična sankcija, kazna zatvora u trajanju od najmanje šest mjeseci do pet godina.

## **4. KOMPARATIVNI PREGLED POREZNIH KRIVIČNIH DJELA U REPUBLICI SRBIJI, REPUBLICI CRNOJ GORI I EVROPSKOJ UNIJI SA POSEBNIM OSVRTOM NA REPUBLIKU HRVATSKU I SLOVENIJU**

Kada su u pitanju zemlje u okruženju u ovom dijelu ćemo ukratko izložiti oblike poreznih krivičnih djela u Republici Srbiji, Republici Crnoj Gori, Republici Hrvatskoj i Sloveniji kao zemljama Evropske unije (EU). Kada je u pitanju porezno krivično zakonodavstvo Srbije ono je prošlo nekoliko izmjena nakon raspada Jugoslavije. Zadnje značajne izmjene su se desile 2005. Godine koje su stupile na snagu od januara 2006. Godine. Ovim zakonom su predviđena dva oblika poreznih krivičnih djela i to pod nazivom „Poreska utaja“ i „Neuplaćivanje poreza po odbitku“. Zakonom o izmjenama i dopunama Krivičnog zakonika iz 2016. godine izvršene su određene izmjene ali je naziv poreznih krivičnih djela ostao isti kojim je promijenjena sistematika i opis osnovnih oblika krivičnog djela (Jovašević, 2016.). Ova krivična djela su svrstana u djela protiv privrede. Krivično djelo porezne utaje propisuje da se čini u namjeri potpunog ili djelimičnog izbjegavanja plaćanja poreza, doprinosa ili drugih dadžbina.

Lažiranje i prikrivanje poreznih obaveza kroz finansijske izvještaje se može počiniti davanjem lažnih informacija i dokumentacije o ostvarenim prihodima, predmetima ali i bilo kojim drugim činjenicama koje su od važnosti i utiču na tačno utvrđivanje porezne obaveze, neprijavlivanjem stečenog prihoda ili na drugi način prikriva podatke o ostvarenim prihodima a koje utiču na obračun tačne porezne obaveze (Belak, 2017).

Materijalnopravni aspekt ovog krivičnog djela je propisan preko iznosa od milion dinara. Teži oblici ovog krivičnog djela je preko iznosa od pet i petnaest miliona dinara.

Drugi oblik poreznog krivičnog djela jeste „Neuplaćivanje poreza po odbitku“ propisan članom 226. Krivičnog zakonika a karakteriše ga biće krivičnog djela prema kojem je djelo počinjeno ukoliko poreski platac ne uplati iznos koji je obračunat na ime poreza po odbitku bilo da se radi o porezu ili doprinosu za obavezno socijalno osiguranje.

Prema istraživanju provedenom u R.Srbiji za period 2007-2014. godina izneseni su rezultati da je prisutno povećanje broja prijava kao i manji broj osuđenih lica pa je tako svaki šesti prijavljeni učinilac za poresku utaju (615 lica) 2006. godine upravo i bio osuđen za ovo krivično djelo (102 lica) a takav trend se nastavio i u 2012. godini u kojoj je procenat osuđenih lica prešao 50% od prijavljenih lica pa je opšti zaključak o malom broju osuđenih lica za poreska krivična djela. (Jovašević, 2016). Prema izvještaju EU i napretku Srbije na putu integracija skrenuta je pažnja na potrebu efikasnijeg provođenje krivičnog postupka u poreznim krivičnim djelima a ne da se proširuje broj krivičnih djela iz ove oblasti (Mirić, 2018).

Krivični zakon Republike Hrvatske donesen 2011. godine također u dijelu pod nazivom „Krivična djela protiv privrede“ propisuje porezno krivično djelo pod nazivom „Utaja poreza ili carine“ a propisano je u članu 256. Zakona. Radi se o klasičnom poreznom krivičnom djelu koje propisuje način počinjenja i namjeru kao i zakon R.Srbije sa razlikom u materijalnopravnoj granici kada se smatra da je počinjeno krivično djelo. Ovaj bitan element krivičnog djela je ograničen na iznos koji prelazi 2654,46 eura. U ovom slučaju propisana sankcija je kazna zatvora od šest mjeseci do pet godina. Također zakon predviđa i drugi način počinjenja i to kada neko poreznu olakšicu ili carinsku povlasticu koristi suprotno uvjetima pod kojim ju je dobio a njen iznos prelazi 2654,46 eura. I u ovom slučaju je zapriječena kazna zatvora od šest mjeseci do pet godina. Djelo se sastoji kvalifikovanog oblika i to u slučaju kada iznos utajenog poreza ili zloupotrebe olakšice ili povlastice prouzrokuje velike razmjere u kojem je predviđena zatvorska kazna od najmanje godinu do deset godina. U ovom slučaju veće razmjere porezne utaje ostaje neprecizno određeno te je uvijek podložno tumačenju šta su to velike razmjere porezne utaje. Međutim ovu dilemu je u jednom slučaju iz 2012. godine Vrhovni sud Hrvatske pojam „velike razmjere“ odredio kao iznose koji prelaze 600.000 kuna što odgovara 79633.69 eura (Jovašević, 2016). Kada je u pitanju broj prijava za porezna krivična djela posebno je interesantan podatak u R.Hrvatskoj. Porast broja prijava za porezna krivična djela u periodu 2020. godine je specifičan jer je u istom periodu proglašeno vanredno stanje zbog COVID-19 i privreda je bila u jednom obliku zatvaranja i ograničenja slobode kretanja ljudi roba i usluga te takva situacija je i u regiji a prema statističkom podacima i u R.Hrvatskoj je zabilježen porast prijava kada je u pitanju privredni kriminalitet. (MUP RH, 2020)

U R. Hrvatskoj je u periodu 2022. godine od ukupno oduzete imovinske koristi u iznosu od 8.469.354,23 EUR, najveći iznos imovinske koristi oduzet je u odnosu na krivična djela

zlouporabe položaja i ovlasti iznos od 3.046.427,2 EUR oduzet je od 12 osoba, i za krivično djelo utaje poreza ili carine iznos od 1.490.689,54 EUR od 10 osoba. Također prema izvještaju tužilaštva R. Hrvatske u periodu 2022. godini najzastupljenije porezno krivično djelo je porezna utaja a koje je drugo po broju kada su u pitanju privredna krivična djela a što je prema izvještaju tužilaštva R. Hrvatske situacija slijedeća:

*Tabela 2. Stanje krivičnog djela porezna utaja u R. Hrvatskoj.*

Naziv krivičnog djela	Prijavljeno	Odbačeno	Optuženo	Osudjujuće presude
Utaja poreza ili carine čl. 256. KZ	749	85	185	131

*Izvor: Izvješće DORH-a za 2022*

Prema navedenom izvještaju nešto više od 10% prijave je odbačeno a optuženo blizu 20% u odnosu na broj podnesenih prijava a broj osuda u odnosu na prijave je 17%. Broj odbačenih prijava u R. Hrvatskoj nam ukazuje da se u 90% prijava postupa i provjerava od strane DORH-a a što i rezultira većim brojem optužbi a u konačnici i osudjujućih presuda. Kako god ipak se „zbog složenog postupka, nedostatka dokumenata ili isprava, uključivanja u novčani tok većeg broja privrednih subjekata te nerijetkog pojavljivanja internacionalnog elementa, što traži još dodatni rad i vrijeme, provjere za privredna krivična djela, posebno najteže i najsloženija kaznena djela zloupotrebe povjerenja u privrednom poslovanju iz čl. 246. KZ, kaznena djela utaje poreza ili carine iz čl. 256. KZ i kaznena djela pranja novca iz čl. 265. KZ traju znatno dulje u odnosu na druga kaznena djela“ (Izvješće DORH-a za 2022, str 198). Također se kao otežavajuća okolnost u procesuiranju privrednih krivičnih djela pa tako i porezne utaje navode da navedene poteškoće utiču i na mogućnosti i rezultate finansijskih vještačenja koja su neophodna za podizanje optužnice a posebno jer zahtijevaju dodatna znanja iz oblasti finansija, bankarskog poslovanja, knjigovodstva, poreznih propisa a što se odražava i na uspjeh u postupku. (Izvješće DORH-a za 2022) Kada je u pitanju kaznena politika u R. Hrvatskoj je u periodu 2022. godine kod privrednih krivičnih djela najviše osudjujućih presuda sa uslovnom osudom.

Porezno krivično djelo u Republici Crnoj Gori propisan je Krivičnim zakonikom u glavi dvadesettrećoj i svrstano je u krivična djela protiv platnog prometa i privrednog poslovanja. Ovaj zakonik je donesen još od 2003. godine sa izmjenama do 2020. godine. Ovaj zakon predviđa jedno klasično porezno krivično djelo pod nazivom „Utaja poreza i doprinosa“ i to u članu 264. Krivičnog zakona. Krivično djelo porezne utaje i doprinosa čini lice koje u cilju da ne izvrši plaćanje poreznih obaveza, doprinosa ili drugih propisanih obaveza, u cjelini ili dijelom, da lažne podatke o zakonski ostvarenim prihodima, predmetima ili činjenicama a koje mogu uticati ili su od važnosti za utvrđivanje tačne porezne obaveze ili doprinosa. Također djelo se čini i ako neko u istoj namjeri ne podnoseći prijavu o zakonski ostvarenom prihodu, predmetu ili drugim činjenicama koje su od važnosti za utvrđivanje poreznih obaveza ili doprinosa a čije prijavljivanje i podnošenje



je propisano kao obaveza zakonom, a iznos čije plaćanje se izbjegava prelazi hiljadu eura. U ovom slučaju propisana je sankcija kazna zatvora do tri godine ili novčana kazna. Ovo krivično djelo u stavu 2. Propisuje da ako se gore opisane radnje čine na štetu finansijskih interesa Evropske Unije, učinilac će se kazniti istom kaznom. Ova djela imaju i još dva kvalifikovana oblika oblika ispoljavanja i to ko počini ovo krivično djelo izbjegavši plaćanje poreza u iznosu preko 10.000 eura zaprijećena je zatvorska kazna od najmanje jedne do maksimalno šest godina zatvora a zakon predviđa i novčanu kaznu. Zakon propisuje i kvalifikovani oblik koji je u slučaju izbjegavanja poreza u iznosu većem od 100.000 eura sa zaprijećenom zatvorskom kaznom od najmanje jedne do najviše osam godina a uz kaznu zatvora propisana je i novčana kazna. Kazna zatvora i novčana kazna su propisane kumulativno (Novoselec, i Roksandić Vidlička, 2010).

Kada je u pitanju Slovenija možemo vidjeti nešto drugačiji način propisivanja poreznog krivičnog djela. Krivično djelo „Porezne utaje“ propisano je u Krivičnom zakoniku u glavi: krivična djela protiv privrede u članu 249. Osnovna dijela činjenice ko u svoju korist ili u korist drugog lica u cijelosti ili dijelom izbjegne da plati porez, taksu ili druga davanja koje su propisane za fizičko lice ili pravno lice ili u cilju da ostvari nezakonitu imovinsku korist poduzme radnje i to:

- 1) nezakonito postigne pravo na povrat poreza iz sredstava Republike Slovenije ili Europske unije
- 2) da ovlaštenim organima lažne podatke o prihodima, rashodima, imovini, dobrima ili drugim činjenicama koje su od uticaja na postupak naplate poreza ili drugih propisanih obaveza i
- 3) neizvrši podnošenje obavijesti u roku ovlaštene porezne organe o stečenim prihodima ili drugim činjenicama koje su od značaja u postupku utvrđivanja poreznih ili drugih obaveza i na takav način porezni organ, koji je ovlašten za utvrđivanje poreznih obaveza i utvrđivanje postupka naplate, dovede u zabludu (Jovašević, 2016).

U ovom slučaju kazna je predviđena kazna zatvora od jedne do osam godina. Za lakši oblik propisana je kazna zatvora od jedne do dvije godine a propisano je za onoga ko poreznom organu ne dostavi informaciju koju je obavezan dostaviti, ne stavi na uvid poslovne knjige koje je po zakonu dužan čuvati, uništi knjige ili ne pruži pojašnjenje o poslovnim događajima poreznoj inspekciji ili ometa njen rad. Za teži oblik predviđena je kazna zatvora od jedne do osam godina a predviđena je za djela kojima su ostvarena protivpravna imovinska korist u većem iznosu. Ako kriviča djela porezne utaje učinjena u okviru kriminalne grupe zakon predviđa najstrožiju sankciju i to kaznu zatvora od tri do dvanaest godina. Krivično djelo porezne utaje iz članka 254. Krivičnog zakona i krivično djelo prijevare na štetu za EU iz čl. 229. mogu se posmatrati zajedno, jer su obje inkriminacije usmjerene na kazneni progon. radnje kojima počinitelji oštećuju budžet – u prvom slučaju budžet Republike Slovenije i indirektno to može biti i proračun EU, a u drugom opći budžet EU odnosno budžete kojima ona upravlja (Cindori, S. i Zakarija, A. 2016).

Kada je u pitanju otkrivanje poreznih krivičnih djela a potom i dokazivanje tužiocu dodatno otežavaju izuzetno opsežne porezni propisi kao i potrebe za prethodnim temeljitim znanjem korporativnog, računovodstvenog i financijskog prava ili drugih srodnih znanosti, ali i zato jer unutar sve više uspostavljene i prihvaćene tripartitne sheme utaje poreza granice između krivičnog djela utaja poreza, utaja poreza i izbjegavanje poreza mnogo puta je vrlo teško razdvojiti i kao takav izvor dugotrajnih i zahtjevnih presuda kako u upravnim postupcima tako i u krivičnim postupcima (Vrhovno državno tužilaštvo, izvještaj za 2021. godinu). Prema izvještaju Vrhovnog državnog tužilaštva R. Slovenije za krivično djelo porezna utaja u periodu 2021. godine situacija je slijedeća:

*Tabela 3. Pregled postupaka za krivično djelo porezna utaja - punoljetni počinitelji u R. Sloveniji za period 2021. godinu*

Skupina kaznena djela	neriješene	odbačene	Zaprimljeno	Neriješeno	istraga	optužba	odbijanje	Obustava	optužnica	Osude	presude	presude	presude	oslobađajuće	presude	prvostepena	prtvor
Porezna utaja	688	288	976	200	47	11	79	27	59	61	22	3	14	4	10	225	2

*Izvor: Vrhovno državno tužilaštvo Slovenije, izvještaj za 2021. godinu*

Prema navedenom izvještaju možemo uočiti da je veći broj obustava postupka, a osuđujućih presuda samo 10. u posmatranom periodu što je relativno mali broj osuda u odnosu na ukupan broj zaprimljenih prijava za krivično djelo porezne utaje. Kada je su u pitanju zemlje EU u koje su ušle i R. Hrvatska i R. Slovenije vidimo da situacija nije značajno sa zaprimljenim prijavama i rješavanjem istih nije sa značajnom efikasnošću međutim stalna su nastojanja na poboljšanju odnosa prema sprečavanju poreznih krivičnih djela ali i u R. Hrvatskoj kao i R. Sloveniji kaznena politika ipak ostaje na uslovnim osudama sa manjim brojem zatvorskih kazni. Uzmemo li u obzir činjenicu da je u stalnom fokusu interesovanja evropskih zemalja problem sa izbjegavanjem prijave i plaćanja poreza, porezne prevare, razumljivo je očekivati da su i zemlje u okruženju i EU u fokus stavile i kaznenu politiku utaje poreza. U zemljama EU porezi su prihodi koji čine najvažniji dio javnih prihoda. EU je praćenjem gubitaka u javnim prihodima, budžeta unije usvajala nekoliko smjernica u cilju smanjenja poreznih prevara naglasivši odvratanje od činjenja kao i kaznenu politiku od prioritete važnosti. EU je poseban fokus stavila na poreznu utaju indirektnih poreza a posebno cirkularnih prevara. U zemljama EU pa i samoj uniji javni prihod sastoji se od poreza i doprinosa koji čini veći dio BDP-a. Da je prisutno ciljano izbjegavanje poreza u ovim zemljama govore nam i afere koje su najčešće otkrivane od strane istraživačkih novinara kao što je LuxLeaks po kojem su otkrivene šeme izbjegavanja poreza. Pored toga poznate su i Panama papers, Paradise papers a koje su uticale da EU nastoji regulisati oblast poreza na takav način da odvraća od prevara kao i da kazni počinioce a pravnim licima u čiju korist je počinjeno krivično djelo utaje bude

kažnjeno oduzimanjem tako stečene imovine. Kada je u pitanju EU nije jednostavno doći do podataka koliko se javnog novca gubi od činjenja utaje poreza i poreznih prevara. Ona se često vrši usporedbom ekonomskih parametara ali takvi izračuni ostaju u domenu pretpostavke i procjene. No da se radi o velikim iznosima to je sigurno.

Kada je u pitanju kaznena politika zemlje EU se oslanjaju na smjernice koje donose nadležni organi unije ali je zakonski osnov odgovornosti za porezna krivična djela ostao u nacionalnim državama članicama. Ovakve smjernice iz oblasti porezne politike su se počele značajnije donositi još od 2011. godine. Kako bi se ova oblast uređivala na nivou unije potrebno je proći poseban oblik glasanja pa je time i otežan način regulisanja ove oblasti. Međutim parlament evropske unije još 2019. godine poziva na osnivanje evropske finansijske policije i finansijske obavještajne jedinice. Ove preporuke su usvojene na osnovu brojnih nalaza i preporuka a između ostalih u njih spadaju i činjenica da u državama članicama ne postoji volja da se uhvate u borbu sa utajom i izbjegavanjem plaćanja poreza i poreznim kriminalom.

Rezolucija Europskog parlamenta iz 2019. godine upravo ukazuje na štetnost koju uzrokuje porezna utaja kao i na nemogućnost kvantifikacije gubitaka na budžet EU i zemalja članica. Ovim se naglašava potreba za transparentnošću i korištenje savremenih elektronskih evidencija između poreznih uprava a u cilju smanjenja porezne utaje i izbjegavanja porezne konkurentnosti između članica EU (Cindori, S. i Zakarija, A. 2016).

Kako što je i rečeno zemlje članice propisuju krivična djela koja se odnose na poreze. Međutim porezna krivična djela pripadaju kategoriji krivičnih djela sa blanketnom dispozicijom. U ovom slučaju blanketne norme su propisane poreznim zakonima pa shodno tome da bi se određeno porezno krivično djelo procesuiralo potrebno je dokazati da je neko postupao suprotno propisima koji propisuju način obračuna, prijave i plaćanja poreza i doprinosa socijalnog osiguranja. Kao što vidimo iz pomenute rezolucije evropske institucije nastoje baš ove porezne norme da ujednače. Ujednačavanjem poreznih propisa dolazimo i do ujednačavanja blanketnih normi poreznih krivičnih djela. Najčešće se porezne krivične norme u dispoziciji razlikuju se u materijalnom pravnom aspektu. Zemlje članice EU imaju veću autonomiju u uvođenju novih oblika oporezivanja ali imaju preporuke koje bi trebale pratiti u cilju smanjenja porezne utaje i poreznih prevara (Cindori, S. i Zakarija, A. 2016).

Najvažniji porez u zemljama unije jeste PDV a koji je i u našoj državi jedan od najvažnijih oblika oporezivanja za koji je propisano krivično djelo u slučaju prelaska utaje poreza preko 10.000 KM. S obzirom da je ovaj oblik poreza propisan državnim zakonom njegovu obavezu propisuje i zakon o pdv-u na državnom nivou a njegovo kršenje propisano je kao krivično djelo u Krivičnom zakonu BiH uz ispunjenje materijalno pravnog aspekta bića krivičnog djela. Cilj evropskih direktiva kada su u pitanju porezne politike (Direktiva o suzbijanju izbjegavanja poreza - donesena 2016. i izmijenjena 2017.) država koje su izvan EU a čija regulativa može uticati na izbjegavanje poreza a time imati negativan uticaj na unutrašnje tržište EU, nastoji se ukloniti neusklađenosti sa zemljama izvan EU. Na ovaj

način zemlje koje nisu u EU imaju obavezu uskladiti svoju poreznu politiku pa samim tim i krivičnoppravnu zaštitu za porezne prekršaje i porezna krivična djela. Paket mjera za borbu protiv izbjegavanja plaćanja poreza a EU je 2016. godine donijela direktivu o suzbijanju izbjegavanja poreza dok je 2017. donijela izmjenu te direktive kojom se uvode pravila za rješavanje neusklađenosti s poreznim sistemima i u zemljama koje nisu članice EU-a. Paketi mjera za borbu protiv izbjegavanja plaćanja poreza u EU obično uključuju niz zakonskih i regulatornih promjena s ciljem suzbijanja praksi poput transfernih cijena, poreskih oaza i drugih oblika poreznog izbjegavanja. Cilj tih mjera je osigurati pravednije oporezivanje, sprječavanje gubitaka u prihodima države te očuvanje integriteta poreskih sistema unutar EU (Cindori, S. i Zakarija, A. 2016). Ove mjere obično uključuju jačanje međunarodne saradnje i razmjenu informacija između poreskih vlasti, usklađivanje poreskih propisa među članicama EU i promoviranje transparentnosti u poslovanju kako bi se spriječile rupe u poreskim zakonima. Ove mjere također imaju za cilj smanjenje mogućnosti za poresku evaziju i osiguranje da svi subjekti posluju pod istim uslovima u okviru jedinstvenog tržišta EU. Kroz promjene u zakonodavstvu, jačanje saradnje između država članica i promociju transparentnosti, paket mjera nastoji osigurati da se svi subjekti pridržavaju poreskih obaveza i doprinose ekonomiji na odgovarajući način.

S obzirom na to da su ovi paketi mjera i za države nečlanice to znači da se one imaju primjenjivati i od strane država koje pregovaraju o pristupanju EU kao i one koje nastoje u tu fazu pridruživanja da dođu. Tako BiH nastoji ispuniti zahtjeve koji postavlja proces približavanja Evropskoj a posebno u oblasti razmjene informacija s drugim poreznim institucijama i državnim organima u cilju borbe protiv ilegalne trgovine, carinskih ili poreskih prevara. U ovom kontekstu Krivični zakon BiH propisuje krivična djela koja se odnose na poreznu utaju ili prevaru, nedopušten promet akciznih proizvoda, nedopušteno skladištenje robe, neplaćanje poreza koji pokrivaju svaki vid porezne nediscipline, prevare i utaje poreza i drugih fiskalnih prihoda propisanih državnim poreznim zakonima. Za očekivati je da se novim izmjenama i dopunama u budućem periodu unese i zakonska odredba koja se odnosi na krivična djela kojima se štiti od nanošenja finansijske štete budžetu EU.

U EU je u prethodnom periodu bila aktuelna borba sa „poreznim utočištima“ od kojih je posebno došla na analizu porezna politika države Luksamburg. Kao što je i navedeno postoji legalno i nelegalno porezno izbjegavanje. Nelegalno se naziva poreznom utajom. U EU je pitanje Luksamburga dovelo pod lupu porezne politike svih zemalja EU. Prema podacima veliki broj svjetskih firmi ima sjedište u Luksamburgu a samo u 2012. godini je iz SAD-a pristiglo 95 milijardi dolara za koje je plaćen porez po stopi od 1,1% jer imaju fleksibilnu poreznu politiku prilagođenu poreznom obvezniku (Bejaković P. 2014).

Kako bi se efikasnije djelovalo na krivična djela kojima se nanosi finansijska šteta zemljama članicama EU i budžetu EU formirano je posebno tužilaštvo. Ured europskog javnog tužioca (EPPO) kao nezavisno tijelo EU. Ovo tužilaštvo je odgovorno za istragu, krivični postupak, optuživanje odnosno podizanje optužnica za krivična djela što uključuje:

prevare, koruptivan djela, pranje novca, prekogranične prevare u oblasti PDV-a. EPPO je osnovan ranije ali je sa radom tek počeo od 2021.godine. Organi i tijela EU-a kao i nadležni organi iz 22. države kao članice koje su ratificirale dokument kojim su pristupile instituciji imaju obavezu da prijave sve radnje koje imaju obilježja krivičnih djela koja su od uticaja za proračun EU. Pojedinci također mogu prijaviti navodne slučajeve prevare i druga krivična djela.

Prema uzrocima za formiranje EPPO institucije na nivou EU jedan od novnih razloga se navodi da je u utvrđeno u 2018. godini finansijska šteta koja je nanesena u iznosu od 140 milijardi poreza na dodatnu vrijednost zbog transakcijskih prevara a gdje se pretpostavlja da je taj gubitak još veći u periodu pandemije COVID-19 u 2020. godini. Tijela koja su prije osnovana u cilju sprečavanja prevara su bila Evropski ured za borbu protiv prevara (OLAF), Agencija Europske unije za saradnju tijela za izvršavanje zakonodavstva (Europol) i Agencija Europske unije za krivično pravosuđe (Eurojust). Međutim u EU -i ova tijela nisu imala nadležnost u procesuiranju krivičnih djela nego su tu mogućnost imala samo nacionalna tužilaštva. Ova tijela su prije svega bila Evropski ured za borbu protiv prevara (OLAF), Agencija Europske unije za saradnju tijela za izvršavanje zakonodavstva (Europol) i Agencija Europske unije za krivično pravosuđe (Eurojust).

S obzirom na to da je Slovenija u EU pored nacionalnih tužilaštava funkcionišu i tužilaštva koja su delegirana kao evropski tužitelji. Prema podacima o Ureda evropskog javnog tužitelja iz 2022. godine Slovenija ima dva evropska delegirana tužitelja i 5 pomoćnika nacionalnih delegiranih evropskih tužilaca. Na dan 31.12.2022. godine kod ovih tužilaca je postojalo 12. otvorenih istraga sa procijenjenom štetom od 40,4 miliona eura. Od aktivnih istraga jedna se odnosila na istrage prevara u vezi sa PDV-om sa procijenjenom štetom od 36,7 miliona eura. Od aktivnih prekograničnih istraga prisutne su bile četiri istrage. Na ovom nivou Slovenija nije imala naloga za zamrzavanje imovine u 2022. godini. U godini 2022. Slovenski delegirani tužitelji su podigli jednu optužnicu. U 2022. godini su imali 17. podnesenih prijava. (Godišnje izvješće EPPO-a za 2022)

U R. Hrvatskoj kada su u pitanju podaci Ureda evropskog javnog tužitelja iz 2022. godine situacija je nešto teža u odnosu na Sloveniju. Prema podacima tužitelja R.Hrvatska ima četiri delegirana evropska tužitelja i tri pomoćnika nacionalnih delegiranih evropskih tužilaca. Kod ovog tužilaštva u R. Hrvatskoj pokrenuto je 143 istrage, odnosno postojale su aktivne istrage od kojih su tri u vezi sa PDV-om a kod kojih je procijenjena šteta 2,6 miliona eura. U ovom periodu je izdato naloga za zamrzavanje imovine u iznosu od 6,5 miliona eura. U periodu 2022. godine je donesena jedna osuđujuća presuda. (Godišnje izvješće EPPO-a za 2022)

Kada je u pitanju pristupanje Bosne i Hercegovine EU a posebno sada kada je donesena odluka da BiH može pristupiti pregovorima o pristupu EU, borba protiv porezne utaje i jačanje porezne administracije postaju ključni elementi. BiH će biti pozvana da uskladi svoje porezno zakonodavstvo i praksu sa standardima EU a posebno onima iz strategije što uključujući mjere za suzbijanje porezne utaje, izbjegavanja plaćanja poreza i osiguranja

transparentnosti u poreznim postupcima. Očekuje se da će BiH morati poboljšati svoje porezne propise, jačati kapacitete poreznih organa i uspostaviti efikasan sistem razmjene informacija između poreznih vlasti kako bi se spriječila porezna utaja i osigurala poštena primjena poreznih propisa. Ove reforme su ključne za stvaranje stabilnog i transparentnog poslovnog okruženja koje je usklađeno sa standardima EU. U trenutnoj fazi u Evropskoj uniji prisutna su nastojanja se organizacioni oblik saradnje između država članica prenese u oblik osnivanja evropskih institucija za provođenje istraga i procesuiranje poreznih krivičnih djela te da se ovlaštenja sa nacionalnih institucija prenose na institucije Evropske unije (Dmitriy V. Galushko, 2021).

## **5. ISTRAŽIVAČKI DIO RADA**

### **5.1. Metodologija istraživanja**

Primarni izvori informacija će biti podaci prikupljeni putem statističkih podataka koja se vode od strane nadležnih tužilaštva i Visokog sudsko i tužilačkog vijeća BiH. Također, u okviru istraživanja će se obraditi i sekundarni izvori podataka i informacija, odnosno prikupljenih podataka koji su već objavljeni u različitim izvorima i to: knjige iz područja finansijskih krivičnih djela, kriminalistike, zakonski i podzakonski akti, magistarski i doktorski radovi koji tretiraju navedenu problematiku, naučni radovi iz oblasti poreznih krivičnih djela, izvori sa interneta i sl. Posebno ćemo se osvrnuti na određene presude iz oblasti poreznih krivičnih djela s ciljem isticanja problematike prilikom dokazivanja pred sudovima. Također iz određenih tužilačkih obrazloženja po pitanju provođenja istrage, naredbi za provođenje istrage, naredbe o neprovođenju istrage iz oblasti poreznih krivičnih djela.

Za ovaj istraživački rad i formulisanje rezultata istraživanja koristit će se opšte naučno-istraživačke metode i to: metoda deskripcije, metoda analize i sinteze, deduktivnu metoda, uporedno pravna metoda.

Deskriptivna metodu koristit ćemo u cilju da opišemo i objasnimo stanje propisanih krivičnih djela iz oblasti poreza kao i krivično pravnu regulativu zemalja u okruženju. Metoda analize ćemo koristiti u cilju raščlanjivanja predmeta istraživanja na dijelove kako bi mogli uvidjeti prirodu, odnose kao i uzroke i posljedice stanja poreznih krivičnih djela.

Statističkom metodom ćemo iskazati stanje poreznih krivičnih djela kroz brojke, poređenjem odnosa pojedinih krivičnih djela i poreznih krivičnih djela u cijelosti na nivou BiH. Nakon analiziranja dosadašnjih istraživanja u oblasti poreznih krivičnih djela doći ćemo do odgovora na istraživačka pitanja koristeći sintetičku metodu. Također korištenjem komparativne metode dolazimo do sličnosti i razlika između propisanih poreznih krivičnih djela u BiH, nižim nivoima zakonskih propisa koji su propisana entitetskim kao i zakonima Brčko distrikta a sve sa ciljem da se izvedu određeni zaključci.

Primjenom uporedno - pravnog metoda analizirat ćemo krivična djela iz oblasti poreza u krivičnim zakonodavstvima zemalja u okruženju Republike Srbije, Crne Gore, Hrvatske i Slovenije kao i određene aspekte u Evropskoj Uniji (EU). Analizom sudskih presuda na različitim nivoima pravosudnih organa i korištenjem komparativne metode dolazimo do zaključaka o načinu primjene i tumačenja zakonskih odredbi koje se odnose na porezna krivična djela.

Specifičnost Bosne i Hercegovine izražena kroz postojanje više administrativnih jedinica sa svojim posebnim zakonodavnim okvirom u krivičnopravnoj regulativi. Takvo uređenje utiče na propise, procesuiranje i u konačnici okončanje krivičnih postupaka na različitim sudskim institucijama u BiH.

Promatrajući porezno zakonodavstvo u BiH bilo je neophodno sintetizovati porezna krivična djela različitih pravosudnih nivou u jedinstvenu cjelinu kako bi došli do rezultata i uvida u stanje poreznih krivičnih djela na nivou BiH. Metodom sinteze podataka o poreznim krivičnim djelima iz KZ BiH, KZ FBiH, KZ RS i KZ BD došli smo do podataka o kretanju krivičnih djela iz oblasti poreza u BiH.

## **5.2. Rezultati i diskusija**

Prije same analize poreznih krivičnih djela kroz izvještaje Visokog sudskog i tužilačkog vijeća osvrnut ćemo se na podatke koji se odnose na podnesene prijave i obavijesti o počinjenim krivičnim djelima koje je podnijela Porezna uprava Federacije Bosne i Hercegovine.

S obzirom na veliki značaj u postupku otkrivanja krivičnih djela porezne utaje kao i drugih poreznih krivičnih djela izvršena je analiza određenih izvještaja i obavijesti o počinjenim krivičnim djelima koji su podneseni od strane Porezne uprave FBiH. Svakako je prema analizi zaprimljenih prijava najveći broj u 2019. Godini a od tog perioda bilježi se pad. Međutim taj trend prati i broj pokretanja istraga, potvrđivanja optužnica. Zakon o krivičnom postupku FBiH propisuje u općem smislu obaveznu komunikaciju državnih službenika sa tužilaštvom kada su u pitanju krivična djela. Porezna uprava je, kako bi unaprijedila saradnju u cilju da sa opće komunikacije sa tužilaštvom pređe na direktniju saradnju zbog same prirode i specifičnosti poreznih krivičnih djela potpisala Protokole o međusobnoj saradnji u otkrivanju i procesuiranju krivičnih djela. Ovi protokoli su potpisani sa nekoliko Kantonalnih tužilaštava zbog mjesne nadležnosti i mjesta počinjanja ovih djela. Cilj ovih protokola je unaprijediti saradnju i postići veću efikasnost u otkrivanju i procesuiranju poreznih krivičnih djela. Ovi protokoli detaljnije propisuju postupanje i saradnju Porezne uprave i Kantonalnih tužilaštava u otkrivanju, dokazivanju i procesuiranju poreznih krivičnih djela sa posebnim akcentom na postupanja u krivičnim i prekršajnim predmetima a u cilju poštovanja načela “ne bis in idem”.

S tog aspekta dajemo pregled broja podnesenih izvještaja, obavijesti o počinjenom krivičnom djelu koji su podneseni od strane Porezne uprave FBiH u periodu prije i nakon potpisivanja ovih protokola o saradnji.

*Tabela 4. Broj podnesenih prijava/obavijesti sa procjenom porezne utaje*

Period	Krivični izvještaj (prijava) ili obavijest o izvršenim krivičnim djelima	Procjena utaje poreza po krivičnim izvještajima/obavijest o počinjenim krivičnim djelima (KM)	Prosjek procjene utaje poreza po krivičnom izvještaju ili obavijesti
2019	63.00	19,819,856.00	314,600.89
2020	40.00	5,623,346.00	140,583.65
2021	29.00	5,257,640.00	181,297.93
2022	38.00	8,326,256.00	219,112.00
2023	35.00	12,358,172.00	353,090.63

*Izvor: izrada autora (2024)*

Analizirajući navedene podatke evidentno je da je broj izvještaja od 2019. godine konstantno u opadanju a to upućuje na činjenicu da je od potpisivanja protokola o saradnji između Porezne uprave FBiH i tužilaštava broj izvještaja ili obavijesti smanjen ali se značajno povećava iznos procjene utajenog poreza po prijavi, obavijesti o počinjenom krivičnom djelu.

Nakon analize zakonskih propisa poreznih krivičnih djela u BiH isticanje razlika i sličnosti propisa različitih nivoa kao i uporedno krivično zakonodavstvo EU i zemalja u regiji neophodno je da izvršimo analizu poreznih krivičnih djela kao pojavnih oblika. Svi zakonski propisi koji su usvojeni i koji propisuju određenu normu nalaze primjenu u stvarnom životu a što možemo vidjeti kroz rad tužilaštva i sudova i rezultata koji su mjerljivi kroz statističke podatke. U ovoj analizi smo koristili podatke o krivičnim djelima, ukupnog broja osuda, privrednih krivičnih djela i poreznih krivičnih djela koje smo preuzeli od Visokog sudskog i tužilačkog vijeća Bosne i Hercegovine za period 2019-2022. godinu. Visoko sudsko i tužilačko vijeće prikuplja i obrađuje podatke o krivičnim djelima od prijave pa u konačnici do okončanja krivičnog postupka u BiH, što podrazumijeva i podatke svih tužilačkih i sudskih instanci BD BiH, FBiH, RS BiH i nivoa BiH.

Prvije svega analizirat ćemo podatke o ukupnom broju osuda za djela u opšte i privrednih krivičnih djela u okviru kojih su sistematizovana porezna krivična djela (KZ BiH i KZ RS) a i kao posebne poglavlja poreznih krivičnih djela (KZ FBiH i KZ BD BiH).

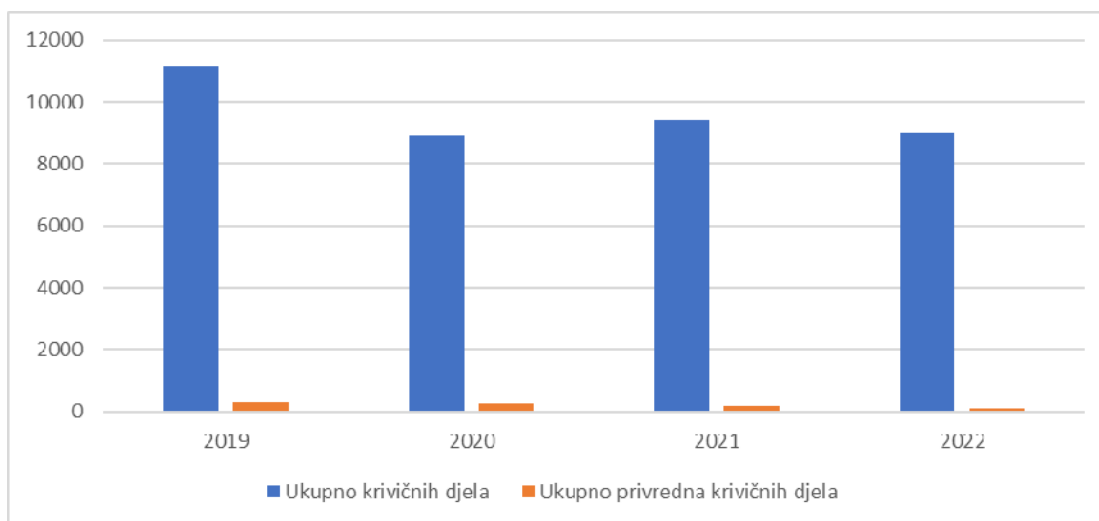


*Tabela 5. Učešće osuda za privredna krivična djela u ukupnom broju izvršenih/ presuđenih krivičnih djela u BiH u periodu 2019-2022. godine*

Period	Ukupno osuda za sva krivična djela	Ukupno osuda za privredna krivična djela	Učešće osuda za privredna krivična djela u ukupnom broju
2019	11178	287	2.57%
2020	8897	261	2.93%
2021	9417	172	1.83%
2022	8988	99	1.10%

*Izvor: izrada autora (2024)*

*Grafikon 1. Učešće osuda za privredna krivična djela u ukupnom broju izvršenih/ presuđenih krivičnih djela u BiH u periodu 2019-2022. godine*



*Izvor: izrada autora (2024)*

- Iz statističkih podataka ukupnog broja osuda krivičnih djela uopšte i osuda za krivičnih djela koji se svrstaju u privredna krivična djela u BiH za period 2019-2022. godina uočavamo sljedeće:

- U posmatranom periodu kretanje osuda za sva ukupno počinjena krivična djela se smanjio u 2020. godini u odnosu na 2019. godinu ali od 2020. godine kretanje ukupnog broja osuda za počinjenih krivičnih djela teži broju 9000 sa manjim smanjenjem u 2021. godine i blagim porastom 2022. godine.

- A kada su u pitanju privredna krivična djela primijetan je pad broja osuda za privredna krivična djela. Tako je 2022. godine zabilježeno najmanje osuda za porezna krivična djela 99. a što čini 1,10 % osuda za krivičnih djela u BiH što znači da je na svakih stotinu osuđenih krivičnih djela osuđeno jedno privredno krivično djelo.

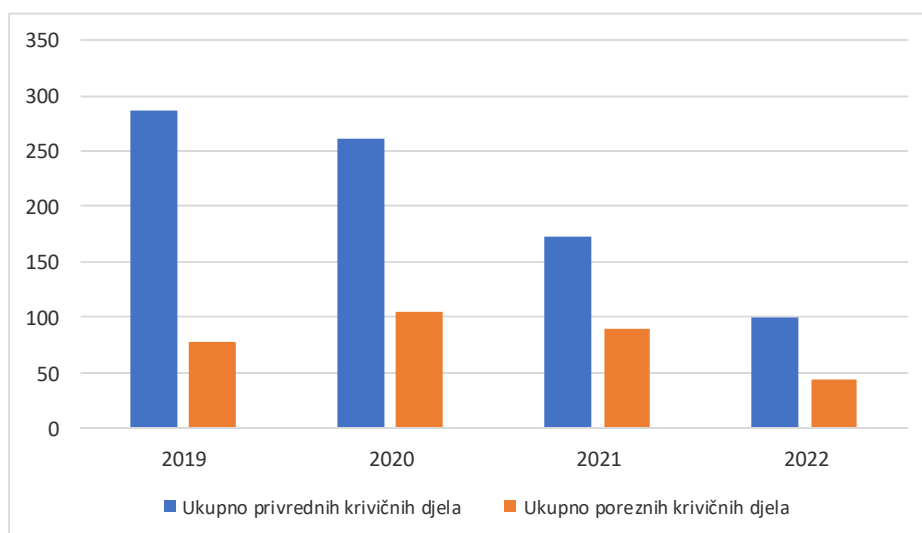
Kada se analiziraju podaci o privrednim krivičnim djelima i krivičnim djelima koja se svrstavaju u porezna u analiziranom periodu rezultati su sljedeći:

*Tabela 6. Učešće osuda za porezna krivična djela u broju osuda za privredna krivična djela u BiH u periodu 2019-2022. godina*

Period	Ukupno privrednih krivičnih djela	Ukupno poreznih krivičnih djela	Učešće privrednih krivičnih djela u ukupnom broju %
2019	287	78	27.18%
2020	261	105	40.23%
2021	172	89	51.74%
2022	99	44	44.44%

*Izvor: izrada autora (2024)*

*Grafikon 2. Učešće osuda za porezna krivična djela u broju osuda za privredna krivična djela u BiH u periodu 2019-2022.*



*Izvor: izrada autora (2024)*

- Promatrajući rezultate ukupnog broja osuda za privredna krivična djela uočavamo tendenciju pada od 2019. godine do 2022. godine. Međutim u 2020. godini uočavamo značajan porast osuda za porezna krivična djela u odnosu na ukupan broj osuda za privredna krivična djela. Broj osuda kod poreznih krivičnih djela opada tek od 2020. godine.

- Iako se bilježi pad broja osuda kod poreznih krivičnih djela izražen je rast osuda kod poreznih krivičnih djela u odnosu na broj osuda kod privrednih krivičnih djela uopće u procentualnom učešću. Tako je učešće osuda kod poreznih krivičnih djela u broju osuda kod privrednih krivičnih djela u 2021. godini dosegao gotovo 52%. Ovo znači da je od 100 krivičnih djela iz oblasti privrednog kriminala na osude kod poreznih krivičnih djela otpada 52. krivična djela.

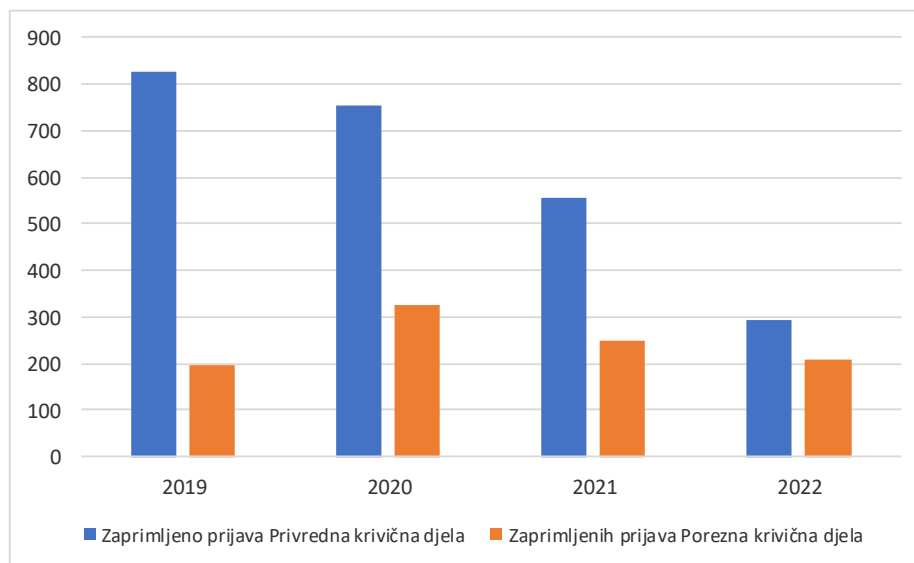
Ovo kretanje je izraženo na sličan na čin i kada su u pitanju podnesene prijave za privredna krivična djela i porezna krivična djela što se može vidjeti iz statističkih podataka za analizirani period:

*Tabela 7. Ukupan broj podnesenih prijava za privredna krivična djela i porezna krivična djela u BiH za period 2019-2022.godina*

Period	Zaprimljeno prijava Privredna KD	Zaprimljenih prijava Porezna KD	%
2019	827	198	23.94%
2020	753	324	43.03%
2021	555	251	45.23%
2022	292	210	71.92%

*Izvor: izrada autora (2024)*

Grafikon 3. Ukupan broj podnesenih prijava za privredna krivična djela i porezna krivična djela u BiH za period 2019-2022.godina



Izvor: izrada autora (2024)

- Analizirajući navedene rezultate prijava o počinjenim krivičnim djelima uviđamo također tendenciju opadanja broja prijava za privredna krivična djela ali i porast prijava o počinjenim poreznim krivičnim djelima. Trend rasta prijava za porezna krivična djela se kontinuirano nastavio od 2019. godine do 2022. godine da bi 2022. godine od ukupnog broja prijava privredna krivična djela na porezna se odnosilo čak 72%.

- Ovaj podatak je od važnosti iz razloga da sami podnositelji prijava najčešće prepoznaju porezna krivična djela koja i prijavljuju odnosno za koja se najčešće podnose izvještaji i prijave o počinjenim krivičnim djelima iako je veći broj privrednih krivičnih djela u odnosu na porezna.

Nadalje ćemo analizirati učešće poreznih krivičnih djela pojedinačno za period 2019-2022. godina i njihovo učešće u ukupnom broju poreznih krivičnih djela kao i odnos pojedinih poreznih krivičnih djela na privredna krivična djela:

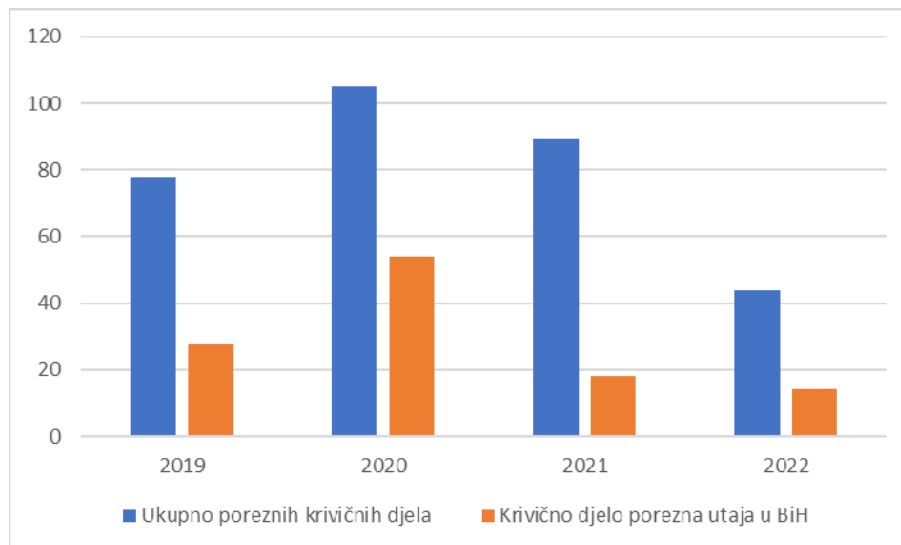
Tabela 8. Učešće osuda za porezna krivična djela i osuda za krivično djelo porezne utaje u BiH u periodu 2019-2022. godina

Period	Ukupno poreznih krivičnih djela	Krivično djelo porezna utaja u BiH	%
2019	78	28	35.90%
2020	105	54	51.43%

2021	89	18	20.22%
2022	44	14	31.82%

*Izvor: izrada autora (2024)*

*Grafikon 4. Učešće osuda za porezna krivična djela i osuda za krivična djelo porezne utaje u BiH u periodu 2019-2022. godina*



*Izvor: izrada autora (2024)*

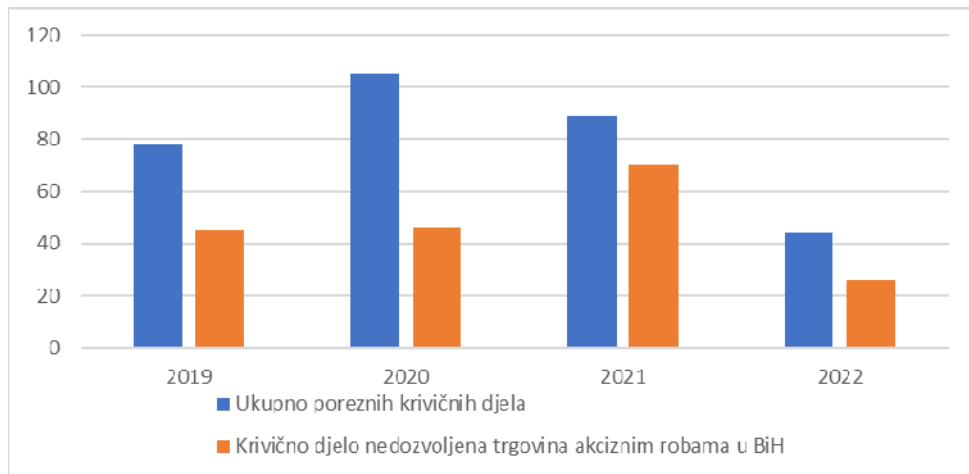
- Poređenjem klasičnog poreznog krivičnog djela, krivičnog djela porezna utaja u odnosu na ukupan broj krivičnih djela iz oblasti poreza uviđamo da prati trend rasta i pada ukupnih poreznih krivičnih djela iz oblasti poreza. Pored rasta u 2020. godini u odnosu na 2019. godinu bilježi se trend pada u 2021. i 2022. godini.
- Najveći broj krivičnih djela iz oblasti poreza je počinjen u periodu 2020. godini i to 105. dok je najmanji broj krivičnih djela zabilježen u 2022. godine gdje je zabilježeno 44. porezna krivična djela.
- Najveća razlika u broju poreznih krivičnih djela jeste između 2020. godine, gdje je zabilježeno 54. porezna krivična djela, i 2022. godine gdje je evidentirano 14. krivičnih djela porezne utaje.
- U periodu 2021. godine porezna utaja čini više od 50% poreznih krivičnih djela. Tako je svako drugo krivično djelo bilo krivično djelo porezne utaje.
- Najmanji broj poreznih krivičnih djela u odnosu na porezna krivična djela jeste u 2021. godini gdje je taj omjer 20,22% porezne utaje u odnosu na ukupan broj poreznih krivičnih djela.

*Tabela 9. Učešće krivičnog djela nedopušten promet akciznih proizvoda u broju izvršenih privrednih krivičnih djela u periodu 2019-2022. godina*

Period	Ukupno poreznih krivičnih djela	Krivično djelo nedopušten promet akciznih proizvoda u BiH	%
2019	78	45	57.69%
2020	105	46	43.81%
2021	89	70	78.65%
2022	44	26	59.09%

*Izvor: izrada autora (2024)*

*Grafikon 5. Učešće krivičnog djela nedopušten promet akciznih proizvoda u broju izvršenih privrednih krivičnih djela u periodu 2019-2022. godina*



*Izvor: izrada autora (2024)*

- Poređenjem nedopušten promet akciznih proizvoda u odnosu na ukupan broj krivičnih djela iz oblasti poreza uviđamo da prati trend rasta i pada ukupnih poreznih krivičnih djela iz oblasti poreza osim u periodu 2019 i 2020. godine kada je gotovo identičan broj. Pored naglog rasta u 2021. godini u odnosu na 2019. i 2020. godinu bilježi se trend pada u 2022. godini.

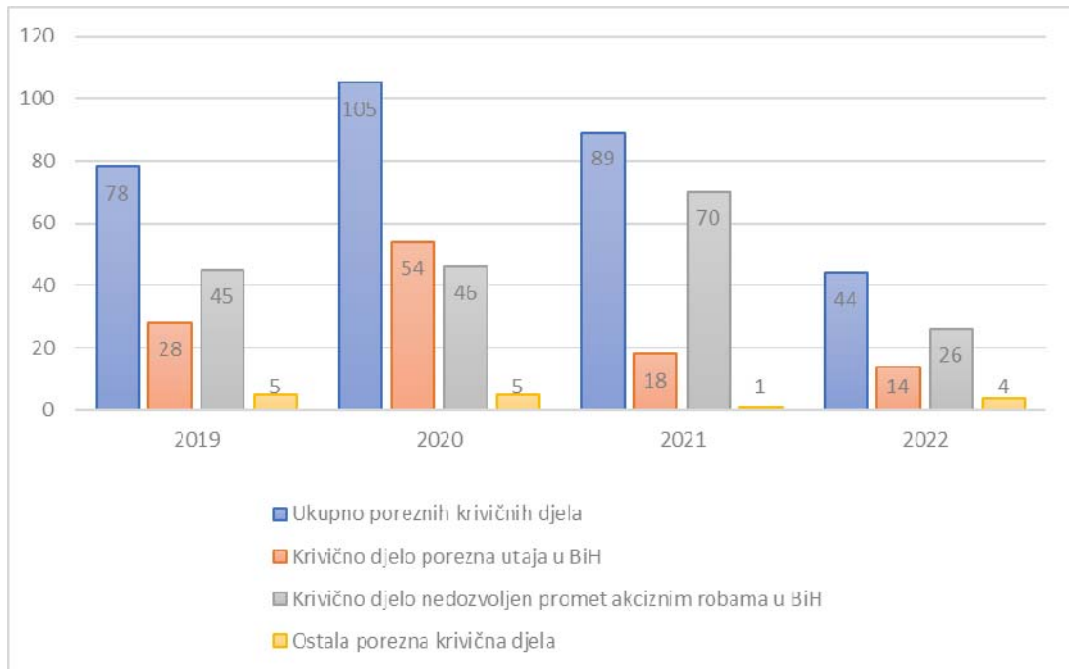
- Najveći broj krivičnih djela iz oblasti poreza je počinjen u periodu 2020. godini i to 105. dok je najmanji broj krivičnih djela zabilježen u 2022. godine gdje je zabilježeno 44. porezna krivična djela.
- Najveći broj krivično djelo nedopušten promet akciznih proizvoda zabilježen je u 2021. godini i to 70. Najveća razlika u broju poreznih krivičnih djela jeste između 2020. godine, gdje je zabilježeno 105. porezna krivična djela a gdje je evidentirano 46. krivičnih djela nedopušten promet akciznih proizvoda.
- Krivično djelo nedozvoljen promet akciznim proizvodima čini 78.65% svih poreznih krivičnih djela u 2021.godini što ga svrstava u najbrojnija krivična djela u BiH iako ovo krivično djelo propisuje samo KZ BiH a ne entiteti.

*Tabela 10. Učešće osuda za krivičnih djela nedopušten promet akciznih proizvoda i porezne utaje u ukupnom broju osuda za porezna krivičnih djela u BiH u periodu 2019-2022. godina*

Period	Ukupno osude kod poreznih krivičnih djela	Osude za krivično djelo porezna utaja u BiH	Osude za krivično djelo nedopušten promet akciznih proizvoda u BiH	Osude za ostala porezna krivična djela	Osude za krivično djelo nedopušten promet akciznih proizvoda i krivično djelo porezna utaja u BiH	Osude za ostala krivična djela
2019	78	28	45	5	93.59%	6.41%
2020	105	54	46	5	95.24%	4.76%
2021	89	18	70	1	98.88%	1.12%
2022	44	14	26	4	90.91%	9.09%

*Izvor: izrada autora (2024)*

*Grafikon 6. Učešće osuda za krivičnih djela nedopušten promet akciznih proizvoda i porezne utaje u ukupnom broju osuda za porezna krivičnih djela u BiH u periodu 2019-2022. godina*



*Izvor: izrada autora (2024)*

- Analizom ukupnog broja osuda kod krivičnih djela iz oblasti poreza i pojedinačnih krivičnih djela vidimo jedan specifičan slučaj. Osude kod dva krivična djela čine u svakoj godini preko 90 % krivičnih djela iz oblasti poreza. Ta dva krivična djela su krivično djelo nedopušten promet akciznih proizvoda i krivično djelo porezna utaja. Krivično djelo nedopušten promet akciznih proizvoda je na prvom mjestu po broju osuda a propisano je samo KZ BiH.
- Osude kod krivičnog djela porezne utaje je u 2020. godini bilo u većem broju u odnosu na krivično djelo nedopušteni promet akciznih proizvoda dok je u ostalim godinama najveći broj presuda se odnosi na krivično djelo nedozvoljeni promet akciznih proizvoda. Ova razlika je u 2021. godini najizraženija i ovo djelo broji 70. osuda dok je za porezna krivična djela izrečeno 18. osuđujućih presuda.
- Na ostala porezna krivična djela se odnosi 6,41 % u 2019., 4,76 % u 2020., dok je ovaj procenat pao na 1,12 % u 2021. godini i to jedna osuda, a najveći procenat je u 2022. godini i to 9,1%. Ovaj odnos u 2022. godini je najveći iako je najmanji broj osuda donesen u periodu 2022. godine, ukupno 44. osude poreznih krivičnih djela u 2022. godini a njih 4. su za sva ostala krivična djela.

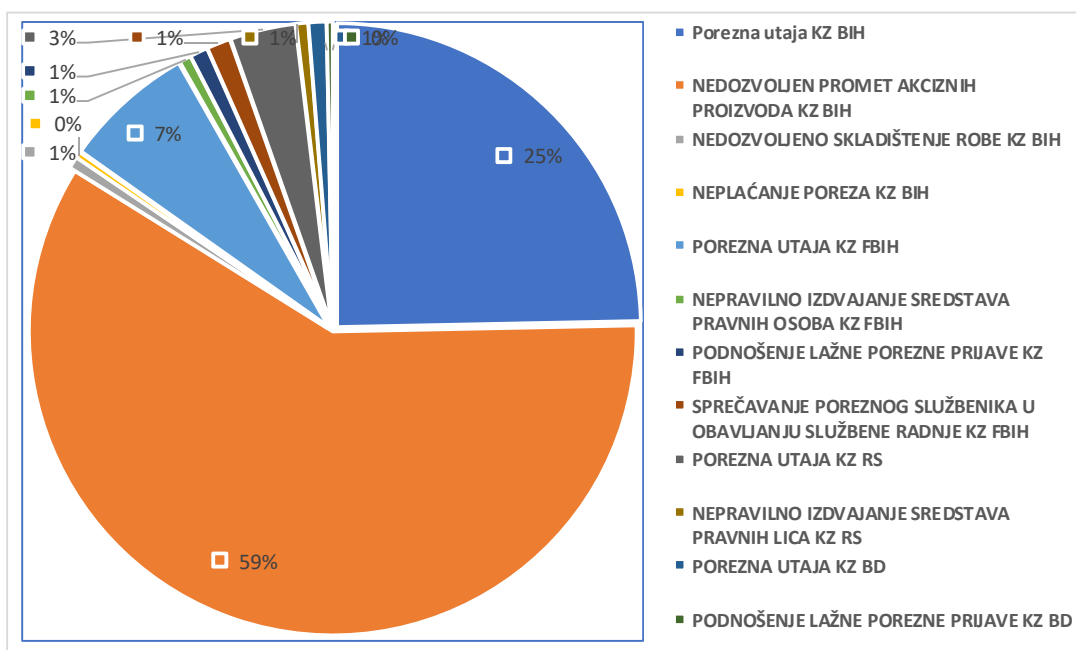


Tabela 11. Prikaz krivičnih djela po nazivu, po propisanim zakonima i periodu za period 2019-2022. godina.

Period	KZ BIH				KZ FBIH				KZ RS		KZ BD	
	Porezna utaja KZ BIH	NEDOZVOLJEN PROMET AKCIZNIH PROIZVODA KZ BIH	NEDOZVOLJENO SKLADIŠTENJE ROBE KZ BIH	NEPLAĆANJE POREZA KZ BIH	POREZNA UTAJA KZ FBIH	NEPRAVILNO IZDVAJANJE SREDSTAVA PRAVNIH OSOBA KZ FBIH	PODNOŠENJE LAŽNE POREZNE PRIJAVE KZ FBIH	SPREČAVANJE POREZNOG SLUŽBENIKA U OBAVLJANJU SLUŽBENE RADNJE KZ FBIH	POREZNA UTAJA KZ RS	NEPRAVILNO IZDVAJANJE SREDSTAVA PRAVNIH LICA KZ RS	POREZNA UTAJA KZ BD	PODNOŠENJE LAŽNE POREZNE PRIJAVE KZ BD
Ukupno/ Perid	78	187	2	1	22	2	3	4	11	2	3	1
2019	19	45	1	0	3	2	0	2	5	0	1	0
2020	46	46	0	0	7	0	2	2	1	1	0	0
2021	7	70	0	1	6	0	0	0	3	0	2	0
2022	6	26	1	0	6	0	1	0	2	1	0	1

Izvor: izrada autora (2024)

Grafikon 7. Prikaz krivičnih djela po nazivu, po propisanim zakonima i periodu za period 2019-2022. godina.



Izvor: izrada autora (2024)

Analizirajući ukupne podatke o poreznim krivičnim djelima i pojedinačno po krivičnim djelima iz pojedinih krivičnih zakona situacija je sljedeća:

- Najviše osuđujućih presuda za porezna krivična djela u periodu 2019- 2022. godina odnose se na krivično djelo nedozvoljen promet akciznih proizvoda i to 187 osuđujućih a što čini 59% osuđujućih presuda u periodu od četiri godini. Ovo krivično djelo propisano je jedino KZ BiH.
- Drugo najčešće osuđivano krivično djelo, u periodu 2019-2022. godina jeste porezna utaja također iz KZ BiH. Za ovo krivično djelo doneseno je 78. osuđujućih presuda što čini 25% osuđujućih presuda u ukupnom broju osuđujućih presuda za porezna krivična djela.
- Iz navedene analize na nivou BiH u periodu od četiri godine, 2019-2022. godina, od ukupnog broja osuđujućih presuda, osuđujuće presuda za krivično djelo nedozvoljen promet akciznih proizvoda i krivično djelo porezna utaja iz KZ BiH čini 84% svih presuda za porezna krivična djela.
- Treće porezno krivično djelo za koje su donesene osuđujuće presude jeste krivično djelo porezna utaja iz KZ FBiH a na koje se odnosi 22 osuđujuće presuda što čini 7% osuđujućih presuda u periodu od četiri godine.
- Nakon ovih slijede osuđujuće presude za krivično djelo porezne utaje iz KZ RS a ono broji 11. osuđujućih presuda ili 3% osuđujućih presuda u periodu od četiri godine 2019-2022.godina.
- Nakon ovih slijede osuđujuće presude za krivično djelo sprečavanje poreznog službenika u obavljanju službene radnje iz KZ FBiH a koje je presuđeno 4. puta i to za dva djela u 2019. a za dva u 2020. godini a što čini oko 1% osuđujućih presuda za porezna krivična djela.
- Pored navedenih osuđujućih presuda u periodu od četiri godine javlja se i osuđujuće presude za krivično djelo nepravilno izdvajanje sredstava pravnih osoba iz KZ FBiH i KZ RS. U Federaciji BiH donesene su dvije osuđujuće presude u 2019. godini dok je u RS donesena jedna osuđujuća presuda u 2020. godini a druga u 2022. godini. Ovaj broj čini oko 1% od ukupno osuđujućih presuda za porezna krivična djela. Ovo krivično djelo je drugo po osuđujućim presudama za porezna krivična djela u RS-u.
- Doneseno je i po nekoliko osuđujućih presuda za krivično djelo nedozvoljeno skladištenje robe KZ BiH, neplaćanje poreza KZ BiH, podnošenje lažne porezne prijave KZ FBiH, podnošenje lažne porezne prijave KZ BD i porezna utaja KZ BD.
- Osuđujućih presuda po dostupnim statističkim izvještajima nije bilo za sljedeća krivična djela:

Član 278. KZ FBiH Napad na poreznog službenika u obavljanju službene dužnosti

Član 265. KZ RS Neplaćivanje poreza po odbitku

Član 267a. KZ BD Neplaćanje poreza

Član 268 KD BD Lažna porezna isprava

Član 269. KZ BD Nepravilno izdvajanje sredstava pravnih lica

Član 271. KZ BD Sprečavanje poreznog službenika u obavljanju službene radnje

Član 272. KZ BD Napad na poreznog službenika u obavljanju službene dužnosti

Pored navedenih analiza posebno ćemo analizirati podatke koji se mogu specificirati kao politike krivičnog gonjenja za porezna krivična djela za period 2019-2022. godinu u BiH.

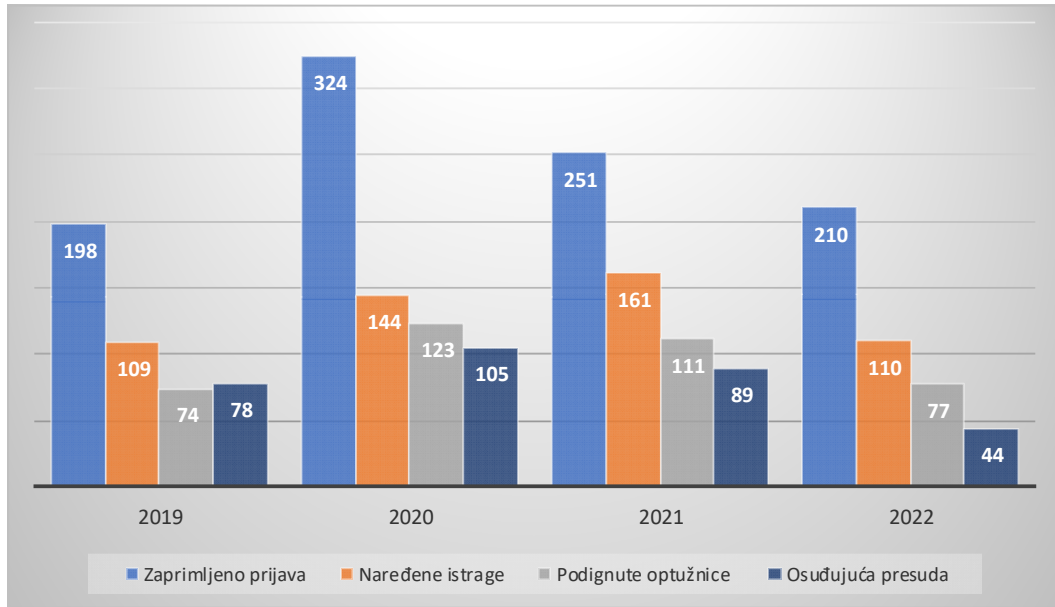
U cilju efikasne borbe protiv kriminaliteta uopće propisane su načini suzbijanja a kao jedan od najefikasnijih jeste ovlaštenje tužioca da pokreće istrage, podnosi optužnice i dokaže pred sudskim organima krivicu za počinjeno krivično djelo. S tim u vezi prisutne su različite mjere u cilju efikasnije rješavanje i dokazivanje počinjenih krivičnih djela. Ova ovlaštenja su od posebne važnosti kada su u pitanju porezna krivična djela. Efikasna borba protiv kriminaliteta u društvu treba da odražava rezultat sprovođenja efikasne istrage po osnovu prijave o počinjenim krivičnim djelima, podizanje optužnice, potvrđivanje optužnice a kao rezultat uspješnog postupka rezultira i osuđujuća presuda.

*Tabela 12. Odnos prijava, istraga, podignutih i potvrđenih optužnica i presuda za porezna krivična djela u BiH za period 2019-2022. godina*

Porezna krivična djela u BiH za period 2019-2022. godinu	Zaprimljeno prijava	Naređene istrage	Podignute optužnice	Potvrđene optužnice	Odbijajuća presuda	Oslobađajuća presuda	Osuđujuća presuda
Period							
2019	198	109	74	71	2	5	78
2020	324	144	123	124	1	1	105
2021	251	161	111	107	2	3	89
2022	210	110	77	72	1	5	44

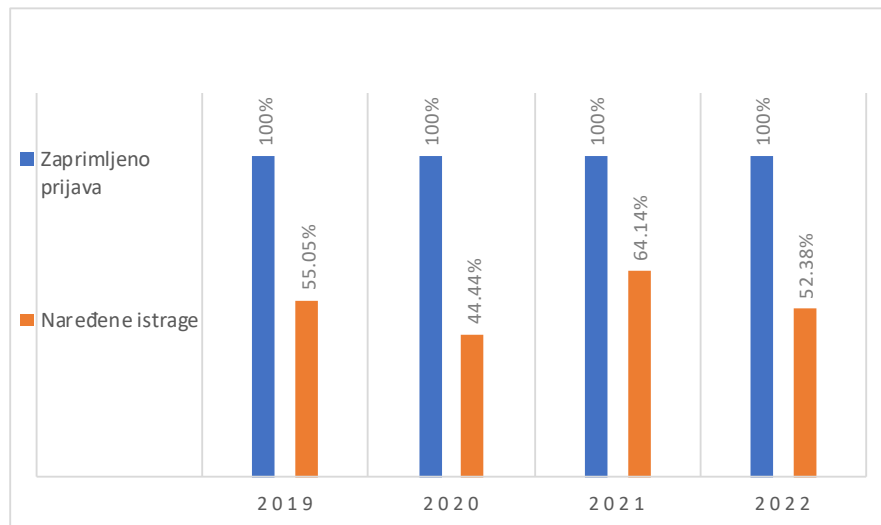
*Izvor: izrada autora (2024)*

Grafikon 8. Odnos prijava, istraga, podignutih i potvrđenih optužnica i presuda za porezna krivična djela u BiH za period 2019-2022. godina



Izvor: izrada autora (2024)

Grafikon 9. Odnos zaprimljenih prijava i naređenih istraga za porezna krivična djela u BiH za period 2019-2022. godina



Izvor: izrada autora (2024)

Sagledavajući stanje efikasnosti procesuiranja poreznih krivičnih djela poredeći zaprimljene prijave, naređene istrage, podignute optužnice i osuđujuće presude dolazimo do sljedećih podataka:

- Kod poreznih krivičnih djela u periodu 2019-2022. godina uviđamo situaciju da je sa 189. prijava u 2019. godini nagli porast broja prijava u periodu 2020. godine. Povećanje broja prijava ne prati broj naređenih istraga. Ovaj porast prijava je kako smo već naveli iz objavljenih podataka MUP R. Hrvatske za period 2020. godine je a koji je specifičan po jednom posebnom događaju u svijetu kada je i u regiji a i kod nas proglašeno vanredno stanje zbog COVID-19 i privreda je bila u jednom obliku zatvaranja i ograničenja slobode kretanja ljudi roba i usluga. Takva situacija je i u regiji pa i u susjednoj R.Hrvatskoj doprinijela tome da je statistički zabilježen porast prijava kada je u pitanju privredni kriminalitet.
- Nadalje od 2020. godine do 2022. godine bilježi se trend pada broja prijava, naredbi za pokretanje istrage, podignutih optužnica a na kraju i broja presuda za krivična djela iz oblasti poreza.
- Posebno je interesantan podatak da između naređenih istraga, podignutih optužnica i osuđujućih presuda postoji blagi pad. Tako je u svakom periodu ova razlika manja u odnosu na odnos između pokrenutih istraga i podignutih optužnica za porezna krivična djela u periodu 2019-2022. godina. Tako je odnos između podnesenih prijava i pokrenutih istraga u periodu 2019. godine za ukupno 198 prijava pokrenuto 109. istraga što čini 55 % od ukupno podnesenih prijava.
- U periodu 2020. godine broj podnesenih prijava za porezna krivična djela iznosi 324. a doneseno je 144. naredbe o pokretanju istrage što čini 44,44 %. Tako na svakih 10 prijava za njih 4,5 bude pokrenuta istraga.
- Najmanja razlika broja naredbi o pokretanju istrage i podnesenih prijava jeste u periodu 2021. godine u kojoj je zaprimljeno 251. prijava a pokrenuta 161. istraga što čini 64 % podnesenih prijava je ušlo u krivičnopravni postupak.
- U periodu 2022. godine broj prijava se smanjio gotovo na razinu iz 2019. godine pa je u ovoj godini podneseno 210 prijava a doneseno naredbi o istrazi 110 što predstavlja 52 % pokrenutih istraga o počinjenom krivičnom djelu.

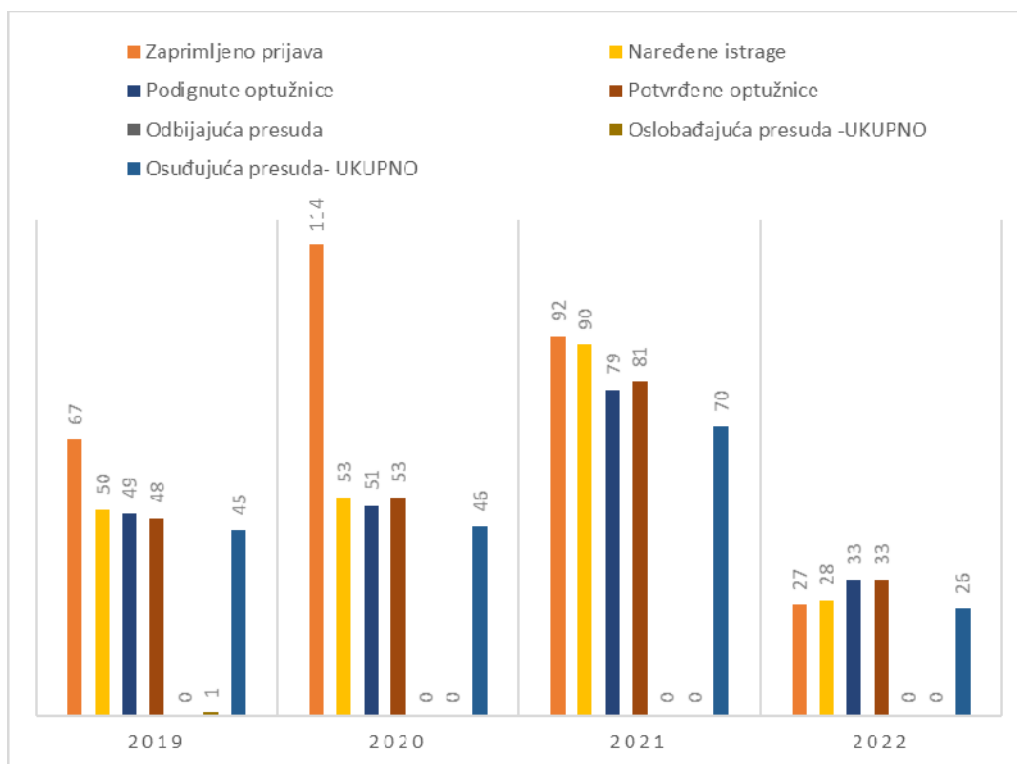
Nakon analiziranja tužilačkih odluka, naredbi za sva porezna krivična djela posebno ćemo izložiti podatke o određenim krivičnim djelima kao što su nedozvoljen promet akciznim proizvodima, porezna utaja i nepravilno izdvajanje sredstava pravnih lica.

Tabela 13. Odnos prijave, istraga, podignutih i potvrđenih optužnica i presuda za nedozvoljen promet akciznim proizvodima u BiH za period 2019-2022. godina

NEDOZVOLJEN PROMET AKCIZNIH PROIZVODA	Neriješene prijave	Zaprimljeno prijave	Neriješene istrage	Naređene istrage	Podignute optužnice	Potvrđene optužnice	Odbijajuća presuda	Oslobađajuća presuda -UKUPNO	Osuđujuća presuda-UKUPNO
2019	42	67	13	50	49	48	0	1	45
2020	46	114	12	53	51	53	0	0	46
2021	90	92	11	90	79	81	0	0	70
2022	72	27	18	28	33	33	0	0	26

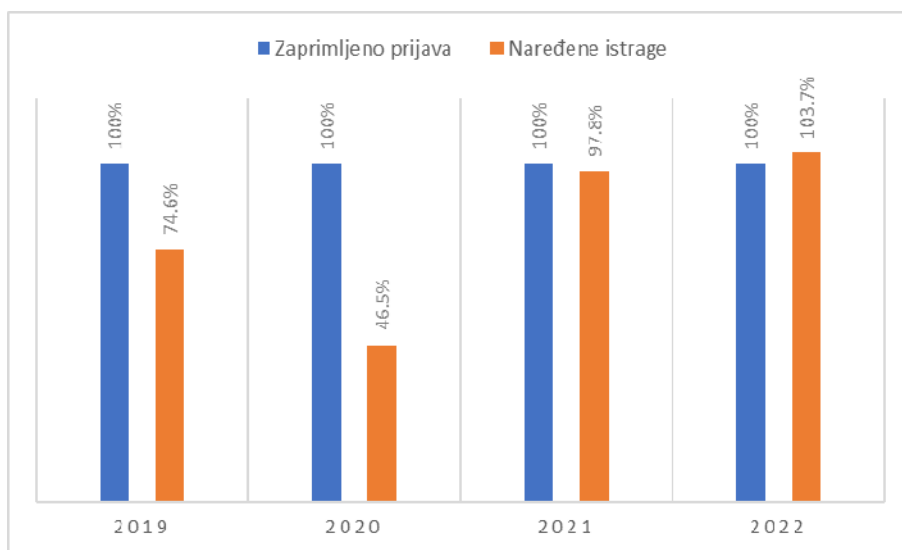
Izvor: izrada autora (2024)

Grafikon 10. Odnos prijave, istraga, podignutih i potvrđenih optužnica i presuda za nedozvoljen promet akciznim proizvodima u BiH za period 2019-2022. Godina



Izvor: izrada autora (2024)

Grafikon 11. Odnos zaprimljenih prijava i naređenih istraga nedozvoljen promet akciznim proizvodima u BiH za period 2019-2022. godine



Izvor: izrada autora (2024)

Analizirajući podatke za krivično djelo nedozvoljen promet akciznim proizvodima u BiH za period 2019-2022. godinu podaci nam ukazuju na sljedeće:

- Broj prijava u ovom periodu za krivično djelo nedozvoljen promet akciznim proizvodima prati porast od 2019. godine na 2020. godinu sa 67 na 114, dok se u 2021. godini broj prijava smanjuje a da bi 2022. godine dostigao najniži broj prijava i to njih 27.
- Kada su u pitanju brojke naredbi o provođenju istrage za ovo krivično djelo je evidentno da je broj naredbi za provođenje istrage iznad 74% s jednom izuzetkom u 2020. godini kada je ovaj nivo pao ispod 50%. U periodu 2021. i 2022. godine ovaj odnos dolazi na gotovo 100% pokrenutih istraga.
- Posebno je interesantna činjenica da je broj potvrđenih optužnica se bliži 100% procentu podignutih i potvrđenih optužnica za krivično djelo nedozvoljen promet akciznim proizvodima u periodu 2019-2022. godine.
- Kada je u pitanju ovo krivično djelo broj odbijajućih presuda je jednak nuli u periodu od 2019. do 2022. godine.
- Broj oslobađajućih presuda u periodu 2019-2022. godina je jedna a ona je donesena u 2019. godini.

Interesantan je podatak da postoji i veći broj neriješenih prijava iz prethodnog perioda. Ova statistika ide do tog nivoa da je u određenim godinama broj novih prijava sustiže broj neriješenih prijava. Neriješene prijave podrazumijevaju prijave koje nisu uzete u rad ili

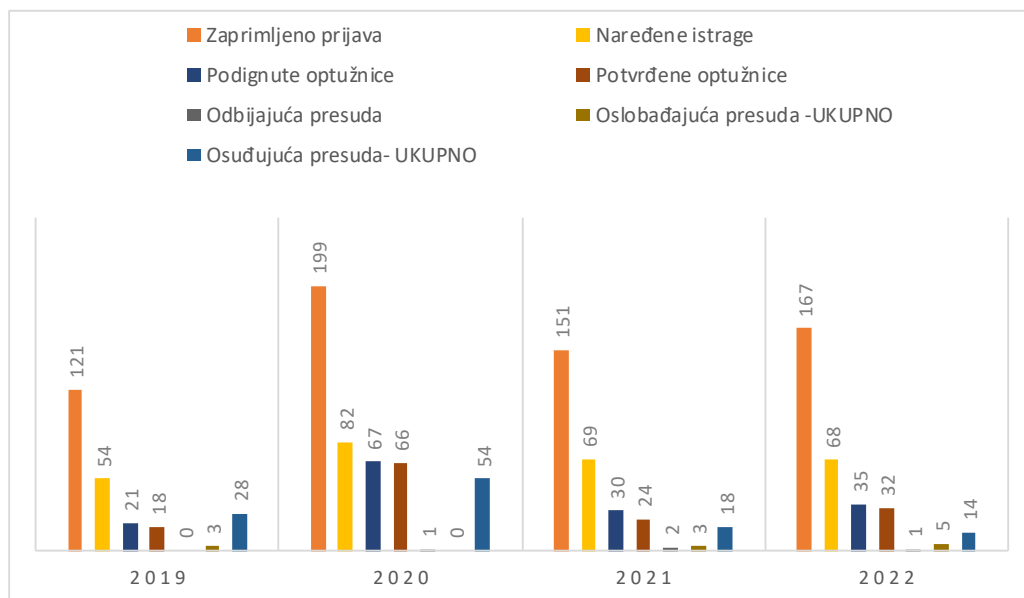
prijave koje su uzete u razmatranje ali za njih nije donesena odluka ima li elemenata za pokretanje istrage ili da se ista odbaci. Kako god broj neriješenih prijava može biti znak da je tužilaštvo podkapacitirano kako bi stiglo obraditi sve prijave koje pristižu u nadležna tužilaštva.

Tabela 14. Odnos prijava, istraga, podignutih i potvrđenih optužnica i presuda za krivično djelo porezne utaje u BiH za period 2019-2022. godina

POREZNA UTAJA U BIH 2019- 2022/ period	Neriješene prijave	Zaprimljeno prijava	Neriješene istrage	Naređene istrage	Naredbe o nepokretanju istrage	Naredbe o obustavi istrage	Podignute optužnice	Potvrđene optužnice	Odbijajuća presuda	Oslobađajuća presuda - UKUPNO	Osuđujuća presuda- UKUPNO
2019	213	121	48	54	62	22	21	18	0	3	28
2020	151	199	39	82	50	20	67	66	1	0	54
2021	241	151	58	69	71	23	30	24	2	3	18
2022	242	167	72	68	90	29	35	32	1	5	14

Izvor: izrada autora (2024)

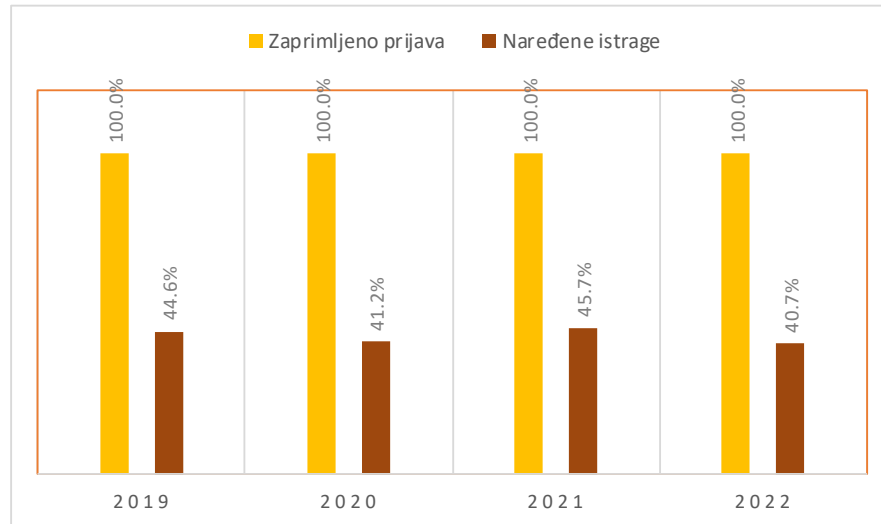
Grafikon 12. Odnos prijava, istraga, podignutih i potvrđenih optužnica i presuda za krivično djelo porezne utaje u BiH za period 2019-2022. godina



Izvor: izrada autora (2024)



Grafikon 13. Odnos zaprimljenih prijava i naređenih istraga Porezne utaje u BiH 2019-2022.godine



Izvor: izrada autora (2024)

Kada je u pitanju procesuiranje krivičnih djela porezne utaje situacija je drugačija u odnosu na krivično djelo nedozvoljen promet akciznim proizvodima u BiH. Analizom procesuiranja krivičnog djela porezne utaje u BiH za period 2019-2022. godine situacija je sljedeća:

- Za podnesene prijave krivičnog djela porezne utaje tužilaštvo je pokretalo istragu za njih 44,6 % u 2019. godini odnosno od 151. podnesene prijave pokrenuta je istraga za njih 54.
- Broj pokretanja istrage za prijave krivičnog djela porezne utaje kreće se u procentu od 41,2 % u periodu 2020. godine sa nešto većim rastom u 2021. godina na 45 %.
- Najmanji procent pokrenutih istraga u odnosu na podnesene prijave jeste u 2022. godini i to 40 %, odnosno od 167. prijava za njih 68. je donesenih naredbi o pokretanju, provođenju istrage.
- Kod ovog krivičnog djela još je manje podignutih optužnica a koje su najčešće potvrđene od strane sudova u periodu 2019-2022. godina.
- Kod ovog krivičnog djela je evidentno da provedene istrage ne rezultiraju i potvrđenim optužnicama. A također ni potvrđene optužnice ne rezultiraju i osudom za krivično djelo porezne utaje.
- Evidentne su odbijajuće presude u periodu 2020. godine jedna, u periodu 2021. godine dva a u periodu 2022. godine jedna a koje mogu biti rezultat neefikasnosti procesuiranja krivičnih djela.

- Za razliku od krivičnog djela nedozvoljen promet akciznim proizvodima kod kojeg je broj osuđujućih presuda nešto veći a donesena je jedna oslobađajuća presuda, kod krivičnog djela porezne utaje doneseno je jedanaest oslobađajućih presuda. Oslobađajuće presude su donesene u 2019. godine tri, u periodu 2021. godine tri dok je u periodu 2022. godine donesen najveći broj oslobađajućih presuda. S toga primjetno je povećanje broja oslobađajućih presuda.

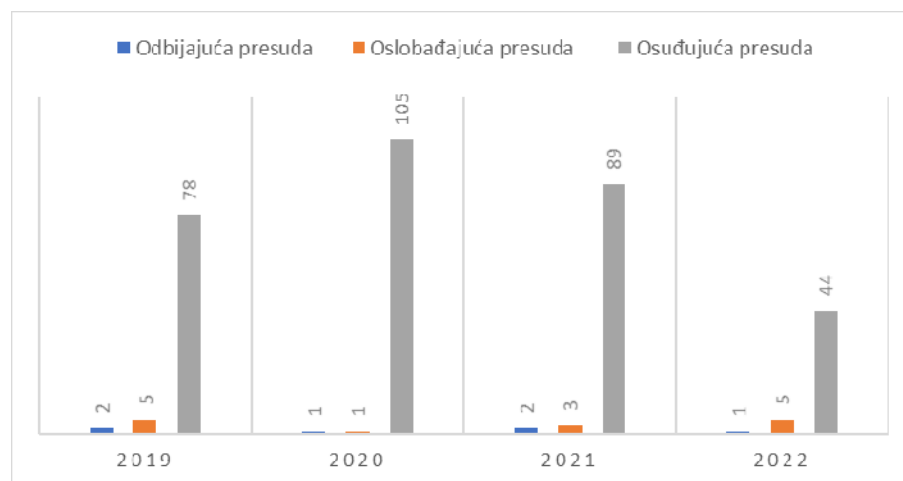
Kaznena politika sudova za poreznih krivičnih djela- vrste sankcija:

*Tabela 15. Odbijajuća presuda, oslobađajuća presuda, osuđujuća presuda za porezna krivična djela u BiH za period 2019-2022. godina.*

Broj poreznih krivičnih djela u BiH za period 2019-2022. godinu/period	Odbijajuća presuda	Oslobađajuća presuda	Osuđujuća presuda
2019	2	5	78
2020	1	1	105
2021	2	3	89
2022	1	5	44

*Izvor: izrada autora (2024)*

*Grafikon 14. Odbijajuća presuda, oslobađajuća presuda, osuđujuća presuda za porezna krivična djela u BiH za period 2019-2022. godina.*



*Izvor: izrada autora (2024)*

- U periodu 2019- 2022. godine za porezna krivična djela je izrečeno pored osuđujućih presuda i oslobađajuće presude u 14 sudskih odluka a kojih je u periodu 2019 i 2022.godine izrečeno po 5 oslobađajućih a u kojima je najmanji broj osuđujućih presuda i najmanji broj prijave za porezna krivična djela. Najmanji broj oslobađajućih presuda je u 2020. godini i to jedna.
- Slučaj sa odbijajućim odlukama suda u skladu sa zakonskim propisima su zabilježene po jedna u 2019. i 2021. godine dok je u 2020. i 2022. godini po dvije odbijajuće presude.

Bitno je napomenuti da se odbijajuće presude donose shodno zakonskim odredbama kada se postupak okonča prije svega zbog nekih formalnih razloga. Zakoni o krivičnom postupku strogo navodi koji slučajevi dovode do odbijajućih presuda a oni su:

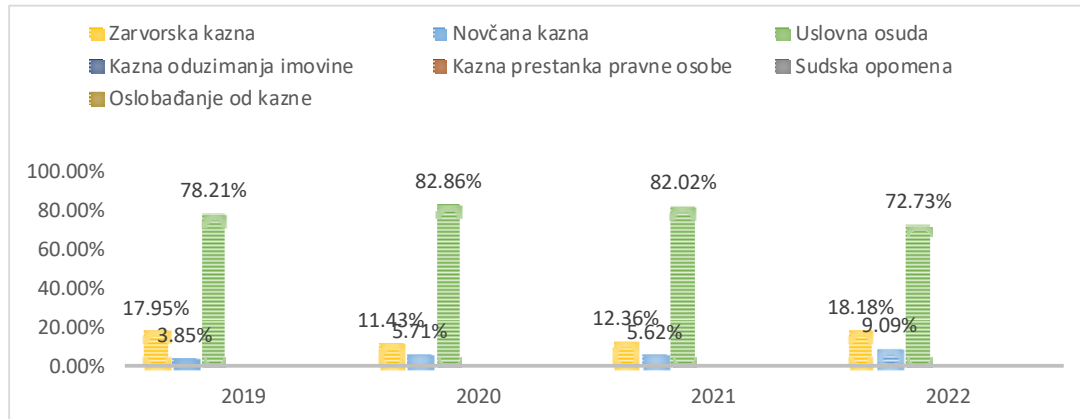
- ako za suđenje sud nema stvarnu nadležnost,
- ako je tužilac od počinjanja pa do kraja glavnog pretresa odustane od optužnice,
- ako nije pribavljeno neophodno odobrenje ili ukoliko je nadležni državni organ odustao od odobrenja,
- ako postoji pravomoćna presuda za to djelo ili je lice oslobođeno optužbe ili je protiv njega postupak pravomoćno obustavljen rješenjem,
- ako je lice amnestijom ili pomilovanjem oslobođeno od krivičnog gonjenja ili je nastupila zastara ili zbog drugih okolnosti je isključeno krivično gonjenje.

*Tabela 16. Odnos sudskih odluka za porezna krivična djela u BiH za period 2019-2022. godina.*

Broj poreznih krivičnih djela u BiH za period 2019- 2022. godinu/period	Osuđujuća presuda	Zarvorska kazna	Novčana kazna	Ustavna osuda	Kazna oduzimanja imovine	Kazna prestanka pravne osobe	Sudska opomena	Oslobađanje od kazne
2019	78	14	3	61	0	0	0	0
2020	105	12	6	87	0	0	0	0
2021	89	11	5	73	0	0	0	0
2022	44	8	4	32	0	0	0	0

*Izvor: izrada autora (2024)*

Grafikon 15. Odnos sudskih odluka za porezna krivična djela u BiH za period 2019-2022. Godina



Izvor: izrada autora (2024)

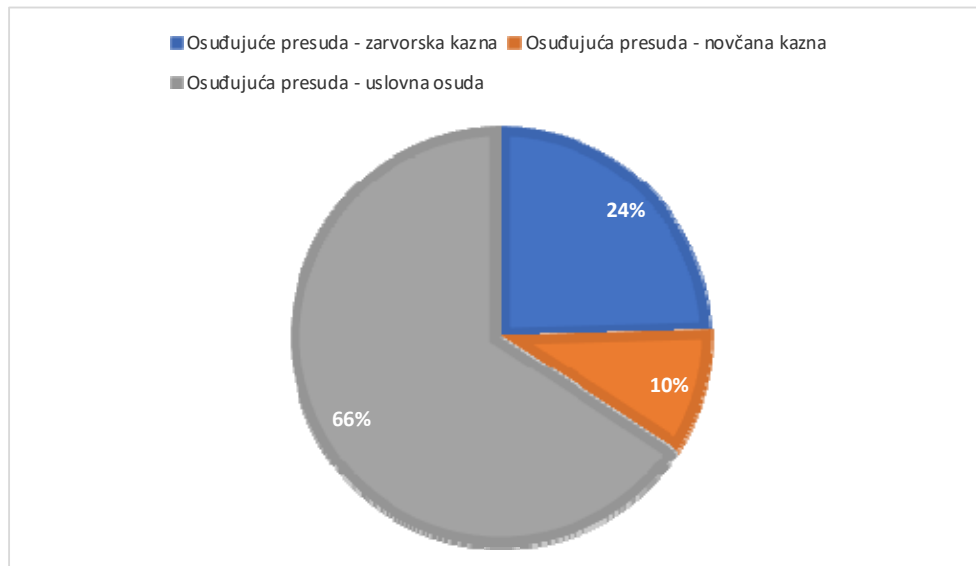
- Analizirajući sudske odluke po pitanju poreznih krivičnih djela evidentno je da su za porezna krivična djela najčešće izricana kazne uslovne osude i to u više od 70 % slučajeva. Najveći broj uslovnih osuda je bio u periodu 2020. godine i nešto manji procent u 2021. godini koji se kreće preko 82 %. U ove dvije godine je doneseno najviše osuđujućih presuda. Najmanji procent uslovnih osuda je bilo u 2022. godini. Shodno navedenim podacima procent osuđujućih presuda od 2020. godine bilježi pad u ukupnom broju osuđujućih presuda.
- Druga vrsta sankcije koja je najzastupljenija jeste zatvorska kazna koja se kreće ispod 20% pa je tako u 2019. godini zabilježeno 17,95 % zatvorskih kazni. Najniži procent zatvorskih kazni zabilježen je u godinama u kojima je donesen najveći broj osuđujućih presuda i to u 2020. godini 11,43 % a u 2021. godini 12,36 %.
- Najveći procent zatvorskih kazni zabilježen je u 2022. godini u kojoj je 18,18 % izrečenih zatvorskih kazni.
- Najmanji broj kazni su novčane kazne koje su generalno gledajući u porastu od 2019. godine u kojoj su iznosile 3,85 % a u 2022. godini procentualno su izrečene u 9 % slučajeva osuđujućih presuda.
- Osuđujuće presude uz mjere oduzimanja imovine, prestankom pravne osoba kao i sudske opomene i oslobođanje od kazne nisu izricane u periodu 2019. do 2022. godine.

Tabela 17. Odnos sudskih odluka za krivična djela porezne utaje u BiH za period 2019-2022. godina.

POREZNA UTAJA U BIH 2019-2022	Osuđujuća UKUPNO presuda	presuda zarvorska kazna	presuda kazna	presuda - novčana kazna	presuda - uslovna osuda	presuda - uslovna osuda imovine	presuda - uslovna osuda osobe	presuda - uslovna osuda opomena	presuda - uslovna osuda kazne	presuda - uslovna osuda zarvorska kazna
2019	28	9	3	16	0	0	0	0	0	0
2020	54	8	3	43	0	0	0	0	0	0
2021	18	7	3	8	0	0	0	0	0	0
2022	14	4	2	8	0	0	0	0	0	0

Izvor: izrada autora (2024)

Grafikon 16. Odnos sudskih odluka za krivična djela porezne utaje u BiH za period 2019-2022. godina.



Izvor: izrada autora (2024)

- Kada se izdvoje krivična djela porezna utaja na nivou BiH za period 2019- 2022. godina po pitanju kaznene politike situacija je nešto strožije kažnjavanje nego što to čini prosjek za porezna krivična djela.

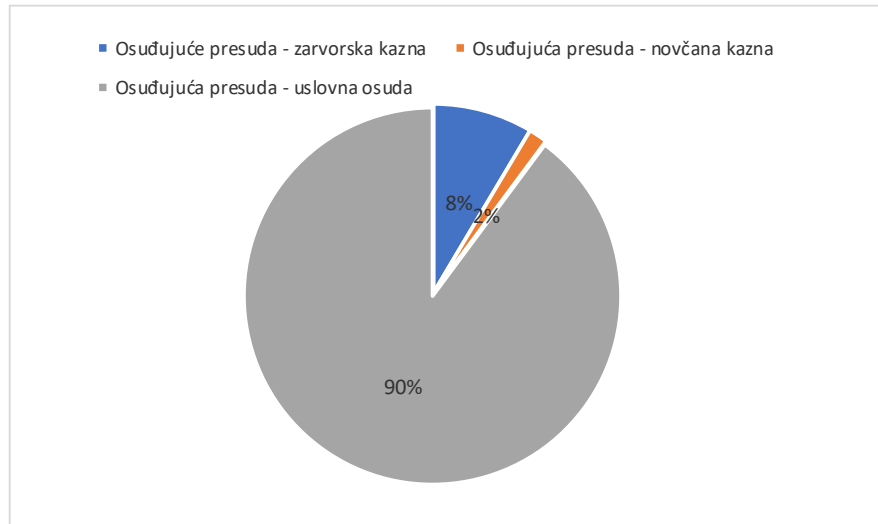
- Poredeći ukupan odnos u periodu 2019-2022. godina za porezna krivična djela je izrečeno 80% uslovne osude dok za poreznu utaju taj omjer iznosi 66 % od ukupnog broja osuđujućih presuda.
- Na nivou BiH za analizirani period osuđujuće presude, za porezna krivična djela zatvorske kazne čine 14 % dok je to za poreznu utaju procent nešto veći i iznosi 24 % zatvorskih kazni.
- Također isto važi i za novčane kazne koje su na nivou BiH u procentu od 6 % dok je kod porezne utaje taj donos veći i čini 10 % izrečenih sudskih osuđujućih odluka.
- U ukupnom omjeru vidimo da je kažnjavanje za klasično porezno krivično djelo, poreznu utaju, nešto strožiji odnos sudskih odluka u odnosu na ukupni broj osuđujućih presuda.

*Tabela 18. Odnos sudskih odluka za krivična djela nedozvoljen promet akciznim proizvodima u BiH za period 2019-2022. godina.*

<b>NEDOZVOLJEN PROMET AKCIZNIH PROIZVODA</b>	<b>Osuđujuća UKUPNO presuda</b>	<b>Osuđujuće zatvorska kazna presuda</b>	<b>Osuđujuća novčana kazna presuda</b>	<b>Osuđujuća uslovna osuda presuda</b>	<b>Osuđujuća kazna oduzimanja imovine presuda</b>	<b>Osuđujuća kazna prestanaka pravne osobe presuda</b>	<b>Osuđujuća presuda sudska opomena</b>	<b>Osuđujuća presuda oslobađanje od kazne</b>
2019	45	5	0	40	0	0	0	0
2020	46	4	1	41	0	0	0	0
2021	70	4	2	64	0	0	0	0
2022	26	3	0	23	0	0	0	0

*Izvor: izrada autora (2024)*

*Grafikon 17. Odnos sudskih odluka za krivična djela nedozvoljen promet akciznim proizvodima u BiH za period 2019-2022. godina.*



*Izvor: izrada autora (2024)*

- Prema analiziranim podacima najbrojnija krivična djela odnosno najveći broj osudjujućih presuda za porezna krivična djela čine presude za krivično djelo nedozvoljen promet akciznih proizvoda.
- Ovo krivično djelo je najbrojnije kada su u pitanju prijave, istrage, podignute optužnice, potvrđene optužnice pa tako i presude. Ovo krivično djelo čini glavninu broja poreznih krivičnih djela. Međutim sudske odluke koje su osudjujuće u najvećem broju one su nešto blaže po pitanju vrste kazne u odnosu na poreznu utaju. U posmatranom periodu nedozvoljen promet akciznih proizvoda 90 % osudjujućih presuda čini izricanje uslovne osude.
- Situacija sa kada je u pitanju zatvorska kazna je procent od 8 % što je poredeći sa zatvorskim kaznama za poreznu utaju upola manji procent.
- Novčana kazna kod ovog krivičnog djela je 2 % što je najmanji broj procentualnog učešća novčane kazne u osudjujućim presudama.
- Druge vrste sankcija nisu izricane niti za jedno porezno krivično djelo pa tako ni kod nedozvoljenog prometa akciznih proizvoda.

Sudska praksa u BiH:

Analiza sudskih odluka, istraživanje pravne stvarnosti kada su u pitanju odluke sudova kod klasičnog poreznog krivičnog djela, krivično djelo porezna utaja;

Porezna utaja:

1) Iako se novčana kazna rijetko izriče u presudama za krivična djela porezne utaje ipak postoje određene odluke kod kojih je sud izrekao novčane kazne. Prema analizi novčane kazne su izrečene za poreznu utaju 10% od izrečenih osuđujućih presuda s tim da prema dobijenim podacima nemamo informaciju da li su te kazne uz kaznu zatvora uvijek izricane ili uz uslovnu osudu. Kada je u pitanju izricanje novčane kazne, kao sporedne, ona se izriče u predmetima u kojima je optuženi osuđen za krivično djelo počinjena iz koristoljublja. Prema sudskoj praksi u predmetima porezne utaje radi se o djelima koja su počinjena iz koristoljublja te se izricanje uz kaznu zatvora kao sporedne kazne smatra opravdanim.

Iz obrazloženja:

Apelaciono vijeće je u presudi pod brojem: S1 2 K 025672 22 Kž od 11.07.2022. godine rješavajući po osporenoj krivičnopravnoj sankciji koju je osporio branilac optuženog a u kojem je prvostepeni sud izrekao krivičnu sankciju u visini zakonskog minimuma, oglasio optuženog odgovornim i to da je radnjama koji su navedeni u izreci presude počinio krivično djelo iz člana 210. stav 3. KZ BiH a sve u vezi sa članom 54. istog zakona - a koja se odnosi na krivično djelo porezna utaja ili prevara, te ga je sud osudio na kaznu zatvora od jedne godine a pored zatvora kao glavne, izrekao i sporednu novčanu kaznu u iznosu od 50.000 KM.

Cijeneci donošenje ovakve kazne sud je cijenio da je prvostepeni sud prilikom odlučivanja o visini i vrsti krivične sankcije cijenio i okolnosti koji se u žalbi navode, a istim je dao i određenu težinu a rezultat takve ocjene je i izricanje kazne zatvora u trajanju od jedne godine kao i izricanje sporedne kazne u iznosu od 50.000 KM a sve cijeneći da se radi o počinjenom krivičnom djelu počinjenom iz koristoljublja. Apelaciono vijeće na ovaj način je ukazao da je sud, iako se radi o elementu bića krivičnog djela, ispravno cijenio objektivni element inkriminacije koji podrazumijeva visinu utajenog poreza koja uveliko prelazi zakonski minimum objektivnog elementa određenog zakonom za kvalifikovani oblik krivičnog djela porezne uprave.

(Iz obrazloženja presude Apelacionog vijeća Suda BiH Presuda broj: S1 2 K 025672 22 Kž od 11.07.2022. godine)

2) U slučaju porezne utaje u određenim presudama sud nije prihvatio zahtjev tužilaštva za oduzimanje protivpravne imovinske koristi ostvarenu utajom poreza. Iako je sudskom presudom presuđena porezna utaja u određenom iznosu utajenog poreza sud propušta da naloži da se izvrši oduzimanje a što je utvrdilo apelaciono vijeće suda. Sud smatra da se i u slučaju izmirenja poreznih obaveza prije donošenja presude sud ima izjasniti o protupravno stečenoj imovini, pribavljenoj počinjenjem krivičnog djela. Pored ovog slučaja u praksi se dešava da zbog plaćenog poreza koji je utvrđen u postupku kontrole kao iznos utajenog poreza tužilačka odluka bude obustava postupka iako je počinjeno krivično djelo opravdavajući to da nema štete što nije slučaj kod drugih krivičnih djela kada je u pitanju otklanjanje štete nakon počinjenja krivičnog djela (Mrvić,



Petrović, 2018). U ovom slučaju proveden je krivični postupak ali se ne donosi odluka da se oduzima protupravno stečena imovinska korist.

Iz obrazloženja:

Apelaciono vijeće je u presudi broj: s 12K02775818KŽ od 12.09.2018 . godine navelo da je u konkretnom slučaju sud utvrdio da je nesumnjivo izvršeno krivično djelo porezna utaja koja je propisana članom 210 stav 1. KZ BiH i da je ovim krivičnim djelom ostvarena protupravna imovinska korist a koja je i u ovom slučaju odgovarala visini utajenog poreza odnosno visini odbijanja ulaznog poreza a što je učinjeno neosnovano te je na takav način po ocjeni vijeća nesumnjivo ispunjen uslov za oduzimanje imovinske koristi koje je pribavljeno izvršenjem krivičnog djela a sve to učinjeno slijedeći odredbe krivičnog zakona Bosni Hercegovine i to člana 110 i 111. U ovoj presudi Vijeće je utvrdilo da je sud prvostepeni u presudi utvrdio da je počinjeno krivično djelo porezni utaja te da je za račun i u korist pravne osobe pribavljena određena protupravna imovinska korist. Također Apelaciono vijeće je utvrdivši da je ostvarena protupravna imovinska korist konstatuje da prvostepeni sud nije postupio po ovlaštenju koja mu pripadaju po zakonu a što se odnosi na oduzimanje protupravne imovinske koristi stečene krivičnim djelom. Prema ovoj presudi Apelacionog vijeće je utvrdilo da je sud propustio da donese presudu kojom se oduzima protupravna imovinska korist koja je stečena krivičnim djelom porezne utaje iz razloga koji je naveden u presudi a to je da je izvršeni krivičnog djela optuženi prije završetka postupka, prije donošenje presude uplatio porez koji je utvrđen kao iznos utaje poreza. Kako Apelaciono vijeća navodi pored toga što je tužilac tražio pored izrečene kazne da se izvrši oduzimanje protupravno stečene imovinske koristi prvostepeni sud odbio zahtjev uz obrazloženje što je pravno lice uplatilo utvrđeni iznos porezne utaje nakon što je postupak pokrenut pred sudom. Apelaciono vijeće nalazi da je prvostepeni sud odbivši zahtjev tužilaštva za oduzimanje protupravne imovinske koristi postupio suprotno racio legis zakona koji propisuju da se imovinska korist pribavljena izvršenja krivičnog djela obavezno ima oduzeti. Na ovaj način Apelaciono vijeće upozorava da bi takva praksa bila suprotna krivičnom zakonu koji propisuje takvo oduzimanje i da bi takva imovinska protivpravno stečena korist bila obavezna da se oduzima u krivičnom postupku. Apelaciono vijeća upozorava da je u slučaju kada je utvrđeno da je optužena lice nakon izvršenja krivičnog djela a prije donošenje presude uplatilo obavezu koju koja je pribavljena kao protupravna imovinska korist to ne oslobađa obaveze prvostepeni sud da se utvrdi u krivičnom postupku je li krivičnim djelom pribavljena protupravna imovinska korist a kao posljedicu naloži njeno oduzimanje presudom u krivičnom postupku. Ovu obavezu Vijeće smatra da se treba izvršiti bez obzira na to što je taj porez uplaćen do donošenje presude zato što oduzimanje imovinske koristi ima i značajne posljedice i uticaj na potencijalne učinitelje krivičnih dijela te stavljanje do znanja da se protupravno stečena imovinska korist koja je pribavljena krivičnim djelom neće moći ni po kakvom postupku zadržati.

(Iz obrazloženja presude Apelacionog odjeljenja Suda BiH, Presuda broj: S1 2 K 027758 18 Kž od 12.09.2018. godine)

3) U slučaju kada se radi o krivičnim djelima koja čine odgovorna lica u pravnom licu, model izvedene odgovornosti pravnog lica, preduslov za postojanje odgovornosti pravnog lica za počinjeno krivično djelo jeste da postoji odnos počinioca krivičnog djela u ime, za račun ili u korist pravnog lica (Bilten 13/2023). Prema odluci suda neophodno je dokazati, van svake sumnje, krivicu učinioca a u slučaju da je lice i odgovorno lice u pravnom licu tek s takvim dokazanim odnosom ima se dokazivati krivica pravnog lica. Samo u slučaju da se dokaže ovaj odnos tada se u ovom slučaju može krivično tražiti odgovornost i pravnog lica kao oblik izvedene odgovornosti. Najznačajniji dio dokazivanja u poreznim krivičnim djelima jeste dokazivanje krivice. Tako najčešće se i dešava da sud oslobodi počinioca iz razloga što tužilac ne uspijeva dokazati krivicu. U sljedećem primjeru se opisuje slučaj kada se i pravno lice oslobađa krivice zbog neuspjelog dokazivanja krivice počinioca.

Iz obrazloženja:

U obrazloženju presude opet značajno odjeljenjem analizirao žalbene prigovore i iste dovodi u vezu sa zaključcima prvostepenog suda Apelaciono vijeće se rukovodi prirodom porezne utaje kao krivičnog djela i u vezi sa bogatom praksom koja je proizašla iz različitih poznatih modusa počinjenja krivičnog djela, i profila lica odgovornih za krivično djelo te smatra da se predmetni slučaj ne uklapa u krivična djela porezne utaje. Tako sam čin inkriminacije u koji spada porezna utaja kojom se podriva državna sistem te smatra da zahtjeva svestrano preispitivanje u cilju da se ne dopusti da jedno lice koje uistinu krivo ne prođe nekažnjeno, tako i sa aspekta da se isto djelo ne obezvrijedi radnjama koji nisu u okviru standarda za porezno utaju kao krivično djelo a što ukazuje ne mogućnost izostanka namjere kao ključnog elementa u počinjenju predmetne inkriminacije. Tako je sud u konkretnom predmetu cijenio sve dokaze koji im tužilaštvo ponudilo i opis navedene inkriminacije krivičnog djela porezne utaje te smatra da nije ispunilo zahtijevane standarde predmete inkriminacije a što smatra da je prvostepeni sud ispravno cijenio i pružio zaključke o istom te se pridržavao načela in dubio pro reo. Također Apelaciono odjeljenje suda razmatrajući i cijeneći prvostepeni postupak kao i žalbene navode cijeni da tužilaštvo manjkavosti u odnosu na prvostepeni presudu nije uspjelo u tužbenom zahtjevu kao ni u žalbenom postupku u svojoj namjeri i obavezi da teret dokazivanja kod suda izvrši na takav način da postignem potrebno uvjerenje da je krivica optuženog koja bi mu ovo krivično djelo stavila na teret van svake razumne sumnje. Dalje se u presudi navodi da je Apelacioni odeljenje zauzelo stav da tužilaštvo nije dokazalo namjeru optuženog da učini krivično djelo kojemu se stavlja na teret te da bi se samim tim u daljnjem postupku uopće pristupilo preispitivanju krivice pravne osobe čija se odgovornost izvodi iz prirode spram odgovornog lica kao počinioca. Tužilaštvo je upućivanjem žalbe prvostepenoj presudi ostalo dosljedno svojoj koncepciji viđenje krivičnog djela i namiri učinioca te ne nudeći ništa novo u odnosu na izloženu strukturu dokaznog materijala koji je iznio pred

prvostepenim sudom i navodi samo ono što žalbi odgovara. Tužilaštvo zanemaruje činjenice koje su od stvarnog značaja svakog od provedenih dokaza i njihove dokazne vrijednosti pa polazi tako prema pretpostavkama kao i argumentaciji te je žalba ostala u sjeni već prethodno kreiranog područja a time i neophodno ograničenog značaja. Prema ovoj presudi vijeće cijeneći sve dokaze i navodi da ključno ishodište žalbe ne nalazi i potrebne verifikacije kao i u cjelini dokazne materijale kojem bi se promijenili zaključci prvostepene presude u vezi sa činjenicom i odlukom da tužilaštvo nije dokazalo navode optužnice odnosno nije dokazalo krivicu optuženog lica pa tako ni krivicu pravnog lica koja se izvodi iz vinsti fizičke osobe.

(Iz obrazloženja drugostepene presude vijeća Apelacionog odjeljenja Suda BiH, Presuda broj: S1 2 K 031686 23 Kž od 28.3.2022. godine)

4) U slučaju izvođenja dokaza pred sudom potrebno je ukazati i na propuste sudova kada se radi o izvođenju dokaza pa tako i kada optuženi predlaže dokaze potrebno je da ih sud cijeni i prihvata kao i kada tužilaštvo predlaže i izvodi dokaze. Tužilac i odbrana su u postupku optuživanja i odbrane i trebali bi biti u ravnopravnom i jednakom položaju pred sudom kako to zahtijeva akuzatorni postupak. Shodno tome potrebno je da se prilikom optuživanja i dokazivanja pred sudom bude u skladu sa principom pravičnosti i ravnopravnosti a kako ne bi uspješno okončali postupak pred sudom. Sljedeći primjer ukazuje na propuste prilikom prihvatanja i izvođenja dokaza odbrane.

Iz obrazloženja:

Prema navodima u žalbi koji su navedeni, sud u obrazloženju posebno izdvaja dio koji se odnosi na pozivanje i ispitivanje svjedoka. Radi se o pozivanju direktora i vlasnika firme kao svjedoke u postupku a koje je prvostepeni sud odbio da ispita. Ove svjedoke je predlagala odbrana kao osobe koje su upoznate i neposredno sudjelovali u radnji sklapanja ugovora sa optuženim odgovornim licem i pravnim licem. Prema tome prvostepeni sud je odbio prijedlog odbrane da se na glavni pretres pozove i ispita svjedok K.S. direktor i vlasnik firme K. kojoj firmi je optuženi u svojstvu direktora firme E. d.o.o. T., po osnovu zaključenog ugovora o kupoprodaji sekundarnih sirovina od ... godine, gotovinski isplatio iznos od ...KM. Apelaciono vijeće navodi da je prvostepeni sud odbijanje obrazložilo time što je predloženi svjedok nepoznatog boravka ili prebivališta pa apelaciono vijeće navodi da je postupano suprotno odredbi člana 95. ZKP FBiH jer nije tražio niti pokušao saznati adresu predloženog svjedoka niti je poslao zahtjev policiji za dostavljanjem izvještaja o njegovoj adresi, već je prihvatio tvrdnju tužioca da je svjedok nedostupan a o čemu nije priložen nikakav dokaz. S tim u vezi Apelaciono vijeće je ovakav postupak suda smatra nepravilnom primjenom odredbe člana 95. ZKP FBiH a koju je prvostepeni sud učinio što se se smatra kao bitna povreda odredaba krivičnog postupka iz člana 312. stav 2. ZKP FBiH, a čime je prvostepeni sud povrijedio i pravo na odbranu optuženog.

Apelaciono vijeće u obrazloženju navodi da je provjeravajući osnovanost navedenih žalbenih prigovora, sud utvrdio da iz zapisnika o glavnom pretresu održanog pred

prvostepenim sudom od 01.04.2014. godine, prema kojem proizilazi da je u okviru predlaganja za ispitivanje svjedoka, za provođenje dokaza odbrane, odbrana optuženog predložila i ispitivanje drugog svjedoka K.S., direktora firme K. doo T., te da je tom prilikom optuženi izjavio da ima određeno saznanje da se predloženi svjedok nalazi u Švedskoj. Također se iz zapisnika o glavnom pretresu utvrdilo da se tom prijedlogu tužiteljica nije protivila, ali je ukazala da se protiv navedenog predloženog svjedoka vodi krivični postupak pred Sudom BiH, zbog krivičnog djela organizirani kriminal kao i krivičnog djela poreska utaja i dr., pa se stavlja sumnja u vjerodostojnost predloženog svjedoka te da bi navedeni svjedok, i ukoliko pristupi, neistinito svjedočio. Nakon toga, sud je donio procesno rješenje, kojim je i ovaj prijedlog odbrane odbijen za „saslušanje direktora naprijed navedene firme“, ali je usvojen prijedlog da se pozove svjedok L.M. i ispita i da je isti pristupio svjedočenju te da je optuženi dao svoj iskaz u svojstvu svjedoka. Prvostepeni sud u donesenoj prvostepenoj presudi nije obrazložio razlog koji je doveo do odbijanja prijedloga da se pronade pa tako i pozove i ispita svjedok K.S., dok iz obrazloženja pobijane presude (strana 5.) proizilazi da je jedini razlog odbijanja navedenog prijedloga taj, što adresa u inostranstvu nije poznata sudu a pored toga navodi i kao drugi razlog to „što je tužilaštvo ponudilo dovoljno dokaza o krivičnopravnoj odgovornosti optuženog“. Ovaj sud nalazi da je odbrana podnijela osnovano žalbu koja ukazuje da je prvostepeni sud odbijanjem prijedloga odbrane za saslušanje svjedoka K.S. došlo do bitne povrede odbrane posebno što sud nije ispravno cijenio potrebu da izvede i sasluša predložene svjedoke odbrane“

(Iz obrazloženja Rješenja Vrhovnog suda Federacije BiH, Rješenje broj: 04 0 K 005804 15 Kž Sarajevo, 14.03.2019. godine)

5) Kada su u pitanju presude u određenim presudama razlog za ponavljanje postupka kod poreske utaje zna biti i nerazumljivost izreke. Ovo je slučaj kod poreskih krivičnih djela jer se radi o normama blanketnog karaktera pa se dešava da presude sa tog aspekta imaju manjkavost u smislu jasnoće opisa radnje počinjenja, blanketne zakonske odredbe i odredbi krivičnog zakona.

Iz obrazloženja;

U presudi se osporava zbog nejasnoće same presude dio koji se odnosi na blanketni karakter, odnosno dio presude ne navodi opis radnje počinjenja krivičnog djela a koji samo upućuje na blanketnu normu. Stoga je drugostepeno vijeće suda Federacije BiH u presudi obrazložio navode odbrane koji se odnosi na nerazumljivost izreke presude a koji se prema navodima branitelja ogleda u tome, što je oglašavanje optuženog krivim za djelo za koje se u optužbi tereti a koje se odnosi na krivično djelo Porezna utaja a nerazumljivost se ogleda u tome što oglašavanjem krivim optuženog za krivično djelo Porezna utaja iz člana 273. st. 3. u vezi sa stavom 1. KZ FBiH, a što je djelo koje upućuje na blanketnu normu te odbrana smatra da je prvostepeni sud bio dužan u izreci presude da navede tačno u čemu se sastoji radnja izvršenja krivičnog djela kao i da tu radnju izvršenja podvede pod određeni blanketni propis, a kako je drugostepeno vijeće suda utvrdilo da u prvostepenoj presudi

nedostaje. Vijeće je utvrdilo da je prvostepeni sud samo formalno naveo Zakon o porezu na dohodak, Zakon o doprinosim i Zakon o porezu na plaću, a da u suštini nedostaju navodi kojim članovima je blanketna norma obavezala na određeno postupanje koje je počinitelj prekršio i na koje tačno iznose optuženi nije platio porez na dohodak i davanja za doprinose te porez na plaće, smatrajući da to presudu čini potpuno nejasnom...

U vezi navedenog prigovora branitelja i navodima da je prvostepeni sud samo formalno napisao o kojim zakonima je riječ u izreci presude i da nije tačno naveo šta čini radnju izvršenja, odnosno u čemu se sastoji radnja izvršenja konkretnog krivičnog djela, ovaj sud nalazi da je u izreci presude nepotpuno navedeno te da je određeno navedeno postupanje optuženog suprotno članu 10. stav 2. ali sa napomenom da citirana odredba ne sadrži tačku 3. navedenog člana Zakona o porezu na dohodak FBiH, kao radnju činjenja ne dajući zahtijevane podatke o svom oporezivom prihodu i uskratio plaćanje dodatnih obaveza po osnovu javnih prihoda koje su dospjele za prijavu i uplatu, i to dodatne obaveze poreza na plaću, poreza na dohodak..., jer se navedenom odredbom propisuje da se oporezivim prihodima, zaradom od nesamostalne djelatnosti smatraju i dodatni prihodi koje poslodavac isplati po osnovu naknada, potpora i sl. a koje poslodavac isplati uposlenicima iznad iznosa koji propisuje poseban propis (zakonom, uredbom, kolektivnim ugovorom i dr.). Nadalje, članom 7. Zakona o porezu na plaću u FBiH tačno je navedeno šta se smatra dodatnim primanjima, dok se članom 11. istog zakona propisuje procenat visine porezne stope na dodatna primanja, a članom 19. istog zakona propisano je u kojim rokovima, način obračuna prijave i uplate je dužan izvršiti kada je u pitanju plaćanje poreza na, a pored toga izreka presude sadrži opis i navedenih radnji. Međutim drugostepeno vijeće suda je utvrdilo bez obzira što prvostepeni sud u izreci presude navodi Zakon o doprinosima, ne navodeći članove, odredbe kojima je optuženi suprotno postupao sud smatra je de izreka presude je u tom dijelu nerazumljiva, a čime je učinjena bitna povreda odredaba krivičnog postupka koja je određena članom 312. stav 1. tačka k) ZKP F BiH.

Pored navedenog sud konstatuje da nedostaje i precizno obrazloženje koji je to iznos prihoda na koji je porezni obveznik izbjegao plaćanje poreza i doprinosa socijalnoog osiguranja ka i činjenicu šta to predstavlja iznos obračunatog poreza kao i doprinosa u konkretnom poreznom periodu odnosno kalendarskoj godini u odnosu na djelo za koje se tereti. S tim u vezi, sud navodi da su nejasni a time i nerazumljivi navodi iz izreke presuda koja se pobija a koji se odnose na visinu ukupno utvrđenih izbjegnutih poreza i doprinosa u iznosu od ... KM, koji se odnose za period počinjenja krivičnog djela za koji se tereti. Prema drugostepenom vijeću sve to izreku presude čini nerazumljivom i to na takav način da je prvostepeni sud učinio bitnu povredu odredaba krivičnog postupka iz člana 312. stav 1. tačka k) ZKP F BiH...

Pored toga i u ovoj presudi sud napominje da visina utajenog poreza i doprinosa u krivičnom postupku predstavlja imovinsku korist pribavljenu krivičnim djelom a koja se shodno kZ BiH obavezno oduzima ukoliko se postupak završi oglašavanjem optuženog

krivim za predmetno krivično djelo, a i to pod uvjetom da naknadno ti porezi i doprinosi nisu naplaćeni u upravnom postupku.“

(Iz obrazloženja Rješenja Vrhovnog suda Federacije BiH, Rješenje broj: 04 0 K 005804 15 KŽ Sarajevo, 14.03.2019. godine)

6) Zastara kao osnov za donošenje odbijajuće presude može biti osnov zbog kojeg neko lice ostaje nekažnjeno. Tako je zakonom propisano da zbog zastare sud donosi odbijajuću presudu te time okončava krivični postupak. S obzirom da je podkapacitiranost tužilaštva u BiH procesi od saznanja za počinjeno krivično djelo, provođenje istrage do podizanja i potvrđivanja optužnice prođe i po nekoliko godina a nakon toga i postupak pred sudovima traju još toliko vremena pa s toga dolazi i do zastare određenih predmeta. Posebno je potrebno naglasiti način računanja vremena počinjenja krivičnog djela te se u slučaju da nije precizirano vrijeme počinjenja u godini uzima prvi dan u toj godini po principu *in dubio pro reo*.

Iz obrazloženja;

U drugostepenoj presudi Vrhovnog suda Federacije BiH iz 2017. godine po pitanju zastare sud obrazlaže i ukazuje da je u postupku utvrđivanja prvostepenog suda da su djela za koja se tereti optuženi K.D., a shodno optužnici, djela učinjena 1. januara 2003. godine odnosno u junu mjesecu 2003. godine, i da se ona moraju pravno kvalificirati kao produženo krivično djelo Porezne utaje iz člana 272. stav 2. u vezi sa stavom 1. ranijeg KZ FBiH, za koje se u zakonu o krivičnom postupku propisuje kazna zatvora od šest mjeseci do pet godina i novčana kazna kao i da je odredbom člana 121. stav 1. tačka 4) ranijeg KZ FBiH bila odredba koja propisuje da se krivično gonjenje nikako ne može preduzeti ukoliko protekne pet godina od radnje izvršenja konkretnog krivičnog djela a za koje se prema zakonu može izreći kazna zatvora preko tri godine, a prema odredbama člana 122. stav 6. navedenog zakona zastara krivičnog gonjenja nastaje u svakom slučaju kada protekne duplo onoliko vremena koliko se po zakonu traži za zastarjelost krivičnog gonjenja a što predstavlja apsolutnu zastaru te je sud nalazi da je ispravno postupio prvostepeni sud te zaključio da je u konkretnom slučaju u junu mjesecu 2013. godine nastupila apsolutna zastarjelost krivičnog gonjenja.

(Iz obrazloženja presude Vrhovnog suda Federacije BiH, Presuda broj: 09 0 K 017153 15 KŽ od 29.11.2017. godine)

7) Kod u krivičnim djelima porezne utaje ili porezne prevare najčešće se možemo susresti sa mogućom konstrukcijom produženog krivičnog djela jer se ono čini u kontinuitetu u više poreznih perioda. U ovim situacijama kada je stvar presuđena može se izdvojiti radnja počinitelja iz perioda produženog krivičnog djela ukoliko ta stvar nije obuhvaćena presudom u cilju izbjegavanja situacije da se pokreće postupak za presuđenu stvar. Tako za nepresuđenu stvar sud odlučuje novom sudskom odlukom. S obzirom da su česte pojave kod porezne utaje da se radi o produženom krivičnom djelu važno je bilo

ukazati da iako je suđeno za krivično djelo, produženo krivično djelo, pa se ono nastavi i u narednom periodu za takva krivična djela se odvojeno može goniti jer nisu obuhvaćena optužbom.

Iz obrazloženja:

Žalbeno, apelaciono vijeće je pri donošenju odluke uzelo u obzir i činjenicu da se u konkretnom slučaju radi o konstrukciji produljenog kaznenog djela, što je vrlo čest slučaj u predmetnim optužbama za utaju poreza. S tog stajališta, raspravljalo se o pitanju je li u ovim predmetima moguće razdvojiti problematiku presuđenih predmeta po pojedinim razdobljima ili se to zbog konstrukcije produljenog kaznenog djela proteže na cjelokupnu inkriminaciju u cjelini. S tim u vezi, ovo vijeće je utvrdilo da se u konkretnom slučaju pitanje ocjenjivane stvari ne može reflektirati na cijelo inkriminirano razdoblje i radnje. Počinjenje kaznenog djela porezne utaje, za koje je optužena pravna osoba osuđena, čini poseban i samostalan kazneni djelokrug, koji u konkretnom slučaju predstavlja potpuno samostalno produljeno kazneno djelo porezne utaje, koje se ne nalazi i ne može obuhvatiti konstrukciju produljenog kaznenog djela na način da čini jedinstvenu i neodvojivu cjelinu s predmetom koji se razmatra odlukom Općinskog suda u Travniku. Stoga je vijeće zaključilo da bi bilo potpuno neopravdano i s kaznenopolitičkog stajališta razmatrati presuđeni predmet u cijelosti, jer bi to bilo protivno svrsi konstrukcije produljenog kaznenog djela u predmetu prividne podudarnosti i svrhe kaznenog zakona koju ima. U konkretnom slučaju, pak, ostale radnje (isključene iz pravomoćne osuđujuće presude po rješenju iz prekršajnog postupka) predstavljaju produljeno kazneno djelo, s obzirom na radnje osuđenog M.V. i V.B., a za posljedicu je pribavljanje protupravne imovinske koristi okrivljenoj pravnoj osobi. Ujedno, to je i saučesništvo, s obzirom na zajedničko djelovanje jer su navedena lica raspolagala protupravnom stečenom imovinom..

(Iz obrazloženja presude vijeća Apelacionog odjeljenja Suda BiH, Presuda broj: S1 2 K 010164 23 Kžk od 27.7.2022. godine)

8) Nepravilno izdvajanje sredstava pravnih lica je jedno od krivičnih djela koje je u periodu koji smo analizirali kroz statističke podatke pojavljuju osuđujuće presude u Federaciji BiH i RS. U Federaciji su donesene dvije osuđujuće presude u 2019. godini dok je u RS donesena jedna osuđujuća presuda u 2020. godini a druga u 2022. godini. Ovaj broj čini oko 1% od ukupno osuđujućih presuda za porezna krivična djela. Ovo krivično djelo je drugo po osuđujućim presudama za porezna krivična djela u RS-u. Kada je u pitanju ovo krivično djelo ono je u vezi sa poreznom utajom ili neplaćanjem poreza jer da bi se počinilo ovo krivično djelo neophodno je da je u momentu izdvajanja imovine postojala obaveza. S obzirom na to da se ovo krivično djelo povezuje sa krivičnim djelom porezne utaje ono se kroz statističke pokazatelje u određenim slučajima i evidentiraju kao porezna utaja što dokazuju presude koje su objavljene u medijima a koje se statistički ne vide u podacima. Prema objavljenim podacima Kantonalnog tužilaštva u Sarajevu od 14.07.2022. godine, Kantonalni sud u Sarajevu je u predmetu "Hecoprom" presudio da je kriv odgovorno lice i pravno lice „Hecoprom“ zbog učinjenog krivičnog djela

kvalifikovano kao produženo krivično djelo porezna utaja te nepravilno izdvajanje sredstava pravnih osoba. Ovi podaci se ne nalaze u statističkoj evidenciji koju smo dobili od strane VSTV-a BiH što ukazuje na to da je ovo krivično djelo svrstano u krivično djelo porezne utaje.

Iz optužnice;

Kao što se navodi u optužnici da je u periodu od 13. avgusta 2018. do 30. juna 2020. godine u Banjoj Luci, radeći kao direktor u preduzeću „PTM MARKETING“ d.o.o. Banja Luka po rješenjima Poreske uprave RS broj: xx od 13. avgusta 2018. godine, 06/1.xx od 28. avgusta 2018. godine, xx od 27. septembra 2018. godine, xx od 31. januara 2019. godine, xx od 22.08.2019. do 08.07.2020. godine, naloženo plaćanje poreskih obaveza i blokada žiro računa privrednog subjekta „XY“ d.o.o. Banja Luka kod "...bank" a.d. Banja Luka, s ciljem zaobilaženja poslovanja putem blokiranog računa, a u cilju izbjegavanja plaćanja utvrđene poreske obaveze, nastavljeno je poslovanje na način da se naplata potraživanja od privrednog subjekta „XY“ d.o.o. Banja Luka je izvršila preko blagajne preduzeća, pa je od svojih kupaca putem gotovine naplatila 197.367,50 KM, koja nije deponovana na žiro račun preduzeća "XY" d.o.o. Banja Luka otvorena u "... banci" a.d. Banja Luka, čime je onemogućena Poreska uprava RS da naplati 107.725,46 KM poreskog duga preduzeća „XY“ d.o.o. Banja Luka, U vremenskom periodu od 01.01.2018 do 30.06.2020.godine u Banja Luci, obavljajući poslove direktora u preduzeću „XY“ d.o.o. Banja Luka, u cilju izbjegavanja plaćanja poreza na dohodak, Poreskoj upravi RS Banja Luka nije dostavila podatke o ostvarenom oporezivom prihodu, na način da nije raspolagala vjerodostojnom finansijskom dokumentacijom koja bi opravdala trošenje sredstava od blagajne firme "XY" d.o.o. Banja Luka za poslovne svrhe, a koji iznos je evidentiran u blagajni preduzeća, a na osnovu člana 11. stav 1. Zakona o porezu na dohodak (Sl.glasnik RS br. 60/15 i 5/16) treba uzeti u obzir kao lična primanja, pa za 2018. godinu nije prijavio 15.526,31 KM prihoda, zbog čega nije utvrđena poreska obaveza i doprinosi za zdravstveno i penziono osiguranje u iznosu od 10.222,13 KM, za 2019. godinu nije prijavio 116.170,18 KM prihoda, zbog čega nije utvrđena poreska obaveza i doprinosi za zdravstveno osiguranje i penzijsko osiguranje u iznosu od 76.483,52 KM, a za prvih šest mjeseci 2020. godine nije prijavio 22.757,62 KM prihoda, zbog čega nije utvrđena poreska obaveza i doprinosi za zdravstveno i penziono osiguranje u iznosu od 14.983,04 KM, što ukupno iznosi 101.688. 69 KM.

Stoga je osumnjičeni XX, kao odgovorno lice u pravnom licu koje lično odgovara za poreske obaveze pravnog lica u skladu sa propisima poreskog područja Republike Srpske, više puta pristajao na raspodjelu sredstava pravnog lica za druge svrhe, a ne za izmirenje poreskih obaveza pravnog lica, u tom trenutku, dovela do toga da pravno lice nije bilo u mogućnosti da svoje poreske obaveze izmiruje blagovremeno i sa namjerom da izbjegne obavezu plaćanja poreza propisanih zakonima Republike Srpske koji propisuju obaveze plaćanja doprinosa za zdravstveno i penziono osiguranje a na način da nije iskazao prihode u obaveznim prijavama, tako da se poreska obaveza nije mogla utvrditi a za obaveze i



doprinosu za zdravstveno i penziono osiguranje, te iznos obaveza čije se plaćanje izbjegava veći je od iznosa od 100.000,00 KM, zbog čega je osumnjičeni Dž. D. počinio krivično djelo nepravilne izdvajanje sredstava pravnog lica iz člana 267. KZ-a. RS i utaja poreza i doprinosa iz člana 264. stav 3. u vezi stava 1. KZ RS.

(Iz obrazloženja optužnice Okružnog Javnog Tužilaštva Banja Luka, Optužnica broj : T13 0 KTPO 0053103 20 od 09.09.2021.godine.)

9) Prema sudskoj praksi produženo krivično djelo porezne utaje čini onaj ko davanjem lažnih podataka ili nedajući podatke o svom oporezivom prihodu čija ukupna porezna obaveza iznosi 10.000 KM ili više u jednoj godini. Posebno sud naglašava da iako je porezni period u kojem se vrši obračun PDV-a jeste mjesec, da je biće krivičnog djela ostvareno ako zbir mjesečnih iznosa utajenog poreza prelazi 10.000 KM na godišnjem nivou. Shodno tome da bi se ostvarilo osnovni oblik krivičnog djela porezne utaje potrebno je da je ukupan zbir poreza koji se izbjegava 10.000 KM. Kada je u pitanju produženo krivično djelo sud je stanovišta da je potreban kontinuitet t.j. da je ovo djelo počinjeno u dvije ili više godina kontinuirano. Također za postojanje kvalifikovanog oblika krivičnog djela porezne utaje, produženog krivičnog djela porezne utaje, potrebno je da ukupan zbir utajenog poreza ostvari materijalnopravni element bića krivičnog djela da bi se radilo o kvalifikovanom obliku. Tako kod produženog krivičnog djela uzimaju se u obzir sve godine kontinuirne utaje poreza te ukoliko ono čini iznad 200.000 KM ostvaruje se biće krivičnog djela porezne utaje najteže kvalifikacije. Iako se u presudama na nivou BiH ovakav stav zastupa kada su u pitanju porezne obaveze za PDV, ovakvo tumačenje se analogno može primjenjivati i na poreznu utaju na nivou entiteta a posebno kada su u pitanju obaveze za doprinose a u koje se ubrajaju doprinosi socijalnog osiguranja; doprinosi za penziono osiguranje, doprinosi za zdravstveno osiguranje, doprinosi za osiguranje od nezaposlenosti kao i porez na dohodak ili akontacije poreza na dohodak i poreza na dobit pravnih lica koje se mogu smatrati mjesečnom obavezom kao i PDV.

Kada je u pitanju namjera, ukoliko je optuženi jedan dio prihoda iskazao dok je drugi prikrivao sud smatra direktnim umišljajem u cilju sticanja velikog iznosa protivpravne imovinske koristi. Utvrdivši direktan umišljaj optuženog sud smatra odgovornim i pravno lice za počinjeno krivično djelo porezna utaja. Takođe čineći ovo krivično djelo u kontinuitetu utvrđuje da su sva počinjena krivična djela nesporno čine jednu kriminalnu cjelinu. U sudskoj praksi koja preovladava kod ovako konstruisanog produženog krivičnog djela utaje poreza kada su u pitanju iznosi poreznih obaveza iz različitih perioda u kojim se porezna obaveza izbjegava mogu se sabrati, ukoliko je u svakoj godini zadovoljen objektivni element inkriminacije, pa se tako sabrani iznosi mogu ukazati da počinitelj odgovara za kvalifikovani oblik djela iz st. 2. (Rajić, Tomić, Miljko, 2000).

Iz obrazloženja:

S obzirom da se u konkretnom slučaju radi o produženom krivičnom djelu poreske utaje ili prijekave, žalbeno vijeće je ocijenilo da li postoje svi elementi konstrukcije produženog

krivičnog djela, odnosno da li se radi o istom ili sličnom krivičnom djelu, vremenski kontinuitet kao i način počinjenja i druge stvarne okolnosti na počinjenja koje se povezuju u jedinstvenu cjelinu.

S tim u vezi, žalbeno vijeće je utvrdilo da iako je period oporezivanja za koji se obračunava PDV kalendarski mjesec, kalendarska godina važi u cjelini, te je poreski obveznik dužan da obračuna PDV za odgovarajući poreski period na osnovu cjelokupnog prometa dobara i usluga iskazanih u fakturama u navedenom periodu te da su u konkretnom slučaju ispunjeni svi elementi krivičnog djela. Time je izbjegnuto plaćanje poreskih obaveza u iznosu većem od 10.000 KM svake godine (u iznosu od 63.096 KM u 2013. godini, u iznosu od 56.088 KM u 2014. godini, u iznosu od 89.112 KM u 2015. godini), a zbir se odnosi na kvalifikovano krivično djelo jer prelazi 200.000 km. Što se tiče vremenskog kontinuiteta, Vijeće ne osporava ovaj element jer je krivično djelo počinjeno u kontinuitetu od maja 2013. do decembra 2015. godine (poreski periodi: 13/05, 13/06, 13/12, 14/12)., 15. februar, 15. novembar, 15. decembar).

Apelaciono vijeće ocjenjuje da je ispunjen kriterijum koji se odnosi na način na koji su počinjena krivična djela, budući da je, kao što je već navedeno, identičan za svaki poreski period i da su krivična djela započeta sa istim ciljem, radi sticanja protivpravne finansijske koristi, a oštećeni u svim slučajevima je Budžet Bosne i Hercegovine.

Naime, ostvareni promet koji je oporeziv nije u cijelosti prijavljen u mjesečnim PDV prijavama UIO BiH u periodu od maja 2013. do decembra 2015. godine, a neprijavljena porezna obaveza je proizašla iz poslovnih odnosa sa navedenim pravnim licima u izreci. Na ovaj način okrivljeni V., odnosno pravno lice, izbjegao je plaćanje poreza propisanih poreskim zakonodavstvom Bosne i Hercegovine davanjem lažnih podataka o činjenicama koje utiču na utvrđivanje visine oporezivog prihoda. Pored gore navedenih objektivnih kriterijuma, u konkretnom slučaju je dokazan i subjektivni kriterijum, a to je jasna namjera okrivljenog J.V., jer je opseg dokaza o krivici okrivljenog za produženo krivično delo poreske utaje dokazana jer postoji element koji je ispunjen a to je da isključuje svaku razumna sumnju. Sama činjenica da u tri uzastopne godine nije svjesno prijavljena cjelokupna poreska obaveza, već samo dio, govori u prilog odluci ovog Vijeća da se počinje s direktnom namjerom da pribavi veliki iznos protivpravne imovinske koristi.

Slijedom navedenog, Apelacioni organ konstatuje da su okrivljeni J.V. i optuženo pravno lice izvršili krivično djelo i to produženo krivično djelo poreska utaja, budući da sva pojedinačna krivična djela nesumnjivo čine jedinstvenu krivičnu cjelinu.

Uzimajući u obzir navedeno i uzimajući u obzir sve okolnosti konkretnog slučaja kao i pravne osobenosti ovog krivičnog djela i na osnovu ukupne ocjene izvedenih dokaza, čijom ocjenom, kako pojedinačno, tako i u međusobnoj povezanosti. S tim u vezi, u skladu sa odredbom stava 2. člana 281. Zakona o krivičnom postupku Bosne i Hercegovine, ovo vijeće smatra da su radnje optuženog J.V. sadrže sva bitna obilježja krivičnog djela poreske utaje ili poreske prevara iz člana 210. stav 4. u vezi sa stavom 1. i članom 54.

Krivičnog zakona Bosne i Hercegovine za koje je optuženo pravno lice počinilo teže krivično djelo, produženo krivično djelo porezne utaje ili porezne prevare iz čl. Član 210. stav 4. u vezi stava 1. i člana 54. i 124. Krivičnog zakona Bosne i Hercegovine.

(Iz obrazloženja presude vijeća Apelacionog odjeljenja Suda BiH, Presuda broj: S1 2 K 024531 18 Kžk od 06.12.2018. godine)

Sudska praksa kod krivičnog djela Nedoizvoljen promet akciznim proizvodima;

1) Nedoizvoljen promet akciznim proizvodima je krivično djelo koje se može vršiti na takav način da se ostvare elementi i bića drugih krivičnih djela. U BiH je ovo krivično djelo najzastupljenije kada su u pitanju porezna krivična djela pa se sa tog stanovišta ovo krivično djelo javlja i uz ostvarivanje elemenata i bića drugih krivičnih djela kao što su koruptivna, krijumčarenje i primanje poklona i drugih oblika koristi. Ovo krivično djelo je specifično jer se radi o krivičnom djelu koje propisuje jedino KZ BiH a njegovo dokazivanje je uz otkrivanje robe koja je propisana kao akcizna na kojoj nisu obilježja - akcizna markica.

Iz obrazloženja;

U presudi Suda BiH je proveden postupak za krivično djelo udruživanje radi činjenja krivičnih djela iz člana 249. stav 2. KZBiH, nedoizvoljen promet akciznih proizvoda iz člana 210.a stav 1. KZBiH i primanje poklona i drugih oblika koristi iz člana 217. stav 1. KZBiH, kao i krijumčarenje iz člana 214. stav 1. KZBiH a što je u vezi sa članom 31. KZBiH, i sve navedeno u vezi sa članom 53. KZBiH;..

Optuženi su oglašeni krivim zato što su u periodu od decembra 2020. do sredine aprila 2021. godine, pristupili grupi ljudi i postali pripadnici grupe ljudi u smislu člana 1. stav 20. KZBiH, i povezali se a u cilju izvršenja krivičnih djela primanje kao i davanje poklona i drugih oblika koristi, izbjegavajući mjere carinske kontrole, krijumčarenje i nedoizvoljen promet akciznim proizvodima koja su se, bavila prenošenjem akciznih proizvoda preko granice i carinske linije, pri čemu je svaki pripadnik organizovane grupe imao svoj udio i to XX, XY i XXY, u svojstvu službenih lica, te policijskih službenika Granične policije BiH JGP Trebinje – te pripadnici policije za graničnu kontrolu, s radnim zadacima propisanim zakonima, podzakonskim aktima, sporazumima i radnim nalogima, odnosno XX postupajući kao vođa tima u patroli, XY i XXY, kao učesnici navedene patrole na granici, privremenom graničnom prelazu i to za pogranični promet Bituljica a na kojem nije dozvoljeno prenositi robu, niti je za navedene radnje predviđen, koje su bile komercijalnog karaktera niti bilo koju robu koja podliježe inspekcijским kontrolama, na lokaciji kod zaprečne rampe na putnoj komunikaciji Korita – Bituljica – Crkvice kao i širem lokalitetu mjesta Korita, primanjem poklona kao i drugih oblika koristi u cilju da ne izvrše graničnu kontrolu koju su bili u obavezi da izvrše, a u cilju da drugim pripadnicima grupe, odnosno osobama MR, ZR, GS, AM, DĐ i BR, te većem broju NN osoba, omogućavali da izvrše prevoz preko granice odnosno carinske linije i u širem graničnom

pojasu veće količine akciznih proizvoda a koji nisu bili označeni akciznim markicama BiH, sve sa jednim ciljem njihovog stavljanja u promet na teritoriji BiH, dok je XX imao posebnu ulogu pratnje kao i usmjeravanja kretanja u navedenom graničnom pojasu te ustupanja određenih nepripadajućih registarskih oznaka drugim pripadnicima grupe. Time su XX, XY i XXY, primanjem poklona te drugih oblika koristi u samo njima poznatim iznosima, omogućavali većem broju lica da nezakonito prelaze graničnu liniju i prenose preko granične linije države, granica na ulazu u BiH i na izlazu iz BiH, pri čemu su propustili i nisu izvršavali svoje službene dužnosti, propisane zakonom u vršenja granične kontrole i provjera propisanih članovima 2. i 30. Zakona o graničnoj kontroli, na način opisan u izreci presude.

(Iz obrazloženja presude Suda Bosne i Hercegovine, Presuda broj: S1 2 K 041390 21 K od 20.9.2022.)

2) Kao što je naglašeno da bi se radilo o krivičnom djelu nedozvoljena trgovina akciznim proizvodima ono treba da obuhvata i robu koja se na takav nedozvoljen način trguje a samim tim takva roba se kao predmet izvršenja ima oduzeti. U slučaju da nema elemenata da je roba kojom se trguje akcizna, odnosno da se prema KZ BiH roba ne može oduzeti u tom slučaju nema ni bića krivičnog djela nedozvoljene trgovine akciznim proizvodima.

Iz obrazloženja:

S. Ch. i Z.T. oslobođeni su optužbe za kazneno djelo organizirani kriminal iz čl. 250. st. 2. i 3. Kaznenog zakona Bosne i Hercegovine u vezi s kaznenim djelom nedozvoljeni promet akciznim proizvodima iz čl. 210a. istog zakona, opisane u optužnici, kojom se na otkup duhana u listu i korijenu izriče kazna na temelju čl.284. a) ZKP Bosne i Hercegovine, jer radnje opisane u ovim točkama optužnice ne sadrže obilježja kaznenog djela.

Članak 391. stavak 1. ZKP-a Bosne i Hercegovine izričito kaže da se, ako se primjenjuje ova odredba krivičnog zakona, mora se raditi o predmetima koji podliježu oduzimanju prema ZKP-u Bosne i Hercegovine. Dakle, ne ostavlja mogućnost oduzimanja predmeta prema nekom od općih propisa. U konkretnom slučaju, a kako je navedeno u obrazloženju pravomoćne presude, mjerodavan je Zakon o duhanu Bosne i Hercegovine („Službeni glasnik BiH“ broj 32/10), koji propisuje prodaju duhana u listovima kao prijestup, prekršaj.

Odredbe krivičnog zakona koje se odnose na oduzimanje predmeta shodno članu 391. ZKP BiH govore o izričitom oduzimanju predmeta ali i mogućnosti oduzimanja predmeta na koje upućuju neke od blanketnih propisa. Shodno tome u slučaju nedozvoljenog prometa akciznih proizvoda, u ovom slučaju duhana i duhanskih proizvoda, relevantan je Zakon o duhanu Bosne i Hercegovine (Sl. Glasnik BiH broj 32/10) a prema kojem je prometovanje duhana u listu propisan kao prekršaj kao što se i navodi u obrazloženju presude.

Uvažavajući činjenicu da je donesena presuda prema kojoj je utvrđeno da nema krivičnog djela, nije se mogla primijeniti krivičnopravna odredba iz člana 391. ZKP BiH, iz razloga što se ne mogu oduzeti predmeti o kojima se ne zna da su pribavljena izvršenjem krivičnog djela i to bez svake sumnje jer je u samoj presudi donesena odluka da nije počinjeno krivično djelo pa samim tim nema ni drugog uslova .

(Iz obrazloženja rješenja Apelacionog odjeljenja Suda BiH, Rješenje broj: S1 2 K 026901 22 Kž 2 od 25.08.2022. godine)

## **6. ZAKLJUČNA RAZMATRANJA**

Porezna krivična djela su od posebnog značaja za svaki fiskalni sistem jedne države. Svaka država od svoga nastanka nastoji urediti porezni sistema kao ravnotežu opterećenja poreznog rezidenta i zadovoljavanja finansijskih potreba društvenog sistema u cjelini. Nastojeći da se uspostavi balans između opterećenja poreznog rezidenta i fiskalnih potreba ma koliko ono bilo fer nikada neće zadovoljne biti dvije strane. S obzirom na to da država kao suveren i donosilac propisa kojima se propisuju porezne obaveze ona to vrši metodom prisile, snagom autoritativnog funkcionisanja državnih organa. Ovakav način obaveznog izdavanja propisanih poreznih davanja državi dovodi i do pojava oblika izbjegavanja plaćanja poreznih obaveza tako da se nastoje sakriti, prikriti dio ili umanjiti porezna obaveza koja je propisana zakonom. S obzirom da je jedan od glavnih stubova za funkcionisanje jednog društvenog poretka budžet, finansijska stabilnost države svaka država pa tako i BiH nastoji propisivanjem poreznih krivičnih djela zaštititi naplatu poreznih obaveza. Da bi se neka radnja smatrala krivičnim djelom ona mora biti propisana krivičnim zakonom, mora biti propisano koje su to radnje kojima se čini određeno krivično djelo i mora biti propisana sankcija za to krivično djelo.

Kada su u pitanju porezna krivična djela ona su specifična sama po sebi jer propisanost radnje izvršenja krivičnog djela je određena drugim zakonom, krivični zakon upućuje na drugi zakon, na blanketnu normu nekog zakona. Tako najčešće krivični zakon propisuje da ako se počini radnja propisana drugim zakonom koji naređuje određeno ponašanje a to ponašanje uzrokuje štetu u određenom iznosu čini krivično djelo. Porezna krivična djela su u određenim zakonima izdvojena u posebno poglavlje a kod nekih krivičnih zakona ono je svrstano u poglavlje krivičnih djela protiv privrede i platnog prometa. Tako je KZ BIH i KZ RS porezna krivična djela svrstao u poglavlje krivičnih djela protiv privrede dok su u KZ FBIH i KZ BD ova krivična djela izdvojila u posebno poglavlje pod nazivom porezna krivična djela. No bez obzira na to u koja poglavlja su svrstana u krivičnim zakonima ona su sama po sebi specifična a posebno klasično porezno krivično djelo „porezna utaja“ koje u određenim zakonima nosi nešto drugačiji naziv kao što je „utaja poreza i doprinosa“ i sl.

Porezna krivična djela upućuju na blanketnu normu kojima je propisano određeno činjenje, obračun, prijava i uplata određenog poreznog davanja, davanje podataka o stečenim prihodima, podnošenje godišnjih prijava, podnošenje zahtjeva za razrez poreza, prijava

uvoza ili izvoza i sl. Ove radnje su propisane poreznim zakonima i u njima može biti propisana prekršajna sankcija za nepoštivanje ovih odredbi. Posmatrano samo sa strane poreznih zakona oni propisuju jedino prekršajnu sankciju i određene mjere te kao takvi ne upućuju ni na koji način na krivičnu odgovornost. Krivični zakoni pomenute obaveze inkriminira na način da propisuju krivičnu odgovornost lica ukoliko ne postupaju po propisanim obavezama iz poreznih zakona. Kada je u pitanju radnja izvršenja ona se može činiti i činjenjem i nečinjenjem kao i lažnim podnescima od strane poreznih obveznika. S obzirom na to da je poreznim zakonima propisana prekršajna sankcija krivični zakoni su propisali materijalnopравни aspekt bića krivičnog djela pa se tako porezna utaja ograničava na iznos preko 10.000 KM utajenog poreza. Shodno tome sva djela koja propisuju porezni zakoni ukoliko ne ispune materijalnopравни aspekt ne spadaju u krivična djela iako se po načinu izvršenja, posljedicama i sl. istovjetna sa krivičnim djelom. Porezna utaja ima objektivni ulov a to je iznos štete odnosno iznos porezne utaje. Pored toga u određenim poreznim krivičnim djelima kao što je nedozvoljen promet akciznim proizvodima biće krivičnog djela je ispunjeno bez obzira na količinu i vrijednost akcizne robe.

Analiziranjem stanja poreznih krivičnih djela u Bosni i Hercegovini rezultati su pokazali da je učešće osuda za privredna krivična djela u ukupnom broju osuda 2 % posmatrajući prosjek u periodu 2019-2022. godina. Učešće je bilo najizraženije u 2020. godini od kada se bilježi pad da bi ovaj omjer u 2022. godini iznosio tek 1,10 %. Međutim analizom ukupnog broja osuda za privredna krivična djela i porezna krivična djela rezultati su takvi da gotovo jednu trećinu osuda za privredna krivična djela čine osude za porezna krivična djela u analiziranom periodu. Tako je u osudama za privredna krivična djela najveće učešće osuda za porezna krivična djela u periodu 2021. godine a iznosi 51,74 % dok je u 2022. godini nešto manji i iznosi 44% osuda za porezna krivična djela. Ovi rezultati nam ukazuju da je glavnina privrednih krivičnih djela za koje su donesene presude pripadaju poreznim krivičnim djelima ili grupi poreznih krivičnih djela.

Nadalje prema rezultatima o podnesenim prijavama za privredna krivična djela i porezna krivična djela u periodu 2019- 2022. godina rezultat je sljedeći, procentualno broj prijava za porezna krivična djela raste u odnosu na ukupan broj za privredna krivična djela pa je od 827 prijava za privredni kriminalitet njih 198 se odnosi na porezna krivična djela u periodu 2019.godine što čini gotovo 24 %. Ovaj omjer je rastao u 2020. godini na 43 %, u 2021. godini na 45 % da bi najveći dio prijava za porezna krivična djela procentualno gotovo 72 % se odnosio u 2022. godini iako je najmanji broj prijava uopće i zaprimljen. Ovo ukazuje na činjenicu da se broj prijava za privredni kriminalitet uopće smanjuje dok za porezna krivična djela raste. Ovakav rezultat rasta učešća poreznih krivičnih djela je zabrinjavajući jer je znak da porezna disciplina slabi i da represivne mjere ne daju rezultat kakav bi trebalo a na što može ukazivati i način kažnjavanja kada su u pitanju porezna krivična djela, odnosno koje sankcije najčešće sudovi primjenjuju. Posebno je potrebno istaći da su rezultati pokazali da je, kada su u pitanju porezna krivična djela najzastupljeniji broj osuda za krivično djelo nedopušten promet akciznih proizvoda i krivično djelo porezna utaja a koja čine od 90 % u 2022. godini do čak 98,88 % u 2021. godini kada su u

pitanju osude. Iz navedenih rezultata je jasno da je klasično porezno krivično djelo porezna utaja (utaja poreza i doprinosa) i nedozvoljen promet akciznim proizvodima najzastupljenije. U ukupnom omjeru osude za nedozvoljen promet akciznim proizvodima čini 59 % dok za krivično djelo porezna utaja ili utaja poreza i doprinosa pripada 25 % i to sve iz KZ BiH. Nakon ovih krivičnih djela najzastupljenije su osude za poreznu utaju prema KZ FBiH i to 7 % i porezna utaja prema KZ RS 3 %. Iako je porezna utaja na sličan način propisana i KZ BiH i entitetskim zakonima ostaje nejasno zašto je procesuiranje krivičnih djela porezne utaje na nivou BiH i na nivou entiteta u takvoj nesrazmjernom odnosu da preovladavaju osude provođene po KZ BiH a posebno uzimajući u obzir činjenicu da su na entitetskom nivou kroz blanketne norme obuhvaćeni i doprinosi. Pored ovih presuda doneseno je i nekoliko osuda za krivično djelo nepravilno izdvajanje sredstava pravnih lica iz KZ FBiH i KZ RS a čini ga tek 1% osuda što je neobično mali procenat uzimajući u obzir podatke da preduzeća čiji su računi blokirani i dalje posluju.

Kada su u pitanju prijave, istraga, podizanje optužnice i presude rezultat je takav da je najefikasnije gonjenje za krivično djelo nedozvoljen promet akciznim proizvodima u BiH, dok je za poreznu utaju ovaj rezultat po prijavama oko 40 % naređenih istraga.

Prema rezultatima kada je u pitanju kaznena politika sudova za izrečene osude za porezna krivična djela najzastupljenija je uslovna osuda koja se kreće iznad 70% osuđujućih presuda a u periodu 2020 i 2021. godina ona ide i na 82 % uslovnih osuda za porezna krivična djela. Nakon uslovne osude najviše izricana kazna jeste kazna zatvora a koja je u 2019. godini iznosila 17,95 % a najmanje izricanja zatvorske kazne je u 2020. godini i to ukupno 11,43 %. Najveći procent kazna zatvora je činila u 2022. godini kada je izrečeno oko 18 % kazni zatvora. Nakon toga slijedi novčana kazna koja se kontinuirano više primjenjuje od 2019. godine sa 3,85 % da si 2022. godine dosegla iznos od 9 % izrečenih kazni. Kada je u pitanju novčana kazna nismo imali podatke koliko je puta novčana kazna izrečena kao sporedna. Posmatrajući pojedinačno po krivičnim djelima uslovna osuda je u 90 % slučajeva izricana kod osuda za krivično djelo nedozvoljen promet akciznim proizvodima. Dok je kod porezne utaje ovaj procent manji i iznosi 66 % uslovnih osuda posmatrajući period 2019- 2022. godina.

Sumirajući ukupne rezultate možemo zaključiti da se porezna utaja najefikasnije procesuirala po KZ BiH iako su direktni porezi na nivou entiteta a zakonska norma na sličan ili isti način propisuje krivično djelo porezne utaje. Rast poreznih krivičnih djela u ukupnom broju privrednog kriminaliteta može biti i rezultat kaznene politike sudova koji su u najvećem broju osuda izricali uslovne kazne. Također manji broj istraga po KZ FBiH i KZ RS ukazuje na činjenicu da kada tužilaštvo ne poduzima istragu završava se i samo procesuiranje krivičnih djela porezne utaje pa se samim tim ne dolazi ni do osuđujućih presuda. Analizirajući broj podignutih istraga, optužnica i potvrđenih optužnica rezultati pokazuju da bi povećanim brojem istraga došlo i do povećanog broja osuda za poreznu utaju a što potvrđuju rezultati za krivično djelo porezne utaje iz KZ BiH a posebno rezultati sa krivičnim djelom nedozvoljen promet akciznim proizvodima.

Sudska praksa je pokazala da su nedostaci kod procesuiranja poreznih krivičnih djela neprecizno navođenje radnje izvršenja, nedostaci kod opisa subjektivnih obilježja krivičnog djela, izostanak blanketnih propisa, neprecizno određena posljedica krivičnog djela, te izostanak opisa uzročne veze između radnje i posljedice.

Analizirajući porezna zakonodavstva u okruženju i krivične zakone u BiH koji propisuju porezna krivična djela da se zaključiti da su ona propisana po savremenim krivičnopravnim standardima. Posebno jer se kao osnovno porezno djelo javlja klasično porezno krivično djelo porezna utaja ili utaja poreza i doprinosa koji su na gotovo identičan način propisana u zakonodavstvima u BiH, zemljama okruženja i zemljama EU iz okruženja. Određena razlika kada su u pitanju zemlje EU postoji sa aspekta poreznog krivičnog djela koji propisuje zabranu zloupotrebe novčanih sredstava EU a koji će se sa otvaranjem pregovora i uskladiti sa zemljama EU. Da su krivično pravne norme poreznih krivičnih djela adekvatan odgovor dokazuje i činjenica da kada postoji veći broj istraga slijede ga i veći broj optužnica i potvrđenih optužnica a što se može vidjeti kroz procesuiranje poreznih krivičnih djela iz KZ BiH. Sagledavajući norme krivičnog prava BiH kroz porezna krivična djela, normativno ona pokrivaju svaki oblika porezne utaje, izbjegavanja plaćanja poreznih obaveza kao i zloupotrebe sredstava pravnih lica. Ostaje da se vide kakve će tendencije i izmjene poreznog krivičnog zakonodavstva uslijediti pristupanjem naše zemlje u EU i kakav će odnos naspram prijave za porezna krivična djela dalje imati naša tužilaštva.



## REFERENCE

1. Babić M. (2005). Komentari krivičnih zakona u BiH, *Knjiga I*, Vijeće Evrope i Evropska komisija, Sarajevo.
2. Bajgorić, N. i Somun-Kapetanović, R. (2012). *Uvod u metodologiju naučno-istraživačkog rada*. Sarajevo: Ekonomski fakultet Univerziteta u Sarajevu.
3. Bejaković, P. (2014). Porezna evazija i kako je sankcionirati. *Političke analize*, 5 (20), 45-50. Preuzeto sa: <https://hrcak.srce.hr/147463> (Pristupljeno: 9.1.2024.)
4. Belak, V., (2017). *Lažiranje finansijskih izvještaja, prijevare i računovodstvena forenzika*. Mostar: Fircon d.o.o. Mostar.
5. Cindori, S. i Zakarija, A. (2016). Prevencija prevara u sustavu poreza na dodatnu vrijednost u okvirima EU. *Pravni vjesnik*, 32 (3-4), 71-90. Preuzeto sa: <https://hrcak.srce.hr/179199> (Pristupano 6.1.2024.)
6. Cipek, K. (2018). Efikasnija naplata poreza i sprečavanje poreznih utaja / evazija: prevencija protiv represije. *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, 55 (1), 251-263.
7. Čolaković, E. (2017). Porezna utaja kao suvremeni oblik kriminaliteta u teoriji i praksi. *Kriminalistička teorija i praksa*, 4. (2/2017.), 19-39. Preuzeto s <https://hrcak.srce.hr/193242> (Pristupljeno: 15.8.2023)
8. Čolaković, E. (2019). Lažna porezna isprava u funkciji pranja novca i poreznog kriminala. *Kriminalistička teorija i praksa*, 6. (1/2019.), 27-46. Preuzeto s <https://hrcak.srce.hr/225610> (Pristupljeno: 19.8.2023)
9. Čolaković, E., Šantić, N. i Čolaković, S. (2015). Moderni oblik poreznih davanja u konceptu humanog održivog razvoja (HOR-a) / Modern form of taxes in the concept of human sustainable development (HSD) "Economy of Integration" ICEI 2015, *Challenges of economy in environment under crisis*. Tuzla.
10. Cvetković D. i Kovačević Ž. (2018), Ekonomski kriminalitet i uloga forenzičkog računovodstva u njegovom otkrivanju, *Zbornik radova sa naučne konferencije, Finansijski kriminalitet*, 43-55.
11. Dmitriy V. Galushko, (2021) Međunarodna saradnja u borbi protiv finansijskog kriminaliteta u kontekstu procesa Evropeizacije str. 11-27. *Tematski zbornik radova međunarodnog značaja*, Institut za kriminološka i sociološka istraživanja, Beograd
12. Dmitriy V. Galushko, (2021). Međunarodna saradnja u borbi protiv finansijskog kriminaliteta u kontekstu procesa evropeizacije str. 11-27. *Tematski zbornik radova međunarodnog značaja*, Institut za kriminološka i sociološka istraživanja, Beograd.
13. Porezi i Evropski parlament (2019). *Porezi: Parlament poziva na osnivanje europske finansijske policije*. Preuzeto sa: (<https://www.europarl.europa.eu/news/hr/press-room/20190321IPR32109/porezi-parlament-poziva-na-osnivanje-europske-financijske-policije>) (Pristupljeno: 6.1.2024.)

14. *Godišnje izvješće EPPO-a za (2022)*. Ured europskog javnog tužitelja, Preuzeto sa: [https://www.eppo.europa.eu/sites/default/files/2023-05/FINAL%20PRINT%20EPPO%202022%20Annual%20Report%20EN\\_HR%20WEB.pdf](https://www.eppo.europa.eu/sites/default/files/2023-05/FINAL%20PRINT%20EPPO%202022%20Annual%20Report%20EN_HR%20WEB.pdf) (pristupano 7.4.2024.)
15. Igrački Jasmina (2021). Krivična djela poreske utaje -krivičnopravni i kriminološki aspekt, 219-230. *Tematski zbornik radova međunarodnog značaja*, Institut za kriminološka i sociološka istraživanja, Beograd.
16. Isaković-Kaplan, Š., (2016). *Forenzično računovodstvo*. Fojnica: Štamparija Fojnica d.d. Fojnica.
17. Jelčić, B. i Jelčić B. (1998) *Porezni sustav i porezna politika*, Zagreb
18. Jovašević D., (2021). Kaznena politika sudova za poreska krivična djela u Srbiji, 77-91. *Tematski zbornik radova međunarodnog značaja*, Institut za kriminološka i sociološka istraživanja, Beograd
19. Jovašević D., (2021). Kaznena politika sudova za poreska krivična djela u Srbiji, 77-91. *Tematski zbornik radova međunarodnog značaja*, Institut za kriminološka i sociološka istraživanja, Beograd.
20. Jovašević D., (2016). *Poreska krivična djela*, Institut za kriminološka i sociološka istraživanja, Beograd.
21. Jovašević, D. (2016). *Poreska krivična djela*. Institut za kriminološka i sociološka istraživanja, Beograd.
22. Klier, D. (2007). Aktualna problematika otkrivanja, prijavljivanja i procesuiranja utaja poreza - državnoodvjetnički aspekt. *Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu*, 14 (2), 785-800. Preuzeto s <https://hrcak.srce.hr/89303> (Pristupljeno: 9.10.2023.)
23. Kolaković-Bojović M. (2017). *Privredna krivična djela* i poglavlje 23, Institut za kriminološka i sociološka istraživanja Institut za uporedno pravo, str. 95-106. Beograd.
24. *Kratki vodič o Europskoj uniji* (2023). Preuzeto sa; [www.europarl.europa.eu/factsheets/hr](http://www.europarl.europa.eu/factsheets/hr) (Pristupano 6.1.2024.)
25. Mandić, M (2020). *COVID i kriminalitet u 2020*. - Komentar pokazatelja sigurnosti u Republici Hrvatskoj (MUP RH)
26. Mirić F. (2018). Tipologije finansijskog kriminaliteta, *Zbornik radova sa naučne konferencije*, Finansijski kriminalitet, 217-223. Beograd.
27. Mrvić Petrović N. (2018) Značaj naknadnog izvršenje poreske obaveze na kažnjavanje za poreske kaznene delikte, *Zbornik radova sa naučne konferencije*, Finansijski kriminalitet, 119-128. Beograd.
28. Novoselec, P. i Roksandić Vidlička, S. (2010). Gospodarska kaznena djela u novom Kaznenom zakonu. *Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu*, 17 (2), 699-728. Preuzeto s <https://hrcak.srce.hr/87210> (Pristup 15.8.2023)

29. Narodne novine (2011). Kazneni zakon Republike Hrvatske. Zagreb: NN broj: 125/11, 144/12, 56/15, 61/15, 101/17, 118/18, 126/19, 84/21, 114/22, 114/23.
30. Federalno tužilaštvo BIH (2020). Zbirni izvještaj o radu tužilaštava u Federaciji BIH za period: 01.01.2019. – 31.12. 2019. godine. Pristupljeno preko: <https://portalfo1.pravosudje.ba/vstvfo-api/vijest/download/113598> (pristupano 9. 10. 2023.)
31. Lista dužnika, Porezna uprava Federacije Bosne i Hercegovine (2023). *Najveći dužnici na dan 30. juna 2023.* Preuzeto sa: <https://www.biznisinfo.ba/firme-u-FBiH-duguju-cak-26-milijardi-km-evo-ko-najvise/.http>. (Pristupano 6.1.2024.)
32. Porezna uprava Republike Srpske (*PU RS*) (2021). Preuzeto sa: <https://www.infoveza.com/ostetili-budzet-rs-za-58-miliona-km-objavljena-imena-firmi/> (Pristupano 6.1.2024.)
33. Porezna uprava FBiH, (2016). Poziv računovođama i revizorima u FBiH 2016. Preuzeto sa: <https://www.puFBiH.ba/v1/novosti/795/poziv-raunovoama-i-revizorima-u-FBiH> (Pristupano 6.1.2024.)
34. Primorac, D. i Buhovac, M. (2018). Izravna namjera kao uvjet kažnjivosti odgovornih osoba za delicta propria. *Zbornik radova Pravnog fakulteta Sveučilišta u Mostaru*, 1 (XXVI.), 37-57. Preuzeto sa: <https://doi.org/10.47960/2637-2495.2018.26.37> (Pristupljeno: 9.10.2023.)
35. Rajić Z, Tomić M, Miljko Z. (2000). *Komentar kaznenog zakona Federacije Bosne i Hercegovine*, Ured za demokratizaciju, Mostar.
36. *Rezolucija Europskog parlamenta ( 2019). Rezolucija o finansijskom kriminalu, utaji poreza i izbjegavanju plaćanja poreza (2018/2121(INI))* Preuzeto sa: [https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2019-0240\\_HR.html](https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-8-2019-0240_HR.html) (pristupano 6.1.2024.)
37. *Statistički podaci Visokog sudskog i tužilačkog vijeća Bosne i Hercegovine za period 2019-2022. godinu* web stranici: <https://vstv.pravosudje.ba/vstvfo/B/141/kategorije-vijesti/1198/1363/114475> (pristupano 9. 10. 2023.)
38. Šinković, Z. i Pribisalić, L. (2017). Porez na dobit u kontekstu prava Europske unije. *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, 54 (4), 837-866. <https://doi.org/10.31141/zrpf.2017.54.126.837>
39. Statistika pravosuđa za 2022. *Statistički bilten 364*, (2023). Federalni zavod za statistiku. Preuzeto sa: <https://fzs.ba/index.php/bosanski-bilteni/pravosude/> (pristupano 9. 10. 2023.)
40. Sudžuka, Edina, (2020). *Porezni obveznik i porezna obaveza u zakonodavstvu i svojoj ekonomiji*, Sarajevo : Pravni fakultet Univerziteta.
41. Službeni glasnik BiH (2003). *Krivični zakon Bosne i Hercegovine*. Sarajevo. Službeni glasnik BiH, br. 3/2003, 32/2003, 37/2003, 54/2004, 61/2004, 30/2005, 53/2006, 55/2006, 8/2010, 47/2014, 22/2015, 40/2015, 35/2018, 46/2021, 31/2023 i 47/2023.

42. Službeni glasnik Brčko distrikta BiH, (2019). *Krivični zakon Brčko distrikta*. Brčko: Službeni glasnik Brčko distrikta BiH, br. 19/2020.
43. Službene novine FBiH (2003). *Krivični zakon Federacije Bosne i Hercegovine*. Sarajevo: Službene novine FBiH, br. 36/2003, 21/2004, 69/2004, 18/2005, 42/2010, 42/2011, 59/2014, 76/2014, 46/2016, 75/2017 i 31/2023.
44. Službeni glasnik RS (2005). *Krivični zakonik*. Banja Luka: Službeni glasnik RS, br. 85/2005, 88/2005, 107/2005, 72/2009, 111/2009, 121/2012, 104/2013, 108/2014, 94/2016 i 35/2019.
45. Službeni list RCG (2003). *Krivični zakonik Crne Gore*. Podgorica: Službeni list RCG, br. 70/2003, 13/2004, 47/2006, 40/2008, 25/2010, 32/2011, 64/2011, 40/2013, 56/2013, 14/2015, 42/2015, 58/2015, 44/2017, 49/2018 i 3/2020.
46. Službeni glasnik RS (2017). *Krivični zakonik Republike Srpske*. Banja Luka: Službeni glasnik RS, br. 64/2017, 104/2018, 15/2021, 89/2021 i 73/2023.
47. Službene novine FBiH (2016). *Zakon o finansijskom poslovanju*. Sarajevo: Službene novine FBiH, broj: 48/16.
48. Službeni glasnik RS (2018). *Zakonik o oduzimanju imovine koja je proistekla izvršenjem krivičnog djela*. Banja Luka: Službeni glasnik RS br. 66/18.
49. Službene novine FBiH (2014). *Zakon o oduzimanju nezakonito stečene imovine krivičnim djelom FBiH*. Sarajevo: Službene novine FBiH, broj 71/14.
50. Službene novine FBiH (2002). *Zakon o poreznoj upravi Federacije Bosne i Hercegovine*. Sarajevo: Službene novine FBiH, 33/02,28/04,57/09,40/10, 27/12,7/13,71/14,91/15,44/22.
51. Službene novine FBiH (2016). *Zakon o porezu na dobit*. Sarajevo: Službene novine FBiH, broj: 15/16.
52. Službene novine FBiH (2015). *Zakon o privrednim društvima*. Sarajevo: Službene novine FBiH, broj: 81/15.
53. Službeni glasnik Brčko distrikta BiH (2016). *Zakon o računovodstvu i reviziji u Brčko distrikta BiH*. Brčko: Službeni glasnik Brčko distrikta BiH, br. 22/2016 i 50/2018.
54. Službene novine FBiH (2021). *Zakon o računovodstvu i reviziji u Federaciji Bosne i Hercegovine*. Sarajevo: Službene novine FBiH 15/21.
55. Službene novine FBiH (2009). *Zakon o računovodstvu i reviziji u Federaciji Bosne i Hercegovine*. Sarajevo: Službene novine FBiH 83/09.
56. Službeni glasnik RS (2015). *Zakonik o računovodstvu i reviziji u RS*. Banja Luka: Službeni glasnik RS, br. 94/15 i 78/20.
57. Tomić Zvonimir (2007). *Krivično pravo i krivično djelo*, Sarajevo.

58. Tomić Zvonimir (2008). *Krivično pravo I*, Pravni fakultet Univerziteta u Sarajevu, Sarajevo.
59. Uredni list RS (2012). Kazenski zakonik Republike Slovenije. Ljubljana: Uradni list RS, št. 50/12 i 54/15: KZ-1-NPB4.
60. *Izveštaj Tužilaštva KS*, (2023). Preuzeto sa: <https://www.fokus.ba/vijesti/crna-hronika/osudjen-sead-heco-oduzeto-mu-i-690-15669-km-imovinske-koristi-pribavljene-krivicnim-djelom/2360113/> (Pristupano 6.1.2024.)
61. Ured europskog javnog tužioca (EPPO) (2024). <https://www.consilium.europa.eu/hr/policies/eppo/#eppo> (pristupano 7.4.2024.)
62. Visković, J. i Šeparović, M. (2017). Utjecaj poreznog sustava na korupciju u zemljama Europske Unije. *Ekonomika misao i praksa*, 26 (2), 655-676. Preuzeto s <https://hrcak.srce.hr/191300> (Pristupljeno: 9.10.2023.)
63. Vrhovno državno tužilaštvo, izvještaj (2021). Vrhovno državno tužilaštvo Slovenije. preuzeto sa: <https://www.dtrs.si/files/documents/Letno%20poroc%CC%8Cilo%20DT%20za%20leto%202021.pdf> (pristupano 7.4.2024.)
64. Vuković, Miodrag. (2009). *Poreska utaja u policijskoj i sudskoj praksi*, Beograd.
65. Zbirni izvještaj o radu tužilaštava u Federaciji BiH za period: 01.01.2022. – 31.12.2022 (2023). Pristupljeno preko: <https://portalfo1.pravosudje.ba/vstvfo-api/vijest/download/113598> (pristupano 9. 10. 2023.)