

*Доц. др Горан Маричић*

Правни факултет привредна академија, Нови Сад

*Др Гојко Павловић*

Истраживачки центар Бања Лука

## **МЈЕСТО И УЛОГА ПОРЕСКЕ УПРАВЕ РЕПУБЛИКЕ СРПСКЕ У СПРЕЧАВАЊУ КРИВИЧНИХ ДЈЕЛА ПРОТИВ ПРИВРЕДЕ И ПЛАТНОГ ПРОМЕТА**

*Због теškoћа у одређивању појма привредног кривиминалитета, неријетко се умјесто тог појма набрајају кривична дјела која се могу сматрати кривичним дјелима против привреде и платног промета. У складу са уставним уређењем у Босни и Херцеговини ова кривична дјела су прописана у четири одвојена кривична закона, односно на сваком нивоу власти у БиХ посебно. Тако, Кривични законик Републике Српске прописује укупно 31 кривично дјело против привреде и платног промета, односно привредног кривиминалитета. Стога, циљ рада је да се најприје укаже на привредна кривична дјела која су прописана у кривичном законодавству Републике Српске, а посебан циљ јесте да се образложе пореска кривична дјела. Упоредно посматрајући није риједак случај да се за борбу против овог вида кривиминалитета оснивају посебни органи, попут финансијске полиције, којима се прописују надлежности и дају овлашћења која су превасходно усмјерена на спречавање и откривање кривичних дјела из ове области. Међутим, у посљедње вријеме се за спречавање овог вида кривиминалитета најчешће формирају уско специјализоване организационе јединице при министарствима надлежним за унутрашње послове и финансије. С тим у вези, намјера аутора је да укажу на правне и институционалне капацитете Пореске управе Републике Српске на спречавању и откривању пореских кривичних дјела. Посебан дио у раду чине резултати проведеног истраживања за претходних пет година, а који су у вези са појавним облици-*

---

Гојко Павловић, [pavlovicgojko@gmail.com](mailto:pavlovicgojko@gmail.com).

*ма, структуром и динамиком – феноменологијом привредних-пореских кривичних дјела, тј. поднесених извјештаја належним тужилаштвима у Републици Српској од стране Пореске управе Републике Српске.*

**Кључне ријечи:** Привреда; Привредни криминалитет; Пореска управа.

## 1. УВОД

Значајне промјене друштвених околности које су се десиле у свим земљама бивше Југославије довеле су, између осталог, до урушавања строго контролисаних услова планске привреде, с једне стране, те до продора капитализма, с друге стране. Нови појавни облици привредних друштава, као и олакшане и учестале промјене њихове правне форме и власничке структуре, значајно су олакшали проток капитала али су при томе знатно отежали доказивање кривичних дјела из сфере привредног криминалитета. Једно од кључних питања на које је законодавац морао дати одговор, у таквим промјењеним тржишним условима, јесте питање у којој мјери држава треба да спутава тржишне односе, као и којим казненоправним инструментима то треба да чини.<sup>1</sup> Поједини аутори одговарајући на то питање, истичу да иако је привредни систем и његово функционисање заштитни објект кривичног законодавства у овој области, приликом кривичноправне заштите би у први план требало ставити слободу и равноправност привређивања, а не заштиту привредних односа самих по себи.<sup>2</sup>

Према томе, регулисање привредног пословања уједно отвара могућност појединцима и друштвеним групама да његовим кршењем стекну огромну имовинску корист. Нормирањем привредног пословања, државе желе да достигну и очувају одређени ниво економске развијености, стопе запослености, друштвеног бруто производа и сл. С друге стране, криминалитет на овом пољу делује супротно овим циљевима.<sup>3</sup> Стога, привредни криминалитет представља друштвено негативну појаву.

О овој појави се у посљедњих неколико деценија доста полемисе, како од стране академске заједнице који се баве проучавањем овог вида криминалитета, тако и од стране практичара – тужилаца и истражитеља који раде

<sup>1</sup> Наведено према: М. Колаковић-Бојовић, „Привредна кривична дела и Поглавље 23“, *Привредна кривична дела* (И. Стевановић, В. Чоловић пр.), Институт за криминолошка и социолошка истраживања, Институт за упоредно право, Београд 2017. године, 97.

<sup>2</sup> Вид. З. Стојановић, *Коментар Кривичног законика*, Службени гласник, Београд 2007, 536–537. Наведено према: М. Колаковић-Бојовић, 97.

<sup>3</sup> М. Ницевић, А. Ивановић, „Организовани привредни криминалитет као фактор угрожавања економске безбедности“, *Економски изазови* 1/2013, 87–99.

на његовом сузбијању и спречавању.<sup>4</sup> Међутим, и поред тога још увијек не постоји једна опште прихваћена дефиниција овог вида криминалитета.

Један од разлога, међу бројним, због којих још увијек не постоји одређено значење овог појма јесте и тај што се у нашем језику, као и у већини других језика користи више термина за означавање појма привредни криминалитет. Тако се, на примјер, у теорији користе изрази попут: економског, финансијског, корпорацијског или криминалитета „бијелог оковратника“.<sup>5</sup> У суштини сви ови термини су одраз везивања за различите елементе у анализи привредног криминалитета и различитих полазних хипотеза и премиса аутора који о њему пишу.

Узевши у обзир најприхваћенија одређења како у страниј, тако и у домаћој литератури, начелно привредни криминалитет обухвата све оне облике криминалних активности које су усмјерене против привредног система и његовог функционисања. Наиме, кривична дјела против привреде и платног промета су усмјерена на повреду или угрожавање друштвених односа који владају у процесу производње, вршења услуга и расподјеле добара, односно платног промета. То су различите дјелатности којима се повређује, угрожава или омета нормалан, несметан, квалитетан, благовремен и законити процес производње и слободно одвијање пословања и промета робе и услуга, односно платни промет на цјелокупној територији једне земље.

Најчешће цитирану дефиницију привредног криминала (криминалитета) изрекао је Едвин Сатерланд, предсједник Америчког социолошког удружења, од којег потиче термин криминал “бијелог оковратника” (*white collar crime*). Сатерландова прва дефиниција одређује овај појавни облик криминала као „криминал који се јавља у области привредног пословања чије су форме испољавања најчешће у махинацијама у вези са купопродајом разних акција, лажним рекламирањем робе, лажним исказивањем финансијског стања и пословања појединих корпорација, подмићивањем пословних партнера, непосредним и посредним подмићивањем државних службеника, а с циљем обезбјеђења повољних пословних аранжмана, проневјерама, ненамјенским трошењем средстава, пореским утајама и сл.” Друга дефиниција истог аутора одређује привредни криминал на сљедећи начин: „Криминал који у оквиру своје професионалне активности врше лица са високим друштвеним угледом”.<sup>6</sup>

<sup>4</sup> Вид. З. Стојановић, О. Милорадовић, М. Радисављевић, А. Трешњев, *Приручник за сузбијање привредног криминалитета и корупције*, Министарство правде САД и Мисија ОЕБС у Србији, Београд 2017.

<sup>5</sup> А. Стевановић, Д. Цветковић, „Појам и карактеристике привредног криминалитета“, *РККП* 1/19, 45–62.

<sup>6</sup> Наведено према: С. Бијелић, С. Ђуровац, *Појавни облици привредног криминала и начин њиховог доказивања*, Сарајево 2016, 9.

Наиме, овај вид криминалитета се одликује општим и посебним карактеристикама које га чине додатно друштвено опаснијим и самим тим тежим за детектовање, сузбијање и спречавање. Узевши у обзир схватања водећих теоретичара као и актуелна практична искуства привредни криминалитет се, прије свега, карактерише : великом тамном бројком; динамичношћу и сложеносту феноменологије; специјализацијом и професионализацијом извршилаца; специфичношћу трагова и других индиција; специфичношћу доказивања; специјализацијом у сузбијању и спречавању.

Друга значајна обиљежја ових дјела јесу то да она имају карактер *delicta propria*, због тога што могу бити извршена само од одређених лица која имају одређено законом предвиђено својство одговорног лица или предузетника, тако да се моментом сазнања за дјело сазнаје и његов учинилац. Такође, друго значајно обиљежје јесте свакако то да су ова кривична дјела углавном умишљајна дјела.

Такође, када је у питању привредни криминал, постоје различити деликти и различита груписања деликтних понашања која се сврставају у овај појавни облик криминала. Тако, на примјер, Калеп врши подјелу привредног криминала с обзиром на остварену корист или причињену штету и кроз поједине појавне облике. Прва подјела коју врши Калеп је сљедећа: а) кривична дјела извршена у корист физичких лица (злоупотреба положаја или овлашћења, проневјера), б) кривична дјела извршена у корист правних лица (злоупотреба овлашћења у привредном пословању, превара у привредном пословању), в) кривична дјела извршена на штету правних лица (несавјесно привредно пословање, склапање штетног уговора). Друга подјела овог аутора у односу на појавне облике: антикорупцијска кривична дјела; кривично дјело прање новца; кривична дјела против слободног тржишног такмичења; стечајна кривична дјела; царинска кривична дјела; пореска кривична дјела; кривична дјела из области хартија од вриједности и привредних друштава.<sup>7</sup>

## **2. ПРИВРЕДНИ ДЕЛИКТИ, С ОСВРТОМ СА ПОРЕСКА КРИВИЧНА ДЈЕЛА У КРИВИЧНОМ ЗАКОНОДАВСТВУ РЕПУБЛИКЕ СРПСКЕ**

У литератури је устаљен став према којем се привредни криминалитет одређује преко заштитног објекта, а који се односи на заштиту привредног система. Формално-правни приступ привредни криминалитет разматра кроз оне деликте који су инкриминисани правним си-

<sup>7</sup> Наведено према: С. Бијелић, С. Ћуровац, 10.

стемом одређене друштвене заједнице. Тако су, у Глави XXI Кривичног законика Републике Српске<sup>8</sup> систематизована кривична дјела против привреде и платног промета.<sup>9</sup>

Анализом ових дјела, с освртом на надлежности и овлашћења Пореске управе Републике Српске, а које су прописане Законом о пореском поступку и другим пореским законима, може се из ове групе дјела против привреде издвојити неколико пореских кривичних дјела. Односно, могу се издвојити поједина дјела која у свом основном облику као објекат заштите имају порески систем, тј. којима се конкретно прописује заштита пореза и доприноса. Та дјела бисмо могли назвати правим пореским кривичним дјелима. Поред ових, такође, постоје дјела која су уско везана за ова дјела, односно чијом се радњом извршења најчешће испуњавају обилежја више дјела.<sup>10</sup>

<sup>8</sup> Кривични законик Републике Српске, *Сл. гласник РС*, бр. 64/2017, 104/2018 - одлука УС и 15/2021.

<sup>9</sup> То су сљедећа кривична дјела: Незаконито поступање у привредном пословању (Члан 248); Злоупотреба положаја одговорног лица (Члан 249); Злоупотреба у поступку јавне набавке (Члан 250); Проузроковање стечаја (Члан 251); Злоупотреба лажног стечаја (Члан 252); Злоупотреба у стечајном поступку или поступку реструктурирања (Члан 253); Оштећење повјерилаца (Члан 254); Закључење штетног уговора (Члан 255); Примање мита у обављању привредне дјелатности (Члан 256); Давање мита у обављању привредне дјелатности (Члан 257); Незаконито поступање овлаштеног ревизора (Члан 258); Одавање и неовлаштено прибављање пословне тајне (Члан 259); Неовлаштена употреба туђег пословног имена и друге посебне ознаке робе или услуга (Члан 260); Неовлаштена употреба туђег проналаска (Члан 261); Повреда обавезе вођења трговачких и пословних књига и састављања финансијских извјештаја и њихово фалсификовање или уништавање (Члан 262); Прање новца (Члан 263); Утаја пореза и доприноса (Члан 264); Неуплаћивање пореза по одбитку (Члан 265); Злоупотреба процјене (Члан 266); Неправилно издавање средстава правних лица (Члан 267); Злоупотреба у поступку приватизације (Члан 268); Фиктивно учешће у приватизацији (Члан 269); Недозвољена производња (Члан 270); Недозвољена трговина (Члан 271); Обманљивање потрошача (Члан 272); Превара у привредном пословању (Члан 272а); Превара у осигурању (Члан 273); Обмана при добијању кредита или других погодности (Члан 274); Недозвољено бављење банкарском, микрокредитном или штеднокредитном дјелатношћу (Члан 275); Издавање хартија од вриједности без покрића (Члан 276); Издавање чека и средстава безготовинског плаћања без покрића (Члан 277). Видљиво је да законодавац у Републици Српској, у намјери да препозна најчешће облике испољавања деликата у области привреде и платног промета, прописује заиста импозантан број кривичних дјела, а чији је примарни циљ свакако превенција, односно одвраћање евентуалних учинилаца од извршења неког од ових дјела.

<sup>10</sup> С обзиром на то да је основна посљедица ових, али и других фискалних кривичних дјела, штета за буџет државе, којом се истовремено наноси и штета грађанима, накнада штете код таквих кривичних дјела је од изузетног значаја. Поједине ауторке, свјесне чињенице да кривични поступак није намјењен заштити имовинских интереса државе (нити било ког другог оштећеног лица), посебно истичу став да би се већ у кривичноправном систему морало обезбиједити враћање финансијских средстава у државни буџет. Више о томе видјети код: Н. Мрвић Петровић, Ј. Костић, „Накнада штете проу-

Наиме, Кривични законик Републике Српске предвиђа три тзв. права пореска кривична дјела, а то су:<sup>11</sup>

- а) утаја пореза и доприноса – члан 264. КЗ,
- б) неуплаћивање пореза по одбитку – члан 265. КЗ и
- в) неправилно издвајање средстава правних лица – 267. КЗ.

Утаја пореза и доприноса (из члана 264. КЗ) има два основна и један тежи, квалификовани облик испољавања који за објект заштите имају порески, фискални систем Републике Српске. Објект напада код овог дјела су: а) порези који су прописани актима који уређују област пореза у Републици Српској и б) доприноси здравственог или пензијског осигурања.

Ово кривично дјело<sup>12</sup> састоји се у давању нетачних или непотпуних података о дохотку, предметима или другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање износа пореске обавезе, или доприноса здравственог или пензијског осигурања, или у непријављивању у случају обавезне пријаве прихода, предмета или других чињеница које су од утицаја на утврђивање пореске обавезе, или доприноса здравственог или пензијског осигурања у намјери да он или неко друго лице потпуно или дјелимично избјегне плаћање пореза прописаних актима којима се уређује област пореза Републике Српске, или доприноса здравственог или пензијског осигурања услед чега дође до смањења или неутврђивања пореске обавезе, или доприноса здравственог или пензијског осигурања у износу који прелази 10.000, 00 КМ или у коришћењу пореске олакшице у износу већем од 10.000,00 КМ супротно условима под којима су оне добијене.

Први основни облик овог пореског кривичног дјела одликују следеће карактеристике:<sup>13</sup> а) радња извршења је двојако алтернативно одређена, она се јавља као: а. 1) давање нетачних или непотпуних података и а. 2) непријављивање прихода, предмета или других чињеница, ако постоји обавеза њихове пријаве; б) радња извршења предузима у односу на податке о дохотку, предметима или другим чињеницама које су од утицаја на утврђивање износа пореске обавезе или доприноса здравственог или пензијског осигурања; в) радња извршења се предузима у одређеној намјери - у намјери да учинилац или неко друго лице потпуно или дје-

---

зроковане фискалним кривичним делом“, *Финансијски криминалитет и корупција* (Ј. Костић, А. Стевановић пр.), Институт за упоредно право, Институт за криминолошка и социолошка истраживања, Београд 2019, 295–306.

<sup>11</sup> Г. Маричић, Г. Павловић, Д. Јовашевић, *Порески деликти у Републици Српској*, Бања Лука 2021, 41–45.

<sup>12</sup> Д. Јовашевић, Ј. Митровић, В. Икановић, *Кривично право Републике Српске, Посебни део*, Бања Лука 2017, 186–188.

<sup>13</sup> Д. Јовашевић, Ј. Митровић, В. Икановић, *Коментар Кривичног законика Републике Српске*, Бања Лука 2018, 490–494.

лимитно избјегне плаћање пореза прописаних актима којима се уређује област пореза Републике Српске или доприноса здравственог или пензијског осигурања, при чему ова намјера не мора да буде остварена у конкретном случају; г) посљедица дјела се јавља у виду опасности по порески систем Републике Српске и д) потребно је да усљед предузете радње извршења дође до смањења или неутврђивања пореске обавезе или доприноса здравственог или пензијског осигурања у износу који прелази 10.000,00 КМ. Ово је објективни услов инкриминације који разграничава пореско кривично дјело од сличних пореских прекршаја.

Други основни облик овог дјела постоји у случају коришћења пореске олакшице у износу већем од 10.000,00 КМ, супротно условима под којима су пореске олакшице добијене (став 2). Објект напада је у овом случају пореска олакшица. Радња извршења је коришћење, употреба, трошење пореске олакшице супротно условима под којима је она добијена од стране надлежног органа. Дакле, ово је ненамјенско коришћење одобрене пореске олакшице. Битно је за постојање овог дјела да се ради о пореској олакшици у износу који је већи од 10.000,00 КМ. За ово је дјело кумулативно прописана казна затвора у трајању од једне до пет година и новчана казна.

Кривично дјело утаје пореза и доприноса има два тежа, квалификована облика испољавања чија правна квалификација зависи од висине обавезе чије се плаћање избјегава (у првом облику), односно висине износа пореске олакшице (код другог облика) који се ненамјенски користи. Тако први тежи облик овог дјела постоји ако је усљед предузете радње извршења било ког основног облика дјела висина утајеног пореза или доприноса, односно пореске олакшице прешла законом прописани износ који је већи од 50.000,00 КМ. За ово је дјело прописана кумулативно казна затвора у трајању од двије до десет година и новчана казна.

Најтежи облик кривичног дјела из члана 264. КЗ Републике Српске постоји ако висина утајеног пореза или доприноса, односно пореске олакшице прелази износ од 200.000,00 КМ (као објективни услов инкриминације). За ово је дјело пак прописана кумулативно казна затвора од најмање три године и новчана казна.

„Неуплаћивање пореза по одбитку“ је друго пореско кривично дјело које познаје позитивноправни систем Републике Српске. Оно је предвиђено у члану 265. КЗ. Према слову закона дјело чини одговорно лице у правном лицу или предузетник који, у намјери да избјегне плаћање пореза по одбитку, доприноса за обавезно социјално осигурање по одбитку или других прописаних дажбина, не уплати износ који је обрачунат на име пореза по одбитку, односно доприноса за обавезно

социјално осигурање по одбитку на прописани уплатни рачун јавних прихода или не уплати друге прописане дажбине.

Објект напада је тројако одређен. То може бити: а) порез по одбитку, б) доприноси за обавезно социјално осигурање по одбитку и в) друге прописане дажбине.

Радња извршења је одређена као неуплаћивање (уопште, дјелимично, у прописаном року) износа: а) обрачунатог на име пореза по одбитку, б) обрачунатог доприноса за обавезно социјално осигурање по одбитку на прописани уплатни рачун јавних прихода и в) друге прописане дажбине на рачун јавних прихода. Подразумијева се да ову неуплату (нечињење, пропуштање да се уплати) учинилац предузима без оправданих разлога.

За постојање дјела је од значаја да се радња извршења предузима:

а) од стране одређеног лица: одговорног лица у правном лицу или предузетника и

б) у одређеној намјери која постоји на страни учиниоца у вријеме предузимања радње извршења, при чему ова намјера не мора бити и остварена. То је намјера да учинилац избјегне плаћање пореза по одбитку, доприноса за обавезно социјално осигурање по одбитку или других прописаних дажбина.

Извршилац дјела може да буде само одређено лице: а) одговорно лице у правном лицу и б) предузетник. Због тога и ово дјело спада у тзв. *delicta propria*.

У погледу кривице потребан је директан умишљај који квалификује наведена намјера. За ово дјело прописана је кумулативно казна затвора у трајању од једне до пет година и новчана казна.

И ово пореско кривично дјело има два тежа, квалификована облика испољавања. Квалификаторну околност у оба случаја представља висина обрачунатог, али неуплаћеног пореза или доприноса по одбитку.

Тако, први тежи облик овог дјела постоји ако висина износа обрачунатог, али неуплаћеног пореза, односно доприноса на прописани уплатни рачун прелази 50.000 КМ. За ово је дјело прописана кумулативно казна затвора у трајању од двије до десет година и новчана казна.

И коначно, најтежи облик овог дјела (став 3) постоји ако износ обрачунатог, а неуплаћеног пореза, односно доприноса прелази 200.000 КМ. За ово је дјело прописана кумулативна казна затвора најмање три године и новчана казна.

Коначно, посљедње право пореско кривично дјело из члана 267. Кривичног законика Републике Српске носи назив: „Неправилно из-



двајање средстава правних лица“.<sup>14</sup> Ово дјело чини одговорно лице у правном лицу које је по прописима којима се уређује област пореза Републике Српске лично одговорно за пореске обавезе правног лица и које одобри издајање средстава правног лица у друге сврхе, а не за плаћање пореских обавеза правног лица чиме је проузрокована неспособност правног лица за правовремено подмирење пореске обавезе.

Радња извршења је одобравање издајања средстава правног лица у друге сврхе, а не за плаћање пореских обавеза правног лица. Ову радњу извршења предузима лице које одобри плаћање у друге сврхе, а не за плаћање доспјелих пореских обавеза правног лица.

Посљедица дјела је проузроковање неспособности правног лица за правовремено подмирење пореске обавезе чиме се угрожава (ствара опасност) порески систем Републике Српске.

Извршилац дјела може бити само одговорно лице у правном лицу, али не било које одговорно лице, већ само оно које је лично одговорно за пореске обавезе правног лица по прописима којима се уређује област пореза Републике Српске. Облик кривице код овог дјела је умишљај учиниоца. За ово дјело прописана је алтернативно новчана казна или казна затвора у трајању до три године.

Доношењем новог Кривичног законика Републике Српске и другачијим прописивањем пореских кривичних дјела законодавац је знатно унаприједио заштиту фискалне дисциплине и убирања пореза путем кривичног права смањивањем инкриминација на три пореска кривична дјела. Ово се треба одразити и на квалитетнији рад органа откривања, гоњења и пресуђења за та кривична дјела. Такође, ово треба допринијети и стабилнијој судској пракси, као и дистанцирању обиљежја прекршаја из те области од чистих кривичних дјела.<sup>15</sup>

С тим у вези, потребно је истаћи да је Пореска управа Републике Српске, као републичка управа у саставу Министарства финансија Владе Републике Српске, надлежна, између осталог, и за откривање и спречавање извршавања кривичних дјела и пореских прекршаја у оквиру своје надлежности, као и за подношење извјештаја надлежним јавним тужилаштвима.<sup>16</sup> Новим пореским законодавством, као и подзаконским прописима донесеним на основу њега, у Пореској управи Ре-

<sup>14</sup> М. Симовић, Д. Јовашевић, В. Симовић, „Пореска кривична дјела у упоредном кривичном законодавству“, *Привредни криминалитет и савремено пословање*, Бијељина 2014, 4–13.

<sup>15</sup> В. Икановић, „Пореска кривична дјела у кривичном законик у Републике Српске“, *Финансијски криминалитет*, Београд 2018, 115.

<sup>16</sup> Вид. члан 12. Закона о пореском поступку Републике Српске, *Сл. гласник Републике Српске*, бр. 78/2020.

публике Српске су успостављени институционални капацитети за откривање и спречавање извршавања првенствено пореских кривичних дјела. Тако, у сједишту Пореске управе Републике Српске, у оквиру Сектора за контролу, истраге и обавјештајне послове, дјелује Одјељење за истраге и обавјештајне послове које обавља стручне послове који се односе на откривање и истраживање сложенијих случајева незаконитих радњи које представљају повреде Закона о пореском поступку, као и других закона чије је спровођење у надлежности Пореске управе пореског законодавства, а чија се надлежност простире на цијелој територији Републике Српске. Наведено одјељење је надлежно за сарадњу са агенцијама за спровођење закона и надлежним јавним тужилаштвима у Републици Српској и на другим нивоима власти у БиХ, као и на међународном нивоу.

### 3. ПОДНЕСЕНИ ИЗВЈЕШТАЈИ О УЧИЊЕНИМ КРИВИЧНИМ ДЈЕЛИМА ИЗ НАДЛЕЖНОСТИ ПОРЕСКЕ УПРАВЕ РЕПУБЛИКЕ СРПСКЕ ЗА ПЕРИОД 2016–2020. ГОДИНЕ<sup>17</sup>

У табелама бр. 1 до бр. 5 приказани су резултати спроведеног истраживања за период од 2016. године до 2020. године.

Табела број 1. Кривична дјела у 2016. години

Укупан број поднијетих извјештаја надлежним тужилаштвима		31	
Укупно причињена штета за буџет Републике Српске		3.588.600,47 КМ	
Кривична дјела	Назив кривичног дјела	Члан КЗ	Број КД
	Неправилно издвајање средстава правног лица	292	3
	Утаја пореза и доприноса	287	13
	Фалсификовање исправе	274	1
	Злоупотреба овлашћења у привреди	263	7
	Подношење лажне пореске пријаве	289	1
	Злоупотреба лажног стечаја	258	2
	Оштећење туђих права	251	1
	Неовлашћено бављење одређеним занимањем	393	1
	Оштећење или повлашћивање повјериоца	262	2

У табели број 1. под називом Кривична дјела у 2016. години приказан је укупан број откривених кривичних дјела која су у надлежности Пореске управе Републике Српске, као и укупна причињена штета овим

<sup>17</sup> За обраду насловљене цјелине коришћени су објављени Извјештаји о раду Пореске управе Републике Српске.

дјелима буџету Републике Српске. Поред тога приказан је број сваког од кривичних дјела учињених у овој години као и члан Кривичног закона којим су предвиђена ова дјела. У 2016. години инспектори истражитељи су поднијели укупно 31 извјештај надлежним тужилаштвима са укупно причињеном штетом за Буџет РС у износу од 3.588.600,47 КМ. Од тога поднесено је седам извјештаја због основа сумње да је учињено кривично дјело злоупотребе овлашћења у привреди члан 263. став 2 Кривичног закона РС, два извјештаја због основе сумње да је учињено кривично дјело злоупотреба лажног стечаја чл. 258. Кривичног закона РС, три извјештаја због основане сумње да је учињено кривично дјело неправилно издвајање средстава члан 292. Кривичног закона РС, тринаест извјештаја због основа сумње да је учињено кривично дјело утаје пореза и доприноса члан 287. Кривичног закона РС, један извјештај због основа сумње да је учињено кривично дјело подношења лажне пореске пријаве члан 289. Кривичног закона РС, један извјештај због основа сумње да је учињено кривично дјело фалсификовање исправе члан 274. Кривичног закона РС, један извјештај због основа сумње да је учињено кривично дјело оштећење туђих права члан 251. став 2 Кривичног закона РС, један извјештај због основа сумње да је учињено кривично дјело неовлашћено бављење одређеним занимањем из чл. 393 Кривичног закона РС и два извјештаја због основа сумње да је учињено кривично дјело оштећење или повлашћивање повјериоца члан 262. Кривичног закона РС.

Табела број 2. Кривична дјела у 2017. години

<b>Укупан број поднијетих извјештаја надлежним тужилаштвима</b>		26	
<b>Укупно причињена штета за буџет Републике Српске</b>		4.690.000,00 КМ	
<b>Кривична дјела</b>	<b>Назив кривичног дјела</b>	<b>Члан КЗ</b>	<b>Број КД</b>
	Неправилно издвајање средстава правног лица	292	5
	Утаја пореза и доприноса	287	15
	Злоупотреба овлашћења у привреди	263	3
	Оштећење или повлашћивање повјериоца	262	3

У табели број 2. под називом Кривична дјела у 2017. години приказан је укупан број учињених кривичних дјела која су у надлежности Пореске управе Републике Српске, као и укупна причињена штета овим дјелима буџету Републике Српске. Поред тога приказан је број сваког од кривичних дјела учињених у овој години као и члан Кривичног закона којим су предвиђена ова дјела. Тако су инспектори истражитељи у 2017. години поднијели укупно 26 извјештаја надлежним тужилаштвима

ма и то: пет извјештаја због основа сумње да је учињено кривично дјело неправилно издвајање средстава правног лица из чл. 292. КЗРС, 15 извјештаја због основа сумње да је учињено кривично дјело утаја пореза и доприноса чл. 287. КЗРС, три извјештаја због основа сумње да је учињено кривично дјело злоупотребе овлашћења у привреди чл. 263. КЗРС и три извјештаја због основа сумње да је учињено кривично дјело оштећење или повлашћивање повјерилаца чл. 262. КЗРС, са укупно причињеном штетом за Буџет РС у износу од 4,69 милиона КМ.

Табела број 3. Кривична дјела у 2018. години

<b>Укупан број поднијетих извјештаја надлежним тужилаштвима</b>		27	
<b>Укупно причињена штета за буџет Републике Српске</b>		3.017.000,00 КМ	
<b>Кривична дјела</b>	<b>Назив кривичног дјела</b>	<b>Члан КЗ</b>	<b>Број КД</b>
	Фалсификовање исправе	377	2
	Утаја пореза и доприноса	287	13
	Злоупотреба овлашћења у привреди	263	5
	Оштећење или повлашћивање повјериоца	262	1
	Оштећење туђих права	242	1
	Злоупотреба лажног стечаја	252 и 258	2
	Повреда основних права радника	266	1

У табели број 3. под називом Кривична дјела у 2018. години приказан је укупан број учињених кривичних дјела која су у надлежности Пореске управе Републике Српске, као и укупна причињена штета овим дјелима буџету Републике Српске. Поред тога приказан је број сваког од кривичних дјела учињених у овој години као и члан Кривичног закона којим су предвиђена ова дјела. Тако су инспектори истражитељи у 2018. години поднијели укупно 27 извјештаја надлежним тужилаштвима и то: два извјештаја због основа сумње да је учињено кривично дјело фалсификовање исправе из чл. 377. КЗРС, 13 извјештаја због основа сумње да је учињено кривично дјело утаја пореза и доприноса чл. 287. КЗРС, пет извјештаја због основа сумње да је учињено кривично дјело злоупотребе овлашћења у привреди чл. 263. КЗРС, један извјештај због основа сумње да је учињено кривично дјело оштећење туђих права из члана 242. КЗРС, два извјештаја због основа сумње да је учињено кривично дјело злоупотреба лажног стечаја чл. 252. и чл. 258 КЗРС, један извјештај због повреде основних права радника чл. 266 КЗРС и један извјештај због оштећење или повлашћивање повјерилаца чл. 262. ст. 1 КЗРС, са укупно причињеном штетом за Буџет РС у износу од 3,17 милиона КМ.

Табела број 4. Кривична дјела у 2019. години

<b>Укупан број поднијетих извјештаја надлежним тужилаштвима</b>		27	
<b>Укупно причињена штета за буџет Републике Српске</b>		3.031.000,00 КМ	
<b>Кривична дјела</b>	<b>Назив кривичног дјела</b>	<b>Члан КЗ</b>	<b>Број КД</b>
	Фалсификовање исправе	274	1
	Утаја пореза и доприноса	287	18
	Злоупотреба овлашћења у привреди	263	1
	Злоупотреба службеног положаја или овлашћења	263	2
	Закључење штетног уговора и проузроковање стечаја несавјесним пословањем	266 и 259	1
	Неправилно издвајање средстава правног лица	267	2
	Повреда основних права радника	209	1
	Извјештај због недозвољене трговине	281	1

У табели број 4. под називом Кривична дјела у 2019. години приказан је укупан број учињених кривичних дјела која су у надлежности Пореске управе Републике Српске, као и укупна причињена штета овим дјелима буџету Републике Српске. Поред тога приказан је број сваког од кривичних дјела учињених у овој години као и члан Кривичног закона којим су предвиђена ова дјела. Тако су инспектори истражитељи у 2019. години поднијели укупно 27 извјештаја надлежним тужилаштвима и то: један извјештај због основа сумње да је учињено кривично дјело фалсификовање исправе из чл. 274. КЗРС, 18 извјештаја због основа сумње да је учињено кривично дјело утаја пореза и доприноса чл. 287. КЗРС, два извјештаја због основа сумње да је учињено кривично дјело злоупотреба службеног положаја или овлашћења из чл. 263. КЗРС, један извјештај због основа сумње закључење штетног уговора из члана 266. и проузроковање стечаја несавјесним пословањем чл. 259 КЗРС, два извјештаја због основа сумње да је учињено неправилно издвајање средстава правног лица чл. 267 КЗРС, један извјештај због злоупотребе овлашћења у привреди чл. 263 КЗРС, један извјештај због повреде основних права радника чл. 209 КЗРС и један извјештај због недозвољене трговине чл. 281. КЗРС, са укупно причињеном штетом за Буџет РС у износу од 3,31 милиона КМ.

Табела број 5. Кривична дјела у 2020. години

<b>Укупан број поднијетих извјештаја надлежним тужилаштвима</b>		30		
<b>Укупно причињена штета за буџет Републике Српске</b>		5.782.578,92КМ		
<b>Кривична дјела</b>	<b>Назив кривичног дјела</b>	<b>Члан КЗ</b>	<b>Број КД</b>	<b>Причињена штета по КД</b>
	Утаја пореза и доприноса	287 (264)	25	4.827.546,08КМ
	Злоупотреба положаја одговорног лица	249	2	173.775,90КМ
	Неправилно издвајање средстава правног лица	267	1	107.725,46КМ
	Повреда основних права радника	209	2	673.531,48КМ

У табели број 5. под називом Кривична дјела у 2020. години приказан је укупан број учињених кривичних дјела која су у надлежности Пореске управе Републике Српске, као и укупна причињена штета овим дјелима буџету Републике Српске. Поред тога приказан је број сваког од кривичних дјела учињених у овој години као и члан Кривичног закона којим су предвиђена ова дјела, те конкретна причињена штета по појединим кривичним дјелима. Тако су инспектори истражитељи у 2020. години поднијели укупно тридесет извјештаја (30), и то: двадесет и пет извјештаја због основа сумње да је учињено кривично дјело Утаја пореза и доприноса чл. 287 Кривичног закона РС, један извјештај због основа сумње да је учињено кривично дјело Неправилно издвајање средстава правног лица из чл. 267. КЗРС, те по два извјештаја због основа сумње да је учињено кривично дјело Злоупотреба положаја овлаштеног лица чл. 249. Кривичног закона РС и због основа сумње да је учињено кривично дјело Повреда основних права радника чл. 209 ст. Кривичног закона РС, са укупно причињеном штетом по буџет РС у износу од 5.782.578,92КМ, а што је приказано у наредној табели.

#### 4. АНАЛИЗА

Анализом извјештаја о раду Пореске управе Републике Српске у периоду 2016–2020. године видљиво је да је тренд поднесених извјештаја о постојању основа сумње о учињеном кривичном дјелу из надлежности Пореске управе Републике Српске према надлежним тужилаштвима опадао (Слика 1. 2.).

Наиме, може се увидјети да је у посматраном периоду дошло до пада поднесених извјештаја, у 2017. години у односу на 2016. годину, те да се број поднесених извјештаја одржава на сличном нивоу, на при-

мјер 2018, и 2019. година биљеже исти број поднесених извјештаја, док је у 2020. години дошло до повећања тренда поднесених извјештаја када је тај број скоро у истом проценту са првом посматраном годином.

Такође, видљива је раноликост извјештаја, тј. да су подношени извјештаји из области привредног криминалитета, а да је осим кривичних дјела утаја пореза и доприноса веома мало поднесених извјештаја из дијела тзв. правих пореских кривичних дјела.

Слика 1. Укупан број поднијетих извјештаја



Слика 2. Тренд



## 5. ЗАКЉУЧНА РАЗМАТРАЊА

У домаћем праву постоји велики број кривичних дела против привреде и платног промета. Наиме, промјене које су нужна карактеристика развоја привреде доводе и до промјена у области инкриминација појединих понашања, тако да временом неке од њих одумиру, мијењају облике и видове испољавања, а друге се рађају, што указује да велику динамику у погледу инкриминација у овој области.

Међутим, доношењем Кривичног законика Републике Српске 2017. године и другачијим прописивањем пореских кривичних дјела законодавац је знатно унаприједио заштиту пореске дисциплине, тј. убирања пореза путем кривичног права. Наиме, смањивањем инкриминација на три чиста пореска кривична дјела која покривају спектар недозвољених дјелатности која улазе у кривичноправну сферу учинио је закон јаснијим, а самим тим и практично примјењивијим. Ово би се у коначници требало одразити на квалитетнији рад органа откривања ових дјела.

С тим у вези, треба истаћи да је интенција у модерним друштвима и уређеним земљама да се за превенцију и борбу против појединих облика криминалитета уско специјализују органи за њихово откривање и доказивање.

У области борбе против привредних и унутар њих пореских деликата, односно с циљем спречавања овог вида криминалитета најчешће се формирају уско специјализоване организационе јединице при министарствима надлежним за унутрашње послове и финансије. Тако је, на примјер, за борбу против пореских кривичних дјела у Пореској управи Републике Српске организационо устројено посебно одјељење којем су дата овлашћења, односно прописане надлежности, а која су преваходно усмјерена на спречавање и откривање пореских деликата.

Важност наведене специјализације произлази и из чињенице да већи број привредних, тј. пореских кривичних дјела има бланкетну диспозицију, што значи да је за утврђивање садржине ових дјела потребно да се консултује други закон или подзаконски пропис из области пореског права или привредног пословања, односно други општи акт будући да се радња извршења састоји у поступању противно тим прописима, односно у њиховом свјесном кршењу.

Истовремено, наведена врста криминала је специфична, тј. сложена и самим тим захтијева и посебан начин истраге. Истрага је често дуготрајна, детаљна и захтијева обезбјеђивање великог броја доказа (већи број докумената, изјава, налаза вјештака и др.), а неопходно је, уз комплетан тужилачки тим, учешће већег броја овлашћених службених



лица из више различитих агенција, што поново изискује висок степен координације у циљу постизања добрих резултата.

## ЛИСТА РЕФЕРЕНЦИ

### Библиографске референце

1. А. Стевановић, Д. Цветковић, „Појам и карактеристике привредног криминалитета“, *РККП* 1/19.
2. Д. Јовашевић, Ј. Митровић, В. Икановић, *Коментар Кривичног законика Републике Српске*, Бања Лука 2018.
3. Д. Јовашевић, Ј. Митровић, В. Икановић, *Кривично право Републике Српске, Посебни део*, Бања Лука 2017.
4. Г. Маричић, Г. Павловић, Д. Јовашевић, *Порески деликти у Републици Српској*, Бања Лука 2021.
5. М. Ницевић, А. Ивановић, „Организовани привредни криминалитет као фактор угрожавања економске безбедности“, *Економски изазови* 1/2013.
6. М. Симовић, Д. Јовашевић, В. Симовић, „Пореска кривична дјела у упоредном кривичном законодавству“, *Привредни криминалитет и савремено пословање*, Бијељина 2014.
7. С. Бијелић, С. Ћуровац, *Појавни облици привредног криминала и начин њиховог доказивања*, Сарајево 2016.
8. В. Икановић, „Пореска кривична дјела у кривичном законнику Републике Српске“, *Финансијски криминалитет*, Београд 2018.
9. З. Стојановић, О. Милорадовић, М. Радисављевић, А. Трешњев, *Приручник за сузбијање привредног криминалитета и корупције*, Београд, Министарство правде САД и Мисија ОЕБС у Србији, 2017.

### Правни извори

1. Закон о пореском поступку Републике Српске, *Сл. гласник РС*, бр. 78/2020
2. Кривични законик Републике Српске, *Сл. гласник РС*, бр. 64/2017, 104/2018 - одлука УС и 15/2021.

*Assistant Professor Goran Maričić, LL.D.*

Faculty of Law, University Business Academy in Novi Sad

*Gojko Pavlović, LL.D.*

Think Tank Banja Luka

## **THE ROLE OF THE TAX ADMINISTRATION OF THE REPUBLIC OF SRPSKA IN THE PREVENTION OF CRIMINAL OFFENSES AGAINST THE ECONOMY AND PAYMENT TRANSACTIONS**

### *Summary*

Due to the difficulties in defining the concept of economic crime, it is not uncommon to list criminal offenses that can be considered criminal offenses against the economy and payment transactions. In accordance with the constitutional order in Bosnia and Hercegovina, these criminal offenses are prescribed in four separate criminal laws, i.e. at each level of government in BiH separately. Thus, the Criminal Code of the Republic of Srpska prescribes a total of 31 criminal offenses against the economy and payment transactions, i.e. economic crime. Therefore, the aim of the paper is to first point out the economic crimes that are prescribed in the criminal legislation of the Republic of Srpska, and the special goal is to explain the tax crimes. Comparatively, it is not uncommon for special bodies, such as the financial police, to be established to combat this type of crime, which prescribe competencies and powers that are primarily aimed at preventing and detecting crimes in this area. Recently, however, in order to prevent this type of crime, narrowly specialized organizational units have been formed within the ministries in charge of internal affairs and finance. In this regard, the intention of the authors is to point out the legal and institutional capacities of the Tax Administration of the Republic of Srpska in preventing and detecting tax crimes. A special part of the paper consists of the results of the research conducted in the previous five years, which are related to the forms, structure and dynamics - the phenomenology of economic and tax crimes, i.e. reports submitted to the competent prosecutor's offices in the Republic of Srpska by the Tax Administration of the Republic of Srpska.

**Key words:** *Economy; Economy crime; Tax crimes; Tax administration.*