

Pregledni naučni rad

Datum prijema rada:
02. jun 2021.

Datum prihvatanja rada:
27. jun 2021.

Poreski delikti u Bosni i Hercegovini

Apstrakt: Dvije su kategorije poreskih delikata u tzv. poreskom zakonodavstvu u Bosni i Hercegovini, i to su krivična djela i prekršaji. Za razliku od poreskih krivičnih djela koja su propisana isključivo u krivičnom zakonodavstvu (Bosne i Hercegovine, Republike Srpske, Federacije Bosne i Hercegovine i Brčko distrikta Bosne i Hercegovine), poreski prekršaji su propisani desetina zakona i podzakonskih akata koji su na snazi na svim nivoima vlasti: na nivou Bosne i Hercegovine, zatim entiteta – Republike Srpske i Federacije Bosne i Hercegovine, kantona, Distrikta Brčko i na kraju gradova i opština. Sistem oporezivanja u Bosni i Hercegovini koncipiran je i konstituisan u skladu sa njenim ustavnim uređenjem i on se može okarakterisati kao hibridni sistem, ali i vrlo kompleksan sistem sa složenom fiskalnom strukturom i podijeljenim nadležnostima za oporezivanje sa direktnim porezima koji su u nadležnosti poreskih uprava entiteta, odnosno Federacije Bosne i Hercegovine, Republike Srpske i Brčko distrikta Bosne i Hercegovine. Nadležne institucije na nivou entiteta jesu ministarstva finansija (Ministarstvo finansija Federacije Bosne i Hercegovine i Ministarstvo finansija Republike Srpske), odnosno Direkcija za finansije Brčko distrikta Bosne i Hercegovine. S druge strane, indirektni porezi su u nadležnosti Uprave za indirektno oporezivanje Bosne i Hercegovine, dok je na nivou Bosne i Hercegovine uspostavljeno i Ministarstvo finansija u okviru Savjeta ministara Bosne i Hercegovine.

Ključne riječi: porezi, poreski delikti, krivična djela, prekršaji, Krivični zakonik Republike Srpske.

Ljubinko Mitrović

*Redovni profesor, Ombudsman
za ljudska prava Bosne i
Hercegovine.*

Saša Rendić

*Diplomirani pravnik, Banja
Luka.*

1. PORESKI SISTEM BOSNE I HERCEGOVINE

Posljednjih petnaestak godina u Bosni i Hercegovini traje reforma njenog poreskog sistema, i to kako u oblasti indirektnih poreza (odnosno porez na dodatu vrijednost i akcize), tako i u oblasti direktnih poreza (porez na dohodak, porez na dobit pravnih lica, porez na lična primanja fizičkih lica i drugi porezi).

Sistem oporezivanja u Bosni i Hercegovini koncipiran je i konstituisan u skladu sa njenim ustavnim uređenjem i on se može okarakterisati kao hibridni sistem, a uz to i vrlo kompleksan sistem sa složenom fiskalnom strukturom i podijeljenim nadležnostima za oporezivanje sa direktnim porezima koji su u nadležnosti poreskih uprava entiteta, odnosno Federacije Bosne i Hercegovine, Republike Srpske i Brčko distrikta Bosne i Hercegovine. Nadležne institucije na nivou entiteta jesu

ministarstva finansija (Ministarstvo finansija Federacije Bosne i Hercegovine i Ministarstvo finansija Republike Srpske), odnosno Direkcija za finansije Brčko distrikta Bosne i Hercegovine. S druge strane, indirektni porezi su u nadležnosti Uprave za indirektno oporezivanje Bosne i Hercegovine, s tim da je na nivou Bosne i Hercegovine uspostavljeno Ministarstvo finansija u okviru Savjeta ministara Bosne i Hercegovine.

Poreski pravni propisi koji su na snazi u Bosni i Hercegovini ne sadrže posebna pravila koja se značajnije razlikuju u oblasti oporezivanja između Bosne i Hercegovine i drugih država. Važnim svakako treba istaći da Bosna i Hercegovina nema izvornih prihoda u oblasti poreza i finansijski izvori zavise od odluka entiteta. S druge strane, poreski sistem potrošno je orjentisan i za funkcionisanje javnih finansija najvažnije je prikupljanje prihoda od poreza na dodatu vrijednost. Kompleksna ustavna struktura Bosne i Hercegovine sa decentralizovanim zakonima i podzakonskim propisima nudi daljnje izazove s obzirom na to da bi se reformisanjem poreskog sistema u Bosni i Hercegovini i uklanjanjem postojećih prepreka stvorili uslovi za jednostavno i efikasno izmirivanje poreskih obaveza, poboljšala bi se pravednost oporezivanja, generisao bi se novi nivo dodate vrijednosti, dok bi efikasnije ubiranje javnih prihoda doprinijelo smanjenju poreske evazije.

Prema Ustavu Federacije Bosne i Hercegovine nadležnost iz sfere direktnih poreza imaju Federacija Bosne i Hercegovine i njeni kantoni, a prema Ustavu Republike Srpske, nadležnost iz sfere direktnih poreza ima isključivo Republika Srpska. Kvalitetan sistem indirektnih poreza i integritet mehanizma raspodjele prihoda od indirektnih poreza su stoga od najveće važnosti za ukupni fiskalni okvir u Bosni i Hercegovini¹.

2. PORESKI SISTEM REPUBLIKE SRPSKE

Poreski sistem Republike Srpske predstavlja skup svih poreskih i neporeskih davanja koja se plaćaju u Republici Srpskoj².

Zakonom o poreskom sistemu Republike Srpske³ uređen je poreski sistem Republike Srpske, kao i uspostavljanje i vođenje Registra poreskih i neporeskih davanja (poreskim davanjima smatraju se sva prinudna, nepovratna davanja za koja poreski obveznik ne ostvaruje direktnu korist ili protivuslugu, dok se pod neporeskim davanjima smatraju davanja za koja obveznik ostvaruje direktnu korist ili protivuslugu).

U poreska davanja spadaju sljedeće obaveze, i to: 1. porez na dobit, 2. porez na dohodak, 3. porez na nepokretnosti, 4. porez na upotrebu, držanje i nošenje dobara, 5. porez na dobitke od igara na sreću, 6. porez na dodatu vrijednost i 7. akcize, 8. carine i 9. putarine.

U okviru neporeskih davanja u Republici Srpskoj, Zakon o poreskom sistemu Republike Srpske izričito navodi sljedeće obaveze, i to: a) doprinosi, b) naknade i c) takse. Tako u neporeska davanja spadaju: 1. doprinos za penzijsko i invalidsko osiguranje, 2. doprinos za zdravstvenu zaštitu, 3. doprinos za dječiju zaštitu, 4. doprinos za osiguranje od nezaposlenosti, 5. doprinos za profesionalnu rehabilitaciju i zapošljavanje invalida, 6. koncesione naknade, 7. naknade za vode, 8. naknade za šume, 9. naknade za lovstvo, 10. naknade za zaštitu životne sredine, 11. naknade iz oblasti saobraćaja, 12. naknade iz oblasti uređenja prostora i građenja, 13. naknade iz oblasti komunalnih djelatnosti, 14. naknade za priređivanje igara na sreću, 15. naknade iz oblasti poljoprivrede, 16. naknade iz oblasti rudarstva

¹ Terzić, S. (2017). *Poreski sistem u BiH*. Uprava za indirektno oporezivanje BiH.

² Čl. 2 Zakona o poreskom sistemu Republike Srpske. *Službeni glasnik Republike Srpske*, br. 62/2017.

³ *Službeni glasnik Republike Srpske*, br. 62/2017.

i geologije, 17. naknade iz oblasti metrologije, 18. naknade iz oblasti veterinarstva, 19. naknade iz oblasti zaštite zdravlja, 20. naknade iz oblasti civilne zaštite, 21. naknade licima na koja su prenesena javna ovlaštenja, 22. naknade koje se plaćaju ovlaštenim regulatornim telima u Republici Srpskoj, 23. republičke administrativne takse, 24. gradske administrativne takse, 25. opštinske administrativne takse, 26. sudske takse, 27. komunalne takse, 28. novčane kazne i 29. članarine⁴.

Poreski sistem Republike Srpske trenutno uređuju sljedeći zakoni, i to: Zakon o poreskom sistemu Republike Srpske, Zakon o poreskom postupku⁵, Zakon o porezu na dohodak⁶, Zakon o porezu na dobit⁷, Zakon o porezu na nepokretnosti⁸, Zakon o igrama na sreću⁹ i Zakon o porezu na upotrebu, držanje i nošenje dobara¹⁰. Uz njih, izuzetno važni su i Zakon o odgođenom plaćanju poreskog duga¹¹ i Zakon o fiskalnim kasama¹². Neporeska davanja uređena su Zakonom o doprinosima¹³, Zakonom o penzijskom i invalidskom osiguranju¹⁴, Zakonom o administrativnim taksama Republike Srpske¹⁵, Zakonom o komunalnim taksama¹⁶, Zakonom o posebnim republičkim taksama¹⁷ i Zakonom o boravišnoj taksi¹⁸.

Poreskoj upravi Republike Srpske, koja se nalazi u sastavu Ministarstva finansija Republike Srpske, data je nadležnost za sprovođenje svih poreskih zakona.

3. KRIVIČNA DJELA U OBLASTI POREZA U BOSNI I HERCEGOVINI

Poreska krivična djela su u krivičnom pravu Bosne i Hercegovine uređena u više krivičnih zakona¹⁹. Tako, na primjer, Krivični zakon Bosne i Hercegovine uključuje više

⁴ Maričić, G., Pavlović, G., Jovašević, D. (2021). *Poreski delikti u Republici Srpskoj*. Istraživački centar Banja Luka. 12-13.

⁵ *Službeni glasnik Republike Srpske*, br. 78/2020.

⁶ *Službeni glasnik Republike Srpske*, br. 60/2015, 5/2016, 66/2018, 105/2019 i 123/2020.

⁷ *Službeni glasnik Republike Srpske*, br. 94/2015, 1/2017 i 58/2019.

⁸ *Službeni glasnik Republike Srpske*, br. 91/2015.

⁹ *Službeni glasnik Republike Srpske*, br. 22/2019.

¹⁰ *Službeni glasnik Republike Srpske*, br. 37/2001, 35/2007, 52/2014, 110/2015, 44/2016 i 66/2018.

¹¹ *Službeni glasnik Republike Srpske*, br. 94/2015.

¹² *Službeni glasnik Republike Srpske*, br. 96/2007, 1/2011, 65/2014, 21/2015 i 58/2019.

¹³ *Službeni glasnik Republike Srpske*, br. 114/2017 i 112/2019.

¹⁴ *Službeni glasnik Republike Srpske*, br. 134/2011, 82/2013 i 103/2015.

¹⁵ *Službeni glasnik Republike Srpske*, br. 100/2011, 103/2011 – ispravka, 67/2013 i 123/2020.

¹⁶ *Službeni glasnik Republike Srpske*, broj 4/2012. Visina komunalnih taksa u Republici Srpskoj određuje se odlukama skupština opština i gradova.

¹⁷ *Službeni glasnik Republike Srpske*, br. 8/1994, 29/2000, 18/2001, 22/2001, 60/2003, 41/2005, 51/2006 i 52/2014.

¹⁸ *Službeni glasnik Republike Srpske*, br. 78/2011 i 106/2015.

¹⁹ Krivično zakonodavstvo Bosne i Hercegovine danas, shodno njenoj ustavnoj strukturi i raspodjeli nadležnosti čine četiri zasebna krivično-pravna sistema, i to: Bosne i Hercegovine, Republike Srpske, Federacije Bosne i Hercegovine i Brčko distrikta Bosne i Hercegovine. Ovo svakako podrazumijeva i nesmetanu egzistenciju četiri krivična zakona (slično ovom, imamo i četiri zakona o krivičnom postupku ili četiri prekršajna zakona), i to: Krivičnog zakonika Republike Srpske (*Službeni glasnik Republike Srpske*, br. 64/2017; 104/2018 - odluka US i 15/2021) koji je stupio na snagu jula 2017. godine; Krivičnog zakona Federacije Bosne i Hercegovine (*Službene novine Federacije Bosne i Hercegovine*, br. 36/2003; 21/2004; 69/2004; 18/2005; 42/2010; 42/2011; 59/2014; 76/2014; 46/2016 i 75/2017) koji je stupio na snagu 1. avgusta 2003. godine; Krivičnog

krivičnih djela koja sadržavaju zabranjena postupanja u vezi sa porezima. Shodno tome, u odredbi člana 210 Krivičnog zakona Bosne i Hercegovine kao posebno krivično djelo propisano je djelo pod nazivom poreska utaja ili prevara, a zatim u članu 210a krivično djelo pod nazivom nedopušten promet akciznih proizvoda. Uz ova dva, interesantna su i krivična djela neplaćanja poreza (član 211 KZ BiH) i carinske prevare (član 216 KZ BiH).

S druge strane, Krivičnim zakonikom Republike Srpske iz 2017. godine predviđena su sljedeća krivična djela, i to utaja poreza i doprinosa (član 264 KZ RS), neuplaćivanje poreza po odbitku (član 265 KZ RS) i nepravilno izdvajanje sredstava pravnih lica (član 267 KZ RS), dok su Krivičnim zakonom Federacije BiH u posebnoj XXIII Glavi propisana Krivična djela iz oblasti poreza, i to: poreska utaja (član 273 KZ FBiH), lažna poreska isprava (član 274 KZ FBiH), nepravilno izdvajanje sredstava pravnih lica (član 275 KZ FBiH), podnošenje lažne poreske prijave (član 276 KZ FBiH), sprečavanje poreskog službenika u obavljanju službene radnje (član 277 KZ FBiH) i u članu 278 KZ FBiH - napad na poreskog službenika u obavljanju službene radnje (slično stanje je i u Brčko distriktu gdje se u posebnoj glavi predviđaju identična krivična djela uz posebno krivično djelo pod nazivom neplaćanje poreza).

4. PORESKI PREKRŠAJI

Poreski prekršaji²⁰ predstavljaju kategoriju kažnjivih djelatnosti koje obuhvataju pošašanje fizičkih i pravnih lica kojima se povređuje javni poredak i za koje se njihovim učiniocima izriču zakonom predviđene sankcije. Moraju biti predviđeni zakonom ili drugim propisom (uredbom vlade ili odlukom skupštine grada ili skupštine opštine).

Najveći broj poreskih zakona sadrži zakonski opis određenog broja prekršajnih djela i propisuje, u pravilu, dvije vrste prekršajnih sankcija koje se izriču učiniocima navedenih prekršajnih djela, i to: 1. novčane kazne i 2. zaštitne mjere.

Za prekršajnu odgovornost ne traži se umišljaj, već je dovoljan i nehat učinioca. Novčanom kaznom mogu se kazniti pravno lice, odgovorno lice u pravnom licu i poreski obveznik – samostalni preduzetnik koji je fizičko lice.

Zakon o poreskom postupku²¹, u odredbi člana 1 uređuje organizaciju i nadležnost Poreske uprave Republike Srpske, prava i obaveze poreskih obveznika, poreski postupak, plaćanje poreskih obaveza, redovnu i prinudnu naplatu poreskih obaveza, kao i druge načine prestanka poreskih obaveza, poresku kontrolu, posebnu kontrolu, te postupak po pravnom lijeku i nadzor u oblasti poreza u Republici Srpskoj. Uz navedeno, ovaj Zakon u glavi dvanaestoj koja nosi naziv Nadzor i kaznene odredbe, propisuje, pored upravnog i inspekciskog nadzora, pojam, karakteristike i oblike ispoljavanja više poreskih prekršaja, kao i odgovornost njihovih izvršilaca, i to: 1) poreskog obveznika: a) fizičkog lica, b) preduzetnika, c) prav-

zakona Brčko distrikta Bosne i Hercegovine (*Službeni glasnik Brčko distrikta Bosne i Hercegovine*, broj 19/2020 – Prečišćeni tekst) koji je stupio na snagu 1. jula 2003. godine i Krivičnog zakona Bosne i Hercegovine (*Službeni glasnik Bosne i Hercegovine*, br. 3/2003; 32/2003 - ispr.; 37/2003; 54/2004; 61/2004; 30/2005; 53/2006; 55/2006; 8/2010; 47/2014; 22/2015; 40/2015 i 35/2018) koji je stupio na snagu 1. marta 2003. godine.

²⁰ Mitrović, Lj. (2019). *Prekršajno pravo – poseban dio*. Banja Luka: Međunarodno udruženje naučnih radnika, 226-250.

²¹ Prethodni Zakon o Poreskoj upravi iz 2007. godine definisao je i pojam poreskog prekršaja, te se tako poreskim prekršajem smatrala zakonom ili podzakonskim aktom utvrđena radnja lica koja je prouzrokovala povredu poreskih propisa za koje je propisana prekršajna kazna.

nog lica i d) odgovornog lica u pravnom licu i 2) nadležnih organa: a) banke i b) organa nadležnog za vođenje registra. Shodno prednjem, kao učinioci poreskih prekršaja mogu se pojaviti domaća pravna ili fizička lica, odgovorna lica u pravnom licu i samostalni preduzetnici, ali i strana lica ili organizacije, strani državljani i lica bez državljanstva pod istim uslovima kao domaća pravna lica, organizacije i državljani Republike Srpske. Prekršajni postupak iz oblasti poreza vodi se u skladu sa Zakonom o prekršajima Republike Srpske²². Interesantna je i odredba stava 5 člana 43 ovog zakona prema kojoj za prekršaje iz oblasti poreza, carina i finansija, novčane kazne mogu se propisati u višestrukom iznosu poreske ili carinske obaveze koja je trebala da bude plaćena, ili kao procenat ili višestruki iznos vrijednosti robe koja je predmet prekršaja, ali ne u iznosu većem od 200.000 KM²³.

U daljem tekstu, a zbog prostorne nemogućnosti prezentovanja svih poreskih prekršaja u Republici Srpskoj i Bosni i Hercegovini, obradićemo prekršajna djela propisana Zakonom o poreskom postupku Republike Srpske i Zakonom o porezu na dodatu vrijednost Bosne i Hercegovine²⁴.

Zakon o poreskom postupku Republike Srpske, u odredbi stava 1 člana 112 propisuje prekršajno djelo koje čini poreski obveznik – pravno lice (ili drugi subjekt) ili preduzetnik ako: a) se ne registruje uopšte u Poreskoj upravi, b) se ne registruje u Poreskoj upravi u roku i na način koji je propisan za registraciju poreskih obveznika, c) ne prijavi Poreskoj upravi promjenu podataka u vezi sa upisom u registar kod Poreske uprave, d) ne podnese poresku prijavu, ili ne podnese poresku prijavu na način i u roku koji je propisan poreskim propisima i e) ne vodi poslovne knjige i druge propisane evidencije u skladu sa poreskim propisima²⁵. U zavisnosti od toga u kojem je svojstvu učinilac ovog prekršaja propisane su i različite kazne, i to: a) novčana kazna u iznosu od 2.000 do 6.000 KM za pravno lice ili drugi subjekat, b) novčana kazna u iznosu od 1.000 do 3.000 KM za odgovorno lice u pravnom licu i c) novčana kazna u iznosu od 1.000 do 3.000 KM za preduzetnika.

U odredbi stava 2 člana 112 Zakona propisano je da prekršaj čini poreski obveznik - pravno lice ili drugi subjekt, odnosno preduzetnik koji: a) ne dozvoli poreskom izvršiocu da uđe u prostorije u kojima poreski obveznik obavlja svoju poslovnu djelatnost, a radi vršenja popisa i zapljene pokretnih stvari u postupku prinudne naplate poreskih obaveza, b) ne učestvuje na poziv Poreske uprave u postupku kancelarijske kontrole, ne pruži tražena objašnjenja, ili ne dostavi na zahtjev inspektora svu dokumentaciju koja je potrebna za sprovođenje kancelarijske kontrole, c) ne učestvuje na poziv Poreske uprave u postupku terenske kontrole, ne pruži tražena objašnjenja, ili ne dostavi na zahtjev inspektora svu dokumentaciju koja je potrebna za sprovođenje kancelarijske kontrole, d) ne omogući poreskom inspektorcu odgovarajuće mjesto (prostor, uslove) za vršenje terenske kontrole i e) ometa službenike Poreske uprave u sprovođenju zakonom utvrđenih dužnosti²⁶. I za ovaj prekršaj propisane su različite visine novčane kazne zavisno od svojstva njegovog učinioca. Tako je propisana novčana kazna u iznosu od: a) 1.000 do 3.000 KM za pravno lice ili drugi subjekat kao poreskog obveznika, b) 500 do 1.500 KM za odgovorno lice u tom pravnom licu i c) 500 do 1.500 KM za preduzetnika kao poreskog obveznika.

²² *Službeni glasnik Republike Srpske*, br. 63/2014, 36/2015 – odluka US, 110/2016, 100/2017 i 19/2021 – odluka US.

²³ Mitrović, Lj. (2014). *Prekršajno pravo*. Banja Luka: Panevropski univerzitet APEIRON, 86-87.

²⁴ *Službeni glasnik Bosne i Hercegovine*, br. 9/2005, 35/2005, 100/2008 i 33/2017.

²⁵ Maričić, Pavlović, Jovašević (2021), 153-179.

²⁶ *Ibid.*

Za prekršajna djela poreskog obveznika - fizičkog lica propisana odredbom člana 113 Zakona o poreskom postupku Republike Srpske predviđena je novčana kazna u iznosu od 500 do 1.500 KM. Radi se o nekoj od više zakonom alternativno propisanih radnji činjenja ili nečinjenja, i to ako se poreski obveznik - fizičko lice: a) ne registruje u Poreskoj upravi, ili ako se ne registruje u roku i na način propisan za registraciju poreskih obveznika u Poreskoj upravi ili ne prijavi Poreskoj upravi promjenu podataka u vezi sa upisom u registar kod Poreske uprave, b) ne podnese poresku prijavu, ili ne podnese poresku prijavu na način i u roku koji je propisan poreskim propisima, c) ne učestvuje na poziv Poreske uprave u postupku kancelarijske kontrole, ne pruži tražena objašnjenja, ili ne dostavi na zahtjev inspektora svu dokumentaciju koja je potrebna za sprovođenje kancelarijske kontrole i d) ometa službenike Poreske uprave u sprovođenju zakonom utvrđenih dužnosti²⁷.

Poseban oblik poreskog prekršaja koji nosi naziv: Prekršaj zbog nepodnošenja prijave u Jedinствeni sistem, predviđen je u odredbi člana 114 Zakona o poreskom postupku Republike Srpske. Ovo kažnjivo djelo se sastoji u nečinjenju (negativnoj, pasivnoj radnji, odnosno propuštanju) – nepodnošenju prijave za registraciju obveznika doprinosa u Jedinствeni sistem na način i u roku koji je predviđen zakonom od strane uplatioca doprinosa - pravnog lica. Dakle, ovdje obveznik doprinosa ne podnosi obaveznu prijavu uopšte ili je ne podnosi u određenom roku ili na određeni način. Bitno je da se radi o prijavi u Jedinствeni sistem registracije, kontrole i naplate doprinosa (skraćeno Jedinствeni sistem) koji vodi Poreska uprava (član 15). Radi se o sistemu registracije, kontrole i naplate doprinosa koji predstavlja administrativnotehnički sistem posredstvom kojeg Poreska uprava registraciju, kontrolu i naplatu doprinosa i prikupljanje podataka od obveznika uplate doprinosa i osiguranika. Korisnici ovog Jedinствenog sistema su: a) Fond zdravstvenog osiguranja Republike Srpske, b) Fond za penzijsko i invalidsko osiguranje Republike Srpske, c) Javni fond za dječiju zaštitu Republike Srpske i d) Zavod za zapošljavanje Republike Srpske²⁸. Subjekti upisa u Jedinствeni sistem su uplatioci doprinosa i obveznici doprinosa, koji se, dakle, i mogu javiti kao učinioci ovog prekršaja. Baza podataka Jedinствenog sistema je jedinstvena evidencija o svim obveznicima uplate doprinosa i obveznicima doprinosa, podacima neophodnim za kontrolu uplate doprinosa i podacima za ostvarivanje prava po osnovu obaveznog i dobrovoljnog osiguranja. U ovom sistemu se sačinjavaju izvještaji o rizičnim uplatiocima doprinosa i identifikuju oni obveznici koji izbjegavaju obavezu uplate, isplaćuju ili prijavljuju manje iznose po osnovu obaveze uplate doprinosa, odnosno ne podnesu prijavu za registraciju u Jedinствeni sistem. Zavisno od svojstva učinioca prekršaja (odnosno uplatioca doprinosa) propisane su različite novčane kazne, i to za: a) pravno lice – novčana kazna u iznosu od 10.000 do 30.000 KM, b) fizičko lice – novčana kazna u iznosu od 3.000 do 9.000 KM i c) odgovorno lice u pravnom licu – novčana kazna u iznosu od 3.000 do 9.000 KM. Pored novčane kazne, učiniocu ovog poreskog prekršaja može se izreći i specifična prekršajna sankcija pod nazivom: "Privremena zabrana obavljanja djelatnosti zbog nepodnošenja prijave u Jedinствeni sistem". Ona je propisana u članu 109 Zakona o poreskom postupku Republike Srpske.

Sljedeći poreski prekršaj predviđen je u odredbi člana 115 Zakona o poreskom postupku Republike Srpske i on nosi naziv: „Prekršaj obaveze prijavljivanja, obračuna i plaćanja poreskih obaveza“. Ovo prekršajno djelo čini poreski obveznik koji nije niti prijavio,

²⁷ *Ibid.*

²⁸ *Ibid.*

niti uplatio poresku obavezu. Dakle, ovdje se radi o prekršaju sa dvoaktno određenom radnjom izvršenja nečinjenja, odnosno propuštanja. To su: a) radnja neprijavlivanja – nepodnošenja blagovremene prijave poreske obaveze i b) neplaćanja poreske obaveze u cijelosti ili djelimično, odnosno u određenom roku. Ovaj prekršaj može da učini samo određeno lice – poreski obveznik koji ne: a) podnese poresku prijavu u obliku, na mjestu i u vrijeme koji su propisani zakonom i b) izmiruje svoje obaveze na način i pod uslovima koji su propisani zakonom. Za ovaj prekršaj iz člana 115 Zakona o poreskom postupku Republike Srpske propisana je novčana kazna u proporcionalnom (srazmjernom) iznosu od 30 % od iznosa obaveze utvrđene u postupku poreske kontrole, ali najviše do 200.000 KM.

Poreski prekršaj banke predviđen je u odredbi člana 116 Zakona o poreskom postupku Republike Srpske. Ovo prekršajno djelo čini banka koja preduzme neku od više zakonom alternativno predviđenih radnji izvršenja u vidu činjenja i nečinjenja i to ako: a) otvori račun za poreskog obveznika bez dokaza o registraciji u Poreskoj upravi, b) ne izvrši blokadu računa poreskog obveznika po dostavljanju zaključka o uspostavljanju privremene mjere obezbjeđenja od strane Poreske uprave i c) ne izvršava prenos sredstava po nalogu Poreske uprave u postupku prinudne naplate²⁹. Za ovo prekršajno djelo propisana je novčana kazna, zavisno od svojstva njegovog učinioca, i to: a) novčana kazna u iznosu od 10.000 do 30.000 KM za banku i b) novčana kazna u iznosu od 3.000 do 9.000 KM za odgovorno lice banke.

Poreski prekršaj predviđen u odredbi člana 117 Zakona o poreskom postupku Republike Srpske čini pravno lice koje propusti zakonom propisane poreske obaveze, i to ako: a) ne izvrši prenos potraživanja prema svom dužniku na račun prinudne naplate u postupku prinudne naplate protiv njegovog dužnika, a po nalogu Poreske uprave, b) ne izvrši prodaju i prenos iznosa ostvarenog prodajom hartija od vrijednosti po nalogu Poreske uprave i c) ne izvrši obavezu po nalogu Poreske uprave u postupku prinudne naplate poreskih obaveza na nenovčanim potraživanjima poreskog obveznika (potraživanje robe, opreme, drugih pokretnih stvari) putem određivanja prenosa nenovčanog potraživanja poreskog obveznika od njegovog dužnika i obaveze obveznikovog dužnika da preneseno potraživanje ispuni Poreskoj upravi, odnosno da potraživanu robu i druge stvari isporuči donosiocu rješenja o prenosu potraživanja³⁰. Za ovo prekršajno djelo pravnog lica propisana je novčana kazna u iznosu od 5.000 do 15.000 KM. Iako to sam zakon ne predviđa, logično je da za ovu vrstu poreskog prekršaja odgovara i odgovorno lice u pravnom licu, ali za njega nije propisana vrsta i mjera kazne. Ukoliko ovaj prekršaj izvrši fizičko lice (stav 2), tada je propisana novčana kazna u iznosu od 1.000 do 3.000 KM.

Posljednji poreski prekršaj iz Zakona o poreskom postupku Republike Srpske predviđen je u odredbi člana 118 i on nosi naziv: "Prekršaji organa nadležnih za registar". Sam naziv ovog prekršajnog djela ukazuje na specifičnu prirodu i karakter učinioca prekršaja. To je određeno pravno lice, odnosno lice sa određenim svojstvom – *delicta propria*. Naime, kao učinilac ovog prekršaja mogu da se jave različiti državni organi koji vode odgovarajuće registre koji su od značaja za utvrđivanje i naplatu poreskih obaveza. To su shodno odredbi člana 39: a) Agencija za posredničke, informatičke i finansijske usluge, b) nadležni organ jedinice lokalne samouprave, c) drugi organ nadležan za upis u odgovarajući registar lica koja obavljaju privrednu ili profesionalnu djelatnost i d) organ uprave koji vodi

²⁹ *Ibid.*

³⁰ *Ibid.*

evidencije o prebivalištu, boravištu, rođenju ili smrti fizičkog lica. Ovaj prekršaj čini, dakle, neki od navedenih organa koji je nadležan za upis određenih podataka u odgovarajući registar lica koja obavljaju privrednu djelatnost, odnosno organi koji vode matične evidencije i evidenciju prebivališta fizičkog lica ako ne prijave uopšte ili ne prijave u određenom roku od pet dana Poreskoj upravi svaku promjenu u evidencijama ili registrima za koje su nadležni. Ukoliko se kao učinilac ovog prekršaja javi organ koji je nadležan za upis u odgovarajući registar propisana je novčana kazna u iznosu od 1.000 do 3.000 KM. S druge strane, za isti prekršaj se kažnjava i odgovorno lice u nadležnom organu, i to novčanom kaznom u iznosu od 500 do 1.500 KM.

Zakon o porezu na dodatu vrijednost, u odredbama člana 67 propisuje prekršaje koje može činjenjem ili nečinjenjem počiniti svaki poreski obveznik koji³¹:

1. obračuna i naplati porez na dodatu vrijednost na prenos imovine koja čini firmu ili dio firme, u suprotnosti sa odredbom stava 2 člana 7 Zakona o porezu na dodatu vrijednost. Za ovo prekršajno djelo propisana je novčana kazna u iznosu koji odgovara iznosu od 50 % od obračunatog iznosa;

2. ne obračuna i ne plati porez na dodatu vrijednost na osnovicu u skladu sa odredbom člana 20 Zakona o porezu na dodatu vrijednost. Za ovaj prekršaj propisana je novčana kazna u iznosu koji odgovara iznosu od 50 % od neobračunatog ili neplaćenog iznosa, a minimalno u iznosu od 100 KM;

3. ne obračuna i ne plati ili pogrešno obračuna i plati porez na dodatu vrijednost u skladu sa odredbama stava 2 člana 38 i stava 5 člana 39 Zakona o porezu na dodatu vrijednost. Za ovaj prekršaj propisana je novčana kazna u iznosu koji odgovara iznosu od 50 % od neplaćenog ili pogrešno obračunatog iznosa, a minimalno u iznosu od 100 KM;

4. ne podnese prijavu za porez na dodatu vrijednost ili je ne podnese u propisanom roku, u skladu sa odredbama st. 1 do 4 člana 39 Zakona o porezu na dodatu vrijednost. Za ovaj prekršaj propisana je novčana kazna u iznosu od 300 KM, osim u slučajevima kada je prijava negativna;

5. pogrešno obračuna iznos ulaznog poreza u skladu sa glavom X Zakona o porezu na dodatu vrijednost. Za ovaj prekršaj propisana je novčana kazna u iznosu od 50 % od nezakonski stečene dobiti;

6. obračuna porez na dodatu vrijednost, iskaže porez na dodatu vrijednost na fakturama i odbije ulazni porez, suprotno odredbi člana 44 Zakona o porezu na dodatu vrijednost. Za ovaj prekršaj propisana je novčana kazna u iznosu od 100 % od obračunatog iznosa, a minimalno u iznosu od 100 KM;

7. obračuna veću paušalnu naknadu od one koja je dozvoljena prema odredbi člana 45 Zakona o porezu na dodatu vrijednost. Za ovaj prekršaj propisana je novčana kazna u iznosu od 100 % od premašene naknade;

8. ne obračuna i ne plati porez na dodatu vrijednost u skladu sa odredbom člana 46 Zakona o porezu na dodatu vrijednost. Za ovo prekršajno djelo propisana je novčana kazna u iznosu koji odgovara iznosu od 50 % od neobračunatog ili neplaćenog iznosa, a minimalno u iznosu od 100 KM;

9. ne obračuna i ne plati porez na dodatu vrijednost u skladu sa odredbama čl. 47-49 Zakona o porezu na dodatu vrijednost, kao preprodavac korištene robe, umjetničkih djela,

³¹ Mitrović, Lj. (2011). Poreski prekršaji u Republici Srpskoj. *Zbornik radova sa Prve međunarodne konferencije Fakulteta poslovne ekonomije*, Banja Luka: Panevropski univerzitet APEIRON. 384-393.

kolekcionarskih predmeta i antikviteta. Za ovaj prekršaj propisana je novčana kazna u iznosu koji odgovara iznosu od 50 % od neobračunatog ili neplaćenog iznosa, a minimalno u iznosu od 100 KM;

10. ne obračuna i ne plati porez na dodatu vrijednost u skladu sa odredbama čl. 50 i 51 Zakona o porezu na dodatu vrijednost, kao aukcionar. Za ovaj prekršaj propisana je novčana kazna u iznosu koji odgovara iznosu od 50 % od neobračunatog ili neplaćenog iznosa, a minimalno u iznosu od 100 KM;

11. ne ispostavi fakturu ili ne sačuva primjerak fakture, u skladu sa odredbama člana 55 st. 1 i 2 Zakona o porezu na dodatu vrijednost. Za ovaj prekršaj propisana je novčana kazna u iznosu od 300 KM;

12. na fakturi ne iskaže porez na dodatu vrijednost ili druge podatke iz kojih se iznos poreza na dodatu vrijednost može odbiti saglasno odredbama čl. 47 i 51 i porez na dodatu vrijednost ne prikaže na fakturi ili u izvodima sa cijenama jasno ne naznači da porez na dodatu vrijednost nije uključen u skladu sa odredbom člana 55 Zakona o porezu na dodatu vrijednost. Za ovo prekršajno djelo propisana je novčana kazna u iznosu od 100 % iskazanog poreza na dodatu vrijednost ili iznosa poreza na dodatu vrijednost koji se može oduzeti, a u iznosu od 300 KM u ostalim slučajevima;

13. ne vodi i ne čuva knjige u skladu sa odredbom člana 56 Zakona o porezu na dodatu vrijednost. Za ovaj prekršaj propisana je novčana kazna u rasponu od 300 do 10.000 KM;

14. ne obavijesti upravu za indirektno oporezivanje BiH o početku, izmjeni ili prestanku obavljanja svoje djelatnosti saglasno odredbama čl. 57, 60 i 62 Zakona o porezu na dodatu vrijednost. Za ovaj prekršaj propisana je novčana kazna u iznosu od 100 % od obaveze o kojoj se nije obavijestilo zbog propusta poreskog obveznika, a minimalno sa 1.000 KM.

Ovlašteno lice koje radi za pravno lice podliježe istoj novčanoj kazni kao i pravno lice. Propisane novčane kazne povećavaju se za 50 % u sljedećim slučajevima, i to: 1) svaki put kada je počinitelj ranije kažnjavan, 2) u slučajevima kada je poreski obveznik sprečavao upravu za indirektno oporezivanje BiH u otkrivanju prekršaja i 3) u slučajevima kada je poreski obveznik počinio prekršaj primjenom sredstava prevare ili kroz uplitanje trećeg lica koje nije zaposleno kod poreskog obveznika i ne zavisi od njega na bilo koji drugi način³².

5. ISTRAŽIVAČKI DIO

5.1. Podaci o kontrolama i izdatim prekršajnim nalogima Uprave za indirektno oporezivanje Bosne i Hercegovine za period od 2016-2018. godine

2016. godina

U 2016. godini Uprava za indirektno oporezivanje Bosne i Hercegovine izvršila je ukupno 7.909 kontrola što je za 839 kontrola ili 12 % više od planiranog broja kontrola (7.070) za 2016. godinu. Broj izvršenih kontrola za 2016. godinu je u odnosu na broj izvršenih kontrola za 2015. godinu (izvršeno 7.012) povećan za 897 ili 12,79 %. Bruto efekat kontrola ostvaren u 2016. godini iznosi 65.409.117 KM što predstavlja ukupan razrez do-

³² Mitrović (2011), 23-24.

datnih obaveza prema rješenjima inspektora, što je za 2.958.170 KM, ili 4,74 % više nego u 2015. godini kada je ostvaren bruto efekat u iznosu od 62.450.947 KM. Neto efekat (efekat nakon rješavanja žalbi i obnova postupka) ostvaren tokom 2016. godine iznosi 48.122.230 KM što je za 5.229.003 KM ili 9,8 % manje nego u 2015. godini kada je ostvareni neto efekat iznosio 53.351.233 KM.

U provođenju poslova revizije i kontrole izdata su ukupno 2.653 prekršajna naloga, što je za 629 odnosno 31,08 % više nego u 2015. godini kada je broj izdatih prekršajnih naloga iznosio 2.024.

U oblasti kontrole velikih poreskih obveznika izvršeno je ukupno 1.679 kontrola što je za 10,4 % više od planiranog (planirano 1.521). Broj izvršenih kontrola u 2016. godini je povećan za cca 8,39 % u odnosu na 2015. godinu, kada je izvršeno 1.549 kontrola. U 2016. godini ovlaštena lica su u postupku kontrole velikih poreskih obveznika izdala ukupno 818 prekršajnih naloga, što je po broju prekršajnih naloga više za 51,2 % u odnosu na 2015. godinu kada je izdat 541 prekršajni nalog.

2017. godina

Odsjek za reviziju i kontrolu Uprave za indirektno oporezivanje Bosne i Hercegovine je za 2017. godinu realizovao planirani broj kontrola sa 128 %, budući da je od planiranih 6.859 kontrola izvršeno 8.816 kontrola. Procenat izvršenja kontrola za 2017. godinu u odnosu na isti period 2016. godine iznosi 111 %. Kada su u pitanju potpune kontrole, od planiranih 4.218 kontrola, izvršeno je ukupno 4.236 kontrola što znači da je postotak realizacije potpunih kontrola 100%.

Grupe za reviziju i kontrolu	Broj izvršenih kontrola u periodu I - XII 2016. god.	Broj planiranih kontrola u periodu I - XII 2017. god.	Broj izvršenih kontrola u periodu I - XII 2017. god.	Broj izvršenih kontrola u periodu I - XII 2017. god. u odnosu na period I - XII 2016. god. (%)	Realizacija planiranih kontrola za period I do XII 2017. god. (%)
	1	2	3	4=3/1	5=3/2
Banjaluka	1.980	1.258	2.386	120%	190%
Mostar	1296	1.441	1.447	112%	100%
Sarajevo	2.555	2.249	2.659	104%	118%
Tuzla	2.074	1.911	2.324	112%	122%
Ukupno sve kontrole	7.905	6.859	8.816	111%	128%
Ukupno potpune kontrole	4.655	4.218	4.236	91%	100%

Odsjek za kontrolu velikih poreskih obveznika je u 2017. godini izvršio veći ukupan broj kontrola za 25 % u odnosu na godišnji plan za 2017. godinu, budući da je planirano 1.500, a izvršeno 1.879 kontrola.

Aktivnosti na sprečavanju krijumčarenja i činjenja prekršaja u izvještajnom periodu rezultirale su podnošenjem 598 zahtjeva za pokretanje prekršajnog postupka i prema procjeni ukupna vrijednost privremeno oduzete robe iznosila je 4.856.550 KM. Izdato je ukupno 566 prekršajnih naloga po kojima su izrečene novčane kazne u ukupnom iznosu od 242.390 KM.

2018. godina

Odsjek za reviziju i kontrolu je u izvještajnom periodu realizovao planirani broj kontrola sa 95 %, budući da su od planiranih 7.680 kontrola izvršene 7.322 kontrole. Broj izvršenih kontrola u 2018. godini u odnosu na 2017. godinu manji je za približno 17 %.

Kada su u pitanju potpune kontrole od planiranih 5.540 izvršena je ukupno 5.141 potpuna kontrola što znači da je postotak realizacije plana potpunih kontrola 93 %, a u odnosu na 2017. godinu više je za 21,36 % kada je realizovano ukupno 4.236 potpunih kontrola. Ukupni bruto efekti tj. razrezi dodatno utvrđene obaveze po rješenjima inspektora u kontrolama iznose 67.789.609 KM i veći su za 2,98 % u odnosu na 2017. godinu kada su iznosili 65.830.758 KM.

Odsjek za kontrolu velikih poreskih obveznika je u izvještajnom periodu realizovao 93 % od planiranog broja kontrola (izvršeno 1.455 kontrola svih tipova od planiranih 1.512 kontrola).

Broj provedenih kontrola u 2018. godini u odnosu na 2017. godinu manji je za 23 %, zbog velikog broja djelimičnih kontrola bez razreza (informativnih) tokom 2017. godine u sklopu akcije kontrola prometa naftnih derivata i „zamjenskih goriva“ što pored povećanja broja potpunih kontrola u odnosu na prethodnu godinu za 5,5 %, dovodi do značajnijeg smanjenja u ukupnom broju kontrola. Kada su u pitanju potpune kontrole, od planiranih 611 provedene su 643 potpune kontrole, što znači da je postotak realizacije plana potpunih kontrola 105 %.

U okviru provođenja obavještajnih aktivnosti u izvještajnom periodu cilj je bio prikupljanje kvalitetnih informacija usmjerenih na otkrivanje i sprečavanje carinskih i poreskih prevara, a rezultati prikupljenih informacija sadržani su u tabelarnom pregledu:

God.	Grupe za istrage			Grupe za sprečavanje krijumčarenja i prekršaja					Ostale org. jedinice UIO i drugi organi		Finansijski učinak
	Info	Podnesen o prijava	Iznos štete u KM	Info	Zahtjevi za pokretanje prek. postupka	Izdani prek. nalozi	Iznos u KM	Vrijednost privremeno oduzete robe	Info	Učinak kontrole	KM
2017	66	10	7.831.566	300	55	86	46.400	934.477	1.055	4.339.327	13.151.770
2018	45	7	200.809	390	30	209	76.400	2.237.817	809	2.585.267	5.100.293

U toku 2018. godine Sektor za provođenje propisa obavljao je operativno najsloženije poslove i provodio aktivnosti na otkrivanju, sprečavanju i procesuiranju krivičnih djela i prekršaja iz oblasti indirektnih poreza sa smanjenim brojem izvršilaca. Naime, važećim Pravilnikom o unutrašnjoj organizaciji u UIO, predviđeno je da Sektor za provođenje propisa svoje aktivnosti realizuje sa 157 zaposlenih radnika, a trenutno je u Sektoru raspoređen 141 radnik, odnosno kadrovska popunjenost je u visini od 89,81 % u odnosu na sistematizovanu.

2019. godina

Odsjek za reviziju i kontrolu je u 2019. godini realizovao 21,81 % više kontrola od planiranog broja, budući da je planirano 7.299 kontrola, a izvršeno 8.891 kontrola. Kada su u pitanju potpune kontrole planirano je 5.514 potpunih kontrola, a izvršene su 5.366 potpune kontrole, što znači da je postotak realizacije potpunih kontrola manji za 2,68 % od planiranog broja.

Vrijednost izrečenih novčanih kazni po prekršajnim nalogima iznosi 11.107.948 KM što je više za 38,31 % nego u 2018. godini kada je iznosila 8.031.037 KM. Naplaćeni iznos po prekršajnim nalogima u 2019. godini je 1.655.307,27 KM što je za 58,93 % više nego u 2018. godini, kada je iznosio 1.041.547,54 KM.

Odsjek za kontrolu velikih poreskih obveznika je u izvještajnom periodu izvršio 1.587 kontrola, što je za 7,23 % više od planiranog broja za izvještajni period za koji je planirano ukupno 1.480 kontrola svih tipova (srazmjerno uzevši u odnosu na godišnji plan) (Tabela 15). U ovom izvještajnom periodu realizovano je 9,07 % kontrola više u poređenju sa istim periodom 2018. godine. Kada je riječ o potpunim kontrolama, od planiranih 640 kontrola za izvještajni period, izvršeno je 656 potpunih kontrola ili 102,50 % od planiranog broja i za približno 2,02 % više u odnosu na isti period prošle godine, kada je izvršeno 643 potpunih kontrola. U ovom periodu izdato je 6.957 prekršajnih naloga.

5.2. Podaci o kontrolama i izdatim prekršajnim nalogima Poreske uprave Republike Srpske za period 2015-2018. godina

Poreska uprava Republike Srpske osnovana je krajem 2001. godine Zakonom o poreskoj upravi i nalazi se u sastavu Ministarstva finansija Republike Srpske. U ovom obliku poslovanja funkcioniše od 1. januara 2002. godine, a nastala je spajanjem Republičke uprave javnih prihoda i Finansijske policije Republike Srpske. Nadležnosti Poreske uprave Republike Srpske definisane su Zakonom o poreskom postupku Republike Srpske. Osnovne djelatnosti Poreske uprave Republike Srpske jesu kontrola primjene poreskih zakona, obračun i uplata poreza, kazni i kamata, otkrivanje i sprečavanje krivičnih djela, poreskih prekršaja i korupcije, u okviru svoje nadležnosti. Poreska uprava Republike Srpske je organizovana u Sjedište, područne centre, područne jedinice i privremene kancelarije

Osnovni zadatak Poreske uprave Republike Srpske jeste da dosljedno, nepristrasno i efikasno prikuplja javne prihode i tako služi Republici Srpskoj i njenim građanima. U ostvarivanju ovog svog zadatka, Poreska uprava Republike Srpske rukovodi se sljedećim principima u radu, i to: integritet, zakonitost, nepristrasnost i pouzdanost.

2015. godina

U izvještajnom periodu izvršene su 3.883 kontrole na nivou Poreske uprave Republike Srpske, od čega je 197 kontrola izvršeno kod velikih poreskih obveznika.

Inspektori Poreske uprave Republike Srpske su u izvršenim kontrolama, pored prijavljenih, a neplaćenih obaveza, dodatno utvrdili iznos od 69,69 miliona KM neprijavljenih obaveza. Za obaveze koje nisu plaćene inspektori su, nakon izvršenih kontrola, donijeli rješenja za plaćanje na ukupan iznos obaveza od 94,05 miliona KM (osnovni dug + kamata), dok je na navedena rješenja uloženo 130 žalbi, uključujući i žalbe na rješenja inspektora donesena u prethodnom periodu.

U dobrovoljnom periodu uplaćeno je 7,20 miliona KM ili 7,65 % od ukupnih obaveza naloženih rješenjem za plaćanje. Takođe, po osnovu kontrola završenih u prethodnom periodu, u izvještajnom periodu u dobrovoljnom roku naplaćeno je 418.570 KM.

U odnosu na prethodnu godinu izvršeno je 12 % kontrola manje, dok je plan kontrola za 2015. godinu realizovan sa 106 %. Kod 2.468 izvršenih kontrola, odnosno kod 64 % od ukupnog broja izvršenih kontrola utvrđene su nepravilnosti koje su počinjene od strane poreskih obveznika, dok je kod 2.346 poreskih obveznika u kontroli utvrđena nova obaveza.

Po završetku kontrola ovlašteni službenici Poreske uprave Republike Srpske izdali su 356 prekršajnih naloga na ukupan iznos od 779.069 KM zbog uočenih nepravilnosti u radu kontrolisanih poreskih obveznika. Podnesena su i 53 zahtjeva za pokretanje prekršajnog postupka.

Врста контроле	Број контрола			Процент извршења плана	Индекс 15/14
	План 2015.	Извршене контроле 2015.	Извршене контроле 2014.		
Теренске контроле	1.770	1.752	1.692	99%	104
Канцеларијске контроле	1.899	2.131	2.702	112%	79
УКУПНО КОНТРОЛЕ	3.669	3.883	4.394	106%	88

U 2015. godini Poreska uprava Republike Srpske je izdala 2.121 prekršajni nalog koji se odnose na sve postupke u skladu sa Zakonom o poreskom postupku Republike Srpske i drugim zakonima kojima se regulišu prekršajne sankcije, a u domenu nadležnosti Poreske uprave Republike Srpske, na iznos kazne od 1,99 miliona KM. Od tog broja 1.077 naloga je prihvaćeno i po njima naplaćeno 373.739 KM.

Podneseno je 245 zahtjeva za pokretanje prekršajnog postupka. Takođe, doneseno je 369 mjera zabrane obavljanja djelatnosti. Najviše prekršajnih naloga 1.140 izdato je zbog kršenja odredaba propisa o fiskalizaciji, dok je zbog neprijavlivanja poreskih obaveza izdat 841 prekršajni nalog.

U odnosu na prethodnu godinu, izdato je 359 prekršajnih naloga manje, ali je po istim naplaćeno 127.828 KM više. Od ukupnog broja izdatih naloga za 801 prekršajni nalog na iznos kazne od 712.744 KM, do 31.12.2015. godine nije istekao dobrovoljni rok za plaćanje.

2016. godina

U ovom periodu izvršeno je 3.299 kontrola na nivou Poreske uprave Republike Srpske, od čega je 179 kontrola izvršeno kod velikih poreskih obveznika. Inspektori Poreske uprave Republike Srpske su u izvršenim kontrolama, pored prijavljenih, a neplaćenih obaveza, dodatno utvrdili iznos od 26,19 miliona KM neprijavljenih obaveza.

Za obaveze koje nisu plaćene inspektori su, nakon izvršenih kontrola, donijeli rješenja za plaćanje na ukupan iznos obaveza od 36,97 miliona KM (osnovni dug + kamata), dok je na navedena rješenja uloženo 105 žalbi, uključujući i žalbe na rješenja inspektora donesena u prethodnom periodu.

U dobrovoljnom periodu uplaćeno je 5,30 miliona KM ili 14 % od ukupnih obaveza naloženih rješenjem za plaćanje. Takođe, po osnovu kontrola završenih u prethodnom periodu, u izvještajnom periodu u dobrovoljnom roku naplaćeno je 2,61 milion KM.

U odnosu na prošlu godinu izvršeno je 15 % kontrola manje, dok je plan kontrola za 2016. godinu realizovan 95 %.

Kod 2.106 izvršenih kontrola, odnosno kod 64 % od ukupnog broja izvršenih kontrola utvrđene su nepravilnosti koje su počinjene od strane poreskih obveznika, dok je kod 1.998 poreskih obveznika u kontroli utvrđena nova obaveza.

Po završetku kontrola ovlašteni službenici Poreske uprave Republike Srpske izdali su 280 prekršajnih naloga na ukupan iznos od 690.293 KM zbog uočenih nepravil-

РБ	Врста контроле	Број контрола			Процент извршења плана	Индекс 16/15
		План I-XII 2016.	Извршене контроле I-XII 2016.	Извршене контроле I-XII 2015.		
	Теренске контроле	1.476	1.438	1.752	97%	82
	Канцеларијске контроле	1.989	1.861	2.131	94%	87
	УКУПНО КОНТРОЛЕ	3.465	3.299	3.883	95%	85

nosti u radu kontrolisanih poreskih obveznika. Podnesena su i 42 zahtjeva za pokretanje prekršajnog postupka.

U 2016. godini Poreska uprava Republike Srpske je izdala 2.233 prekršajna naloga koji se odnose na sve postupke u skladu sa Zakonom o poreskom postupku Republike Srpske i drugim zakonima kojima se regulišu prekršajne sankcije, a u domenu nadležnosti Poreske uprave Republike Srpske, na iznos kazne od 2,01 milion KM. Od tog broja 984 naloga su prihvaćena i po njima je naplaćeno 546.459 KM. Podnesena su i 164 zahtjeva za pokretanje prekršajnog postupka. Takođe, izrečene su i 544 mjere zabrane obavljanja djelatnosti.

Najviše prekršajnih naloga, 1.749 izdato je zbog kršenja odredaba propisa o fiskalizaciji, dok je zbog neprijavlivanja poreskih obaveza izdato 368 prekršajnih naloga.

U odnosu na prethodnu godinu, izdato je 112 prekršajnih naloga više, ali je po istim naplaćeno 172.720 KM više.

Od ukupnog broja izdatih naloga za 949 prekršajni nalog na iznos kazne od 788.863 KM, do 31.12.2016. godine nije istekao dobrovoljni rok za plaćanje.

2017. godina

U 2017. godini izvršene su 3.922 kontrole (terenske i kancelarijske) na nivou Poreske uprave Republike Srpske, od čega su 183 kontrole izvršene kod velikih poreskih obveznika. U odnosu na isti period prethodne godine izvršeno je 19 % kontrola više, dok je plan kontrola za 2017. godinu realizovan 118 %. Planirani iznos obaveza naložen rješenjem realizovan je 84 %.

Врста контроле	Број контрола			Процент извршења плана	Индекс 17/16
	План 2017.	Извршене контроле 2017.	Извршене контроле 2016.		
Теренске контроле	1.452	1.567	1.438	108%	109
Канцеларијске контроле	1.861	2.335	1.861	127%	127
УКУПНО КОНТРОЛЕ	3.313	3.922	3.299	118%	119

Kod 2.463 izvršene kontrole, odnosno kod 63 % od ukupnog broja izvršenih kontrola utvrđene su nepravilnosti koje su počinjene od strane poreskih obveznika, dok je kod 2.380 poreskih obveznika u kontroli utvrđena nova obaveza.

Inspektori Poreske uprave Republike Srpske su u izvršenim kontrolama kod 2.380 poreskih obveznika utvrdili novih obaveza u iznosu od 37,84 miliona KM.

U 2017. godini Poreska uprava Republike Srpske je izdala 2.379 prekršajnih naloga koji se odnose na sve postupke u skladu sa Zakonom o poreskom postupku Republike Srp-

ske i drugim zakonima kojima se regulišu prekršajne sankcije, a u domenu nadležnosti Poreske uprave Republike Srpske, na iznos kazne od 2,51 milion KM. Od tog broja 830 naloga je prihvaćeno i po njima je naplaćeno 430.948 KM. Podneseno je 156 zahtjeva za pokretanje prekršajnog postupka. Takođe, donesene su 584 mjere zabrane obavljanja djelatnosti.

Najviše prekršajnih naloga, 1.631, izdato je zbog kršenja odredaba propisa o fiskalizaciji, dok je zbog neprijavlivanja poreskih obaveza izdato 408 prekršajnih naloga. U odnosu na prethodnu godinu, izdato je 146 prekršajnih naloga više, a i iznos kazne po istim veći je za 449.746 KM.

2018. godina

U 2018. godini izvršeno je ukupno 3.916 kontrola, od čega je 3.454 redovnih teren-skih i kancelarijskih kontrola, 351 kontrola stečaja i likvidacije, te 111 ponovljenih kontrola. Od ukupno izvršenih kontrola 175 kontrola je izvršeno kod velikih poreskih obveznika.

U odnosu na isti period prethodne godine izvršen je skoro isti broj kontrola, dok je plan kontrola za 2018. godinu realizovan 118 %.

Врста контроле	Број контрола			Процент извршења плана	Индекс 18/17
	План 2018.	Извршене контроле 2018.	Извршене контроле 2017.		
Теренске контроле	1.437	1.676	1.567	117%	107
Канцеларијске контроле	1.891	2.240	2.355	118%	95
УКУПНО КОНТРОЛЕ	3.328	3.916	3.922	118%	100

Kod 2.609 izvršenih kontrola, odnosno kod 67 % od ukupnog broja izvršenih kontrola utvrđene su nepravilnosti koje su počinjene od strane poreskih obveznika, dok je kod 2.536 poreskih obveznika u kontroli utvrđena nova obaveza. Inspektori Poreske uprave Republike Srpske su u izvršenim kontrolama kod 2.536 poreskih obveznika utvrdili novih obaveza sa kamatom u iznosu od 40,89 miliona KM.

U 2018. godini Poreska uprava Republike Srpske je izdala 2.714 prekršajnih naloga koji se odnose na sve postupke u skladu sa Zakonom o poreskom postupku Republike Srpske i drugim zakonima kojima se regulišu prekršajne sankcije, a u domenu nadležnosti Poreske uprave Republike Srpske, na iznos kazne od 2,53 miliona KM.

Od tog broja 981 nalog je prihvaćen i po njima je naplaćeno 437.916 KM. Podnesena su 62 zahtjeva za pokretanje prekršajnog postupka. Takođe, doneseno je i 519 mjera zabrane obavljanja djelatnosti. Najveći broj prekršajnih naloga, odnosno 1.550, izdato je zbog kršenja odredaba propisa o fiskalizaciji, dok je zbog neprijavlivanja poreskih obaveza izdato ukupno 927 prekršajnih naloga.

U odnosu na prethodnu godinu, izdata su 335 prekršajna naloga više, a i iznos kazne po istim veći je za 19.422 KM. Od ukupnog broja izdatih naloga za 1.356 prekršajnih naloga na iznos kazne od 1,31 milion KM, do 31.12.2018. godine nije istekao dobrovoljni rok za plaćanje.

LITERATURA

Monografije, članci

- Maričić, G., Pavlović, G., Jovašević, D. (2021). *Poreski delikti u Republici Srpskoj*. Istraživački centar Banja Luka.
- Mitrović, Lj. (2010). *Prekršajno pravo*. Banja Luka: Panevropski univerzitet APEIRON.
- Mitrović, Lj. (2009). *Prekršajno pravo – poseban dio*. Banja Luka: Međunarodno udruženje naučnih radnika – AIS.
- Mitrović, Lj. (2014). *Prekršajno pravo*. Banja Luka: Panevropski univerzitet APEIRON.
- Mitrović, Lj. (2011). Poreski prekršaji u Republici Srpskoj. *Zbornik radova sa Prve međunarodne konferencije Fakulteta poslovne ekonomije*, Panevropski univerzitet APEIRON, Banja Luka.
- Petrović - Mrvić, N., Mitrović, Lj. (2007). *Prekršajno pravo – materijalno i procesno*, Banja Luka: Panevropski univerzitet APEIRON.
- Terzić, S. (2017). *Poreski sistem u BiH*, Uprava za indirektno oporezivanje BiH.

Pravni izvori

- Zakon o poreskom sistemu Republike Srpske. *Službeni glasnik Republike Srpske*, br. 62/2017.
- Zakon o prekršajima Republike Srpske. *Službeni glasnik Republike Srpske*, br. 63/2014, 36/2015 – odluka US, 110/2016, 100/2017 i 19/2021 – odluka US.
- Zakon o porezu na dodatu vrijednost. *Službeni glasnik Bosne i Hercegovine*, br. 9/2005, 35/2005, 100/2008 i 33/2017.
- Zakon o poreskom postupku. *Službeni glasnik Republike Srpske*, br. 78/2020.
- Zakon o porezu na dohodak. *Službeni glasnik Republike Srpske*, br. 60/2015, 5/2016, 66/2018, 105/2019 i 123/2020.
- Zakon o porezu na dobit. *Službeni glasnik Republike Srpske*, br. 94/2015, 1/2017 i 58/2019.
- Zakon o porezu na nepokretnosti. *Službeni glasnik Republike Srpske*, br. 91/2015.
- Zakon o igrama na sreću. *Službeni glasnik Republike Srpske*, br. 22/2019.
- Zakon o porezu na upotrebu, držanje i nošenje dobara. *Službeni glasnik Republike Srpske*, br. 37/2001, 35/2007, 52/2014, 110/2015, 44/2016 i 66/2018.
- Zakon o odgođenom plaćanju poreskog duga. *Službeni glasnik Republike Srpske*, br. 94/2015.
- Zakon o fiskalnim kasama. *Službeni glasnik Republike Srpske*, br. 96/2007, 1/2011, 65/2014, 21/2015 i 58/2019.
- Zakon o doprinosima. *Službeni glasnik Republike Srpske*, br. 114/2017 i 112/2019.
- Zakon o penzijskom i invalidskom osiguranju. *Službeni glasnik Republike Srpske*, br. 134/2011, 82/2013 i 103/2015.
- Zakon o administrativnim taksama Republike Srpske. *Službeni glasnik Republike Srpske*, br. 100/2011, 103/2011 – ispravka, 67/2013 i 123/2020.
- Zakon o komunalnim taksama. *Službeni glasnik Republike Srpske*, br. 4/2012.
- Zakon o posebnim republičkim taksama. *Službeni glasnik Republike Srpske*, br. 8/1994, 29/2000, 18/2001, 22/2001, 60/2003, 41/2005, 51/2006 i 52/2014.
- Zakon o boravišnoj taksi. *Službeni glasnik Republike Srpske*, br. 78/2011 i 106/2015.

Tax Offences in Bosnia and Herzegovina

Summary: There are two categories of tax offenses in the so-called tax legislation in Bosnia and Herzegovina, and these are criminal offenses and misdemeanors. Unlike tax crimes prescribed exclusively in criminal law (Bosnia and Herzegovina, Republika Srpska, the Federation of Bosnia and Herzegovina and the Brčko District of Bosnia and Herzegovina), tax offenses are prescribed by dozens of laws and bylaws in force at all levels of government. : at the level of Bosnia and Herzegovina, then the entities - Republika Srpska and the Federation of Bosnia and Herzegovina, cantons, Brčko District and finally cities and municipalities. The taxation system in Bosnia and Herzegovina is conceived and constituted in accordance with its constitutional system and it can be characterized as a hybrid system, but also a very complex system with a complex fiscal structure and divided responsibilities for taxation with direct taxes under the jurisdiction of the entity tax administrations. that is, the Federation of Bosnia and Herzegovina, the Republika Srpska and the Brčko District of Bosnia and Herzegovina. The competent institutions at the entity level are the Ministries of Finance (Ministry of Finance of the Federation of Bosnia and Herzegovina and the Ministry of Finance of the Republika Srpska), ie the Finance Directorate of the Brčko District of Bosnia and Herzegovina. On the other hand, indirect taxes are the responsibility of the Indirect Taxation Authority of Bosnia and Herzegovina, while at the level of Bosnia and Herzegovina, the Ministry of Finance has been established within the Council of Ministers of Bosnia and Herzegovina.

Key words: taxes, tax offenses, criminal offenses, misdemeanors, Criminal Code of Republika Srpska.

