



Visoko sudsko i tužilačko vijeće Bosne i Hercegovine
Visoko sudbeno i tužiteljsko vijeće Bosne i Hercegovine
Високи судски и тужилачки савјет Босне и Херцеговине
High Judicial and Prosecutorial Council of Bosnia and Herzegovina

CEST F BiH



CEST RS

6 MODUL

KRIVIČNA OBLAST
MATERIJALNI I PROCESNI ASPEKTI
PROCESUIRANJA KRIVIČNIH DJELA
U OBLASTI CARINA I POREZA

Visoko sudsko i tužilačko vijeće Bosne i Hercegovine
Visoko sudbeno i tužiteljsko vijeće Bosne i Hercegovine
Високи судски и тужилачки савјет Босне и Херцеговине
High Judicial and Prosecutorial Council of Bosnia and Herzegovina

Javna ustanova centar za edukaciju sudija i tužilaca u F BiH
Javna ustanova centar za edukaciju sudaca i tužitelja u F BiH
Јавна установа центар за едукацију судија и тужилаца у Ф БиХ
Public Institution Center for Judicial and Prosecutorial Training of the FBiH

Јавна установа центар за едукацију судија и јавних тужилаца у РС
Javna ustanova centar za edukaciju sudija i javnih tužilaca u RS
Javna ustanova centar za edukaciju sudaca i tužitelja u RS
Public Institution Center for Judicial and Prosecutorial Training of the RS

MODUL 6

KRIVIČNA OBLAST

MATERIJALNI I PROCESNI ASPEKTI PROCESUIRANJA KRIVIČNIH DJELA U OBLASTI CARINA I POREZA

Vodeći ekspert:
Ismet Šuškić, Tužilaštvo BiH

Konsultant:
Milan Tegeltija, sudija Osnovnog suda u Banjoj Luci

Recenzenti:
Žika Đuknić, tužilac Kantonalnog tužilaštva Tuzla
Obren Bužanin, sudija Vrhovnog suda Republike Srpske

Sarajevo, 2007. godine

PREDGOVOR

Edukativni modul koji se nalazi pred Vama rezultat je nastavka podrške koju Evropska komisija pruža Visokom sudskom i tužilačkom vijeću Bosne i Hercegovine i Centrima za edukaciju sudija i tužilaca Federacije Bosne i Hercegovine i Republike Srpske, u cilju na unaprijeđivanja edukacije nosilaca pravosudnih funkcija. Praksa izrade edukativnih modula koji bi trebali na cjelovit i kvalitetan način dati praktični prikaz određenih zakonskih rješenja se pokazala veoma uspješnom.

Imajući u vidu sugestije i prijedloge profesionalne zajednice Upravni odbori Centara za edukaciju sudija i tužilaca Federacije Bosne i Hercegovine i Republike Srpske su odabrali 8 tema, koje su predstavljene u 7 modula, na čijoj izradi su radili stručnjaci iz različitih oblasti.

Ovdje želimo odati priznanje i zahvalnost ekspertima, konsultantima i recenzentima, ukupno njih 17 iz cijele Bosne i Hercegovine. Oni su svojim radom na izradi ovog edukativnog materijala, pokazali da pravosuđe Bosne i Hercegovine svojim stručnim kapacitetima može odgovoriti potrebi nosilaca pravosudnih funkcija za kvalitetnim praktičnim priručnikom u svakodnevnom radu.

Sa nadom da je cilj obezbijedivanja praktičnog alata u svakodnevnom rada pravnih stručnjaka, ostvaren realizacijom ovih edukativnih modula, Visoko sudsko i tužilačko vijeće Bosne i Hercegovine i Centri za edukaciju sudija i tužilaca Federacije Bosne i Hercegovine i Republike Srpske, zahvaljuju Evropskoj komisiji na finansijskoj podršci pruženoj kroz realizaciju projekta CARDS 2005, bez kojeg izrada ovih edukativnih modula ne bi bila moguća.

Branko Perić
Predsjednik



Visokog sudskog i tužilačkog vijeća
Bosne i Hercegovine

Biljana Marić
Direktorica



Centra za edukaciju sudija i tužilaca
u Republici Srpskoj

Šahbaz Džihanović
Direktor



Centra za edukaciju sudija i tužilaca
u Federaciji Bosne i Hercegovine

SADRŽAJ

| | |
|--|-----------|
| UVODNE NAPOMENE | 7 |
| PODMODUL I | |
| MATERIJALNI ASPEKTI PROCESUIRANJA KRIVIČNIH DJELA IZ OBLASTI CARINA I POREZA | 9 |
| 1. KRIVIČNA DJELA IZ OBLASTI POREZA I CARINA U KRIVIČNOM ZAKONODAVSTVU BiH (vrste krivičnih djela) | 9 |
| 1.1. Porezna utaja | 11 |
| 1.2. Neplaćanje poreza | 16 |
| 1.3. Krivično djelo lažna porezna isprava | 19 |
| 1.4. Krivično djelo nepravilno izdvajanje sredstava pravnih osoba | 20 |
| 1.5. Krivično djelo podnošenje lažne porezne prijave | 20 |
| 1.6. Krivično djelo sprečavanje poreznog službenika u obavljanju službene dužnosti | 21 |
| 1.7. Krivično djelo napad na poreznog službenika u obavljanju službene dužnosti | 22 |
| 1.8. Krivičnopravna zaštita carine | 23 |
| 1.9. Krivično djelo carinske prevare..... | 24 |
| 1.10. Krivično djelo organiziranje grupe ljudi ili udruženja za krijumčarenje ili rasturanje neocarinjene robe | 25 |
| 1.11. Krivično djelo krijumčarenje | 26 |
| 1.12. Oduzimanje imovinske koristi stečene krivičnim djelima porezne utaje i carinske prevare | 28 |
| 1.13. Modeli carinskih i poreznih prevara | 29 |
| 1.14. Način prevara i utaja carinskih dažbina | 30 |
| 1.15. PDV prevare (Opća obilježja PDV) | 38 |
| 1.16. Odgovornost pravnih osoba..... | 40 |
| | |
| PODMODUL II | |
| 2. PROCESNI ASPEKTI PROCESUIRANJA KRIVIČNIH DJELA IZ OBLASTI CARINA I POREZA | 43 |
| 2.1. Uloga agencija za provođenje zakona | 43 |
| 2.2. Državna agencija za istrage i zaštitu - SIPA | 43 |
| 2.3. Uprava za indirektno oporezivanje - UIO | 45 |
| 2.4. Državna granična služba - DGS | 48 |
| 2.5. Obavještajno sigurnosna agencija - OSA | 48 |
| 2.6. Porezne uprave | 49 |
| 2.7. Saradnja tužilaštva sa agencijama za provođenje zakona | 51 |
| 2.8. Porezni inspekcijски nadzor..... | 51 |
| 2.9. Otkrivanje krivičnih djela poreza i carina | 57 |
| 2.10. Prijavljivanje krivičnih djela poreza i carina | 58 |
| 2.11. Planiranje rukovođenja i nadzor nad istragom kod krivičnih djela poreza i carina .. | 59 |
| 2.12. Otvaranje istrage, osnov sumnje i donošenje naredbe o provođenju istrage | 60 |
| 2.13. Prikupljanje dokaza u istrazi kod krivičnih djela poreza i carina (Pretraganje i privremeno oduzimanje predmeta) | 63 |
| 2.14. Radnje dokazivanja kod krivičnih djela poreza i carina | 81 |
| 2.15. Naredba banci ili drugoj pravnoj osobi | 81 |

| | |
|---|----|
| 2.16. Vještačenja..... | 83 |
| 2.17. Posebne istražne radnje | 85 |
| 2.18. Ispitivanje svjedoka i osumnjičenih | 87 |
| 2.19. Okončanje istrage | 88 |
| 2.20. Finansijska istraga | 89 |
| 2.21. Podizanje optužnice i podnošenje sudu na potvrđivanje..... | 90 |
| 2.22. Izjašnjenje optuženog o krivnji | 92 |
| 2.23. Pregovanje o krivnji i sporazum o priznanju krivnje | 92 |
| 2.24. Dokazivanje krivičnih djela iz oblasti poreza i carina na sudu u toku glavnog pretresa | 94 |
| LITERATURA | 96 |

UVODNE NAPOMENE

Glavna opasnost koja prijete Bosni i Hercegovini je, pored trgovine ljudima i opojnih droga, privredni kriminal. Privredni kriminal cvjeta zahvaljujući nejedinstvenom ekonomskom prostoru, koji je trajao sve do početka 2006. godine, tj. do uvođenja PDV-a, podijeljenoj nadležnosti bosanskohercegovačkih organa za provođenje zakona,¹ te rasprostranjenom krivičnom djelu prevare u vezi sa ličnim dokumentima. Glavni mehanizam za raširenu utaju javnih prihoda predstavljala su fiktivna preduzeća, koja je bilo relativno jednostavno registri-rati. Prema podacima poreskih organa Federacije BiH, u 2004. godini je bilo 1.187 pravnih lica na području FBiH koja su označena kao nedostupna, fiktivna ili paralelna i 835 zabilježenih slučajeva utaje poreza od 2002. godine, koji su doveli do gubitka prihoda u iznosu od 320,2 miliona KM (približno 160 miliona EUR-a). U istom periodu su poreski organi Republike Srpske zabilježili 464 nedostupna preduzeća, 73 fiktivna preduzeća i 21 paralelno preduzeće.²

Bosna i Hercegovina je postala atraktivno područje kroz koje se obavlja ilegalni promet u regionu. Nedavni naponi organa BiH u oblasti poreza i registracije preduzeća usmjereni ka unapređenju unutrašnje povezanosti i jedinstvenosti poreskog sistema i registracije preduzeća već su donijeli pozitivne rezultate.

Metode pranja novca u BiH slične su onim kod utaje poreza. U Republici Srpskoj broj krivičnih prijavi protiv osoba umiješanih u utaju poreza i pranje novca udvostručio se u periodu 2002-2004. godina (sa 22 na 44 predmeta). U 2005. godini Državna agencija za istrage i zaštitu - SIPA - Finansijsko-obavještajno odjeljenje - FOO, na državnom nivou, Tužilaštvo BiH i Sud BiH dobili su u nadležnost pranje novca.

Do maja 2005. godine Sud BiH je izrekao 8 (osam) osuđujućih presuda i novčanih kazni u iznosu od 1,38 miliona KM (690.000 eura) i 45,000 US \$. Iznos opranog novca bio je 110,82 miliona KM (55,41 milion eura), dok je vrijednost neplaćenog poreza iznosila 16,26 miliona KM (8,13 miliona eura). U svih osam predmeta utaja poreza bila je utvrđena kao predikatno krivično djelo. Istraga koja je proistekla iz prvih osam presuda evidentirala je 643 pravne osobe osumnjičene za pranje novca.³

Poreske i carinske prevare se, prije svega, zasnivaju na fiktivnim preduzećima registriranim na osnovu lažnih ličnih dokumenata (krivotvorenih ili ukradenih), koja se koriste za trgovinu, a onda nestaju ili "bankrotiraju" kada dođe vrijeme da se plati porez, zatim vode dvostruko knjigovodstvo i koriste druga uobičajena sredstva. Takvim šemama često upravljaju organizirane mreže koje registri-ravaju preduzeća, otvaraju račune u bankama i organiziraju kontakte sa vlasnicima privatnih ili državnih preduzeća da bi im prodali ili od njih kupili robu. U ovom lancu aktivnost ključna je proizvodnja lažnih dokumenata i računa.

Plaćanje carine izbjegava se tako što se prijavljuje niža vrijednost uvezene robe kao što je nafta, što se prijavljuje kao tranzit kroz zemlju, a roba se prodaje na domaćem "crnom tržištu", te krijumčarenjem robe preko granice.

1 BiH ima četiri krivična sistema: državni nivo, nivo dva entiteta (FBiH i RS) i BDBiH.

2 "Nedostupna" preduzeća su ona koja su registrirana na nepostojeće adrese ili uz korištenje lažne dokumentacije za registraciju, dok su "paralelna" preduzeća ona koja koriste kopije dokumentacije za registraciju sa promijenjenim imenima vlasnika. Te kopije se onda koriste za otvaranje novih bankovnih računa kojim se ne može ući u trag.

3 Podaci uzeti iz osam predmeta Tužilaštva BiH - maj 2005. godine

Ovaj Modul - Materijalni i procesni aspekti procesuiranja krivičnih djela, u oblasti poreza i carina - bit će obrađen kroz dva podmodula koja su međusobno povezana i neodvojiva aspekta, i to: materijalni aspekti i procesni aspekti.

PODMODUL I

MATERIJALNI ASPEKTI PROCESUIRANJA KRIVIČNIH DJELA IZ OBLASTI CARINA I POREZA

1. KRIVIČNA DJELA IZ OBLASTI POREZA I CARINA U KRIVIČNOM ZAKONODAVSTVU BiH

Vrste krivičnih djela iz oblasti poreza i carina

Krivična djela iz oblasti poreza u Krivičnom zakonu (KZ) BiH, svrstana su u glavi XVIII pod oznakom Krivična djela protiv privrede i jedinstva tržišta, te Krivična djela iz oblasti carina. U krivična djela iz oblasti poreza spadaju dva krivična djela, i to: Porezna utaja iz čl. 210. KZ BiH i Neplaćanje poreza iz čl. 211. KZ BiH.

U krivična djela iz oblasti carina spadaju tri krivična djela, i to: Krijumčarenje iz čl. 214. KZ BiH, Organiziranje grupe ljudi ili udruženja za krijumčarenje ili rasturanje neocarinjene robe iz čl. 215. KZ BiH i Carinska prevara iz čl. 216. KZ BiH.

Sva ova krivična djela su iz nadležnosti Suda BiH za koja gonjenje protiv osumnjičenih, odnosno optuženih, po službenoj dužnosti preuzima Tužilaštvo BiH.

U entitetskim krivičnim zakonima, i to KZ FBiH, krivična djela iz oblasti poreza svrstana su u glavu XXIII u koju spada 6 (šest) krivičnih djela, i to:

Porezna utaja iz čl. 273. KZ FBiH, Lažna porezna isprava iz čl. 274. KZ FBiH, Nepravilno izdvajanje sredstava pravnih osoba iz čl. 275. KZ FBiH, Podnošenje lažne porezne prijave iz čl. 276. KZ FBiH, Sprečavanje poreznog službenika u obavljanju službene radnje iz čl. 277. KZ FBiH i Napad na poreznog službenika u obavljanju službene dužnosti iz čl. 278. KZ FBiH.

Ova krivična djela su iz nadležnosti općinskih i kantonalnih sudova u FBiH, i gonjenje osumnjičenih, odnosno optuženih, po službenoj dužnosti preuzimaju kantonalni tužioci u Federaciji BiH.

U Krivičnom zakonu RS krivična djela iz oblasti poreza svrstana su u glavi XXIV, pod oznakom Krivična djela protiv privrede ili platnog prometa u koja spada 6 (šest) krivičnih djela, i to:

Utaja poreza i doprinosa iz čl. 287. KZ RS, Lažna poreska isprava iz čl. 288. KZ RS, Podnošenje lažne poreske prijave iz čl. 289. KZ RS, Sprečavanje poreskog službenika u obavljanju službene dužnosti iz čl. 290. KZ RS, Napad na poreskog službenika u obavljanju službene dužnosti iz čl. 291. KZ RS i Nepravilno izdvajanje sredstava pravnih lica iz čl. 292. KZ RS.

Ova krivična djela su iz nadležnosti osnovnih i okružnih sudova u RS i gonjenje osumnjičenih, odnosno optuženih, po službenoj dužnosti preuzimaju okružni tužioci u RS-u.

U Krivičnom zakonu BDBiH, krivična djela iz oblasti poreza svrstana su u glavi XXIII, u koja spada 6 (šest) krivičnih djela, i to:

Porezna utaja iz čl. 267. KZ BDBiH, Lažna poreska isprava iz čl. 268. KZ BDBiH, Nepravilno izbjegavanje sredstava pravnih osoba iz čl. 269. BDBiH, Podnošenje lažne porezne prijave iz čl. 270. KZ BDBiH, Sprečavanje poreznog službenika u obavljanju službene radnje

iz čl. 271. KZ BDBiH i Napad na poreznog službenika u obavljanju službene dužnosti iz čl. 272. KZ BDBiH.

Ova krivična djela su iz nadležnosti Osnovnog suda BDBiH i gonjenje osumnjičenih, odnosno optuženih, po službenoj dužnosti preduzima Javno tužilaštvo BDBiH.

U praksi se najčešće procesuiraju predmeti iz oblasti poreza po Krivičnom zakonu BiH, krivično djelo porezne utaje predviđeno čl. 210. KZ BiH, analogno u Krivičnom zakonu FBiH čl. 273. KZ FBiH, krivično djelo utaje poreza i doprinosa iz čl. 287. KZ RS i krivično djelo porezne utaje iz čl. 267. KZ BDBiH, kao i krivično djelo neplaćanje poreza iz čl. 211. KZ BiH.

U nadležnosti države BiH su indirektni porezi, i to porez na dodanu vrijednost - PDV, carina, akciza kao poseban porez, porez na promet i putarina, koji su regulirani posebnim zakonima i predstavljaju prihode države i uplaćuju se na jedinstveni račun Uprave za indirektno oporezivanje BiH koja isti dan transferira - raspodjeljuje prihode na entitete i Brčko Distrikt BiH.

Sa uvođenjem poreza na dodanu vrijednost - PDV-a od 01.01.2006. godine prestala je primjena poreza na promet proizvoda i usluga, odnosno došlo je do njegovog ukidanja, tj. PDV je, faktički, zamijenio porez na promet proizvoda i usluga.

U nadležnosti entiteta (FBiH i RS) i Brčko Distrikta BiH ostali su direktni porezi, i to porez na dobit fizičkih i pravnih lica, porez na imovinu, porez na prihod od imovine i imovinskih prava, porez na prihod od autorskih prava, porez na nasljede i poklon, porez na dobitke od igara na sreću, porez na ukupan prihod fizičkih lica (građana), porez na potrošnju alkoholnih i bezalkoholnih pića u ugostiteljstvu i dr., koji su regulirani posebnim zakonima i predstavljaju prihode entiteta, Brčko Distrikta BiH i kantona.

Prema podacima poreznih uprava entiteta FBiH, RS i BDBiH, u čijoj nadležnosti su ovi porezi, u posljednje dvije godine nije bilo izvještaja o osnovama sumnje da su počinjena krivična djela, koja su za posljedicu imala neplaćanje navedenih poreza.

Krivična djela iz oblasti carina su bila propisana u Zakonu o dopunama KZ FBiH ("Sl. novine FBiH", br. 29/00) i svrstana u glavu XXIV a, i to:

Krivično djelo krijumčarenje iz čl. 272. a), Krivično djelo organiziranje grupe ili udruženja za krijumčarenje ili rasturanje neocarinjene robe iz čl. 272, b) i Krivično djelo carinske prevare iz čl. 272. c).

U KZ RS (Sl. Glasnik RS br. 22/00) krivična djela iz oblasti carina bila su svrstana u glavi XXIV - Krivična djela protiv privrede i platnog prometa, i to:

Krivično djelo krijumčarenje iz čl. 278. KZ RS, Krivično djelo organizovanja grupe ili udruženja za krijumčarenje ili rasturanje neocarinjene robe iz čl. 279. KZ RS i Krivično djelo carinske prevare iz čl. 280. KZ RS.

U KZ BDBiH ("Sl. glasnik BDBiH", br. 6/00, 1/01 i 3/03) krivična djela iz oblasti carina su svrstana u glavu XXIV - Krivična djela protiv finansija, i to: Krivično djelo krijumčarenje iz čl. 275. KZ BDBiH, Krivično djelo organiziranja grupe ili udruženja za krijumčarenje ili rasturanje neocarinjene robe iz čl. 276. KZ BDBiH i Krivično djelo carinske prevare iz čl. 277. KZ BDBiH.

Međutim, reformom krivičnog zakonodavstva krivična djela iz oblasti carina su stupanjem na snagu KZ BiH 2003. godine prešla u nadležnost Suda BiH i Tužilaštva BiH.

Tako da se iz oblasti carina po KZ BiH sada u praksi procesuiraju krivična djela, i to: Krivično djelo carinske prevare iz čl. 216. KZ BiH, Krivično djelo organiziranje grupe ljudi ili udruženja za krijumčarenje ili rasturanje neocarinjene robe iz čl. 215. KZ BiH i Krivično djelo krijumčarenje iz čl. 214. KZ BiH.

1.1. Porezna utaja

Član 210. KZ BiH, čl. 287. KZ RS (utaja poreza i doprinosa), čl. 273. KZ FBiH i čl. 267. KZ BDBiH.

Američka poslovice kaže: "Čovjek mora u životu uraditi dvije stvari, umrijeti i platiti porez državi."

Porez je dio prihoda ili imovine koji država na temelju vlasti oduzima od fizičkih ili pravnih osoba za pokrivanje svojih rashoda. Dakle, temeljno značenje poreza je da ga može razrezati državni organ i da ne predstavlja dobrovoljno već prinudno davanje, te da, nasuprot davanju, porezni obveznik ne prima nikakvu posebnu direktnu protuuslugu. Krivično djelo porezne utaje ima određene elemente krivičnog djela prevare i krivičnog djela utaje. Ovo krivično djelo je blanketnog karaktera, sadrži blanketnu dispoziciju koja upućuje na primjenu drugih propisa. Radnja izvršenja djela je izbjegavanje plaćanja poreznih davanja, odnosno doprinosa. Način izvršenja radnje krivičnog djela određen je alternativno i to kao: izbjegavanje plaćanja poreznih davanja i doprinosa socijalnog osiguranja, nedavanjem zahtijevanih podataka i izbjegavanje poreznih davanja i doprinosa socijalnog osiguranja, davanjem lažnih podataka. Kod oba načina radnje izvršenja djela potrebno je da se radi o podacima o stečenim oporezivim prihodima ili o drugim činjenicama koje su od utjecaja na utvrđivanje iznosa poreznih obaveza, odnosno iznosa doprinosa.

Kod prvog načina radnje izvršenja djela, radi se o nečinjenju; počinitelj ne daje određene podatke o svojim prihodima ili podatke o drugim činjenicama koje su od utjecaja na utvrđivanje iznosa poreznih obaveza i iznose doprinosa. Da bi se radilo o ovom obliku radnje izvršenja, potrebno je da je odgovarajućim zakonskim i drugim propisima, predviđena obaveza prijavljivanja navedenih činjenica. U ovom slučaju se porezna prijava uopće ne podnosi i pored propisane zakonske obaveze podnošenja ili se u poreznoj prijavi ili drugom odgovarajućem aktu ne unose određeni traženi podaci, odlučni za utvrđivanje iznosa poreznih davanja, odnosno iznosa za obaveze plaćanja doprinosa.

Kod drugog načina radnje izvršenja, počinitelj formalno podnosi poreznu prijavu ili drugi sličan akt nadležnom tijelu, ali u njoj ne navodi istinite, već lažne podatke, temeljem kojih će biti oslobođen plaćanja poreznih obaveza ili doprinosa u cjelini ili djelimično. Davanje lažnih podataka se, prije svega, odnosi na dobit poreznog obveznika (dobit se prikazuje manjom, a rashodi većim od stvarnih) ili na prihode koji podliježu obavezi oporezivanja. Lažni podaci se mogu odnositi i na druge činjenice koje su u određenom slučaju relevantne za određivanje visine porezne obaveze (npr. broj uposlenih za koje treba platiti doprinos, broj članova domaćinstva, školovanje djece, zaposlenost bračnog partnera, vrijeme od kada nastaje obaveza) s tim da davanje lažnih podataka poreskim organima o činjenicama koje nemaju utjecaja na utvrđivanje i razrez određenog poreza ili doprinosa, neće predstavljati krivično djelo.

Lažni podaci treba da su dati, predočeni mjerodavnom tijelu za razrez poreza, odnosno doprinosa, pri čemu je irelevantan način davanja lažnih podataka, s tim da se djelo može izvršiti davanjem usmenih izjava na zapisnik i stavljanjem na uvid knjigovodstvene i slične dokumentacije. Eventualno davanje lažnih podataka o činjenicama koje su nebitne za utvrđivanje poreske obaveze od strane poreskog obveznika, neće predstavljati ovo krivično djelo. U pogledu vremena izvršenja radnje davanja lažnih podataka, smatra se da je radnja izvršena u trenutku samog davanja lažnih podataka mjerodavnom poreznom organu, tj. kada su podaci stigli u pismenom obliku u organ, odnosno kada su podaci usmeno dati i krivično djelo je dovršeno kad je izbjegnuto plaćanje poreznih davanja, odnosno doprinosa socijalnog osiguranja.

Jedan od bitnih uvjeta za postojanje ovog krivičnog djela je da iznos obaveze čije se plaćanje izbjegava prelazi 10.000,00 KM. Posebno treba istaći činjenicu da iznos izbjegnutih

obaveza davanja prelazi 10.000,00 KM u svakoj kalendarskoj godini i u uslučaju neispunjenja ovog uvjeta neće se raditi o krivičnom djelu, već eventualno, o prekršaju ili privrednom prestupu.

Dodatni uvjet za nepostojanje djela je, da se radi o izbjegavanju plaćanja davanja propisanih zakonodavstvom BiH i počinitelj krivičnog djela može biti svaka fizička osoba koja je dužna podnijeti odgovarajuće podatke o stečenim oporezivim prihodima, i o drugim činjenicama koje su od utjecaja na utvrđenje poreznih obaveza. Međutim, počinitelj djela može biti i osoba koja u ime drugog podnosi prijavu s lažnim podacima ili osoba koja vodi poslove druge osobe, pa je ta osoba u obavljanju tog posla dužna podnijeti prijavu. Također, počinitelj može biti i osoba koja pod tuđim imenom obavlja poslovnu djelatnost, koja ga obavezuje na podnošenje prijave, među te osobe ulazi i tajni ortak ortačke zajednice, koji je u dogovoru sa ostalim ortacima sastavio i podnio lažnu prijavu. Ako je u pitanju pravna osoba kao porezni obveznik, počinitelj krivičnog djela biće odgovorna osoba u pravnoj osobi.

Zapriječena kazna kreće se u rasponu za osnovni oblik od novčane kazne do kazne zatvora do 3 (tri) godine. Kvalifikatorna odgovornost ovog krivičnog djela postavljena je u dva stava i odnosi se isključivo na visinu obaveze koja se izbjegava, pa je tako prva kvalifikatorna okolnost izražena u st. 2. svih krivičnih zakona u BiH, a predstavlja visinu poreske obaveze koja se izbjegava i koja prelazi 50.000,00 KM, za koju je zapriječena kazna zatvora u trajanju od jedne do deset godina zatvora, te druga kvalifikatorna odgovornost u st. 3. svih krivičnih zakona koja je izražena kao visina obaveze koja se izbjegava, a koja prelazi u KZ BiH, KZ FBiH i KZ BDBiH 200.000,00 KM, a u KZ RS 150.000,00 KM.

Kod krivičnog djela porezne utaje sud je dužan od optuženog oduzeti imovinsku korist pribavljenu krivičnim djelom, tako što će ga obavezati na plaćanje novčanog iznosa koji odgovara visini utajenog poreza.⁴

U pogledu vinsti tj. umišljaja, to je pitanje jedinstveno regulirano u svim krivičnim zakonima BiH, te podrazumijeva postojanje umišljaja direktnog ili eventualnog na strani učinitelja ovog djela, što znači da je učinitelj svjestan ostvarivanja prihoda koji, shodno pozitivnom zakonodavstvu, podliježe obračunu poreza i doprinosa, odnosno drugih činjenica koje su od uticaja na utvrđivanje takvih obaveza, te da ima svijest i volju, htijenje ili pristajanje, da ne daje tražene podatke o takvom prihodu ili takvim činjenicama ili da ima svijest i volju da daje lažne podatke o takvom prihodu ili takvim činjenicama.

Jedina razlika između KZ BiH, KZ FBiH i KZ BDBiH, sa jedne strane, i KZ RS, sa druge strane, izražena je kroz kvalifikovanu okolnost st. 3. svih krivičnih zakona u BiH, gdje KZ BiH, KZ FBiH i KZ BDBiH, kao kvalifikatornu okolnost predviđaju iznos veći od 200.000,00 KM, dok je u KZ RS, ta kvalifikatorna okolnost izražena kao visina obaveze preko 150.000,00 KM, te zapriječenu kaznu u istom stavu gdje je u KZ BiH, KZ FBiH i KZ BDBiH zapriječen opći maksimum od 20 godina zatvora, dok je u KZ RS kao maksimum u istom stavu predviđena kazna zatvora u trajanju do 15 godina.

Također, razlika postoji u pogledu propisane krivičnopravne sankcije, gdje je za razliku od ranijeg KZ-a povoljnija propisana krivičnopravna sankcija za krivično djelo porezne utaje, i to tako što je u ranijem KZ SRBiH (čl.136. st.1) obligatorno bila propisana kazna zatvora do tri godine i novčana kazna za razliku od novog KZ BiH (analogno u entitetskim KZ i KZ BDBiH) je propisana kazna zatvora do tri godine ili novčana kazna, što znači da je zakonodavac dao mogućnost izbora krivičnopravne sankcije, postavljajući je alternativno.

⁴ U pogledu oduzimanja bespravno stečene imovinske koristi od optuženog tužilac će provesti po potrebi finansijsku istragu - detaljnije o finansijskim istragama vidi u poglavlju o finansijskim istragama.

Razlika također postoji u pogledu normativnog reguliranja ovog krivičnog djela koja se ogleda u tome što je u ranijem KZ SR BiH, koji je preuzet u KZ entiteta i Brčko Distrikta BiH kao obilježje djela predviđeno da djelo čini onaj ko u namjeri da on ili ko drugi izbjegne potpuno ili djelimično plaćanje poreza, doprinosa socijalnog osiguranja ili drugih propisanih doprinosa, daje lažne podatke o svojim "**zakonito stečenim prihodima**", što znači da se za postojanje krivičnog djela poreske utaje lažni podaci ili neprijavlivanje odnose samo na zakonito stečene prihode odnosno predmet. Davanje lažnih podataka o nezakonito stečenim prihodima ili predmetima ili neprijavlivanje nezakonito stečenih prihoda, odnosno predmeta ne predstavlja krivično djelo, dok u novom krivičnom zakonodavstvu krivično djelo porezne utaje čini onaj ko izbjegne plaćanje davanja propisanih poreznim zakonodavstvom BiH ili doprinosa socijalnog osiguranja ne dajući zahtijevane podatke ili dajući lažne podatke o svojim "stečenim oporezivim prihodima", gdje je zakonodavac izbjegao mogućnost davanja lažnih podataka o svojim zakonito stečenim oporezivim prihodima, što znači da se davanje lažnih podataka odnosi na sve stečene oporezive prihode, tj. na širi obim stečenih oporezivih prihoda.

Drugo, blanketni propis za ovo krivično djelo je Zakon o porezu na promet proizvoda i usluga na nivou entiteta koji je važio sve do donošenja Zakona o porezu na promet proizvoda i usluga na državnom nivou koji je u primjeni od 01.01.2005. godine, a od 01.01.2006. godine u primjeni je Zakon o PDV-u. S obzirom na navedeno, krivično djelo porezne utaje je od početka 2005. godine u nadležnosti Tužilaštva i Suda BiH.

Krivično djelo utaje poreza je blanketne prirode i traži se primjena drugog odgovarajućeg propisa, a to je Zakon o porezu na promet proizvoda i usluga.⁵

Ovim zakonom uređuje se oporezivanje proizvoda i usluga u prometu u Bosni i Hercegovini.

Porezom na promet proizvoda oporezuje se promet proizvoda poreznog obveznika, namijenjenih krajnjoj potrošnji, a prometom proizvoda koji služi krajnjoj potrošnji, smatra se svaka prodaja proizvoda.

Prometom proizvoda koji služe krajnjoj potrošnji smatra se i: uzimanje sopstvenih proizvoda koje je proizvelo ili nabavilo pravno lice i poduzetnik za sopstvenu krajnju potrošnju, davanje proizvoda bez naknade (poklon, ustupanje i sl.) i zamjena proizvoda, manjak proizvoda, osim manjka proizvoda koji je nastao djelovanjem više sile ili je posljedica kažnjivog djela odgovornog lica, rashod (rastur, kalo, kvar i lom) iznad visine rashoda utvrđenog općim aktom obveznika koji mora da bude u skladu s propisanim uzansama.

Ne smatra se prometom proizvoda koji služi krajnjoj potrošnji: prodaja proizvoda, osim prodaje nafte i derivata nafte, duhanskih preradevina, bezalkoholnih pića, alkoholnih pića, piva, vina, kafe i preradevina od kafe (akcizni proizvodi) licu koje je registrirano i bavi se trgovinom, a koje te proizvode nabavlja radi dalje prodaje; prodaja proizvoda, osim prodaje akciznih proizvoda, licu koje je registrirano i bavi se ugostiteljskom djelatnošću, a koje te proizvode nabavlja radi prerade, odnosno dalje prodaje; uvoz proizvoda, osim akciznih proizvoda, radi dalje prodaje; uvoz i prodaja proizvoda koji imaju karakter reprodukcionog materijala; uvoz i prodaja opreme pravnom licu i poduzetniku, radi obavljanja registrirane djelatnosti; prodaja proizvoda pravnom licu i poduzetniku koje se bavi remontom, popravkom i servisiranjem proizvoda radi ugradnje u proizvode koji se popravljaju i servisiraju; prodaja upotrijebljenih proizvoda neposredno između građana osim proizvoda koji podliježu obavezi godišnje registracije, kao i prodaja poljoprivrednih proizvoda koja se obavlja na pijacama i sajmovima; poklon i nasljeđe motornih vozila koja podliježu obavezi godišnje registracije u prometu istih u prvom nasljednom redu.

5 Zakon o porezu na promet proizvoda i usluga usvojila je Parlamentarna skupština BiH na sjednici Predstavničkog doma održanoj 29.12.2004. godine i sjednici Doma naroda održanoj 29.12.2004. godine.

U smislu odredbe čl. 5. Zakona o porezu na promet proizvoda i usluga, koji je u primjeni od 01.01.2005. godine, prodaju proizvoda, za namjene bez plaćanja poreza na promet, mogu da vrše pravno lice i poduzetnik koji se bavi proizvodnjom, pravno lice koje se bavi trgovinom i koje je registrirano za obavljanje prometa na veliko, te pravno lice koje je registrirano za uvoz, pod uslovima da se proizvodi prodaju sa stovarišta, skladišta, magacina (promet na veliko) na osnovu pismene narudžbenice i uz obavezno izdavanje fakture da je kupac, uvoznik, odnosno korisnik uvoza u carinskom postupku, prije preuzimanja proizvoda, odnosno ispostavljanja fakture dao prodavcu, odnosno nadležnoj carinarnici pismenu izjavu da će proizvode koristiti isključivo za određene namjene, da pismena izjava sadrži registarski broj kupca, redni broj izjave, datum izdavanja, potpis ovlaštenog lica i ovjeru.

U praksi se dešava da pravna lica prikazuju prodaju robe fiktivno sa skladišta, iz magacina, a da u stvarnosti i nemaju određenu robu na zalihama u svojim poslovnim prostorima. To najčešće čine na osnovu fiktivno sačinjenje finansijske dokumentacije - narudžbenica, faktura, otpremnica i dr., da kupac obavezno vodi knjigu datih izjava po rednim brojevima, da je u fakturi o prodaji proizvoda prodavatelj unio klauzulu da se proizvodi prodaju bez obračunavanja poreza na promet na osnovu pismene izjave, da je plaćanje izvršeno bezgotovinski, da je kupac u svakoj poslovnoj godini prilikom prve nabavke proizvoda prodavcu dostavio ovjerenu kopiju o upisu u registar kod nadležnog organa sa poreskim brojem, da je uvoznik, odnosno korisnik uvoza u carinskom postupku predao ovjerenu kopiju uvjerenja o upisu u registar kod nadležnog organa sa poreskim, odnosno carinskim brojem. Izuzetno prodaja proizvoda može da se vrši iz maloprodaje uz uslov da porezni obveznik vodi evidenciju o proizvodima koji su prodani sa porezom na promet, odnosno bez poreza na promet proizvoda.

U smislu čl. 8. Zakona o porezu na promet proizvoda i usluga obveznik poreza na promet proizvoda je lice i građanin koji izvrši promet proizvoda namijenjenih krajnjoj potrošnji, uvozi proizvode za sopstvenu potrošnju ili korištenje, na drugi način izvrši promet proizvoda (korištenje proizvoda sopstvene proizvodnje, davanje proizvoda bez naknade, manjak proizvoda i rashod), kupi novo ili upotrebljavano motorno vozilo koje podliježe obavezi godišnje registracije, proizvode nabavljene, uz poresko oslobađanje, upotrijebi u svrhe za koje nije predviđeno poresko oslobađanje ili ih proda ili otuđi prije isteka roka. Također, poreski obveznik poreza na promet proizvoda je lice uvoznik ili proizvođač akciznih proizvoda.

U postupku inspekcijuskog nadzora kod poreskih obveznika, ovlaštene službene osobe - inspektori poreskih uprava, su dužni izvršiti pregled materijalno-finansijske dokumentacije i na osnovu toga utvrditi poresku osnovicu poreskog obveznika, shodno odredbi čl. 9. Zakona o porezu na promet proizvoda i usluga kojom je tačno i decidno utvrđeno šta čini osnovicu poreza na promet proizvoda.

Nakon obrađene poreske osnovice, vrši se obračun poreza na promet proizvoda po određenim poreskim stopama. (vidi čl. 9. Zakona)

Porez na promet proizvoda plaća se dakle, po proporcionalnim stopama koje iznose od 10% i 20% i to tako da se na promet svih proizvoda koji služe krajnjoj potrošnji, osim na promet proizvoda na koje se porez na promet plaća po drugim stopama ili je propisano poresko oslobađanje, plaća porez na promet proizvoda po općoj stopi od 20%.

Porez na promet proizvoda po stopi od 10% plaća se na promet široke lepeze proizvoda iz široke potrošnje, odnosno proizvoda namijenjenih općoj životnoj upotrebi, s napomenom da se porez na promet usluga plaća po proporcionalnoj stopi od 10%.

Obveznik poreza je dužan da obračuna porez na promet, a ta obaveza obračunavanja nastaje u momentu kada je izvršen promet proizvoda, odnosno usluga.

Smatra se da je promet proizvoda, odnosno usluga, izvršen danom izdavanja fakture (računa) o prodaji proizvoda, odnosno izvršenju usluge, danom isporuke proizvoda, odnosno izvršenja usluge, ako je obavljena prije izdavanja fakture, danom isporuke proizvoda koji su dati bez naknade, danom utvrđivanja manjka i rashoda iznad dopuštenog, danom uzimanja proizvoda za sopstvenu upotrebu, danom nastanka obaveze plaćanja carine i drugih uvoznih dažbina i danom podnošenju zahtjeva za štampanje poreznih i kontrolnih markica.

Recimo, poreski obveznici poreza na promet duhanskih preradevina plaćaju porez na promet na duhanske preradevine u trenutku preuzimanja poreskih markica, dok poreski obveznici ostalih akciznih proizvoda - uvoznici plaćaju porez na promet u roku za plaćanje carine i drugih uvoznih dažbina, a proizvođači u roku od pet dana po isteku nedjelje u kojoj je obavljen promet na vrijednost prodatih akciznih proizvoda i ovaj porez na promet akciznih proizvoda plaća se na jedinstveni račun upave ostalnih proizvoda i usluga.

Poreski obveznik poreza na promet sastavlja izvještaj o obračunatom i plaćenom porezu na promet mjesečno i podnosi ga: za akcizne proizvode Upravi i poreskim upravama entiteta i Brčko Distrikta BiH u roku od 15 dana po isteku mjeseca, a za ostale proizvode i usluge poreskim upravama entiteta i Brčko Distrikta BiH u roku od 15 dana po isteku mjeseca.

Ukoliko se prilikom prijema izvještaja utvrdi da obračunati porez na promet nije plaćen, nadležna poreska uprava donosi rješenje o blokadi računa poreskog obveznika za dužni iznos poreza i pokreće postupak prisilne naplate.

Poreski obveznik konačno obračunava porez na promet za proteklu godinu na osnovu podataka o vrijednosti prodatih proizvoda i usluga sa stanjem na dan 31. decembra godine za koju se obavlja obračun, dok se konačni obračun poreza na promet sastavlja i podnosi do 28. februara tekuće za prethodnu godinu.

Od poreskog obveznika koji porez na promet nije uplatio u propisanom roku i na propisani način, naplata će biti izvršena prinudnim putem.

Nadležna poreska uprava postupak prinudne naplate provodi izdavanjem naloga za prisilnu naplatu putem prenosa sredstava sa računa poreskog obveznika na odgovarajući račun za uplatu poreza, a ukoliko se na ovaj način ne može u potpunosti naplatiti poreska obaveza, nadležna poreska uprava donosi rješenje o prisilnoj naplati poreza iz cjelokupne imovine poreskog obveznika, a troškovi prisilne naplate padaju na teret poreskog obveznika.

Porez na promet proizvoda plaća se prema sjedištu pravnog lica, odnosno prema sjedištu poslovne jedinice (prodavnice, stovarišta, konsignacionog skladišta ili druge poslovne jedinice) koje je proizvode prodalo krajnjem potrošaču. Porezni obveznik dužan je da propisane knjige i evidencije vodi uredno i tačno.

Kontrolu obračunavanja i plaćanja poreza na promet za akcizne proizvode vrši Uprava, a za ostale proizvode i usluge nadležna je poreska uprava entiteta i Brčko Distrikta BiH.

Pravna lica i poduzetnici dužni su kontrolnom organu dati na uvid svu knjigovodstvenu dokumentaciju koja se odnosi na poslovanje radi vršenja kontrole.

Ako nadležna poreska uprava utvrdi da poreski obveznik nije tačno obračunao i uplatio porez na promet koji je bio dužan da plati ili ako utvrdi druge povrede (nevođenje ili netačno, neuredno i neažurno vođenje knjigovodstveno-poreske evidencije, neizdavanje računa i dr.) donijeće rješenje o utvrđivanju porezne obaveze, odnosno rješenje o otklanjanju utvrđenih nepravilnosti i odrediti rok za uplatu, odnosno za otklanjanje utvrđenih nedostataka. Protiv navedenog rješenja može se izjaviti žalba drugostepenom organu u roku od 15 dana od dana prijema rješenja.

Poreski obveznik od koga je naplaćen porez na promet, a koji nije bio dužan da plati isti, kao i poreski obveznik koji izvozi proizvode na koje je plaćen porez na promet, imaju pravo na povrat plaćenog poreza na promet, a zahtjev za povrat uplaćenog poreza na promet podnosi se nadležnoj poreskoj upravi.

Akciza je posebna taksa koja se plaća na promet visokotarifne robe i to: duhan i duhanske preradevine, alkoholna pića, naftu i kafu.⁶

1.2. Neplaćanje poreza

Krivično djelo neplaćanje poreza predviđeno je isključivo u odredbi čl. 211. KZ BiH. Naime, učinitelj ovog krivičnog djela može biti svako lice koje ne plati poreske obaveze, bez obzira da li je takve obaveze prikazalo i obračunalo. Dakle, ovdje je inkriminirano samo neplaćanje poreskog duga, odnosno poreske obaveze, što u suštini predstavlja dužnički zatvor koji je suprotan svim relevantnim međunarodnim konvencijama i deklaracijama koje tretiraju ovo pitanje. Stoga u praksi ovo krivično djelo nije našlo svoju primjenu, pa se postavlja pitanje opravdanosti postojanja ovog krivičnog djela, a iz razloga što primjenjujući Ustav BiH, prioritetnu primjenu imaju relevantni međunarodni dokumenti nabrojani u Ustavu koji izričito zabranjuju postojanje tzv. dužničkog zatvora, a što suštinski predstavlja ova inkriminacija, budući da državni organi imaju mogućnost prinudne naplate poreza, ukoliko porezni obveznik prijavi i obračuna svoju poresku obavezu, ali istu ne plati. Ukoliko poreski obveznik nema dovoljno sredstava iz kojih bi se mogla izvršiti prinudna naplata poreske obaveze, tada se radi o klasičnom dužničkom zatvoru, tj. inkriminirano je samo neplaćanje poreske obaveze.

Dakle, ovo krivično djelo je potpuno novo krivično djelo u oblasti krivičnog zakonodavstva BiH. Kod istog se postavlja pitanje određivanja roka u kojem porezna obaveza nije plaćena, te se stoga ova inkriminacija, na određeni način, pojavljuje kao suvišna.

Počinitelj ovog krivičnog djela može biti svaka osoba i djelo se može počinuti samo s namjerom.

Ukoliko se u radnjama učitelja ovog krivičnog djela ne stiču obilježja nekog drugog krivičnog djela, koje je dovelo do nemogućnosti neplaćanja obračunate i prijavljene poreske obaveze, onda inkriminiranje samog neplaćanja nema nikakvog osnova niti je u skladu sa relevantnim međunarodnim konvencijama i deklaracijama. Dakle, trebalo bi razmisliti em postojanju i zadržavanju ovog krivičnog djela u KZ BiH.⁷

Iz sudske prakse

Po pravilnoj primjeni zakona krivično djelo poreska utaja iz čl. 235. st. 1. KZ-a čini samo onaj ko je dužan podnositi krivičnu prijavu o ostvarenom prihodu iz neke dopuštene privredne djelatnosti. Optuženi je obavljao nedopuštenu stolarsku djelatnost. Time je ostvario povredu propisa kojima je regulirano obavljanje te djelatnosti i ostvario odgovarajući prekršaj. Tražiti u takvoj situaciji od optuženog da podnosi prijavu o ostvarenom prihodu iz te nedozvoljene djelatnosti, značilo bi ujedno zahtijevati od njega i samoprijavlivanje za navedeni prekršaj.

Na temelju izloženog, dakle, optuženi nije ostvario jedno od osnovnih obilježja navedenog krivičnog djela - obavezu podnošenja porezne prijave.

Vrhovni sud Hrvatske, br. KŽ 2223/73
od 19.03.1974. godine

6 Komentar za krivično djelo neplaćanje poreza preuzet je iz Priručnika za krivično gonjenje krivičnih djela iz oblasti privrednog kriminala i korupcije iz 2006. godine.

7 Komentar za krivično djelo poreske utaje preuzet je iz Komentara Grupe autora Krivičnog/Kaznenog zakona BiH iz 2005. godine.

Potpuno je formalističko i stoga neprihvatljivo stanovište prema kojem bi postojanje svake razlike u visini iznosa prijavljenog ukupnog prihoda od strane poreznog obveznika i utvrđenja toga prihoda od strane poreznog organa predstavljalo davanje lažnih podataka s namjerom izbjegavanja plaćanja poreza u smislu propisa čl. 235. st. 1. KZ-a. Naime, ako su se svi računi o ostvarenom prometu alkoholnim i bezalkoholnim pićima nalazili u upravi prihoda, ako je optuženi dio poslovne godine bio odsutan, a poslovanje vodila druga osoba (otac), usljed čega optuženi nije raspolagao kompletnim podacima o opsegu svega poslovanja, dok je nasuprot tome uprava prihoda to imala, onda se sporna razlika mogla objektivno pojaviti, a da subjektivno optuženi nije išao za ostvarenjem zabranjenije posljedice, niti je u tom pravcu imao realne izgleda. Zbog toga se u takvoj situaciji zbog neostvarene subjektivne komponente, inkriminirani propust optuženog u pogledu davanja istinitih podataka u poreznoj prijavi o ostvarenom prometu u svojoj ugostiteljskoj djelatnosti ne može uzeti kao krivično djelo porezne utaje iz čl. 235. st. 1. KZ-a.

Vrhovni sud Hrvatske, br. KŽ 2411/75
od 07.04.1976. godine

Produljeno krivično djelo je jedan od slučajeva prividnog realnog sticaja krivičnih djela kad se zbog određenih sjedinjavajućih faktora više istovrsnih i ponovljenih radnji izvršenja spajaju u jedno krivično djelo. Zbog toga svako od tih djela, što ulaze u sklop takvog produljenog krivičnog djela, mora i samo za sebe sadržavati sva bitna obilježja toga krivičnog djela.

U skladu s tim, kod produljenog krivičnog djela utaje poreza ili doprinosa iz čl. 119. KZ-a, što treba da obuhvati kontinuirano utajivanje poreza kroz više uzastopnih godina, utaja poreza u svakoj od tih godina mora, sama za sebe, sadržajno obuhvatiti sva bitna obilježja toga krivičnog djela, pa tako pored ostalog i uvjet da je izbjegavana obaveza plaćanja poreza u svakoj godini veća od deset tisuća dinara.

Vrhovni sud Hrvatske, br. KŽ 2067/77
od 02.08.1978. godine

Za utajivanje porezne obaveze neko može krivično odgovarati samo uz uvjete propisane u specijalnom krivičnom djelu utaje poreza ili doprinosa iz čl. 119. KZH, dakle, samo kad je u pitanju neka dopuštena djelatnost. Samo tad se, naime, može zahtijevati od nekoga da poreznom organu predočuje istinite podatke o poreznoj osnovici. U protivnom, takvo insistiranje rezultiralo bi obavezom da sudionik ili korisnik neke nedopuštene djelatnosti podnošenjem istinitih podataka, samim tim, sebe mora prijaviti za sudjelovanje u nekoj nedopuštenoj djelatnosti, kao što je npr. ilegalni uvoz osobnog automobila, a to pravno nije prihvatljivo.

Vrhovni sud Hrvatske, br. KŽ 363/83 od 07.12.1983. godine

Vrhovni sud Hrvatske, br. KŽ 285/83 od 21.06.1983. godine

Vrhovni sud Hrvatske, br. KŽ 457/83 od 14.12.1983. godine

Sa fiskalnog stanovišta doprinosi za socijalno osiguranje za jednu godinu čine integralnu cjelinu, te s toga prilikom utvrđivanja da li se radi o krivičnom djelu poreske utaje iz čl. 235. st. 1 KZ-a, obavezno mora imati u vidu da li iznos doprinosa za socijalno osiguranje, ako se radi o takvom doprinosu čije se plaćanje izbjegava platiti u jednoj kalendarskoj godini prelazi za tu kalendarsku godinu zakonom utvrđeni iznos ili ne.

Vrhovni sud Hrvatske, br. KŽ 463/67

Za izvršenje krivičnog djela poreske utaje iz čl. 235. KZ-a dovoljno je da je učinitelj u namjeri da izbjegne potpuno ili djelimično plaćanje obaveza dao lažne podatke ili o drugim činjenicama koje su od uticaja na utvrđivanje takvih obaveza. Prema tome, djelo je dovršeno samim podnošenjem takve poreske prijave. Nije potrebno da je poreski organ usljed lažne poreske prijave bio doveden u zabludu i zbog toga utvrdio poresku utaju u manjem iznosu.

Vrhovni sud Hrvatske, br. KŽ 216/67

Kad se kupac i prodavac nepokretnosti sporazumiju da porez na promet plati kupac i da u pismeno sastavljeni ugovor unesu nižu cijenu od stvarne cijene kako bi kupac platio manji porez - krivično djelo poreske utaje iz čl. 235. KZ-a čine i prodavac i kupac bez obzira što je po zakonu prodavac obveznik poreza na promet nepokretnosti jer je kupoprodajna cijena takav podatak koji je od bitnog uticaja na utvrđivanje iznosa poreske obaveze.

Vrhovni sud Srbije,
br. KŽ 1606/75 od 16.05.1976. godine

Kao učinitelj krivičnog djela poreske utaje iz čl. 235. KZ-a odgovoran je onaj tko je pod tuđim imenom obavljao poslovnu djelatnost koja ga je obavezivala na podnošenje poreskih prijava.

Stav Vrhovnog suda Hrvatske

Zahtjev za plaćanje poreza ne može se ostvariti u krivičnom postupku kao imovinkopravni zahtjev, jer se u krivičnom postupku mogu ostvarivati samo oni imovinsko-pravni zahtjevi koji se inače ne mogu ostvariti pred sudom u praničnom postupku. Naplatu poreza može pak vršiti samo nadležni organ u posebnom upravnom postupku.

Vrhovni sud Srbije, br KŽ 2774/54

Ako je okrivljeni proglašen krivim za krivično djelo poreske utaje iz čl. 235. KZ-a, a pravo na razrez poreza je po upravnim propisima zastarjelo, sud je dužan da okrivljenom izrekne mjeru sigurnosti oduzimanja imovinske koristi iz čl. 62a. KZ-a, tako što će ga obavezati da plati novčani iznos koji odgovara visini utajenog poreza.

Zaključak sa savjetovanja u Vrhovnom sudu Jugoslavije
održanog od 07. do 09.12.1965. godine

Stupanjem na snagu novog KZ FBiH, tj. od 1. avgusta 2003. godine zakonodavac je prvi put propisao više krivičnih djela iz oblasti poreza i svrstao ih u posebnu grupu krivičnih djela za koja je propisao krivičnopravne sankcije, za razliku od KZ koji je prestao da važi, kojim je bilo propisano samo jedno krivično djelo iz oblasti poreza - porezna utaja i bilo je svrstano u grupu krivičnih djela protiv privrede.

Međutim, prema novom KZ FBiH, (analogno u KZ RS i KZ BDBiH) pored krivičnog djela poreske utaje, prvi put su uvedena i krivična djela iz oblasti poreza kao što su: lažna poresna isprava, nepravilno izdvajanje sredstava pravnih osoba i podnošenje lažne poreske prijave, sprečavanje poreznog službenika u obavljanju službene radnje, te napad na poreznog službenika.

1.3. Krivično djelo lažna porezna isprava

Krivično djelo lažna porezna isprava iz čl. 274. KZ FBiH (čl. 288. KZ RS i čl. 268. KZ BDBiH), čini lice koje izda lažnu ispravu čije se podnošenje zahtijeva ili traži po poreznom zakonodavstvu u FBiH, RS i BDBiH, ili ko ne izda ispravu čije se izdavanje traži ili zahtijeva po poreznom zakonodavstvu u FBiH, RS i BDBiH, te će se kazniti novčanom kaznom ili kaznom zatvora do jedne godine.

Ovo krivično djelo iz stava 1. se može počinuti u odnosu na veći broj isprava, ili ako je ugrožena ili izbjegnuta naplata većeg iznosa javnih prihoda, kazniće se novčanom kaznom ili kaznom zatvora do 3 (tri) godine.

Ovim krivičnim djelom je sankcionirano izdavanje lažnih isprava, odnosno neizdavanje isprava čije se izdavanje po poreznom zakonodavstvu zahtijeva. Krivično djelo je blanketnog karaktera, tj. potrebna je primjena drugih propisa iz oblasti poreza. Osnovni zakonski akti kojima se regulira plaćanje poreza, svojstvo poreznih obveznika, prava i obaveze poreznih obveznika, vrste nadležnih poreznih tijela, njihova prava i obaveze, vrste poreza, način plaćanja istih i slično su Zakon o porezu na promet proizvoda i usluga i Zakon o sistemu indirektnog oporezivanja u BiH. Pored navedenih zakona, posebnim zakonima reguliran je način evidencije i naplate posebnih vrsta poreza, npr. posebni porez na naftne derivate, na duhanske preradevine, na kafu, alkohol i dr., a to su Zakon o posebnom porezu na naftne derivate, Zakon o posebnom porezu na alkohol, Zakon o poreznom porezu na duhanske preradevine i dr. Prema odredbi čl. 2. Zakona o porezu na promet proizvoda i usluga, porezni obveznik je osoba koja je u skladu sa zakonom obavezna platiti porez, kaznu ili kamatu, dok porezni obveznik može biti pravna osoba, registrirana kod nadležnog organa za proizvodnju, uvoz i promet proizvoda i usluga, tako i poduzetnik, tj. svaka fizička osoba i građanin, dakle svaki pojedinac. Porezom na promet proizvoda oporezuje se porez proizvoda namijenjenih krajnjoj potrošnji, a porezom na promet usluga oporezuju se usluge koje se obave uz naknadu, shodno odredbi čl. 3 i 15. navedenog Zakona. Navedenim zakonskim propisima predviđene su obaveze za pravne i druge osobe kao i fizičke osobe, između ostalog da je porezni obveznik dužan voditi knjigu koja će sadržati podatke o prometu i obračunu i uplaćenom porezu na promet, shodno odredbi čl. 35. st. 1. navedenog Zakona, odnosno porezni obveznik pravna osoba dužan je u svom knjigovodstvu osigurati podatke o poreznim osnovicama po poreznim stopama na temelju kojih se utvrđuje i plaća porez i sastavlja obračun poreza na promet.

Ovo krivično djelo ima dva oblika, gdje je u stavu 1. predviđen osnovni oblik, a u st. 2. teži oblik krivičnog djela određen s obzirom na brojnost lažnih isprava, odnosno brojnost neizdatih isprava, kao i s obzirom na prouzročenje odgovarajućih posljedica, a to je ugroženost većeg iznosa javnog prihoda. Radnja izvršenja krivičnog djela iz st. 1. određena je alternativno i to kao: a) izdavanje lažne isprave čije se podnošenje zahtijeva po poreznom zakonodavstvu FBiH, RS i BDBiH i b) neizdavanje isprave čije se izdavanje po poreznom zakonodavstvu u FBiH, RS i BDBiH, zahtijeva ili traži. Kod prvog oblika radnje izvršenja učinitelj izdaje lažnu ispravu, a mora se raditi o poreznoj ispravi čije se podnošenje zahtijeva ili traži po poreznom zakonodavstvu entiteta i BDBiH (npr. obračun poreza na promet odgovarajućeg proizvoda, obračun poreza na usluge, knjigovodstveni izvještaj o poreznim obavezama i sl.). Pod lažnom ispravom podrazumijeva se isprava koja sadrži izjavu osobe koja uopće ne postoji ili izjavu osobe koja se pripisuje osobi koja je nije stvarno izdala. Odlučno je za postojanje lažne isprave da ona sadrži izjavu koju nije dala osoba koja je na ispravi naznačena kao njen izdavalac, a u ovom slučaju radi se o ispravi koja nije uopće postojala, tj. o potpuno lažnoj ispravi, što se najčešće čini da se kao izdavalac isprave označuje osoba koja u stvari nije njen izdavalac. Radiće se o lažnoj ispravi u slučaju preinačenja, krivotvorenja prave porezne isprave, odnosno mijenjanja njenog prvobitnog sadržaja, i to brisanjem, dodavanjem novih riječi, mijenjanjem

brojeva, novčanih iznosa i dr., čime se mijenja stvarna sadržina isprave, njen smisao, tako da izjava o ispravi u stvari nije više izjava pravog izdavatelja isprave. Kod drugog oblika krivičnog djela radi se o radnji nečinjenja, propuštanja, gdje učinitelj uopće ne izdaje ispravu iako ima obavezu da istu izda koja obaveza je predviđena odredbama poreznog zakonodavstva. Učinjenjem bilo koje od alternativno određenih radnji izvršenja čini se ovo krivično djelo koje se može počinuti samo sa namjerom, tj. umišljajem.

Teži oblik krivičnog djela lažne porezne isprave predviđen je u stavu 2. i djelo će postojati ukoliko je učinitelj izdao veći broj lažnih isprava, odnosno ukoliko je propustio da izda veći broj isprava, čije se izdavanje po poreznom zakonodavstvu u FBiH, RS i BDBiH zahtijeva ili traži, odnosno ako je krivičnim djelom ugrožena ili izbjegnuta naplata većeg iznosa javnog prihoda.

1.4. Krivično djelo nepravilno izdvajanje sredstava pravnih osoba

Krivično djelo nepravilno izdvajanje sredstava pravnih osoba, iz čl. 275. KZ FBiH (čl. 292. KZ RS, i čl. 269. KZ BDBiH) čini odgovorna osoba u pravnoj osobi koja po poreznom zakonodavstvu u FBiH, RS i BDBiH lično odgovorna za porezne obaveze pravne osobe, a koja je odobrila izdvajanje sredstava pravne osobe u druge svrhe, a ne za plaćanje porezne obaveze pravne osobe, pa je time prouzrokovana nesposobnost pravne osobe za pravovremeno podmirenje porezne obaveze, kaznit će se novčanom kaznom ili kaznom zatvora do 3 (tri) godine.

Radnja izvršenja djela je odobrenje isplate sredstava, odnosno odobrenje izdvajanja sredstava pravne osobe u druge svrhe, a ne za plaćanje poreznih obaveza pravne osobe. Način isplate, odnosno izdvajanja sredstava pravne osobe za određene svrhe reguliran je odgovarajućim zakonskim i drugim propisima, te nije bitno u koje svrhe se sredstva izdvajaju. Može se raditi o izdvajanju sredstava za investicijska ulaganja, za nabavku opreme, za izmirenje drugih obaveza pravne osobe i sl. Da bi se radilo o ovom krivičnom djelu, neophodno je da je odgovarajućim zakonskim propisima predviđen prioritet uplate poreznih obaveza, odnosno da je učinitelj svjestan da je za pravnu osobu nastala obaveza plaćanja poreza, te da je naznačenim radnjama prouzročena nesposobnost pravne osobe za pravodobno podmirenje poreznih obaveza. Stoga je potrebno utvrditi postojanje uzročne veze između poduzete radnje izdvajanja sredstava pravne osobe u druge svrhe i prouzrokovane insolventnosti pravne osobe za pravodobno podmirenje poreznih obaveza. Počinilac krivičnog djela može biti samo odgovorna osoba - lice u pravnoj osobi - licu, koja je po poreznom zakonodavstvu u FBiH, RS i BDBiH, osobno - lično odgovorna za pravne obaveze pravne osobe. Krivično djelo se može počinuti samo sa namjerom, tj. umišljajem.

1.5. Krivično djelo podnošenje lažne porezne prijave

Krivično djelo podnošenje lažne porezne prijave, iz čl. 276. KZ FBiH, (čl. 289. KZ RS i čl. 270. KZ BDBiH), čini ko dostavi poreznom tijelu lažnu poreznu prijavu ili drugi lažni podatak čije se podnošenje po poreznom zakonodavstvu u FBiH, RS i BDBiH zahtijeva. Krivično djelo je po svojoj prirodi blanketnog karaktera i zahtijeva oslonac na odgovarajuće propise iz oblasti poreznog zakonodavstva, kao što su Zakon o sistemu indirektnog oporezivanja u BiH i Zakon o porezu na promet proizvoda i usluga. Prema čl. 8. Zakona o porezu na promet proizvoda i usluga, obveznik poreza na promet je osoba koja je u skladu sa zakonom obavezna platiti porez, kaznu ili kamatu, te je obveznik poreza dužan obračunati porez na promet prema čl. 21, a pravna osoba sastavlja izvještaj o obračunatom i plaćenom porezu na promet mjesečno i podnosi ga nadležnoj poreznoj upravi. Konačni obračun poreza na promet za prethodnu godinu porezni obveznik je dužan dostaviti do 28.02. tekuće godine za prethodnu godinu. Posebnim zakonima predviđeni su i specifični načini obračuna i plaćanja poreza i dostavljanja izvještaja

za pojedine tzv. visoko tarifne robe (alkohol, kafa, naftni derivati i dr.). Radnja izvršenja krivičnog djela je dostavljanje poreznom tijelu lažne porezne prijave ili drugog lažnog podatka. Pod lažnom poreznom prijavom podrazumijeva se kako porezna prijava koja ne potiče od osobe koja je na njoj označena kao izdavatelj, što će biti rjeđi slučaj kod ovog krivičnog djela, tako i prijava koja potiče od osobe koja je stvarni izdavatelj prijave, ali su u prijavi navedeni lažni podaci, npr. navedena je manja porezna osnovica, navedeni su različiti osnovi za oslobađanje od plaćanja poreza ili različiti podaci koji čine osnov za primjenu odgovarajućih poreznih olakšica. Suština lažne prijave odnosi se na činjenicu da ista ne sadrži stvarne vjerodostojne podatke koji se odnose na evidentiranje, utvrđivanje i plaćanje odgovarajućih poreza, već lažne nevjerodostojne podatke. O ovom krivičnom djelu radit će se i u slučaju kad počinitelj poreznom tijelu dostavi drugi lažni podatak, npr. lažne račune radi ovjere od strane poreznog tijela ili lažne podatke koji predstavljaju osnov za oslobađanje od plaćanja poreza.

Ovo krivično djelo može počinuti svaka osoba, iako će, s obzirom na prirodu inkriminacije, najčešće to biti porezni obveznik, odnosno osoba odgovorna za dostavljanje porezne prijave i podataka nadležnom poreznom tijelu. Krivično djelo može se počinuti samo s namjerom, tj. umišljajem koji obuhvata i svijest da se radi o lažnoj prijavi, odnosno o drugom lažnom podatku.

Ovim krivičnim djelom ugrožava se sigurnost pravnog prometa i općenito porezni sistem. Djelo predstavlja poseban oblik krivičnog djela krivotvorenja isprave.

1.6. Krivično djelo sprečavanje poreznog službenika u obavljanju službene radnje

Krivično djelo sprečavanje poreznog službenika u obavljanju službene radnje iz čl. 277. KZ FBiH (čl. 290. KZ RS i čl. 271. KZ BDBiH). Ovo krivično djelo se sastoji u sprečavanju ili nastojanju sprečavanja poreznog službenika u obavljanju njegove službene dužnosti ili u prisiljavanju ili nastojanju prisiljavanja poreznog službenika da se ne obavi službena dužnost i to silom ili prijetnjom upotrebe sile. Kod prvog oblika radnje izvršenja porezni službenik već obavlja službenu dužnost, počinitelj ga sprečava upravo u toku obavljanja službene dužnosti. Kod drugog oblika radnje izvršenja počinitelj nastoji spriječiti da se službena dužnost ne obavi. Za postojanje prvog oblika krivičnog djela potrebno je da se radi o poreznom službeniku i da porezni službenik poduzima radnje u okviru svoje ovlasti, odnosno u obavljanju njegove službene dužnosti.

Radnja izvršenja sastoji se u sprečavanju ili nastojanju sprečavanja, odnosno poduzimanju takvih radnji i postupaka, kojima se primjenom sile ili prijetnjom neposrednom upotrebom sile onemogućava poreznom službeniku izvršenje radnje na koju je ovlašten. Sprečavanje se treba odnositi na konkretnu radnju, a ne na općenito sprečavanje poduzimanja ovlaštenih radnji od poreznog službenika. Sprečavanje silom podrazumijeva samoaktivne djelatnosti činjenja usmjerene na onemogućavanje vršenja radnje, tako da otežavanje vršenja radnje, koje se najčešće pojavljuje kod tzv. pasivnog sprečavanja službenika u vršenju službene radnje, ne može predstavljati radnje izvršenja ovog djela (npr. ne postoji ovo djelo kad počinitelj ne želi poreznom službeniku dati izjavu, saopćiti određene podatke, predati odgovarajuću dokumentaciju i sl.), tako da neposlušnost izražena u pasivnom držanju neće predstavljati sprečavanje.

Drugi vid sredstva kojim se sprečava, odnosno nastoji spriječiti izvršenje službene dužnosti poreznog službenika je prijetnja koja se mora odnositi samo na primjenu sile i mora biti upućena poreznom službeniku. Primjena sile se ne mora odnositi na poreznog službenika, već se može odnositi na drugu osobu koja se nalazi u bliskom odnosu sa poreznim službenikom. Nebitno je, da li je počinitelj stvarno imao mogućnost ostvarenja prijetnje, odnosno da li je imao namjeru prijetnje uopće realizirati. Drugi oblik radnje sastoji se u prisiljavanju ili nastojanju prisiljavanja da porezni službenik službenu dužnost ne obavi i prisiljavanje treba da je učinjeno silom ili prijetnjom upotrebe sile.

U stavu 2. predviđen je kvalifikovani oblik ovog krivičnog djela, kod kojeg kvalifikatorne okolnosti čine uvreda ili zlostavljanje poreznog službenika, nanošenja lake tjelesne povrede poreznom službeniku i prijetnja upotrebom oružja. I za postojanje krivičnog djela dovoljno je da je ostvarena bilo koja od naznačenih posljedica. U stavu 3. predviđen je privilegirani oblik ovog krivičnog djela, tj. predviđena je mogućnost oslobađanja od kazne počinioca krivičnog djela iz stava 1. i 2. ovog člana ukoliko je isti bio izazvan nezakonitim ili grubim postupanjem poreznog službenika. To će biti u slučaju kad se na neprimjeren i grub način ispoljava nepoštivanje počinioca, tj. kad porezni službenik na grub način postupa prema počiniocu (npr. omalovažavanje počinioca, ismijavanje, vrijeđanje i sl.).

1.7. Krivično djelo napad na poreznog službenika u obavljanju službene dužnosti

Krivično djelo napad na poreznog službenika u obavljanju službene dužnosti iz čl. 278. KZ FBiH (čl. 291. KZ RS i čl. 272. KZ BDBiH). Kod ovog krivičnog djela zaštitni objekt je porezni službenik i osoba koja poreznom službeniku pomaže u otkrivanju i istrazi povrede poreznih propisa u FBiH, RS i BDBiH iako se ovim krivičnim djelom posredno štiti nesmetano obavljanje službenih radnji, a koje se odnose na poslove otkrivanja i istrage povrede poreznih propisa. Krivično djelo iz ovog člana ima više oblika. U stavu 1. predviđen je osnovni oblik, dok su u st. 2 i 3. predviđeni teži kvalificirani oblici krivičnog djela, određeni s obzirom na prouzrokovane posljedice (tjelesne povrede, prijetnje upotrebom oružja). U stavu 4. predviđena je mogućnost oslobađanja od kazne počinioca krivičnih djela iz st. 1 do 3. u slučaju da je bio izazvan protuzakonitim ili grubim postupanjem poreznog službenika ili osobe koja poreznom službeniku pomaže. Stavom 5. predviđeno je da se krivična djela iz st. 1 do 3 odnose na službene osobe u FBiH koje obavljaju poslove otkrivanja i istrage povrede poreznih propisa.

Krivično djelo iz st. 1. stastoji se u napadu ili ozbiljnoj prijetnji da će se napasti poreznog službenika ili osobu koja poreznom službeniku pomaže u otkrivanju i istrazi povrede poreznih propisa. Radnja izvršenja djela određena je kao napad ili kao ozbiljna prijetnja napadom. Kao napad u smislu ove inkriminacije podrazumijeva se svako ponašanje kojim se ugrožava tjelesni integritet pasivnog subjekta (npr. zamah ruke ili noge usmjeren na udar, bacanje predmeta podobnog za povredu tijela, podizanje stolice na udar i sl.). Pod prijetnjom treba podrazumijevati stavljanje u izgled poreznom službeniku koji obavlja službenu dužnost, odnosno radnju ili osobi koja mu pomaže u toj radnji, da će biti napadnuta i nije bitno je li počinitelj imao stvarnu namjeru da prijetnju i ostvari, tj. napad ne smije doseći takav intenzitet da sadrži ostvarenje obilježja djela iz st. 2 i 3. ovog člana. Zaštitni objekt je porezni službenik i osoba koja mu pomaže u otkrivanju i istrazi povrede poreznih propisa. Nije bitno je li počinitelj napadom ili prijetnjom htio spriječiti ostvarenje poduzetih radnji, odnosno spriječiti otkrivanje i istragu povrede poreznih obaveza ili su napadi i prijetnja napadom poduzeti iz nekog drugog razloga (osveta, mržnja, obijest). Nebitan je motiv izvršenja ovog krivičnog djela, krivično djelo je dovršeno poduzimanjem bilo koje radnje koja ima karakter napada, odnosno prijetnje napadom. U st. 2. predviđen je kvalificirani oblik ovog krivičnog djela, koji postoji ukoliko je prilikom počinjenja istog iz st. 1. počinitelj poreznog službenika ili osobu koja mu pomaže, lako tjelesno ozlijedio ili prijetio upotrebom oružja. U st. 3. predviđen je najteži oblik krivičnog djela napada na poreznog službenika u obavljanju službene dužnosti. Djelo će postojati u slučaju kada je pri počinjenju krivičnog djela iz st. 1. ovog člana počinitelj teško tjelesno povrijedio poreznog službenika ili osobu koja mu pomaže. U stavu 4. predviđen je privilegirani oblik ovog krivičnog djela, tj. predviđena je mogućnost oslobađanja od kazne počinioca iz st. 1. do 3. ovog člana, koji je bio izazvan protuzakonitim ili grubim postupanjem poreznog službenika ili osoba koje poreznom službeniku pomažu. U st. 5. ovim krivičnim djelom pružena je kazneno pravna zaštita i osobama u FBiH koje obavljaju poslove otkrivanja istrage povrede poreznih propisa, gdje su u pitanju, osim poreznih službenika, i druge osobe koje poduzimaju

radnje otkrivanja i istrage povrede poreznih propisa (npr. službenici finansijske policije, posebnih istražnih jedinica, radnici policije i sl.).

Za naznačeno krivično djelo propisana je kazna zatvora od tri mjeseca do 10 godina, dok učinitelj koji je bio izazvan protuzakonomit i grubim postupanjem poreznog službenika ili osobe koja poreznom službeniku pomaže može biti oslobođen kazne.

Pošto su za navedena krivična djela propisane oštre krivičnopravne sankcije - od visokih novčanih kazni do kazne zatvora do 10 godina, posebno za krivična djela porezne utaje i napada na poreznog službenika u obavljanju službene radnje ili službene dužnosti, za očekivati je da će ubuduće porezni obveznici biti odgovorniji i discipliniraniji, kako ne bi došli pod udar sankcija.

1.8. Krivičnopravna zaštita carine

Krivična djela iz oblasti carina nisu bila predviđena u KZ SR BiH kao krivična djela već su carine tretirane kao prekršaj. Međutim, kao što je rečeno u entitetskim krivičnim zakonima, kao i KZ BDBiH carine su 2000. godine predviđene kao krivična djela i svrstane u grupu krivičnih djela protiv privrede i platnog prometa u KZ RS i KZ BDBiH u krivična djela protiv finansija, dok su izmjenama KZ FBiH svrstana u krivična djela iz oblasti carina u posebnu glavu XXIV a.

Krivična djela iz oblasti carina u novom krivičnom zakonodavstvu su propisana Krivičnim zakonom BiH, budući da su na državnom nivou uspostavljene agencije za provođenje zakona, između ostalog Uprava za indirektno oporezivanje u čijoj su nadležnosti carine.

Dakle, u KZ BiH propisana su krivična djela koja se mogu izvršiti izbjegavanjem mjera carinskog nadzora nad uvoznom robom i krivična djela koja se mogu izvršiti podnošenjem lažnih, krivotvorenih, odnosno netačnih podataka o robi prilikom uvoza iste u carinsko područje u BiH.

Međutim, razlika postoji u pogledu propisane krivičnopravne sankcije, gdje je za razliku od ranijeg KZ povoljnija propisana krivičnopravna sankcija za krivično djelo krijumčarenja i carinske prevare, i to tako što je u KZ BiH za ova krivična djela u st. 1. propisana novčana kazna ili kazna zatvora do 3 (tri) godine, što znači da je zakonodavac postavio alternativnu mogućnost izbora krivičnopravne sankcije, za razliku od ranijih entitetskih KZ-a, gdje je za ova krivična djela u st. 1. zakonodavac propisao novčanu kaznu i kaznu zatvora do 3 (tri) godine, što znači da je bila obaveza izricanja i jedne i druge krivičnopravne sankcije.

U KZ BiH propisana su sljedeća krivična djela:

- krijumčarenje,
- organiziranje grupe ljudi ili udruženja za krijumačarenje i rasturanje neocarinjene robe i
- carinska prevara.

S obzirom na to da je država propisala određena "carinska krivična djela" proizišla je potreba da se u Upravi za indirektno oporezivanje u BiH konstituiraju Sektor koji će permanentno raditi na prikupljanju, obradi i dokumentiranju saznanja o licima koja su izvršila određeno carinsko krivično djelo i procesuiranju tih lica, kao i dokumentiranju drugih krivičnih djela koja su izvršena u sticaju sa pomenutim krivičnim djelima. Radi se o Sektoru, odnosno Odsjeku za provođenje i poštivanje carinskih poreznih zakonskih propisa.

Zakonom o carinskoj politici BiH ("Sl. glasnik BiH", br. 57/04) propisane su sljedeće carinske procedure:

1. stavljanje robe u slobodan promet,
2. prevoz robe,
3. carinsko skladištenje robe,
4. unutrašnja obrada robe,
5. obrada pod carinskim nadzorom,
6. privremeni uvoz i izvoz robe,
7. izvoz robe.

Ako se izuzmu odredbe o izvozu robe, učesnicima u carinskom postupku u BiH, data je sloboda izbora Carinske ispostave, kod koje žele da podvrgnu robu određenoj carinskoj proceduri, odnosno carinskom nadzoru.

S ciljem kvalitetnijeg i stručnijeg carinskog nadzora, Uprava za indirektno oporezivanje BiH može odrediti koji granični prelaz će se koristiti za uvoz ili izvoz akciznih i prelevman-skih roba, opasnih materija ili sličnih roba.

Isprave koje se podnose uz carinsku prijavu, a neophodne su za utvrđivanje carinske vrijednosti robe, su:

- a) faktura, odnosno račun za robu;
- b) obračun troškova prevoza robe;
- c) drugi dokumenti neophodni za utvrđivanje carinske vrijednosti robe, kao što su: ugovor o uvozu robe s pravom reprodukcije, a u slučajevima gdje se roba uvozi u svrhu reprodukcije, ugovor o uvozu robe na kredit s ciljem utvrđivanja visine kamate, ugovor o zastupanju radi utvrđivanja zastupničke provizije, ugovor o zakupu - lizingu, ugovor o licencnom pravu, ugovor o prodaji robe radi utvrđivanja visine popusta i drugi ugovori koji su od uticaja na carinsku vrijednost robe.

Prilikom uvoza robe preko graničnog prelaza, radi podvrgavanja iste carinskom nadzoru potrebna su odgovarajuća odobrenja, odnosno dozvole, kao i uvjerenja o kvalitetu robe (npr. sanitarno uvjerenje, veterinarsko uvjerenje, fitopatološko uvjerenje i dr.), kao i uvjerenje od MUP-a kada se radi o uvozu oružja i municije.

Pod carinom se podrazumijeva osnovna uvozna taksa koja se naplaćuje na carinsku vrijednost robe po tarifnim stopama Zakona o carinskoj tarifi BiH.

Pod drugim dažbinama podrazumijevaju se sva druga davanja osim carine i to takse (akcize i prelevmani) i troškovi koji se naplaćuju pri ili u vezi s uvoznom robom.

1.9. Krivično djelo carinske prevare

Krivično djelo carinske prevare u suštini predstavlja poseban oblik krivičnog djela prevare. Za postojanje djela učinitelj mora postupati s ciljem izbjegavanja plaćanja carine i drugih davanja. Krivično djelo čini ko izradi, preda carinskom organu krivotvorenu carinsku ispravu, uvjerenje ili drugu ispravu koja je lažna, a sve s ciljem izbjegavanja carine ili drugih davanja koje se plaćaju pri uvozu robe. Radnja izvršenja djela je određena alternativno i to kao:

- a) izrada ili
- b) predaja carinskom organu krivotvorene carinske isprave, uvjerenja ili druge isprave koja je lažna.

Pravljenje, izrada lažne, odnosno krivotvorene carinske isprave, uvjerenja ili druge isprave postoji u slučaju da isprava uopće ne postoji, tako da se pravi potpuno nova isprava, na

njoj je izričito ili prešutno označena osoba koja nije stvarni izdavatelj isprave. U smislu ovog krivičnog djela pojam izrade u sebi inkorporira i preinačenje prave isprave npr. mijenjanjem, dodavanjem, brisanjem dijela teksta sadržine isprave, mijenjanje potpisane isprave i sl. Kod drugog vida radnje izvršenja radi se o predaji carinskim tijelima krivotvorene isprave, uvjerenja ili druge isprave koja je lažna. U pitanju je svjesno dovodenje u zabludu ili držanje u zabludi carinskog službenika lažnim prikazivanjem ili prikrivanjem činjenica u vezi sa vjerodostojnošću isprava.

Počinitelj ovog krivičnog djela ne mora biti osoba koja ima obavezu plaćanja carine ili drugih davanja, to može biti neka druga osoba.

Kao što je rečeno, počinitelj mora postupati s ciljem izbjegavanja plaćanja carine ili drugih dažbina. Međutim, za postojanje djela neophodno je da carina ili druge dažbine koje se plaćaju pri uvozu robe, prelaze iznos od 5.000,00 KM. U stavu 2 i 3. predviđeni su teži oblici osnovnog djela carinske prevare, pa je u st. 2. teži oblik djela ako carina i druge dažbine prelaze iznos od 200.000,00 KM. Najteži oblik krivičnog djela je predviđen u st. 3, a postojat će ako carina i druge dažbine koje se plaćaju pri uvozu robe, prelaze iznos od 80.000,00 KM.

1.10. Krivično djelo organiziranje grupe ljudi ili udruženja za krijumčarenje ili rasturanje neocarinjene robe

Krivično djelo organiziranje grupe ljudi ili udruženja za krijumčarenje ili rasturanje neocarinjene robe, iz čl. 215. KZ BiH, u suštini predstavlja svojevrsan kvalificirani oblik krivičnog djela krijumčarenja. Ovdje je kao samostalno krivično djelo predviđeno tzv. organizirano krijumčarenje.

Krivično djelo ima dva oblika, a radnja izvršenja je određena alternativno, i to kao:

- a) organiziranje grupe ljudi ili drugog udruženja za organizirano krijumčarenje,
- b) organiziranje mreže preprodavatelja ili posrednika za prodaju ili rasturanje neocarinjene robe.

Kod prvog oblika učinitelj organizira grupu ljudi ili drugo udruženje za organizirano prenošenje robe preko carinske linije radi izbjegavanja carinskog nadzora, pri čemu je neodlučno koji vid radnji krijumčarenja se poduzima, bitno je da se radi o nekoj od radnji krijumčarenja predviđenoj u čl. 214. KZ BiH (Krivično djelo krijumčarenje).

Pod organiziranom grupom ljudi podrazumijeva se grupa ljudi koja nije nastala spontano, već je organizirana radi počinjenja krivičnog djela, čiji članovi ne moraju imati formalno određene uloge, koja ne mora imati slijed članstva, niti razvijenu strukturu, dok se pod udruženjem podrazumijeva bilo koji vid udruživanja 3 ili više osoba (vidi čl. 1. st. 12. i 16. KZ BiH). Osnov što karakterizira oba oblika udruživanja više osoba je relativno dobra organiziranost, postojanje određenog prethodno utvrđenog cilja i plana djelovanja koji ne moraju biti detaljno konkretizirani, međusobna povezanost i dr. Naime, sam zakonodavac u opisu krivičnog djela, zahtijeva da se radi o organiziranom krijumčarenju.

Drugi oblik radnji izvršenja sastoji se u organiziranju mreže preprodavatelja ili posrednika za prodaju ili za rasturanje neocarinjene robe. Mreža preprodavatelja ili posrednika postoji kad više osoba pod kontrolom počinitelja i za njegov račun vrši prodaju neocarinjene robe, posreduje prodaju, nalazi kupce za neocarinjenu robu, dovodi u vezu moguće kupce i preprodavatelje robe, ugovaraj uvjete prodaje i sl.

Ono što karakterizira pojmove mreža preprodavatelja ili posrednika je činjenica da prodavatelji i posrednici, po pravilu, nisu međusobno povezani, najčešće se međusobno ne pozna-

ju i između njih ne postoji čvršća veza, za razliku od prvog oblika djela, udruženja koje karakterizira, po pravilu, veći stepen povezanosti u zajedničkom djelovanju.

Pojam rasturanja robe podrazumijeva različite vidove stavljanja robe u promet, koji osim prodaje može obuhvaćati i zamjenu robe za drugu robu, davanje robe u zalog, besteretno raspolaganje robom i sl. Krivično djelo se može počiniti samo s umišljajem, a počinitelj može biti svaka osoba.

U stavu 2. čl. 215. KZ BiH ovog krivičnog djela, krivičnopravno je sankcionirano samo pripadništvo organiziranoj grupi ljudi ili drugom udruženju za krijumčarenje ili rasturanje neocarinjene robe. Član grupe ljudi ili udruženja za organizirano krijumčarenje je osoba koja postane član udruženja bilo prilikom stvaranja grupe ili naknadnim pristupanjem. Član je osoba koja svjesno i voljno pristupa grupi ili udruženju, postaje njihov član i koja je spremna na sudjelovanje u ostvarenju zločinačkih planova i ciljeva grupe ili udruženja. Pristupanje grupi može se učiniti po izričitom pristanku, a član grupe ili udruženja ne mora znati planove i ciljeve udruženja, npr. koja roba kada i na koji način će se krijumčariti i sl. Bitno je znanje o općoj djelatnosti udruženja, tj. o krijumčarenju robe u organiziranom obliku.

U praksi najčešći oblik organiziranog krijumčarenja robe dešava se krijumčarenjem cigareta preko državne granice iz Srbije i Crne Gore u BiH, na koji način se izbjegavaju mjere carinske kontrole, a radi se o dobro isplaniranom i organiziranom krijumčarenju zajedničkim djelovanjem više osoba sa tačno podijeljenim ulogama u obavljanju radnji izvršenja ovog djela, a sve sa namjerom pribavljanja protupravne imovinske koristi koju organizirana grupa ostvari i poslije toga učestvuje u podjeli te dobiti.

1.11. Krivično djelo krijumčarenje

Krivičnim djelom krijumčarenje sankcionirana su ponašanja kojima se vrši neovlašteni prenos robe preko državne granice, odnosno carinske crte i druga ponašanja upravljena na izbjegavanje carinskog nadzora.⁸

Odgovarajućim odredbama zakonskih i drugih propisa na nivou BiH detaljno je reguliran način prenosa robe preko carinske crte, postupak carinjenja, ovlaštenja službenih osoba, obaveze osoba koje vrše prenos robe i sl. Krivično djelo krijumčarenje ima blanketni karakter, tj. traži se primjena drugih propisa. Tako prema odredbi čl. 3. Zakona o carinskoj politici BiH, carinsko područje BiH je jedinstveno i ono obuhvata teritorij BiH, uključujući i teritorijalne vode, unutarne vodene tokove i zračni prostor BiH. Ono je ograničeno carinskom crtom koja

⁸ Prema zaprimljenim predmetima u Tužilaštvu BiH od Uprave za indirektno oporezivanje, kao uvoznici robe, u najvećem broju slučajeva, pojavljuju se lica azijskog i afričkog porijekla, odnosno pravna lica u vlasništvu kineskih državljana sa privremenim boravištem u BiH. Ova pravna lica koristila su nakon dopremanja robe morskim putem, kopneni put na relaciji Hrvatska - BiH i to teretnim motornim vozilima sa robom u kontejnerima, gdje je jedan dio tereta u vozilima, u najvećem broju slučajeva, bio namijenjen za krijumčarenje. Naime, prilikom vršenja detaljnog pregleda robe na graničnim prijelazima ili u unutrašnjosti od strane službenika Sektora za krijumčarenje UIO, permanentno su se pojavljivali viškovi robe koja nije prijavljena prilikom unosa iste u BiH, a što je rezultiralo podnošenjem izvještaja Tužilaštvu BiH, tako da je u 2005. godini podneseno 18 izvještaja preko četiri RC-UIO (Banja Luka, Sarajevo, Tuzla i Mostar), zbog osnova sunumnje o počinjenom krivičnom djelu krijumčarenja iz čl. 214. KZ BiH. Međutim, u praksi se dešavalo da uvoznici robe azijskog i afričkog porijekla, prilikom carinjenja robe, prikazuju nerealan niske cijene, koje su neprihvatljive tržištu BiH, gdje putem maloprodajnih objekata robu distribuiraju građanima po znatno višim cijenama, ostvarujući na taj način ekstraprofit. Zbog toga se postavlja pitanje vjerodostojnosti faktura? U konkretnom slučaju nije moguće izvršiti provjeru vjerodostojnosti faktura, jer BiH nema bilateralni ugovor sa R Kinom. No, međutim, iz iskustva je poznato, preko saradnje - međunarodne pravne pomoći sa drugim zemljama i pored sklopljenih sporazuma da se vrlo teško može doći do traženih podataka.

se podudara sa granicama BiH, dok carinski granični pojas na kopnu čini onaj dio carinskog područja BiH čije se širine protežu 5 kilometara u dubinu teritorija BiH od carinske crte, dok carinski granični pojas na moru uključuje onaj dio teritorija BiH čija se širina proteže 3 kilometra u dubinu kopna od obale. Pojam carinskog nadzora obuhvaća mjere koje se poduzimaju radi sprečavanja neovlaštenog postupanja s carinskom robom i osiguranje njezine istovjetnosti dok se ne provede carinski postupak kojem podliježu carinska roba i putnici i posada, te osoblje prevoznih i prenosnih sredstava. Carinski nadzor obuhvata čuvanje i pregled carinske robe, provođenje carinske robe, stavljanje carinskih obilježja, pregled i pretragu prevoznih i prenosnih sredstava vozačkog osoblja, odnosno posade, pregled putničke prtljage i osobnu pretragu putnika, što je utvrđeno čl. 4 i 5. Carinskog zakona FBiH, a na istovjetan način pojam carinskog nadzora određen je čl. 4. st. 1. tačka 15. Zakona o carinskoj politici u BiH.

Krivično djelo iz st. 1. čini ko preko carinske crte prenese robu veće vrijednosti, izbjegavajući mjere carinskog nadzora ili ko se izbjegavajući mjere carinskog nadzora bavi prenošenjem robe preko carinske crte. Izbjegavanje mjera carinskog nadzora, postojaće i u slučaju skrivanja robe, prilikom prelaza carinske crte i u slučaju neprijavlivanja robe carinskim djelatnicima kada postoji obaveza prijavljivanja. Za postojanje djela nije odlučno da li se carinska crta prelazi, odnosno roba prenosi na za to određenim mjestima, na zvaničnim graničnim prelazima, carinarnicama ili se radi o prenosu robe van zvaničnih mjesta ilegalno i sl. Za postojanje djela je neodlučno da li je roba u vlasništvu počinitelja ili treće osobe.

U prvom obliku radnje izvršenja djela iz st. 1. potrebno je da se radi o robi veće vrijednosti. Prema stajalištu opće sjednice Suda BiH od 07.07.2004. godine zakonsko obilježje "veća vrijednost" kod krivičnog djela krijumčarenje postoji ako je u pitanju vrijednost robe u iznosu većem od 10.000,00 KM i to u vrijeme počinjenja krivičnog djela.⁹

Dakle, djelo može postojati bez obzira na količinu prenesene robe, može se raditi o samo jednoj stvari, pod uslovom da se radi o većoj vrijednosti stvari, npr. građevinskoj mašini, kamionu i sl.

Kod drugog oblika izvršenja ovog krivičnog djela nije neophodno da se radi o prenošenju robe veće vrijednosti. Uslov je da se počinitelj bavi prenošenjem robe preko granične crte. Pojam "bavi" podrazumijeva trajnije, višekratno djelovanje, poduzimanje više radnji i prenosa robe preko carinske crte. Ovo krivično djelo može se počiniti samo s umišljajem, a počinitelj može biti svaka osoba.

U stavu 2. ovog krivičnog djela predviđen je teži kvalifikovani oblik krivičnog djela krijumčarenja. U ovom slučaju je neophodno da se radi o robi čiji je uvoz ili izvoz zabranjen, ograničen, ili zahtijeva posebno odobrenje ili dozvolu nadležnog organa. Djelo je blanketne prirode.

Odgovarajućim zakonskim i drugim propisima propisuju se uslovi za izvoz i uvoz pojedinih specifičnih vrsta robe, npr. lijekova, otrova, hemijskih sredstava i dr., a radi se o robi koja se ne nalazi u slobodnom prometu, odnosno čiji je promet ograničen. Za postojanje djela nije bitno kao kod prvog oblika, da se radi o robi veće vrijednosti, odnosno da se počinitelj bavi prenošenjem robe preko carinske crte, već će djelo postojati u slučaju samo jednog prenosa robe preko carinske crte, gdje je potrebno da se radi o prenosu robe bez odgovarajućeg ovlaštenja.

U stavu 3. je predviđen najteži oblik krivičnog djela krijumčarenja. Kvalifikovanu okolnost kod ovog oblika predstavlja objekat radnje izvršenja i način izvršenja djela gdje su u pitanju predmeti, roba ili stvari koje su opasne za život ili zdravlje ljudi, ili koje predstavljaju opas-

⁹ Sadašnji iznos vrijednosti robe od 10.000,00 KM, koji iznos predstavlja cenzus kod određivanja krivičnog djela krijumčarenja, treba povećati na veći iznos koji bi predstavljao obilježje bića krivičnog djela krijumčarenje iz čl. 214. st. 1. KZ BiH.

nost za javnu sigurnost, odnosno u pitanju je poseban način izvršenja djela, upotrebom oružja, sile ili prijetnje. To mogu biti npr. različiti otrovi, hemijske i sl. supstance, eksplozivna sredstva, životinje zaražene zaraznim bolestima i sl. Druga okolnost odnosi se na upotrebu oružja, sile ili prijetnje. Pod oružjem se misli, prije svega, na vatreno oružje (puške, pištolji) hladno oružje (noževi), eksplozivne i rasprskavajuće tvari opasne

za život ili tijelo koje se mogu koristiti za napad na službene osobe, djelatnike carine ili druge osobe koje bi, eventualno, sprečavale počinioca pri prenošenju navedenih predmeta, robe ili tvari. Odredbom st. 4 ovog člana predviđeno je i obavezno oduzimanje robe. Isto tako, shodno st. 5. čl. 214. KZ BiH i prevozno sredstvo čija su tajna ili skrovnita mjesta (npr. razni bunker, pregrade, lažna dna i sl.), u kojima se skriva razna krijumčarena roba u najvećem broju slučajeva cigarete, alkohol, kafa, i druga visokotarifna roba iskorištena za prenos robe iz st. 1 do 3. ovog člana ili koje je namijenjeno za učinjenje krivičnog djela krijumčaranja iz st. 1 do 3. čl. 214. KZ BiH, oduzeće se ako je vlasnik ili korisnik vozila to znao ili je mogao ili bio dužan znati.¹⁰

1.12. Oduzimanje imovinske koristi stečene krivičnim djelima porezne utaje i carinske prevare

U predmetima poreznih utaja i carinskih prevara ide se za oduzimanjem imovinske koristi pribavljene krivičnim djelom shodno odredbi čl. 110. KZ BiH (analogno u drugim krivičnim zakonima entiteta i BDBiH).

Dakle, polazeći od činjenice da niko ne može zadržati imovinsku korist pribavljenu krivičnim djelom, korist se oduzima sudskom odlukom. Od učinitelja krivičnog djela će biti oduzeti: novac, predmeti od vrijednosti i dr., korist koja je pribavljena krivičnim djelom, te ukoliko oduzimanje nije moguće, učinitelj će se obavezati na isplatu novčanog iznosa srazmjerno pribavljenoj imovinskoj koristi. Isto tako imovinska korist se može oduzeti bez naknade ili uz naknadu od osobe na koju je prenesena, ukoliko je ona znala ili mogla znati da je imovinska korist pribavljena krivičnim djelom. Ako je imovinska korist sjedinjena s imovinom stečenom na zakonit način, takva imovina može biti predmet oduzimanja, ali u mjeri koja ne premašuje procijenjenu vrijednost imovinske koristi pribavljene krivičnim djelom.

Dakle, osnovi i način oduzimanja imovinske koristi pribavljene krivičnim djelom su propisani odredbama čl. 110. i 111. KZ BiH (analogno u drugim krivičnim zakonima).

Stoga je od velike važnosti za oduzimanje imovinske koristi pribavljene krivičnim djelom, posebno kod krivičnih djela privrednog kriminala, poreske utaje, carinske i PDV prevare, provesti finansijsku istragu, te na taj način utvrditi imovinsko stanje osumnjičenog, odnosno imovinu da li je stečena tj. pribavljena krivičnim djelom, a da bi na taj način imali mogućnost oduzimanja te imovinske koristi i obeštećenje budžeta ili pak drugog oštećenog. Ako je u pitanju novac pribavljen krivičnim djelom, kao imovinska korist, on se lako može oduzeti putem naredbe suda, blokiranjem sredstva kod određene banke i pohranjivanjem takvih novčanih sredstava na drugom računu banke do okončanja krivičnog postupka. Međutim, ako su u pitanju drugi predmeti pribavljeni krivičnim djelom koji se oduzimaju shodno odredbi čl. 74. KZ BiH ili se pak radi o predmetima veće vrijednosti (kuće, stanovi, poslovni prostori i dr.) onda se postavlja pitanje čuvanja privremeno oduzetih predmeta od osumnjičenog, budući da jedino sud može presudom trajno izvršiti oduzimanje predmeta. U BiH nema agencije niti pak tijela koje se bavi čuvanjem, raspolaganjem i prodajom oduzetih predmeta, odnosno imovinske

10 Komentar za krivična djela iz oblasti carina preuzet je iz Komentara Grupe autora Krivičnog/Kaznenog zakona BiH iz 2005. godine.

koristi pribavljene krivičnim djelom, te je stoga potrebno oformiti takvo jedno tijelo, pri nekoj od agencija za provođenje zakona, SIPI ili pak drugoj agenciji ili, u krajevnom slučaju, formirati samostalno tijelo za upravljanje i raspolaganje oduzetim predmetima, odnosno imovinom od osumnjičenog - optuženog. Stoga je i radna grupa koja je radila na izradi Strategije za borbu protiv organiziranog kriminala i korupcije pri Ministarstvu sigurnosti BiH, za period od 2006. do 2009. godine, kao jedan od ciljeva u Strategiji predvidjela uspostavu Agencije za raspolaganje i upravljanje oduzetom imovinom od osumnjičenih koja je pribavljena krivičnim djelom.¹¹

Iz sudske prakse:

- 1) Imovinska korist pribavljena krivičnim djelom može se u smislu čl. 85. st. 1 KZ SFRJ neposredno oduzeti od učinitelja samo ako još postoji kod njega u istom onom obliku u kojem je i pribavljena izvršenjem djela, u protivnom učinitelja treba obaveza da plati novčani iznos koji odgovara pribavljenoj koristi.
- 2) Da bi se imovinska korist pribavljena krivičnim djelom mogla oduzeti od drugog lica na koje je prenesena pored ostalih uslova koje utvrđuje odredba čl. 85. st. 2. KZ SR BiH potrebno je da je učinitelj krivičnog djela na to lice ovu korist prenio u istom onom obliku u kojem je i pribavio izvršenjem djela i da ona još postoji kod tog lica u istom tom obliku.

Vrhovni sud BiH - odluka
br. KŽ 818/87 od 24.12.1987. godine

1.13. Modeli carinskih i poreznih prevara

I - Razni oblici krijumčarenja robe s ciljem izbjegavanja plaćanja javnih prihoda

Ovaj oblik prevare predstavljao je i u sadašnjem momentu predstavlja kriminalnu radnju ilegalnog prelaska carinske linije, s ciljem izbjegavanja plaćanja javnih prihoda. Ovdje se ne plaćaju nikakve obaveze i roba se rasparčava u manjim količinama na više maloprodajnih mjesta s ciljem uništenja tragova stvarnog počinitelja krivičnog djela, a najčešće se, pored ostalog, radi o robi visoke tarife, kao što su cigarete, alkohol, kafa, nafta i ostalo.

II - Sudska registracija privrednih subjekata na nedostupne osobe

Oblici ovih prevara ogledaju se u osnivanju privrednih subjekata kojih nema na prijavljenoj adresi poslovanja po sudskom rješenju:

- a) na osobe kojima je gotovo nemoguće utvrditi identitet zbog migracije u toku ratnih i poratnih zbivanja - koriste se razni identifikacijski dokumenti a prestali su da važe;
- b) koristi se identitet umrlih osoba koje se prijavljuju kao vlasnici i/ili direktori firmi;
- c) na lica koja su emigrirala sa područja BiH, a posebno u preookeanske zemlje;
- d) duševno bolesne osobe i/ili retardirane osobe;
- e) osobe bez obrazovanja i/ili osobe koje su veoma niskog stepena obrazovanja bez sredstava za egzistenciju;
- f) učenike ili studente bez sredstava za egzistenciju;
- g) sezonske radnike bez njihovog znanja putem posrednika.

11 Strategija borbe protiv organiziranog kriminala i korupcije za period 2006 - 2009. godina usvojena krajem marta 2006. godine od Vijeća ministara BiH i kao takva prihvaćena od Vijeća Evrope

III - Meduentitetska prevara organiziranih kriminalnih grupa

Cilj ovih prevara je izbjegavanje plaćanja javnih prihoda fiktivnim poslovanjem privrednim subjektima preko entitetskih linija, od kojih je, po pravilu, privredni subjekat, kupac robe, obično nedostupan državnim organima.

Roba u stvarnosti nikada ne dođe u posjed kupca, već se fiktivno razdužuje dokumentacijom za procenat udjela kupca od 4% do 10% provizije.

Kakvi su efekti ovog oblika prevare po budžet i poreske obveznike

Uglavnom se radi o prevari na način "da se pokuša prividno izgubiti trag robe", koja je podložna raznim zloupotrebama, tako da se raznim nižim nezakonitim tehnološkim procesima roba stavi u upotrebu kao visokotarifna, bez plaćanja javnih prihoda na benzinskim pumpama.

Prevarom utajeno - izbjegnuto plaćanje poreza na promet proizvoda posebnog poreza - akciza.

IV - Kružna kriminalna međudržavna prevara

Najteži oblici višemilionskih prevara, veoma dobro organiziranih i tehnološki opremljenih kriminalnih grupa i moćnih pojedinaca poznati su u javnosti (npr. kraljevi šećera u susjednim zemljama). Zbog ovih grupa i pojedinaca su susjedne zemlje iz okruženja BiH određeno vrijeme izgubile povlašteni odnos u Evropskoj uniji, a BiH im je koristila kao poligon za prevaru. Suština ovih prevara je da su prevare dosta dobro organizirane i isplanirane. Koriste se zemlje EU i geografski zemlje okruženja EU. Zloupotrebavaju se "smišljeno zakonska rješenja" koja postaju, ograničenja zemalja EU i zemalja u tranziciji. Posebno su se zloupotrebjavale granične slabosti i nemogućnost kontrole ilegalnih graničnih prelaza i kao u to vrijeme nejedinstvena struktura carinske organizacije u BiH.

Takoder se pokazalo da su nedostupne i fiktivne firme u lancu prevara na području BiH poslužile kao sredstvo za gubljenje tragova ovakvoj robi koja je kasnije ilegalno prebacivana u susjedne zemlje i preko istih prikazivana kao domaća roba na koju su susjedne zemlje imale pravo povlaštene stope kao zemlje izvoznice u EU.

1.14. Način prevara i utaja carinskih dažbina

Određivanje carinske vrijednosti

- Pogrešno tarifiranje kafe,
- Ilegalni uvoz i krijumčarenje kafe,
- Lažni izvoz i provoz kafe.

Određivanje carinske vrijednosti je jedan od najčešćih vidova carinskih prevara. Carinska vrijednost zavisi od vrste i kvaliteta kafe, koji su međusobno povezani.

Najveći proizvođači kafe su Brazil, Kolumbija, Indija, Meksiko i dr., a vrste kafe koje se uvoze su arabika, rob..., liberika, ekscelsa i arabusta, koje se dijele dalje po pokrajinama i regijama (npr. santos, minas, rios, bahia idr.) gdje i sam naziv dijela regije određuje kvalitetu kafe.

Da bi se spriječile ovakve vrste carinskih prevara potrebno je uzimati uzorke kafe, uz popratnu dokumentaciju koja mora sadržavati naziv kafe (minas, santos i sl.) tip kafe (prava ili neprava), zemlja porijekla, godina berbe, krupnoća i oblik zrna, količina primjese i vlage u procentima. Kod određivanja carinske vrijednosti sirove kafe bilo bi potrebno pratiti kretanje cijena kafe na berzama (Milano, Frankfurt, London), i na osnovu kretanja berzanskih cijena određivati i carinsku vrijednost.

Pogrešno tarifiranje kafe

Pržena kafa i ekstrakti na bazi kafe su svrstani u jedanaest tarifnih brojeva za koje su Zakonom o carinskoj tarifi određene visine carinskih dažbina i Zakonom o posebnim porezima visina akciza (carinske dažbine za sirovu kafu su 5%+1% za prženu 10%+1%, dok se akciza kreće od 1 do 3,50 KM po jednom kilogramu). Pogrešnim tarifiranjem postoji mogućnost smanjenja carinskih dažbina sa 11% na 6%. I smanjenjem akcize sa 3,50 KM po jednom kilogramu na 2,50, čime bi budžet bio oštećen po jednom kamionu za oko 20.000 KM.

Ilegalni uvozi i krijumčarenje kafe

Kao veoma rizična roba krijumčarenja je i kafa svih vrsta. Pravci na kojima se najčešće vrši krijumčarenje kafe sa prostora Republike Hrvatske su granični prelazi u prostorima Unsko-sanskog kantona. U proteklom periodu ostvareno je i procesuirano nadležnom tužilaštvu u Bihaću više krivičnih prijava protiv odgovornih osoba u pravnom licu kao i vozača kamiona koji su vršili krijumčarenje kafe na graničnom prelazu Izačić. Analizom kontrolnika graničnih prijava na susjednom graničnom prelazu Ličko Petrovo Selo Republika Hrvatska ustanovljeno je da pojedine pošiljke nisu uopće evidentirane u BiH.

Prema operativno-istražnim aktivnostima UIO-RC-BL ustanovljeno je da su iste pošiljke, odnosno kamioni pretovareni između dva granična prelaza u manja dostavno-teretna vozila, i slučajevi još nisu završeni zbog dodatnih provjera koje su neophodne, a to su ko je stvarni nalogodavac plaćanja robe prema dobavljaču i zbog provjere o umiješanosti carinskih službenika.

Isto tako mogući pravci krijumčarenja kafe su pravci iz Republike Hrvatske preko graničnih prelaza Orašje, Domaljevac, Brčko Distrikt BiH preko pijace Arizona i dalje prema Federaciji BiH.

Da bi se spriječio ilegalni uvoz trebalo bi se kontrolisati sljedeće s ciljem sprečavanja i prekidanja lanca šverca kafe:

1. kontrolisati brojeve na jedinicama za pakovanje, obično su to vreće sirove kafe npr. 002, 456,5060;
2. oznaka 002, znači da je zemlja porijekla Brazil;
3. oznaka 456 je broj sertifikata o porijeklu;
4. oznaka 5060 broj uvezenih vreća po spomenutom sertifikatu.

Uvoz kafe preko slobodnih carinskih zona

Kao vid mogućih carinskih prevara javlja se uvoz sirove kafe preko slobodnih carinskih zona. Najčešće moguće prevare su tipa uzimanja robe ispod carinskog nadzora radi prometa i praćenja. Da bi se spriječile carinske prevare, potrebno je poduzeti sljedeće:

1. izvršiti upravni nadzor nad rješenjima pravnih subjekata koji uvoz kafe vrše preko slobodnih carinskih zona;
2. izvršiti reviziju i spravnjavanje stanja u slobodnim carinskim prodavnicama;
3. provjeriti mikroklimatske uvjete u skladištima SCZ, radi kaliranja (gubljenja na težini) kod promjene vlažnosti kafe.

Lažni izvoz i prevoz kafe

Prema podacima UIO-a uočen je u proteklom periodu veliki broj provoznih pošiljki kroz BiH za Crnu Goru i Kosovo. Naknadnom provjerom istupa pomenutih pošiljki ustanovljeno je da određeni broj pošiljki nije uopće evidentiran u kontrolnim knjigama za provoz robe, već je ta roba uglavnom ostala na tržištu BiH. Isto tako uočen je veliki broj zahtjeva o povratu depoziti-

ta za osiguranje naplate carine i carinskih dažbina, a na osnovu lažnih razduženja. Metoda sprečavanja pomenutih carinskih prevara je u što efikasnijem radu timova za kontrolu provoza robe RS i FBiH ili formiranje jedinstvenog tima na nivou Uprave za indirektno oporezivanje sa jedinstvenom informatičkom bazom podataka.

Pored kafe najčešći slučajevi krijumčarenja robe preko graničnih prelaza su cigarete.

Porezna osnovica poreza na promet duhanskih preradevina je maloprodajna cijena koja je iskazana na poreskoj markici u kojoj nije sadržan porez na promet. Porezni obveznici poreza na promet duhanskih preradevina obračunavaju porez na promet u trenutku podnošenja zahtjeva za štampanje poreznih markica za preradevine od duhana:

- porez na promet cigareta i duhanskih preradevina plaća se po općoj stopi od 20% u skladu sa odredbama čl. 11. Zakona o porezu na promet proizvoda i usluga,
- akciza se plaća na promet duhanskih preradevina po stopi od 49% u skladu sa odredbama čl. 14. Zakona o akcizama u BiH, na osnovicu utvrđenu u skladu sa odredbama čl. 7. tač. 2. istog Zakona.

Rizična područja za krijumčarenje cigareta

Cijelo područje HNK koje se proteže uz entitetsku granicu je područje visokog rizika sa aspekta krijumčarenja cigareta. Na ovu konstataciju utiče nedovoljna pokrivenost granične crte sa Crnom Gorom i postojanje velikog broja tzv. šumskih puteva kojim se krijumčare cigarete.

Od putnih pravaca kojim stižu krijumčarene cigarete najčešće se koriste:

- Trebinje - Hutovo - Neum,
- Trebinje - Ljubinje - Žegula - Poplat - Neum,
- Bileća - Berkovići - Stolac - Mostar,
- Bileća - Berkovići - Stolac - Masline - Domanovići - Čapljinina - Čitluk - Grude,
- Bileća - Berkovići - Dabrica - Hodovo - Mostar,
- Bileća - Berkovići - Dabrica - Hodovo - Trebinje - Žitomislići - Čitluk,
- Bileća - Berkovići - Nevesinje - Kamena - Uoranjevići - Blagaj - Mostar,
- Kompletan granični pojas kod mjesta Tomislavgrad i Livno,
- Područje Sarajeva i Goražda,
- Područje Unsko-sanskog kantona,
- Područje Bijeljine - Balatuna - preko GP "Rača" i "Pavlovića Most" dalje za Brčko - Tuzlu - Doboj.

Sve cigarete koje su do sada zaplijenjene stizale su putem navedenih putnih pravaca, što navodi na zaključak da su krijumčarene cigarete stizale iz Crne Gore i Srbije putem RS u Federaciju BiH. Analizom predmeta zaprimljenih u Tužilaštvu BiH može se uočiti da se krijumčarenjem cigareta, uglavnom bave osobe bez stalnog zanimanja i bavljenje švercom cigareta bilo im je glavno zanimanje. U svim slučajevima radilo se o licima koja su u lancu krijumčarenja.

Načini mogućih carinskih prevara

Krijumčarenje putem vozila koja su prepravljena, napravljena su tzv. tajna skrovišta (dupli krov, dupli podovi, pregrađene karoserije i sl.) . Kod svih slučajeva u kojima je došlo do zapljene cigareta sticao se dojam da se radilo o praznim kamionima.

Krijumčarenje cigareta putem ilegalnog prebacivanja u Republiku Hrvatsku.

Na cigaretama su bile zalijepljene nadzorne markice FBiH, dok bi na kartonskim kutijama stajao natpis domaćeg uvoznika. Zašto to rade? Pretpostavka je da cigarete koje uvezu domaće firme i nakon što plate carinu i poseban porez (od 01.08.2003. godine plaća se i porez na promet 20%), putem izjava i narudžbenica vrše dalju prodaju fiktivnoj firmi. Na taj način izbjegnuto je plaćanje poreza na promet u BiH i 22% PDV-a u Republici Hrvatskoj. Radi poredjenja prosječna cijena jedne paklice "walter wolfa" ili "ronhila" u Republici Hrvatskoj košta oko 2,00 KM, a u BiH 1,70 KM.

Po svim tarifnim oznakama (duhan i cigarete) stopa carine iznosi 15% i 1% carinskog evidentiranja. Moguća su izvršenja carinske prevare u vidu pogrešnog tarifiranja, odnosno prikazivanja manje carinske osnovice, jer je cijena cigareta tarifne oznake 240220030 u koju ulaze cigarete iz prve kvalitetne grupe npr. cijena "marllbora" daleko veća od cijena za cigarete iz tarifnog broja 2402200060 u koju ulaze cigarete iz IV kvalitetne grupe (npr. "walter wolf" ili "ronhil").

Prodaju robe putem lažnih nadzornih markica teško je kontrolirati, s obzirom na to da kontrolne markice nemaju posebnu zaštitu i teško se može utvrditi da li se radi o stvarnoj ili lažnoj markici. Kontrola uvezenih količina cigareta vrši se sa količinom izdatih nadzornih markica, gdje uvoznik prilikom preuzimanja nadzornih markica polaže garanciju kod nadležne Porezne uprave.

Uvoz alkohola i alkoholnih pića je prema Zakonu o carinskoj tarifi ("Sl. glasnik BiH", br. 31/02, 40/03) na slobodnom režimu, što znači da njegov uvoz nije uslovljen nikakvim posebnim dozvolama niti propisima. Poreska osnovica posebnog poreza na alkohol i alkoholna pića je litra apsolutnog alkohola sadržanog u etilnom alkoholu, destilatima i alkoholnim pićima. Porez na promet navedenih proizvoda plaća se po stopi od 20% u skladu sa odredbama čl. 1. Zakona o porezu na promet proizvoda i usluga.

Akciza se plaća na promet navedenih proizvoda u apsolutnom iznosu po mjernoj jedinici 0,20 KM/l u skladu sa odredbama čl. 10. st. 1. tač. 2. Zakona o akcizama u BiH.

Shodno Zakonu o carinskoj tarifi ("Sl. glasnik", br. 31/02, 40/03), vino se svrstava u 109 tarifnih brojeva. Dažbine koje se obračunavaju prema carinskoj tarifi su 15% carina i 1% carinsko evidentiranje. Posebna taksa (prelevman) naplaćuje se između 0, 0,20 i 0,50 KM/lit., u zavisnosti od tarifnog broja robe.

Akciza se plaća na promet navedenih proizvoda u apsolutnom iznosu po mjernoj jedinici od 0,25 KM i u skladu sa odredbama čl. 10. st. 1. tač. 3. Zakona o akcizama u BiH.

Porez na promet navedenih proizvoda plaća se po općoj stopi od 20% u skladu sa odredbama čl. 11. Zakona o porezu na promet proizvoda i usluga.

Najčešći način prevara kod uvoza vina je lažno prikazivanje carinske osnovice prilikom carinjenja. Drugi metod koji se koristi je lažno prikazivanje kvaliteta vina, gdje se lažnim prikazivanjem vina lošijeg kvaliteta plaća manje carinskih davanja.

Na žestoka alkoholna pića carina je, kao za ostala alkoholna pića, 15% carina + 1% carinskog evidentiranja. Pored toga, na žestoka pića obračunava se i posebna taksa u iznosu od 0 do 2,00 KM što zavisi od vrste robe, tj. od tarifnog broja, kao i poseban porez (akciza) u iznosu 15,00 KM po litri čistog alkohola.

Akciza se plaća na promet navedenih proizvoda po litri apsolutnog alkohola u iznosu od 15 KM po 1 l u skladu sa odredbama čl. 11. st. 1. tač. 1 Zakona o akcizama u BiH.

Porez na promet navedenih proizvoda plaća se po općoj stopi 20% u skladu sa odredbama čl. 11. Zakona o porezu na promet proizvoda i usluga.

Najčešći modeli izbjegavanja plaćanja carinskih dažbina:

a) Ilegalan uvoz alkoholnih pića

Jedan od čestih vidova neplaćanja carinskih obaveza na robu jeste krijumčarenje. Gotovo svakodnevno su se u proteklom periodu pronalazile pošiljke alkohola, prilikom unutrašnjih kontrola. Analizom je uočeno da se najčešće krijumčari alkohol sa područja Srbije i Crne Gore, a najčešći pravci krijumčarenja su:

- Crna Gora - Trebinje - Ljubinje - Stolac - Čapljina - Mostar,
- Crna Gora - Bileća - Nevesinje - Mostar,
- Srbija - Pavlovića Most - Kalesija - Tuzla,
- Srbija - GP "Rača" - pijaca Arizona,
- Ličko Petrovo Selo (R. Hrvatska) - Izačić - Bihać;

b) Pogrešno tarifiranje alkoholnih pića

Moguća pojava carinskih prevara je i pogrešno tarifiranje proizvoda - posebna taksa se plaća po jedinici mjere, a akciza po procentnoj stopi alkohola po jedinici mjere;

c) Uvoz alkohola putem slobodnih zona i fiktivni izvoz

Uvoz alkohola putem slobodnih zona je jedna od mogućnosti izbjegavanja plaćanja dažbina putem davanja izjave da je roba namijenjena za dalju prodaju, ali roba može završiti na domaćem tržištu;

d) Prodaja robe putem lažnih nadzornih markica.

Naime, nadzorne markice nemaju posebnu zaštitu, pa je na osnovu nezaštićenosti markice teško utvrditi da li se radi o stvarnoj ili lažnoj.

Akciza se plaća na promet navedenih proizvoda po litri apsolutnog alkohola u iznosu od 15 KM po litri u skladu sa odredbama čl. 11. st. 1. tač. 2. Zakona o akcizama u BiH.

Porez na promet navedenih proizvoda plaća se po općoj stopi od 20% u skladu sa odredbama čl. 11. Zakona o porezu na promet proizvoda i usluga.

Porez na promet se ne plaća, u skladu sa odredbama čl. 13. st. 1 tač. 20 Zakona o porezu na promet proizvoda i usluga, na: alkohol (etanol) koji se koristi u medicinske svrhe u količini koju odredi Upravni odbor na prijedlog entitetskih vlada i Distrikta, a koji se nabavlja pod uslovima iz člana 5. Zakona.

Najčešći modeli izbjegavanja carinskih dažbina su:

1. Uvoz etil-alkohola i korištenje za proizvodnju žestokih pića u "ilegalnim punionicama". Alkohol se nelegalno proizvodi i puni pod lažnim etiketama;
2. Uvoz etil-alkohola radi izvoza.

Shodno zakonskim odredbama uvozniku se odobrava rješenjem nadležne Carinarnice da izveze 30% više vrijednosno gotovih proizvoda, da bi bio oslobođen od plaćanja carinskih dažbina i posebne takse. Najčešće prevare su da uvoznik ne ispoštuje preuzete obaveze iz Rješenja Carinarnice, tj. da izveze manje ili apsolutno ne izveze gotove proizvode;

3. Normativ za unutrašnju obradu:

Normativ koji je sastavni dio rješenja Carinarnice može se prikazati sa uvećanim količinama, tako da bi se stavio višak etil-alkohola koji se može koristiti za nelegalnu proizvodnju.

Od uvođenja novog sistema oporezivanja posebnim porezima i porezima na promet proizvoda, nigdje kao kod bezalkoholnih pića nije bilo više nedoumica kako tarifirati pojedine proizvode, kako sa carinskog, tako i sa poreznog stanovišta.

Akciza na bezalkoholna pića se plaća u apsolutnom iznosu po mjernoj jedinici 0,10 KM i 0,20 KM u skladu sa odredbama čl. 10. st. 1. tač. 1. i 2. Zakona o akcizama u BiH.

Porez na promet proizvoda plaća se po stopi od 10% u skladu sa odredbama čl. 12. st. 1. tač. 1. Zakona o porezu na promet proizvoda i usluga na proizvode za ishranu ljudi, uključujući prirodnu mineralnu i prirodnu izvorsku vodu, gaziranu i negaziranu vodu i prirodne sokove bez konzervansa, osim kafe i preradevina od kafe.

Porez na promet navedenog proizvoda plaća se po općoj stopi od 20% u skladu sa odredbama čl. 11. Zakona o porezu na promet proizvoda i usluga.

Način izvršenja carinskih prevara kod uvoza nafte i naftnih derivata:

1. Umanjenje carinske osnovice

Lažno prikazanom carinskom osnovicom stiče se preduslov da se na osnovu toga pogrešno obračunaju carina i carinske dažbine u iznosu od 11% i porez na promet prosječno u iznosu od 20%;

2. Lažno prikazivanje vrste goriva

- I Prema podacima UIO-a u BiH je uočen veliki nesklad uvoza lož ulja u odnosu na dizel gorivo, te postoji dosta osnovanih sumnji da se taj energent nelegalno koristio kao pogonsko gorivo. Prema postojećoj zakonskoj regulativi nije dopušteno koristiti ovaj derivat kao pogonsko gorivo. Također u skladu sa odredbama Zakona o porezu na promet proizvoda i usluga ("Sl. novine FBiH", br. 6/95, 25/97, 13/00, 54/00 i 22/01) ulje za loženje ne smije se stavljati u promet na benzinskim pumpama ili drugim maloprodajnim mjestima za prodaju naftnih derivata. Prodaja ovog proizvoda se može obavljati samo iz posebno utvrđenih skladišta koja se moraju prijaviti nadležnom poreznom organu. Tako prometnici naftnih derivata koji nelegalno koriste lož ulje izbjegavaju plaćanje naknade za puteve za 0,15 KM ("Sl. novine FBiH", br. 57/02 i 37/03) plaća je uvoznik naftnih derivata benzina i dizel goriva, pri uvozu i carinjenju.
- II Kod uvoza i carinjenja bezolovnog motornog benzina te ostalih motornih benzina mogu se utvrditi određena neslaganja. Postoji mogućnost da su određene količine motornog benzina carinjene kao bezolovni benzin, a razlog za ovo mogao bi biti u činjenici da se iznosi posebnih poreza na ove dvije vrste naftnih derivata razlikuju za 0,05 KM po litri.
- III Potrebno je istaknuti na mogućnost lažnog prikazivanja na carinjenju mazuta umjesto dizel goriva, a razlog je u manjem plaćanju carinskih obaveza i akciza.
- IV Uvoz kerozina, odnosno avionskog goriva je jedan od mogućih modela uskraćivanja naplate carinskih dažbina. Stoga je neophodno analizirati ko su pravna lica koja nabavljaju ovaj proizvod.
- V Uvoz baznog ulja koje se koristi kao ulje za podmazivanje transformatora u elektrodistribuciji, odnosno lažno prikazivanje na carinjenju da se radi o ovom proizvodu umjesto dizel gorivu.

VI Također je uočen uvoz proizvoda pod nazivom "white spirit", koji se ulgavnom koristi kao rastvarač u industriji boja i lakova. Međutim, postoje indicije da se ovaj proizvod u određenoj mjeri miješa sa dizel gorivom i na taj način vrši izbjegavanje naplate carinskih i poreskih dažbina.

Kontrolom kod uvoznika je teško bilo utvrditi namjenu ovog proizvoda, jer su se ovom vrstom uvoza uglavnom bavile tzv. fiktivne firme, a jedini metod kojim bi se spriječila ova vrsta carinskih prevara jeste praćenje uvezene robe od granice do krajnjeg korisnika.

Prevare u određivanju carinske osnovice

- a) Lažne fakture pripremljene od dobavljača;
- b) Lažne fakture pripremljene od uvoznika (špeditera);
- c) Lažne fakture pripremljene od uvoznika (špeditera) uz saučesništvo snadbjevača;
- d) Dvostruko fakturisanje;
- e) Predočavanje faktura samo za dio vrijednosti;
- f) Lični dodatni dokumenti koji umanjuju vrijednost pošiljke;
- g) Lažni dodatni dokumenti koji povećavaju vrijednost odbitnih stavki;
- h) Pogrešan opis u svrhu smanjenja carinske osnovice za carinjenje robe.

Ostali vidovi carinskih prevara

1. Nedovoljan opis na uvoznoj fakturi;
2. Prevara sa privremenim uvozom;
3. Prevare u skretanju robe u tranzitu;
4. Prevare pogrešnim opisom,

Metode krijumčarenja

Koje su to metode krijumčarenja?

Termin uključuje više metoda među kojima ima i onih koje se javno ne smatraju krijumčarenjem:

- a) neprijavlјivanje robe na GP;
- b) neprijavlјivanje robe korištenjem ilegalnih graničnih prelaza;
- c) različito prijavljivanje u odnosu na stvarnu uvezenu robu (posebno za naftu i poljoprivredne proizvode);
- d) prijavljivanje manje količine nego što je stvarna;
- e) prijavljivanje manje vrijednosti robe u odnosu na stvarnu, često veoma dramatične razlike;

Ove metode naravno mogu biti kombinirane.¹²

12 Metode c, d i e često se pojavljuju u praksi i to tako što osumnjičene osobe - kineski državljani prijave manju količinu robe nego što je stvarna, odnosno manje vrijednosti robe u odnosu na stvarnu. Tužilaštvu BiH je podneseno od UIO-a - Sektor za poštivanje carinskih i poreskih obaveza više prijava protiv kineskih državljana za ovakvu vrstu krijumčarenja, tako da su nakon istrage svi uspješno procesuirani na Sudu BiH.

Kako se provode ove metode?

Prikrivanje zapisa o ilegalnoj prodaji se provodi na sljedeći način:

"Prodajom" koju obavlja trgovac na veliko drugom pravnom subjektu i negotovinsko primanje uplata - za oslobađanje se moraju ispuniti oba uslova i to: saznanjem da je kupac fiktivan, firma koja tvrdi da ne zna, a prodaju naplaćenu u gotovini ne evidentira u knjigama, gotovinu uplaćuje na račun fiktivnog preduzeća, a zatim isti iznos elektronski prebacuje sebi.

Kako se novac van sistema unosi u sistem - to je ključno kako bi prevara bila uspješna - ove metode se uklapaju u definicije "pranja novca" kao krivičnog djela.

Koji su ključni pokazatelji rizika?

Fiktivna firma - u širem smislu - imat će sljedeće odluke:

- bit će trgovac na veliko;
- vršit će promet akciznim robama ili robama široke potrošnje poput tekstila;
- imat će račun u banci koja teži nižem poštovanju propisa, paralelna firma će uvijek imati račun različit od onog koji ima postojeća firma;
- koristit će adresu bez broja, ili ponuditi samo broj mobilnog telefona;
- pojavit će se kao "kupac" za više velikih prodavača u trgovinskom sektoru;
- pojavit će se na fakturama "prodavača" koje sadrže vrlo malo detalja;
- registrirat će je agent, npr. advokat.

Veliki postotak takvih firmi registriraju lica koja nisu državljani BiH (njima se lakše dati u bjekstvo).

Promjene u metodama prevare kao rezultat PDV-a će uključiti:

- mnogo više prevara od strane kupaca - lažni poreski kredit;
- povećano korištenje paralelnih firmi - kao prodavača, ne kupaca;
- čista gotovinska prodaja van evidencije sa umanjenom potrebom za osnivanje fiktivnih firmi;
- više pažnje na krijumčaranje (kako bi se prikrile nabavke i održao uvjerljiv odnos između prodaje i nabavke);
- korištenje poreskog oslobađanja za izvoz, sa lažnom izvoznom prodajom da bi se sakrila domaća prodaja;
- neočekivane promjene.

Vjerovatni pokazatelji ovih očekivanih promjena će biti:

- povećanje pronađene gotovine i zapljenjene gotovine van bankarskog sistema;
- više krijumčarenja gotovine radi pravljenja depozita van BiH;
- smanjenje prijavljenog uvoza visoke vrijednosti roba široke potrošnje;
- povećanje prijavljenog izvoza takvih roba.

Kako se takve prevare mogu minimizirati

- Prisnijom saradnjom između KIO i drugih državnih entitetskih uprava za provođenje zakonskih propisa;

- Prisnijom saradnjom između svih lokalnih institucija BiH i inostranih uprava za provođenje zakonskih propisa koje prikupljaju ili ne prikupljaju prihode;
- Preciznim evidentiranjem svih detalja primljenih informacija i načinjenih osvrta;
- Redovnim potpunim i blagovremenim razmjenama informacija na državnom, regionalnom i lokalnom nivou;
- Što ranijim otkrivanjem i cirkuliranjem novih trendova, uspješnih mjera i podataka zašto neke mjere nisu bile uspješne.

1.15. PDV - prevare

Opća obilježja PDV-a

Karta za ulazak u PDV zemlju je registracija pravnog, odnosno fizičkog lica, čime stiče status poreznog obveznika. Svako lice koje samostalno obavlja privrednu djelatnost u svrhu ostvarivanja prihoda, čiji oporezivi promet dobrima ili uslugama i promet dobrima oslobođenim sa pravom na odbitak ulaznog poreza, u prethodnoj godini, prelazi ili je vjerovatno da će preći prag od 50.000,00 KM, dužno je da se registrira kao porezni obveznik.

Lica koja izvrše oporezivi promet ispod navedenog praga u pojedinim slučajevima, mogu se dobrovoljno registrirati (npr. ako žele izvršiti povrat PDV-a koji je nastao u vezi sa tim oporezivim prometom) čime stiču status obveznika PDV-a.

Promet koji se vrši u BiH i koji nije oslobođen plaćanja poreza na dodanu vrijednost naziva se oporezivi promet. Porez na dodanu vrijednost je neto svefazni porez na potrošnju. Za razliku od poreza na promet kojeg je zamijenio PDV, ovdje se radi o porezu koji se zaračunava i plaća kontinuirano u svim fazama proizvodno-prometnog ciklusa i od svih učesnika u tom prometu (PDV obveznika). PDV se plaća ako se vrši promet dobara i usluga na teritoriji BiH uz naknadu, koji podliježe oporezivanju i koji nije oslobođen od plaćanja PDV-a, na upotrebu dobara u vanposlovne svrhe i na uvoz dobara u BiH.

Porezne stope su: standardna stopa 17% na oporezivi promet dobara i usluga i na uvoz dobara u BiH i nulta stopa na izvoz.

Na sva dobra koja se nabave sa pravom odbitka, kako bi ih upotrijebili za obavljanje svojih poslovnih djelatnosti, upotrijebe se u vanposlovne svrhe, mora se obračunati PDV. Izlazni porez je iznos PDV-a koji se zaračunava primaocu dobara ili korisniku usluga, na izlaznoj fakturi i taj iznos PDV-a se naziva izlazni PDV. Ulazni porez je iznos PDV-a koji je obračunao isporučilac dobara ili usluga na ulaznoj fakturi, ukoliko je u sistemu PDV-a. Ako je izlazni porez veći od ulaznog poreza na kraju poreznog perioda dobićemo obavezu za uplatu razlike između izlaznog i ulaznog poreza:

$$\begin{array}{rcl} \text{Izlazni PDV} & & \text{Ulazni PDV} & & \text{Iznos PDV za} \\ 100 \text{ KM} & - & 20 \text{ KM} & = & \text{Uplatu 80} \end{array}$$

Ako je ulazni porez veći od izlaznog poreza na kraju poreznog perioda, onda se stiče pravo na povrat razlike između ulaznog i izlaznog poreza:

$$\begin{array}{rcl} \text{Ulazni PDV} & & \text{Izlazni PDV} & & \text{Iznos PDV za povrat ili} \\ 40 \text{ KM} & - & 20 \text{ KM} & = & \text{poreski kredit 20 KM} \end{array}$$

Za svakog poreznog obveznika važno je da zna utvrditi trenutak nastanka porezne obaveze, kako bi mogao na vrijeme obračunati, prijaviti i platiti obaveze po osnovu PDV-a.

Porezna obaveza nastaje u trenutku kada se izvrši jedna od radnji, a to je trenutak kada se izvrši isporuka dobara ili vršenje usluga, u trenutku izdavanja fakture, u trenutku kada se izvrši plaćanje ili djelimično plaćanje ukoliko se nešto plati avansno, pri uvozu dobara u BiH, u momentu nastanka obaveze plaćanja carinskog duga, pri upotrebi dobara i usluga u van-poslovne svrhe i za svaku izmjenu porezne osnovice kada se izda faktura. Porezna osnovica kod prometa dobara i usluga jeste oporezivi iznos naknade koji obveznik primi ili treba da primi za isporučena dobra ili pružene usluge. U osnovicu se uračunavaju: akcize, carine i druge uvozne dažbine osim PDV-a, svi sporedni troškovi koje obveznik obračuna primaocu dobara i usluga, kao što su provizije, troškovi pakiranja, prevoza, osiguranja, bilo koji iznosi koji se obračunavaju na povratnu ambalažu i bilo koji troškovi priključivanja, naknade za ugradnju i drugi iznosi koji se obračunavaju kupcu od strane isporučioaca dobara ili davatelja usluga, kao uslov da se izvrši promet dobara i usluga. U poreznu osnovicu se ne uključuju: popusti i druga umanjenja cijene koja se primaocu dobara ili usluga daju na fakturi najkasnije u momentu izvršenja prometa dobara ili usluga, kamata koju prodavatelj dobara ili davatelj usluga obračuna kupcu zbog neblagovremenog plaćanja itd.

Da bi se ostvarilo pravo na odbitak PDV-a koji se plati kao ulazni porez, mora se imati važeći dokaz, da su primljena od dobavljača oporeziva dobra ili usluge. U svrhu dokaza može poslužiti faktura, uvozna carinska deklaracija i drugi slični dokumenti sa propisanim sadržajima.

Mogućnost prevara u sistemu PDV-a

Uvođenjem sistema PDV-a javljaju se sasvim novi načini poreznih prevara, kao što su:

- roba nije izvezena, a izdana je faktura sa nultom stopom (fiktivni izvoz);
- izdavanje lažnih poreznih faktura;
- izdavanje fiktivnih faktura o kupoprodaji;
- prikazivanje na fakturi pogrešnog opisa robe;
- prikazivanje na fakturi pogrešne porezne stope;
- prikazivanje na fakturi pogrešne vrijednosti robe;
- namjerno izbjegavanje plaćanja poreza;
- neosnovano traženje povrata poreza;
- zloupotreba kod vraćanja pretporeza itd.

S obzirom na to da su PDV prevare nova oblast u sistemu utaje poreza kao krivičnog djela, Tužilaštvo BiH je nadležno za procesuiranje ovih krivičnih djela, te je stoga u saradnji sa Upravom za indirektno oporezivanje došlo do slučajeva otkrivanja PDV prevara, odnosno prepoznavanja modaliteta PDV prevara.

Za procesuiranje PDV prevara po zaprimljenom Izvještaju o izvršenom krivičnom djelu i izvršiocu Uprave za indirektno oporezivanje - Odsjeka za provođenje i poštivanje carinskih i poreznih zakonskih propisa, kojom prilikom je došlo do PDV prevare podnošenjem lažnih faktura od većeg broja pravnih osoba sa područja Tuzlanskog kantona, gdje je u postupku prikupljanja dokaza trebalo izuzeti materijalno-finansijsku dokumentaciju od pravnih lica, putem naredbe sudije za prethodni postupak Suda BiH, a radi se o većem broju pravnih lica od kojih je izuzeta dokumentacija za pregled i analizu od strane istražnog tima - UIO, te je shodno tome prethodno, po prijedlogu Tužilaštva BiH, donesena naredba Suda BiH.

1.16. Odgovornost pravnih osoba

Odgovornost pravnih osoba za krivična djela je novina u krivičnom zakonodavstvu BiH. Odgovornost pravne osobe, osnovi odgovornosti, granice odgovornosti pravne osobe za krivično djelo, kazne za pravne osobe i dr., propisana je odredbama čl. 122 - 144. KZ BiH (analogno u krivičnim zakonima entiteta i KZ BDBiH).

Za krivično djelo koje je učinitelj učinio, u ime, za račun ili u korist pravne osobe, odgovorna je pravna osoba. Odgovornost pravne osobe ne isključuje krivičnu odgovornost fizičkih, odnosno odgovornih osoba za učinjeno krivično djelo. Međutim, pravna osoba može biti odgovorna i za krivična djela učinjena iz nehata, s tim da se može blaže kazniti. Također, pravna osoba je odgovorna za krivično djelo kada učinitelj za učinjeno krivično djelo nije krivično odgovoran.

Pravna osoba je odgovorna pod uvjetima propisanim iz čl. 124. KZ BiH (analogno u drugim krivičnim zakonima) i to kada smisao učinjenog krivičnog djela proizlazi iz zaključka, naloga ili odobrenja rukovodećih ili nadzornih organa pravne osobe, ili kada su rukovodeći ili nadzorni organi pravne osobe uticali na učinitelja ili mu omogućili da učini krivično djelo, ili kada pravna osoba raspolaže protupravno ostvarenom imovinskom koristi ili koristi predmete nastale krivičnim djelom, ili kada su rukovodeći ili nadzorni organi pravne osobe propustili dužni nadzor nad zakonitošću rada radnika. Pravna osoba može biti odgovorna i za pokušaj krivičnog djela, ako je zakonom propisano kažnjavanje za pokušaj. Kada više pravnih osoba učestvuje u izvršenju krivičnog djela, svaka je odgovorna u granicama svoje odgovornosti, odnosno prema čl. 124. KZ BiH. Međutim, kada je kod pravne osobe prisutan isti osnov odgovornosti u pogledu više istovrsnih i vremenski povezanih krivičnih djela, više učinitelja, pravna osoba je krivično odgovorna, kao da je učinjeno jedno krivično djelo.

Pravnim osobama za učinjena krivična djela mogu se izreći novčane kazne, kazna oduzimanja imovine i kazna prestanka pravne osobe. Novčana kazna koja se može izreći pravnoj osobi ne može biti manja od 5.000,00 KM niti veća od 5.000.000,00 KM. Pravnim osobama se može izreći kazna oduzimanja imovine i to za krivična djela s propisanom kaznom zatvora od 5 godina ili težom kaznom, s tim da joj se može oduzeti najmanje polovina imovine ili veći dio imovine ili cjelokupna imovina.

Isto tako pravnoj osobi se može izreći kazna prestanka pravne osobe, ako je njena djelatnost u cijelosti ili pretežnoj mjeri korištena za učinjenje krivičnih djela, te se uz tu kaznu može izreći kazna oduzimanja imovine. Uz izrečenu kaznu prestanka pravne osobe, sud će predložiti otvaranje postupka likvidacije. Pri odmjeravanju kazne pravnoj osobi, uzima se u obzir, pored općih pravila za odmjeravanje kazne, koja su propisana KZ, i ekonomska moć pravne osobe, s tim da kod odmjeravanja novčane kazne i kazne oduzimanja imovine, izrečena kazna ne smije preći polovinu imovine pravne osobe. Pravnoj osobi se može za učinjeno krivično djelo izreći i uvjetna osuda umjesto novčane kazne, gdje se može utvrditi novčana kazna i odlučiti da se neće izvršiti ako pravna osoba u roku od jedne, a najduže do pet godina, ne učini novo krivično djelo, odnosno ne bude odgovorna za novo krivično djelo.

Pravnoj osobi se za učinjeno krivično djelo može izreći, pored mjere sigurnosti oduzimanja predmeta iz čl. 74. KZ BiH i mjere sigurnosti: objava presude i zabrana obavljanja određene privredne djelatnosti. Pravnoj osobi koja pribavi imovinsku korist učinjenjem krivičnog djela, oduzeće se ta imovinska korist.

Pravne osobe mogu biti krivično odgovorne za krivična djela propisana KZ, kao i za druga krivična djela koja su propisana Zakonom BiH.

Za krivična djela s propisanom novčanom kaznom ili kaznom zatvora do 3 (tri) godine, pravna osoba će se kazniti novčanom kaznom do 850.000,00 KM ili do deseterostrukog iznosa štete prouzrokovane ili imovinske koristi pribavljene krivičnim djelom.

Tužilaštvo BiH provodi više istraga protiv odgovornih pravnih osoba zbog osnova sumnje o počinjenim krivičnim djelima privrednog kriminala, posebno poreznih utaja, pranja novca, carinskih i PDV prevara.¹³

13 Predmet Tužilaštva BiH po optužnici "Uzdah" d.o.o. Doboj, protiv optuženog R.P. i dr., zbog krivičnog djela pranja novca. Radi se o 32 odgovorne - optužene fizičke osobe, i 32 pravne osobe, koje postupci se zbog poreznih utaja, pranja novca i krivotvorenje isprave počinjenih u sticaju od strane optuženih i odgovornih pravnih osoba, vode po optužnicama Tužilaštva BiH na Sudu BiH, od kojih je jedan broj pravosnažno presuđen. Izrečene su novčane kazne pravnim osobama i mjera oduzimanja imovinske koristi pribavljene krivičnim djelom.

PODMODUL II

PROCESNI ASPEKTI PROCESUIRANJA KRIVIČNIH DJELA IZ OBLASTI CARINA I POREZA

U podmodulu II obrađeni su procesni aspekti procesuiranja krivičnih djela iz oblasti poreza i carina.

2.1. Uloga agencija za provođenje zakona

Veliku ulogu na otkrivanju u toku istrage krivičnih djela iz oblasti poreza i carina na nivou države BiH imaju agencije za provođenje zakona, i to: Državna agencija za istrage i zaštitu - SIPA, njeno Finansijsko-obavještajno odjeljenje - FOO i Kriminalističko-istražno odjeljenje - KIO, zatim Uprava za indirektno oporezivanje - UIO sa svoja četiri regionalna centra - RC, sa sjedištem u Banjoj Luci, Sarajevu, Tuzli i Mostaru, Državna granična služba - DGS, Obavještajno-sigurnosna agencija - OSA, policijski organi (FMUP, MUPRS, Policija BDBiH), a na nivou entiteta FBiH i RS, te BDBiH porezne uprave i to: Federalna porezna uprava, Porezna uprava RS i Porezna uprava BDBiH. Sve ove agencije za provođenje zakona imaju veliku ulogu u istražnom postupku, počev od otkrivanja i prijavljivanja krivičnih djela iz oblasti poreza i carina, pa sve do procesuiranja, tj. podizanja optužnice protiv osumnjičenih osoba za navedena krivična djela. Sa navedenim agencijama za provođenje zakona, saraduje nadležni tužilac ovlašten za postupanje za pojedina krivična djela iz ovih oblasti, budući da tužilac i rukovodi istragom. U tom smislu, značajnu ulogu ima tužilac koji u složenijim predmetima iz oblasti poreza i carina (poreznih utaja, PDV prevara, carinskih prevara) po svojoj ocjeni formira tim za provođenje istrage i po potrebi uključuje ovlaštene službene osobe navedenih agencija, u najvećem broju slučajeva, ako se radi o djelu poreza i carina, ovlaštene službene osobe nadležnih poreznih uprava, Uprave za indirektno oporezivanje, ovlaštene službene osobe SIPA-e i drugih agencija.

2.2 Državna agencija za istrage i zaštitu - SIPA

Državna agencija za istrage i zaštitu (u daljem tekstu: SIPA) osnovana je Zakonom o državnoj agenciji za istrage i zaštitu, kojim je utvrđena njena nadležnost i organizacija kao policijskog organa Bosne i Hercegovine. SIPA je upravna organizacija u okviru Ministarstva sigurnosti BiH, s operativnom samostalnošću, osnovana radi obavljanja policijskih poslova.¹⁴

Poslovi iz nadležnosti SIPA-e su utvrđeni u čl. 3 zakona i to:

- sprečavanje, otkrivanje i istraga krivičnih djela iz nadležnosti Suda BiH, a posebno: organiziranog kriminala, terorizma, ratnih zločina, trgovine ljudima i drugih krivičnih djela protiv čovječnosti i vrijednosti zaštićenih međunarodnim pravom, te teškog finansijskog kriminala;
- prikrivanje obavještenja i podataka o navedenim krivičnim djelima, te praćenje i analiza sigurnosne situacije i pojava koje pogoduju nastanku i razvoju kriminaliteta;

14 Zakon o državnoj agenciji za istrage i zaštitu usvojen je na sjednici Predstavničkog doma Parlamentarne skupštine BiH 23.04.2004. godine i na sjednici Doma naroda 04.05.2004. godine ("Sl. glasnik BiH", br. 27/04).

- pružanje pomoći Sudu i Tužilaštvu BiH u prikupljanju obavještenja, te izvršavanje naloga Suda i Glavnog tužioca BiH;
- fizička i tehnička zaštita osoba, objekata i druge imovine zaštićene po ovome zakonu;
- zaštita svjedoka;
- provođenje međunarodnih sporazuma o policijskoj saradnji i drugih međunarodnih instrumenata u njenoj nadležnosti;
- kriminalistička ekspertiza i
- ostali poslovi propisani zakonom i drugim propisom.

Kao što vidimo u nadležnosti SIPA-e su, pored ostalog, sprečavanje, otkrivanje i istraga krivičnih djela teškog finansijskog kriminala iz nadležnosti Suda BiH.

U otkrivanju krivičnih djela finansijskog kriminala značajnu ulogu imaju policijski službenici zaposleni u SIPA-i koji primjenjuju policijska ovlaštenja u skladu sa Zakonom o policijskim službenicima BiH i postupaju kao ovlaštene službene osobe u skladu sa Zakonom o krivičnom postupku BiH (u daljem tekstu ZKP BiH).

SIPA se sastoji od odjeljenja i jedinica, odjeljenja koja učestvuju u otkrivanju i istrazi krivičnih djela finansijskog kriminala su Kriminalističko-istražno odjeljenje i Finansijsko-obavještajno odjeljenje.

Kriminalističko-istražno odjeljenje - KIO radi na otkrivanju i istrazi krivičnih djela iz nadležnosti Suda, pronalaženju i hapšenju počinitelja tih krivičnih djela i njihovom dovođenju tužiocu, pod nadzorom, smjernicama i nalazima tužioca u skladu sa Zakonom o krivičnom postupku, radi na sprečavanju krivičnih djela, pruža operativnu pomoć Finansijsko-obavještajnom odjeljenju; prikuplja obavještenja i podatke o krivičnim djelima, prati i analizira sigurnosnu situaciju i pojave koje pogoduju nastanku i razvoju kriminaliteta, organizira i obavlja kriminalističko-stručne poslove.

Finansijsko-obavještajno odjeljenje - FOO prima, prikuplja, evidentira, analizira, istražuje i prosljeđuje tužiocu informacije, podatke i dokumentaciju primljenu u skladu sa zakonom i drugim propisima BiH o sprečavanju pranja novca i finansiranja terorističkih aktivnosti, ostvaruje međunarodnu saradnju na polju sprečavanja i istrage pranja novca i finansiranja terorističkih aktivnosti i pruža tužiocu stručnu podršku iz područja finansija, odnosno poreza.

Treba istaći i važnost Odjela za zaštitu svjedoka koji provodi zaštitu svjedoka u skladu sa zakonima i drugim propisima BiH o zaštiti svjedoka.

SIPA je dužna obavijestiti nadležna tijela u BiH o saznanjima prikupljenim u obavljanju svojih dužnosti, a u vezi sa pripremanjem ili činjenjem krivičnog djela koje je u nadležnosti tog tijela, kao i o mjerama i radnjama poduzetim s ciljem sprečavanja činjenja ili pronalaženja i hapšenja počinitelja takvih krivičnih djela.

SIPA može saradivati sa stranim organima za provođenje zakona i drugim stranim odgovarajućim tijelima s ciljem obavljanja svojih poslova po ovome zakonu. Saradnja može uključivati razmjenu podataka i zajedničko obavljanje radnji iz nadležnosti SIPA-e. SIPA može dostaviti stranim organima za provođenje zakona i drugim stranim odgovarajućim tijelima podatke o državljanima BiH, ukoliko primi obavještenje da državljanin predstavlja opasnost za sigurnost BiH, državu u kojoj se nalazi ili širu opasnost za regionalnu ili globalnu sigurnost. Saradnja sa stranim organima za provođenje zakona u krivičnim stvarima obavlja se preko Ureda za saradnju s Interpolom.

Saradnja SIPA-e i Tužilaštva BiH u predmetima finansijskog kriminala je uspostavljena preko FOO (Finansijsko-obavještajnog odjeljenja) i KIO (Kriminalističko-istražnog odjeljenja). Ta saradnja postoji naročito u predmetima pranja novca - poreznih utaja i dr. U tu svrhu Tužilaštvo BiH i SIPA su donijeli Uputstvo o profesionalnim osnovama za saradnju u otkrivanju i krivičnom gonjenju počinitelja krivičnih djela, a naročito u pogledu informisanja tužioca i policijskih službenika i davanja uputstva za rad policijskim službenicima.

Policijski službenici su dužni obavještavati tužioca o svim slučajevima u kojima postoje osnovi sumnje da je počinjeno krivično djelo. Tužilac usmjerava rad policijskih službenika na konkretnom predmetu, tako što daje tumačenja vezano za materijalno i procesno pravo, daje uputstva i prijedloge za prikupljanje informacija i dokaza o pravno bitnim činjenicama koje treba utvrditi u istražnom postupku i učestvuje u procesnim i drugim radnjama tokom istražnog postupka.

Policijski službenici dužni su obavijestiti tužioca odmah neposredno po saznanju da je počinjeno krivično djelo koje zahtijeva kontrolu ili neke druge istražne radnje. Ako se radi o počinjenom krivičnom djelu sa propisanom kaznom do 5 (pet) godina, policijski službenik je dužan obavijestiti tužioca u roku od 7 dana, dok je dužan odmah obavijestiti tužioca ako je u pitanju izvršenje krivičnog djela za koje je zakonom propisana kazna zatvora od 5 (pet) godina ili više.

Međutim, kad postoji dovoljno dokaza koji ukazuju na osnov sumnje na učinjenje krivičnog djela iz oblasti poreza i carina, policijski službenik će dostaviti službeni izvještaj u smislu odredbi čl. 219. st. 5. ZKP-a BiH.

Policijski službenici su dužni stalno obavještavati tužioca o izvršenim mjerama u postupku prikupljanja dokaza, a naročito kada je u pitanju provođenje mjere stavljanja u pritvor osumnjičenog u skladu sa čl. 131. i 135. ZKP-a, a lišenje slobode i zadržavanje u skladu sa čl. 139. ZKP-a, saslušanje lica u skladu sa čl. 78 i 86. ZKP-a, pretres stana, ostalih prostorija i pokretnih stvari ili neke druge neophodne radnje dokazivanja. U načelu obavještavanje tužioca od strane policijskih službenika obavlja se usmeno, a pismeno samo u slučajevima kada je to propisano zakonom.

Ukoliko nije podnjet službeni izvještaj u roku od 30 dana od trenutka saznanja o krivičnom djelu, policijski službenik je dužan tužioca izvijestiti o sljedećem do tada poduzetim mjerama, radnjama i aktivnostima i to: privremenom oduzimanju predmeta, pretresima stana, ostalih prostorija i pokretnih stvari, poduzetih uviđaja, nalazima vještačenja, rezultatima drugih radnji koje je naredio tužilac ili Sud, i o drugim aktivnostima koje su poduzimane.

Tužilac je dužan usmjeravati rad na predmetu tako što daje uputstva policijskom službeniku koji radi na predmetu o tome koje dokaze i informacije treba prikupiti, a može predložiti i način prikupljanja dokaza. Uputstva će u pravilu biti u pismenoj formi, a mogu biti i usmena, dok su smjernice i uputstva tužioca obavezujuće za policijskog službenika.

Radi otkrivanja i istrage krivičnih djela u pojedinim slučajevima može se unutar SIPE formirati i tim stručnjaka, čiji rad usmjerava tužilac. U sastav tog tima mogu biti uključeni i policijski službenici drugih policijskih agencija u BiH, kao i oni iz inostranstva, u slučaju da se postupa na osnovu međunarodnih sporazuma o saradnji ili zahtjevima za međunarodnu pravnu pomoć, gdje i u tom slučaju, radom tima rukovodi tužilac.

2.3. Uprava za indirektno oporezivanje - UIO

Zakon o indirektnom oporezivanju stupio je na snagu 01.01.2004. godine.¹⁵ Zakonom je propisano uspostavljanje institucionalnog organizacijskog temelja za jedinstven sistem indirektnog oporezivanja. Ovaj Zakon podržava makroekonomsku i fiskalnu stabilnost BiH, FBiH, RS i BDBiH.

15 Zakon o indirektnom oporezivanju objavljen je u "Sl. glasniku BiH", br. 44/03 I 52/04.

Uprava za indirektno oporezivanje je samostalna upravna organizacija koja provodi zakonske i druge propise o indirektnom oporezivanju, politiku koju utvrđuje Upravni odbor UIO, kao i naplatu indirektnih poreza na teritoriji BiH. Stvaranje UIO je korak ka stvaranju jedinstvenog ekonomskog prostora u BiH i članstvu u Evropskoj uniji.

UIO je nastao spajanjem Federalne carinske uprave FBiH i Republičke uprave carina RS, u čijem sastavu se nalazila i Carinska služba BDBiH.

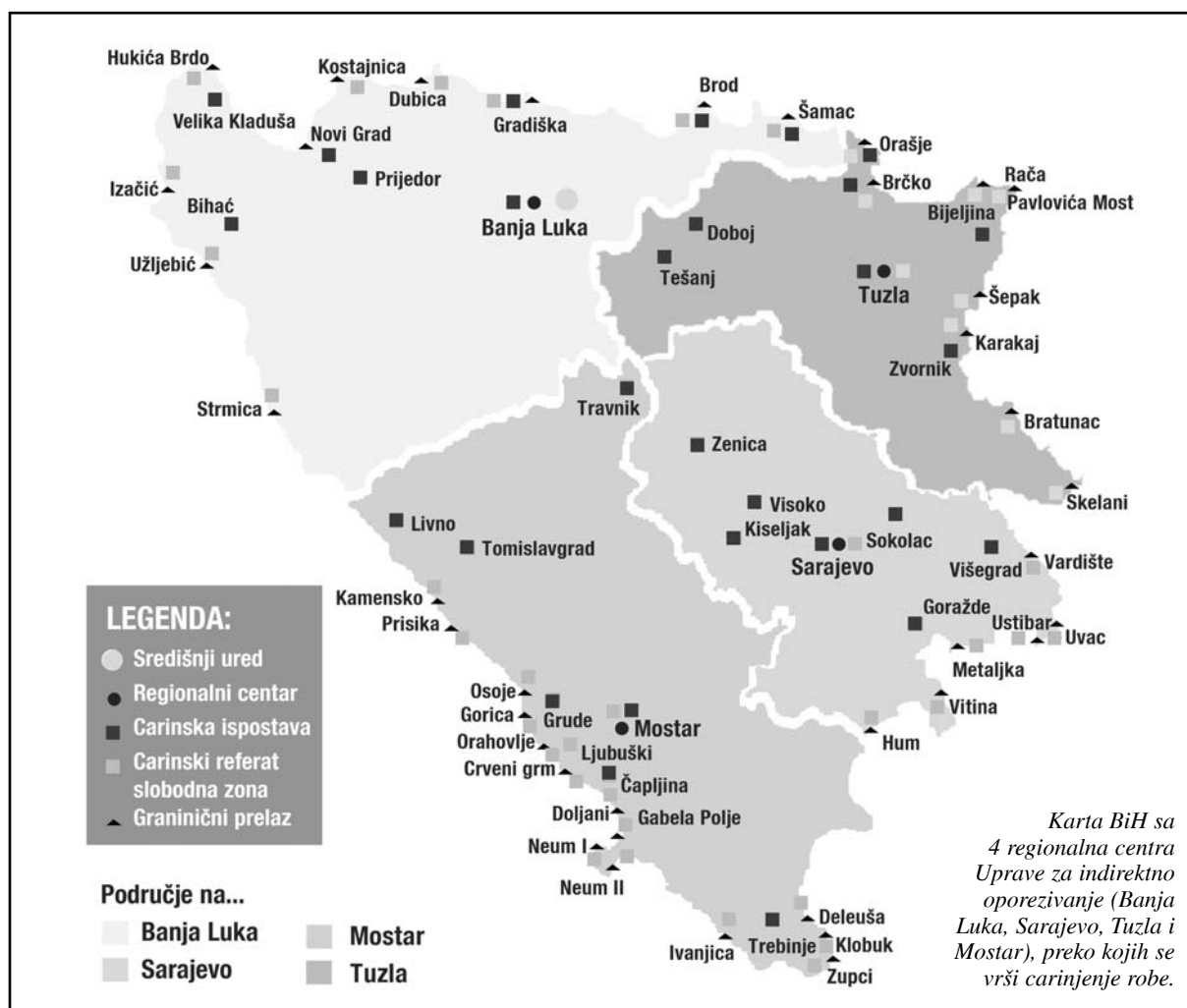
Indirektni porezi čine uvozne i izvozne dažbine, akcize i porez na dodanu vrijednost.

Porez na dodanu vrijednost - PDV je indirektni porez koji je početkom 2006. godine zamijenio porez na promet na entitetskom nivou.

U okviru UIO djeluje Sektor za carine.

Odgovornosti Sektora su:

- stvaranje osnove za prikupljanje svih uvoznih dažbina,
- implementacija strategije kontrole procesa carinjenja,
- učestvovanje u pripremi i donošenju zakonskih i podzakonskih akata,
- sprečavanje carinskih prekršaja i drugih nezakonitih radnji,
- obezbjeđenje uputstva informacija,
- izvršavanje obaveza nastalih međunarodnim sporazumima.



2.4. Državna granična služba - DGS

Zakonom o državnoj graničnoj službi¹⁶ propisana je nadležnost, organizacija i upravljanje Državnom graničnom službom kao policijskim organom Bosne i Hercegovine. DGS je upravna organizacija u okviru Ministarstva sigurnosti BiH, s operativnom samostalnošću, osnovana radi obavljanja policijskih poslova vezanih za nadzor i kontrolu prelaska granice BiH. Djeluje isključivo na profesionalnim osnovama i policijski službenici su ovlaštene službene osobe DGS-a. Policijski službenici zaposleni u DGS-u primjenjuju policijska ovlaštenja u skladu sa Zakonom o policijskim službenicima BiH i postupaju kao ovlaštene službene osobe u skladu sa Zakonom o krivičnom postupku BiH.

Poslovi iz nadležnosti DGS-a su provođenje odredbi Zakona o nadzoru i kontroli prelaska državne granice, kako je propisano tim zakonom, provođenje odredbi Zakona o kretanju i boravku stranaca i azilu, kako je propisano tim zakonom, sprečavanje, otkrivanje i istraživanje djela koja su propisana krivičnim zakonima u BiH, kada su ta krivična djela usmjerena protiv sigurnosti državne granice ili protiv izvršenja poslova i zadataka iz nadležnosti DGS-a ili ta krivična djela obuhvataju prevoz robe preko državne granice čiji promet nije dopušten, robe bez službenog odobrenja ili slučaju kršenja važeće zabrane, ukoliko je DGS-u dodijeljena dužnost nadziranja takvog odobrenja i zabrane na osnovu drugog propisa ili administrativnog sporazuma s organom odgovornim za takvo gonjenje, sprečavanje, otkrivanje i istraživanje drugih krivičnih djela na zahtjev nadležnog organa i dr. Pri izvršavanju nadležnosti propisanih u tački 1. člana 7. Zakona o Državnoj graničnoj službi, DGS je nadležan za djelovanje unutar zone koja se proteže do 10 kilometara od državne granice. O krivičnim djelima DGS izvještava nadležne policijske organe i agencije za provođenje zakona u BiH, o informacijama dobivenim tokom obavljanja svojih dužnosti i svaka informacija i materijal u vezi sa krivičnim djelom, uključujući informacije o mjerama i aktivnostima poduzetim s ciljem sprečavanja činjenja ili nečinjenja ili lociranja i hvatanja počinitelaca takvih djela, bez odgađanja predaju se nadležnom organu gonjenja.

2.5. Obavještajno sigurnosna agencija - OSA

Zakonom o obavještajno-sigurnosnoj agenciji BiH¹⁷ osnovana je agencija - OSA, koja je odgovorna za prikupljanje, analiziranje i distribuciju obavještajnih podataka s ciljem zaštite sigurnosti BiH, kao i za prikupljanje, analiziranje i prenošenje obavještajnih podataka s ciljem pružanja pomoći ovlaštenim službenim osobama kako je definisano Zakonom o krivičnom postupku u BiH, te ostalim nadležnim tijelima u BiH, kada je to potrebno radi suzbijanja prijetnji po sigurnost BiH. Agencija vrši razmjenu obavještajnih podataka i ostvaruje druge oblike saradnje sa obavještajnim i sigurnosnim službama u drugim državama i drugim stranim i međunarodnim institucijama.

2.6. Porezne uprave¹⁸

Zakonom o poreskoj upravi Federacije BiH ("Službene novine FBiH", broj 33/02) koji je u primjeni od 27.08.2002. godine propisana su prava i obaveze Porezne uprave i njenih radnika u vezi s poreznim krivičnim djelima.

16 Zakon o državnoj graničnoj službi objavljen u "Sl.glasniku BiH", br. 50/04

17 Zakon o obavještajno-sigurnosnoj agenciji BiH objavljen je u "Sl. glasniku BiH", br. 12/04, 20/04 i 56/06.

18 U BiH su porezne uprave uspostavljene na nivou entiteta i BDBiH.

Krivičnim zakonom FBiH ("Sl. novine FBiH", br. 36/03), između ostalih propisana su krivična djela i krivičnopravne sankcije iz oblasti poreza, a ZKP FBiH ("Sl. novine FBiH", br. 35/03) utvrđena su pravila krivičnog postupka po kojima su dužni postupati i službenici Porezne uprave kao učesnici u krivičnom postupku kod postupanja u krivičnim stvarima.

Na zahtjev nadležnog tužilaštva, ovlaštene organizacijske jedinice Porezne uprave FBiH, obavezne su pomoć u prikupljanju podataka u istražnom postupku zbog kršenja poreznih zakona.

Ovim Zakonom o Poreznoj upravi FBiH prvi put su data ovlaštenja Poreznoj upravi i njenim službenim osobama, u vezi sa preduzimanjem određenih istražnih radnji, radi provođenja istrage i prikupljanja informacija o poreznim krivičnim djelima.

Prema Zakonu o Poreznoj upravi FBiH, Porezna uprava, odnosno, ovlaštene službene osobe, u vezi s poreznim krivičnim djelima, u fazi otkrivanja i istrage povrede poreznih propisa imaju, pored ostalih, prava i obaveze da:

- provode porezne istrage i prikupljaju informacije o mogućim poreznim prekršajima i krivičnim djelima, te da nadležnim organima podnose prijave u vezi s poreznim prekršajima i krivičnim djelima;
- prosljeđuju informacije, uključujući porezne tajne koje su otkrivene tokom porezne istrage ili se za njih saznalo tokom bilo koje pravne službene radnje koju vrše radnici Porezne uprave, nadležnim organima, kada postoji sumnja da je počinjen prekršaj ili krivično djelo;
- osobu koja je pod krivičnom istragom već na prvom ispitivanju obavijeste o djelu za koje se tereti i o osnovama optužbe;
- objave okolnosti počinjenih poreznih prekršaja ili krivičnih djela iz oblasti poreza i imena osuđenih počinitelja putem masovnih medija, a također otkriju počinitelje koji izbjegavaju istragu ili suđenje;
- u postupku otkrivanja, istraživanja, sprečavanja, prikupljanja dokumentacije i prijavljivanja poreznih krivičnih djela preduzimaju sve mjere i radnje, u skladu sa ovlaštenjima organa unutrašnjih poslova predviđenih u odredbama ZKP na način i pod uvjetima koji su propisani u tom zakonu;
- uđu u posjed ili u prostorije poreznog obveznika u vezi sa provođenjem krivičnih istraga u skladu sa ZKP FBiH.

Zakonom o poreznoj upravi FBiH, se reguliše osnov za primjenu svih poreznih zakona i Zakona o doprinosima u FBiH. Ovaj Zakon se odnosi na provođenje, izvršavanje aktivnosti iz oblasti svih vrsta federalnih, kantonalnih, gradskih i općinskih poreza i doprinosa i taksi u FBiH. Porez je novčani iznos koji je porezni obveznik dužan plaćati budžetu u skladu sa poreznim zakonima. Doprinos je novčani iznos koji je porezni obveznik dužan plaćati van budžetskim fondovima u skladu sa propisima kojim se reguliraju obaveze. Izmirenje porezne obaveze podrazumijeva plaćanje ukupnog iznosa poreza, doprinosa i taksi, uključujući pripadajuće kamate i druge naknade. U skladu sa navedenim zakonom porezni obveznik je dužan podnijeti poreznu prijavu nadležnoj poreznoj upravi, koja se sastoji od izvještaja i drugih relevantnih dokumenata u vezi sa poreznom obavezom. Porezna prijava se podnosi za svaku vrstu poreza kojoj podliježe određeni porezni obveznik u skladu sa poreznim zakonom. Ovim zakonom propisane su, pored ostalog, prava i obaveze poreznih obveznika, registracija i identifikacija poreznih obveznika, prijave, porezne obaveze, plaćanje i izmirivanje poreznih obaveza, razrez porezne obaveze, procedure prinudne naplate, inspeksijski nadzor, porezni odbici i povrati i dr. Također je analogno utvrđeno i Zakonom o poreskoj upravi RS ("Sl. glasnik RS", br. 51/01, 74/04, 2/05 i 96/05), kao i Zakonom o poreznoj upravi BDBiH.

Inspektori Porezne uprave se smatraju ovlaštenom službenom osobom i dužni su da postupaju u skladu sa odredbama Zakona o krivičnom postupku i u tom kontekstu, imaju posebna prava i obaveze prilikom pribavljanja odgovarajuće dokumentacije, te otkrivanja, istraživanja, sprečavanja i prijavljivanja krivičnih djela. Shodno Zakonu o krivičnom postupku, ovlaštene službene osobe, tj. Inspektori, u obavezi su da prijave sva krivična djela za koja su obaviješteni ili za ista saznaju na neki drugi način.

Inspektori istražne jedinice mogu saznati za izvršenje krivičnog djela na temelju:

- podnesene telefonske usmene ili pismene prijave koju su uputili građani;
- dobijanjem prijava od službenih osoba i organizacionih jedinica Porezne uprave (FBiH, RS, BDBiH), kao i drugih institucija organa uprave, udruženja građana i slično;
- prilikom svakodnevnog obavljanja posla u istražnoj jedinici.

U svim navedenim situacijama istražni inspektori, saznanja o mogućim krivičnim djelima, treba da evidentiraju u tzv. opći registar slučajeva, te da obavijeste nadležnog tužioca i postupaju po njegovom nalogu.

Ovisno o propisanoj kazni za krivično djelo, u korelaciji je način obavještavanja nadležnog tužioca od inspektora Centralne jedinice, odnosno regionalnih istražnih jedinica Porezne uprave.

Prema odredbama ZKP BiH, analogno i odredbama ZKP-a entiteta i BDBiH, istražni inspektor odmah mora izvijestiti nadležnog tužioca i postupiti po njegovom nalogu, ako je u pitanju krivično djelo za koje je propisana kazna zatvora u trajanju više od pet godina.

Ukoliko, pak, postoji opasnost od odlaganja za sankcioniranje krivičnog djela, istražni inspektor dužan je poduzeti neophodne radnje bez obavještenja tužioca, nakon čega će istom, čim prije, dati potpunu informaciju o svim izvršenim radnjama, te dostaviti predmete koji mogu poslužiti kao dokaz.

Ako je propisana kazna zatvora do 5 (pet) godina, ovlaštena službena osoba u obavezi je da obavijesti tužioca o svim raspoloživim obavještenjima, radnjama i mjerama koje je poduzela najkasnije sedam dana od dana saznanja o postojanju osnovane sumnje da je krivično djelo učinjeno.

Postupajući pod nadzorom tužioca ili u slučajevima kada postoji opasnost od odlaganja, istražni inspektori imaju ovlaštenja da:

- prikupljaju potrebne izjave od osoba;
- izvrše potreban pregled prevoznih sredstava, putnika i prtljage;
- ograniče kretanje na određenom prostoru za vrijeme potrebno da se obavi službena radnja;
- utvrde identitet osoba i predmeta;
- raspišu potragu za osobama i stvarima;
- u prisustvu odgovorne osobe pretraže određene objekte i prostorije državnih organa, javnih preduzeća i ustanova, kao i da izvrše uvid u njihovu poslovnu dokumentaciju;
- poduzimaju druge potrebne mjere i radnje.

O činjenicama i okolnostima koje su utvrđene prilikom poduzimanja navedenih radnji istražni inspektori će sastaviti zapisnik ili službenu zabilješku, a na temelju prikupljenih izjava

i otkrivenih dokaza sačinjit će izvještaj koji će, skupa s predmetima, skicama, izjavama, službenim zabilješkama (zapisnicima) i drugim dokazima, dostaviti nadležnom tužiocu.

2.7. Saradnja tužilaštva sa agencijama za provođenje zakona

Saradnja tužilaštva sa agencijama za provođenje zakona u istražnom postupku, u predmetima istrage kod krivičnih djela poreza i carina, bitno je uspostaviti dobru saradnju sa agencijama za provođenje zakona. To su prije svega, Državna agencija za istrage i zaštitu - SIPA, Uprava za indirektno oporezivanje - UIO, Državna granična služba - DGS porezne uprave FBiH, RS i BDBiH, policijski organi entiteta i BDBiH i dr.

U velikim istražnim predmetima poreznih utaja, carinskih prevara i PDV prevara, dobro je da tužilac formira istražni tim od predstavnika nekoliko agencija (npr. SIPA, UIO, DGS, nadležne porezne uprave) i izvrši međuagencijsku koordinaciju, sa jasno podijeljenim ulogama i zadacima, kako ne bi došlo do preklapanja nadležnosti u pogledu izvršavanja zadataka. Ovo zbog toga što u praksi može doći do zabune i naprosto utrkivanja ovlaštenih službenih osoba - inspektora iz više agencija po istoj stvari (preklapanje nadležnosti) i podnošenja tužilaštvu više izvještaja od više agencija po istom slučaju. Da se to ne bi dešavalo, potrebna je međuagencijska saradnja koju treba da koordinira tužilac, a sve radi efikasnijeg i zakonitog postupanja agencija za provođenje zakona u istražnom postupku.

2.8. Porezni inspeksijski nadzor

Porezna kontrola predstavlja utvrđivanje tačne porezne obaveze poreskog obveznika od posebno ovlaštenih službenika nadležne porezne uprave, odnosno Uprave za indirektno oporezivanje BiH.

Predmet porezne kontrole (nadzora) može biti jedna ili više vrsta poreza u određenom vremenskom periodu ili samo određene porezne činjenice.

Temeljne osnove za provođenje inspeksijskih kontrola poreznih obveznika sadržane su u Zakonu o poreznoj upravi FBiH, Zakonom o poreskoj upravi RS, Zakonom o poreskoj upravi BDBiH i Zakonom o sistemu indirektnog oporezivanja u BiH.

Ovi zakoni definišu da je svrha organizacionih jedinica koje su nadležne za poreznu kontrolu da podstiču i poboljšavaju dobrovoljno izvršavanje obaveza poreznih obveznika po osnovu javnih prihoda, te da pri tome izgrađuju najveći stepen povjerenja javnosti u integritet poreznog sistema, tako što će se svi porezni obveznici tretirati dosljedno, pravično i nepristrasno. Inače u pogledu porezne kontrole u BiH, može se konstatirati da se radi o podijeljenoj nadležnosti između države BiH, entiteta i BDBiH. Poreznu kontrolu indirektnih poreza na nivou BiH vrši Uprava za indirektno oporezivanje BiH, etapnim preuzimanjem ingerencija u ovoj oblasti, a poreznu kontrolu direktnih poreza vrše entitetske porezne uprave i Porezna uprava BDBiH. U FBiH poreznu kontrolu nad primjenom svih poreznih zakona vrši Porezna uprava FBiH, a način vršenja porezne kontrole propisan je Zakonom o poreznoj upravi FBiH u Poglavlju XII - Inspeksijski nadzor.

Inspeksijski nadzor je definiran kao "ispitivanje i utvrđivanje tačne porezne obaveze poreskog obveznika od inspektora i drugih radnika porezne uprave ovlaštenih za obavljanje inspeksijskog nadzora".

Shodno zakonskim odredbama, porezna kontrola obuhvata i kontrolu doprinosa koji se plaćaju vanbudžetskim korisnicima i taksu koje razrezuje PU FBiH. Zbog toga, pod pojmom

porezni zakon treba prodrzumijevati zakone koji utvrđuju poreze, zakone o doprinosima i zakone o taksama, kao i podzakonske akte koji uređuju ove oblasti.

Inspeksijski nadzor poreznih obveznika provode ovlašteni inspektori nadležnih poreznih uprava, odnosno poreznih ureda na nivou kantona, okruga i PU BDBiH.

Ako nadležna poreska uprava utvrdi da poreski obveznik nije tačno obračunao i uplatio porez na promet koji je bio dužan da plati ili ako utvrdi da druge povrede (nevođenje ili netačno, neuredno i neažurno vođenje knjigovodstveno-poreske evidencije, neizdavanje računa i dr.) donijeće rješenje o utvrđivanju porezne obaveze, odnosno rješenje o otklanjanju utvrđenih nepravilnosti i odrediti rok za uplatu, odnosno za otklanjanje utvrđenih nedostataka i protiv navedenog rješenja može se izjaviti žalba drugostepenom organu u roku od 15 dana od dana prijema rješenja.

Poreski obveznik od koga je naplaćen porez na promet, a koji nije bio dužan isti da plati, kao i poreski obveznik koji izvozi proizvode na koje je plaćen porez na promet, imaju pravo na povrat plaćenog poreza na promet, a zahtjev za povrat uplaćenog poreza na promet podnosi se nadležnoj poreskoj upravi.

Akciza je posebna pristojba koja se plaća na promet visokotarifne robe i to: duhan i duhanske preradevine, alkoholna pića, naftu i kafu.

Porezna kontrola predstavlja utvrđivanje tačne porezne obaveze poreskog obveznika od posebno ovlaštenih službenika nadležne porezne uprave, odnosno Uprave za indirektno oporezivanje BiH.

Predmet porezne kontrole (nadzora) može biti jedna ili više vrsta poreza u određenom vremenskom periodu ili samo određene porezne činjenice.

Temeljne osnove za provođenje inspeksijskih kontrola poreznih obveznika sadržane su u Zakonu o poreznoj upravi FBiH, Zakonu o poreskoj upravi RS, Zakonu o poreskoj upravi BDBiH i Zakonu o sistemu indirektnog oporezivanja u BiH.

Ovi zakoni definiraju da je svrha organizacionih jedinica koje su nadležne za poreznu kontrolu da podstiču i poboljšavaju dobrovoljno izvršavanje obaveza poreznih obveznika po osnovu javnih prihoda, te da pri tome izgrađuju najveći stepen povjerenja javnosti u integritet poreznog sistema tako što će se svi porezni obveznici tretirati dosljedno, pravično i nepristrasno. Inače, u pogledu porezne kontrole u BiH može se konstatirati da se radi o podijeljenoj nadležnosti između države BiH, entiteta i BDBiH. Poreznu kontrolu indirektnih poreza na nivou BiH vrši Uprava za indirektno oporezivanje BiH, etapnim preuzimanjem ingerencija u ovoj oblasti, a poreznu kontrolu direktnih poreza vrše entitetske porezne uprave i Porezna uprava BDBiH. U FBiH poreznu kontrolu nad primjenom svih poreznih zakona vrši Porezna uprava FBiH, a način vršenja porezne kontrole propisan je Zakonom o poreznoj upravi FBiH u Poglavlju XII - Inspeksijski nadzor.

Inspeksijski nadzor je definiran kao ispitivanje i utvrđivanje tačne porezne obaveze poreznog obveznika od inspektora i drugih radnika porezne uprave ovlaštenih za obavljanje inspeksijskog nadzora.

Shodno zakonskim odredbama, porezna kontrola obuhvata i kontrolu doprinosa koji se plaćaju vanbudžetskim korisnicima. Zbog toga, pod pojmom porezni zakon treba prodrzumijevati zakone koji utvrđuju poreze, zakone o doprinosima i zakone o taksama, kao i podzakonske akte koji uređuju ove oblasti.

Inspeksijski nadzor je definiran kao ispitivanje i utvrđivanje tačne porezne obaveze poreznog obveznika od inspektora i drugih radnika porezne uprave ovlaštenih za obavljanje inspeksijskog nadzora.

Prilikom planiranja i organiziranja inspeksijskih kontrola, menadžment, tj. rukovodeći kadar odnosnih poreznih uprava i posebno ovlašteni službenici u jedinicama za kontrolu moraju da usmjeravaju svoje aktivnosti u pravcu ostvarivanja sljedećih ciljeva:

- podsticanja poreznih obveznika na dobrovoljno izvršavanje poreznih obaveza;
- eliminiranja pojava izbjegavanja ispunjavanja porezne obaveze;
- osposobljavanja inspektora da mogu obavljati profesionalne i temeljite kontrole;
- obezbjeđivanje korektnog i ljubaznog odnosa prema svim poreznim obveznicima;
- neprestanog iznalaženja novih načina za poboljšanje efikasnosti kontrola.

Zakonska rješenja kojim se uređuje porezna administracija i porezne procedure polaze od principa dobrovoljnosti u izvršavanju poreznih obaveza na osnovu samorazreza. No, svi porezni obveznici ne ispunjavaju svoje obaveze na principu dobrovoljnosti.

Za efikasan rad inspekcije, neophodno je pripremiti godišnji plan kontrola. To podrazumijeva identificiranje onih poreznih obveznika koji:

- duže vrijeme nisu bili predmet kontrole;
- imaju neuobičajeno poslovno ponašanje;
- su stalni prekršioc i poreznih zakona, te kod kojih
- se predviđaju najveće promjene u poreznoj osnovici.

Pri odabiru poreznih obveznika za kontrolu trebalo bi imati u vidu sljedeće:

- rezultate ranije obavljenih kontrola kod poreznih obveznika koji su interesantni za nadzor;
- nedovoljno ispunjenje poreznih obaveza;
- "veličinu" poreznog obveznika, odnosno jačinu njegovog poslovnog angažmana u određenoj djelatnosti, mjerljivoj kroz prikazani bruto prihod, visinu troškova, profit i druge kvalitetne ekonomske pokazatelje;
- prikupljene podatke i pokazatelje od UIO, DGS, FP, MUP-a, sudova, tužilaštava, istražnih inspektora i trećih lica, te osnovne elemente prijavljenih poreznih obaveza, radi poredjenja obveznika za kojeg se planira porezna kontrola s dobrovoljnim prijavljivanjem obaveza od sličnih obveznika iste ili srodnih djelatnosti.

Planiranje kontrola koje će imati najbolji učinak na podsticanje dobrovoljnog prijavljivanja i ispunjavanja poreznih obaveza je prilično komplicirano i zahtijeva razmatranje mnogih faktora. U tom smislu, potrebno je prethodno analizirati strukturu poreznih obveznika s aspekta plaćanja poreza, imajući na umu lokalitet, obim i vrstu poslovne djelatnosti poreznih obveznika, potrebe budžeta i slično, kako bi se ostvario ciljani efekat porezne kontrole - otkrivanje neprijavljenih poreza.

S obzirom na mjesto obavljanja kontrole na relaciji porezna uprava - porezni obveznik porezna kontrola može biti:

- uredska,
- terenska i
- kombinirana.

Uredska kontrola obavlja se u uredu nadležne organizacione jedinice porezne uprave na osnovu poslovne dokumentacije poreznog obveznika, evidencije porezne uprave i uz korištenje svih drugih izvora informacija o poslovnoj aktivnosti odnosno poreznog obveznika.

Terenska kontrola obavlja se u poslovnim prostorijama poreznog obveznika ili na drugom mjestu koje odredi rukovodilac odnosne organizacione jedinice porezne uprave. Ukoliko poslovne prostorije poreznog obveznika ne pružaju potrebne uvjete za nadzor ova kontrola može se obaviti i u uredu ovlaštenog knjigovode, odnosno knjigovodstvenog servisa koji poreznom obvezniku pruža usluge vođenja poslovnih knjiga. A ako ni ove prostorije ne obezbjeđuju minimalne osnovne uvjete za poreznu kontrolu, posebno za sigurnost i nesmetan rad inspektora, tzv. terensku kontrolu, također, trebalo bi obaviti u uredu nadležne porezne uprave.

I terenska kontrola se vrši na osnovu podataka iz poreznih prijava, dokumenata i izjava poreznog obveznika, te dokumenata i podataka o poreznom obvezniku koje je prikupila i koje posjeduje porezna uprava.

Porezna uprava može obavijestiti poreznog obveznika o vremenu i mjestu terenske kontrole, s tim da porezna kontrola može započeti i bez prethodne najave.

Ukoliko, pak, porezna uprava unaprijed informira poreznog obveznika o terenskoj kontroli, to čini putem usmene ili pismene obavijesti.

Oblik pismene obavijesti treba da propiše Središnji ured, a pismena obavijest sadrži vrijeme i mjesto kontrole, opći predmet kontrole, te prava i obaveze poreznog obveznika u vezi s kontrolom.

Terenska kontrola neće trajati duže od 90 radnih dana, osim ako se ne produži odlukom rukovodioca nadležnog poreznog ureda. Porezna uprava neće vršiti više od jedne kontrole istog poreznog obveznika u vezi sa određenom poreznom obavezom za određeni period, osim ako drukčije ne odluči direktor ili, u slučaju odsustva direktora, njegov zamjenik.

Bez obzira na dužinu trajanja kontrole, porezna uprava, u principu, treba da učini sve što može kako bi se poreznom obvezniku obezbijedilo da nastavi s poslovanjem i tokom inspekcijuskog nadzora.

Uredska i terenska kontrola obavljaju se u skladu s poreznim zakonima i podzakonskim aktima. Poreska kontrola provodi se, prije svega, u skladu sa Zakonom o poreznoj upravi FBiH, a odredbe drugih poreznih zakona i podzakonskih akata koje nisu u suprotnosti sa ovim zakonom također se primjenjuju. Česta je praksa da se za provedbu poreznih zakona donesu podzakonski akti za njihovu praktičnu primjenu. Sve odredbe ovih zakona i podzakonskih akata koje nisu u suprotnosti sa Zakonom o poreznoj upravi FBiH primjenjuju se u postupku kontrole. Dakle, pored primjene Zakona o poreznoj upravi FBiH, predmet porezne kontrole je i primjena svih drugih poreznih zakona u FBiH, kao i zakona BiH, kada je to državnim zakonima propisano. Kombinirana porezna kontrola podrazumijeva i terensku i uredsku kontrolu poreznog obveznika. Ovaj oblik kontrole najčešće se koristi u kontrolama čiji je cilj otkrivanje poreznih krivičnih djela. S obzirom na predmet kontrole (obuhvatnost oblika poreznih obaveza) porezne kontrole mogu biti potpune i djelimične.

Potpuna kontrola obuhvata utvrđivanje činjeničnog stanja kod poreznog obveznika u pogledu obračuna i uplate obaveza po osnovu svih odnosnih javnih prihoda propisanih zakonskim propisima. Ovim kontrolama se obuhvata period od posljednjeg inspekcijuskog nadzora konkretnog poreznog obveznika do momenta kada je trebalo da bude predana najnovija porezna prijava za određenu poreznu obavezu.

Djelimična kontrola je kontrola koja ne obuhvata sve porezne oblike, odnosno obaveze. U pogledu perioda kontrole u nalogu za kontrolu posebno treba izvršiti inspekcijski nadzor. Sve vrste kontrole provode se na osnovu pisanih naloga za kontrolu, koje izdaju za to ovlaštene osobe odnosno organizacionih jedinica poreznih uprava entiteta i Uprave za indirektno oporezivanje BiH.

Nalog za kontrolu sadrži predmet kontrole, period koji se kontroliše, imena inspektora ili drugih ovlaštenih osoba za vršenje kontrole, datum početka kontrole i vrstu kontrole.

Vrijeme trajanja kontrole u direktno proporcionalnom odnosu je s predmetom kontrole i "veličinom" poreznog obveznika. Ovisno o tome, period trajanja potpune kontrole trebao bi da bude od jedne do šest sedmica, ovisno o tome da li se radi o mikro, malim, srednjim ili velikim poreznim obveznicima, dok bi se maksimalno dozvoljeno vrijeme trajanja kontrole od 90 dana trebalo koristiti samo kod posebno složenih i specifičnih slučajeva porezne kontrole zakonitosti u poslovanju.

Poreznu kontrolu vrše inspektori nadležnih organizacionih jedinica nadležne porezne uprave, odnosno Uprave za indirektno oporezivanje BiH, kao i službenici sa posebnim ovlaštenjima i odgovornostima u skladu sa Zakonom.

Postupak porezne kontrole pokreće se i vodi po službenoj dužnosti. Porezna kontrola se vrši s ciljem zaštite javnog interesa, kao i interesa pravnih i fizičkih lica, kada je to u skladu sa javnim interesom.

U postupku porezne kontrole inspektor, odnosno posebno ovlaštenu službenik utvrđuje činjenično stanje i izvodi dokaze. On mora provjeriti pravne i stvarne odnose koji su osnova za utvrđivanje tačne porezne obaveze.

Inspektor je obavezan upoznati poreznog obveznika sa svim utvrđenim činjenicama i poreznim posljedicama.

Tokom svakog inspekcijskog nadzora odnosno porezna uprava je dužna razjasniti sve okolnosti i činjenice bitne za obim kontrole na način koji sama odredi, uključujući okolnosti i činjenice koje idu u korist poreznom obvezniku. Poslove porezne kontrole vrše inspektori nadležnih organizacionih jedinica porezne uprave, kao i službenici s posebnim ovlaštenjima i odgovornostima u skladu sa Zakonom. Izuzetno, kada to zahtijevaju posebne okolnosti, za vršenje inspekcijskog nadzora može biti ovlašten drugi službenik koji ispunjava propisane uvjete da privremeno vrši poslove inspekcijskog nadzora.

Inspektori ili drugi ovlaštenu službenici porezne uprave imaju pravo:

- da pozovu ili zahtijevaju od poreznog obveznika i drugih lica da daju izjave i predoče dokumente i druge informacije neophodne za provedbu poreznih zakona;
- da uđu u prostorije gdje se nalazi ili bi se mogle nalaziti knjige i evidencije ili drugi predmeti potrebni za provedbu poreznih zakona.

Po završetku kontrole, u roku od 8 radnih dana, ovlaštenu porezni radnik će sačiniti i poreznom obvezniku dostaviti zapisnik sa nalazima činjeničnog i pravnog stanja, kao i obrazloženje kako takvi nalazi utječu na poreznu osnovicu i poreznu obavezu poreznog obveznika, a porezni obveznik može uložiti prigovor na zapisnik sačinjen u postupku porezne kontrole. Prigovor se podnosi inspektor ili drugom ovlaštenom radniku porezne uprave u roku od 5 (pet) radnih dana od dana prijema zapisnika. Inspektor ili drugi ovlaštenu radnik porezne uprave će razmotriti primjedbe koje je dostavio porezni obveznik i donijeti rješenje koje se dostavlja poreznom obvezniku, dok porezni obveznik ima pravo žalbe na ovo rješenje.

Ako su zapisnikom utvrđene nezakonitosti ili nepravilnosti u pogledu obračuna, evidentiranja i plaćanja poreznih obaveza inspektori i drugi ovlaštenu radnici porezne uprave će

rješenjem naložiti uplatu dodatno utvrđene porezne obaveze i dati upute o otklanjanju nedostataka i nepravilnosti u budućnosti.

Ukoliko je u postupku porezne kontrole inspektor utvrdio da je porezni obveznik učinio prekršaj ili privredni prestup, dužan je po isteku roka za prigovor na zapisnik podnijeti zahtjev za vođenje prekršajnog odnosno postupka za privredni prestup nadležnom organu (ovlaštenom sudu ili komisiji za prekršaje odnosno porezne uprave), a u slučaju kada porezni inspektor utvrdi da postoje osnovi sumnje da je izvršeno krivično djelo, dužan je da bez odlaganja obavijesti nadležnu obavještajnu, odnosno istražnu jedinicu. To ne znači da porezni inspektori ne mogu podnijeti krivičnu prijavu za učinjeno krivično djelo. Naprotiv, u svim nespornim situacija na to su dužni da učine, pogotovo u slučajevima kada porezni obveznik svjesno izbjegava da uplati dospjelu konačnu poreznu obavezu koja prelazi iznos od 10.000,00 KM.

U toku obavljanja porezne kontrole, inspektori i drugi posebno ovlašteni službenici imaju pravo da izvrše neposredan uvid u sve poslovne i druge prostorije, zemljište i opremu, sirovine, reprodukcioni materijal, poluproizvode, gotove proizvode i drugu robu koja se nalazi na zalih, kako bi imali mogućnost da tačno utvrde poreznu obavezu.

Ukoliko porezni obveznik ne omogući navedeno, inspektori će zatražiti asistenciju policije.

S ciljem pravilnog utvrđivanja visine poreza, porezni inspektori mogu zahtijevati sve podatke i pokazatelje koji su u vezi sa poslovanjem poreznog obveznika, uključujući poslovne knjige, knjigovodstvenu i drugu dokumentaciju i evidenciju i razne isprave.

Također, saglasno odredbama Zakona o upravnom postupku FBiH (ali i RS i BDBiH) inspektori mogu tražiti informacije i pojašnjenja, te uzimati izjave od poreznog obveznika i drugih lica radi utvrđivanja činjenica koje također mogu poslužiti kao dokazno sredstvo za utvrđivanje pravilne porezne osnovice, odnosno porezne obaveze. U slučaju nepostojanja, neurednosti, nepotpunosti ili neažurnosti knjigovodstvene evidencije i dokumentacije neophodno potrebne za tačno utvrđivanje porezne obaveze, porezni inspektori će, u skladu sa pravilima upravnog postupka, donijeti zaključak o ažuriranju iste u roku od 5 (pet) do najviše 15 dana.

Kao poseban segment u poreznoj kontroli izdvaja se otkrivanje, istraživanje, sprečavanje, prikupljanje dokumentacije, te prijavljivanje poreznih krivičnih djela.

Prema odgovarajućim odredbama Zakona o poreznim upravama FBiH, RS i BDBiH, krivičnim zakonima na entitetskim nivoima i državnom nivou, te ZKP-u, za prijavljivanje krivičnih djela iz oblasti poreza, odgovorne su tzv. ovlaštene službene osobe, odnosno inspektori istražnih i obavještajnih jedinica. Ovi posebno ovlašteni službenici dužni su da prijave krivična djela za koja su obaviješteni ili za koja saznaju na neki drugi način, odnosno da postuppe po odgovarajućim odredbama ZKP.

Inspektori istražnih jedinica za određeno krivično djelo mogu biti obaviješteni od svojih kolega - "obavještajaca" i poreznih inspektora, kao i od svih drugih organizacionih jedinica, drugih organa uprave, udruženja građana i slično. Također, mnoga krivična djela ovlaštene službene osobe mogu otkriti prilikom obavljanja svakodnevnih poslova u samoj istražnoj jedinici trijažom mase ulaznih obavještajnih podataka koji ukazuju na sumnju za izvršenje krivičnog djela, pogotovo ako podaci dolaze iz izvora koji se već pokazao kao pouzdan.

Nakon što se prijave i registriraju u poseban registrator slučajeva, ovlaštene službene osobe, tj. istražni inspektor, shodno odgovarajućim odredbama ZKP-a u roku od sedam dana od dana saznanja o postojanju osnovane sumnje da je krivično djelo učinjeno dužne su obavijestiti nadležnog tužioca o svim raspoloživim informacijama, radnjama i mjerama koje su preduzele.

Opisana aktivnost predviđena je za krivično djelo ukoliko je za isto propisana kazna zatvora do 5 (pet) godina, a ako je kazna propisana za više od 5(pet) godine, inspektor je u obavezi da odmah izvijesti nadležnog tužioca, te da dalje postupa pod njegovim nadzorom.

Ako postoji opasnost od odlaganja, istražni inspektor dužan je poduzeti neophodne radnje bez obavještanja tužioca, nakon čega je u obavezi da odmah izvijesti nadležnog tužioca o svemu što je poduzeto, uz dostavljanje prikupljenih predmeta i dokumentacije koja može poslužiti kao dokaz da je krivično djelo zaista i počinjeno.

Inspeksijski nadzor poreznog obveznika mogu provesti po službenoj dužnosti, redovnom kontrolom ili na zahtjev naredbu tužioca, ako je podnesena prijava, odnosno izvještaj protiv određenog poreznog obveznika o počinjenom krivičnom djelu porezne utaje. S ciljem prikupljanja potrebnih informacija, prije otvaranja istrage tužilac može narediti nadležnom poreznom organu provođenje inspeksijskog nadzora protiv osumnjičenog poreznog obveznika, radi utvrđivanja izbjegnutih poreznih obaveza.

Inspeksijski nadzor, tužilac nije u obavezi zatražiti, ali ako procijeni da ga zatraži, nalaz inspeksijske kontrole nadležnog poreznog organa, odnosno rješenje kojim se utvrđuje porezna obaveza osumnjičenog poreznog obveznika može biti dobra polazna osnova, odnosno dokaz za procesuiranje osumnjičenog poreznog obveznika. U svakom slučaju dobro je pribaviti dokaz o izvršenom inspeksijskom nadzoru osumnjičenog poreznog obveznika. Ovlašteni inspektori nadležnih poreznih uprava o izvršenom inspeksijskom nadzoru donose svoju odluku u formi rješenja. U rješenju se tačno konstatuje utvrđeno činjenično stanje kao i iznos izbjegnutih davanja propisanih poreznim zakonodavstvom BiH, koje je porezni obveznik dužan plaćati.

2.9. Otkrivanje krivičnih djela poreza i carina

Otkrivanje i gonjenje učinitelja krivičnih djela, (krivičnih djela iz oblasti poreza i carina) je osnovno pravo i dužnost tužioca. To pravo i dužnost tužioca je propisano i utvrđeno čl. 35. ZKP BiH (analogno u KZ FBiH, KZ RS i KZ BDBiH). Prava i dužnosti tužioca u skladu sa čl. 35. st. 2. tačka a) do j) su taksativno navedena, a jedno od osnovnih prava i dužnosti tužioca su da odmah po saznanju da postoje osnovi sumnje da je počinjeno krivično djelo preduzme potrebne mjere s ciljem njegovog otkrivanja i provođenja istrage, pronalaženja osumnjičenog, rukovođenje i nadzor nad istogom kao i upravljanje aktivnostima ovlaštenih službenih osoba vezanih za pronalaženje osumnjičenog i prikupljanje izjava i dokaza. Kao što je i rečeno, veliku ulogu u otkrivanju ovih krivičnih djela imaju agencije za provođenje zakona, koje postupaju po zahtjevu tužioca, koje su dužne da o svakoj poduzetoj radnji obavijeste tužioca i da postupe po njegovom zahtjevu.

Dakle, za razliku od ranijeg krivičnog zakonodavstva, gdje je uloga tužioca bila isključivo na gonjenju učinitelja krivičnih djela, sada je njegovo pravo i dužnost prošireno i na otkrivanje učinitelja krivičnih djela, pa u konkretnom slučaju i krivičnih djela iz oblasti poreza i carina.

Drugo, postavlja se pitanje u čemu se ogleda razlika između otkrivanja krivičnih djela od strane tužioca i otkrivanja krivičnih djela od strane ovlaštenih službenih osoba iz agencija za provođenje zakona, prije svega, policije. Treba razlikovati policijsko postupanje na otkrivanju krivičnih djela, u skladu sa zakonskim propisima kojim se propisuje temeljni rad policije, od procesne uloge tužioca na otkrivanju krivičnih djela. Tužilac poduzima potrebne mjere na otkrivanju krivičnog djela, isključivo temeljem postojanja osnova sumnje da je krivično djelo izvršeno. Prikupljanje i pronalaženje saznanja i dokaza koji čine osnove sumnje da je djelo izvršeno, isključivo je nadležnost policijskih organa, u okviru njihovih nadležnosti. Znači, da otkrivanje krivičnog djela koje obavlja tužilac, predstavlja događajno usmjereno otkrivanje krivičnog djela, odnosno dodatno razotkrivanje krivičnog djela na temelju već stečenog saznanja, da postoji događaj koji u sebi nosi osnov sumnje da je počinjeno krivično djelo, za razliku

od policijskog otkrivanja krivičnog djela, gdje je otkrivanje osnova sumnje da je krivično djelo izvršeno, suštinska posljedica redovnih aktivnosti koje nisu bile usmjerene na događaj koji u sebi nosi osnov sumnje da je počinjeno krivično djelo.

Kako je temeljnim propisima kojim se uređuje postupanje policijskih službi, kao što su Zakon o unutrašnjim poslovima, Zakon o državnoj agenciji za istrage i zaštitu, Zakon o državnoj graničnoj službi itd., kao jedna od osnovnih funkcija ovih službi, propisana i obaveza otkrivanja i sprečavanja krivičnih djela, onda iz tog konteksta direktno proizilazi da tužilac nema nikakvu funkciju u odnosu na postupanje policije i drugih agencija za provođenje zakona, na otkrivanju krivičnih djela i sprečavanju i suzbijanju kriminala do trenutka ustanovljavanja osnova sumnje da je izvršeno krivično djelo.

2.10. Prijavljivanje krivičnih djela poreza i carina

Dakle, nakon što agencije za provođenje zakona otkriju učinitelja krivičnog djela iz oblasti poreza i carina, dužne su odmah, bez odlaganja, to prijaviti nadležnom tužiocu. Otkrivanje se najviše dešava od strane nadležnih poreznih uprava, Porezne uprave FBiH, Porezne uprave RS i Porezne uprave BDBiH, kada su u pitanju krivična djela iz oblasti poreza, krivično djelo porezne utaje, ili krivično djelo utaje poreza i doprinosa po KZ RS i to uglavnom u postupku kontrole poreskih obveznika tj. kada kontrolom - nadzorom ovlaštene službene osobe iz poreznih uprava, utvrde da poreski obveznik nije dao zahtijevane podatke, odnosno nije prijavio porez na promet proizvoda i usluga, nije izvršio obračun u predviđenom roku i podnio prijavu ili kad je poresni obveznik dao lažne podatke o svom stečenom oporezivom prihodu ili, pak, u slučaju kada se nadzorom ovlaštenih službenih osoba Uprave za indirektno oporezivanje, kao državne agencije za provođenje zakona, utvrdi da poreski obveznik nije prijavio porez na dodanu vrijednost, shodno odredbama Zakona o porezu na dodanu vrijednost - PDV u 2006. godini, čime postoje osnovi sumnje da je u tom slučaju poresni obveznik počinio PDV prevaru, odnosno krivično djelo porezne utaje putem izbjegnutog plaćanja davanja propisanih poreznim zakonodavstvom BiH, u konkretnom slučaju - davanja propisanih Zakonom o PDV-u.

U oblasti carina otkrivanje učinitelja krivičnih djela se dešava na graničnim prelazima pri uvozu robe od firmi, koje su od strane ovlaštenih službenih osoba Uprave za indirektno oporezivanje - UIO nadzorom, tj. kontrolom otkriveni, gdje su prilikom uvoza osumnjičeni nastojali da preko carinske crte prenesu robu veće vrijednosti da bi izbjegli mjere carinske kontrole, dakle, prokrijumčarili robu ili, pak, u namjeri da izbjegnu plaćanje carine i drugih dažbina prilikom uvoza robe, podnijeli carinskom organu krivotvorenu carinsku ispravu, uvjerenje ili neki drugi dokumenat koji je lažan.

U svim tim slučajevima ovlaštene službene osobe iz agencija za provođenje zakona su dužne odmah obavijestiti nadležnog tužioca za postupanje, a zatim podnijeti i izvještaj, odnosno obavijest o počinjenom krivičnom djelu porezne utaje, carinske prevare, krijumčarenja, organiziranog krijumčarenja i rasturanja neocarinjene robe. Takva obaveza prijavljivanja krivičnog djela, pa i krivičnog djela iz oblasti poreza i carina postoji, shodno odredbi čl. 213. ZKP BiH, da su službene i odgovorne osobe u svim organima vlasti u BiH dužne da prijave krivična djela o kojima su obaviještene ili za koja saznaju na koji drugi način. U takvim okolnostima službena ili odgovorna osoba će poduzeti mjere kako bi se sačuvali tragovi krivičnog djela, predmeti na kojima je i pomoću kojih je učinjeno krivično djelo i drugi dokazi o njima i obavijestit će ovlaštenu službenu osobu ili tužilaštvo bez odlaganja.

2.11. Planiranje, rukovođenje i nadzor nad istragom kod krivičnih djela poreza i carina

Kada tužilac dođe do saznanja da postoje osnovi sumnje da je izvršeno krivično djelo tj. tužilac ne bi trebao preduzimati ni jednu radnju u krivičnom postupku pa tako ni u istražnom bez postojanja inicijalnog standarda sumnje. Nakon toga tužilac pristupa planiranju istrage i počinje već sa donošenjem naredbe o provođenju istrage u kojoj osmišljava istragu, gdje se prilagođava novonastalim situacijama i momentima u istrazi.

Planiranje istrage je ključni element istrage, od kojeg u velikoj mjeri zavisi uspjeh i efikasnost istrage, pored toga što je metodološki neophodan korak za efikasno i uspješno provođenje aktivnosti kakva je istraga predviđena i odredbama čl. 216. st. 2. ZKP BiH, kojim je regulirano da se o provođenju istrage donosi naredba u kojoj će, pored ostalog, navesti tužilac i okolnosti koje treba istražiti i koje istražne radnje treba poduzeti.

Planiranje istrage podrazumijeva nekoliko faza i to: utvrđivanje poznatih činjenica i okolnosti, te poznatih neposrednih ili posrednih dokaza vezanih za eventualno krivično djelo i učinitelja, postavljanje hipoteza, sagledavanje potrebe za primjenom eventualnih mjera radi obezbjeđenja prisustva osumnjičenog u postupku i uspješno vođenje krivičnog postupka, utvrđivanje koje činjenice i koje okolnosti u toku istrage je neophodno i korisno utvrditi, utvrditi kojim dokaznim sredstvima će se utvrđivati pojedine činjenice, utvrditi koje istražne radnje treba poduzeti, te da li za neku radnju treba tražiti sudsko odobrenje, utvrditi subjekte koji će biti nosioci pojedinih planiranih istražnih radnji, kao i redoslijed izvođenja istražnih radnji, sa rokovima izvršenja tih radnji, tj. vremenskog okvira za svaku istražnu radnju pojedinačno kao i za sve istražne radnje zajedno.¹⁹

Dakle, ako se uzme u obzir da su krivična djela iz oblasti poreza i carina složena krivična djela iz oblasti privrednog kriminala, onda se dolazi do zaključka da u istrazi kod krivičnih djela poreza i carina treba prići planiranju istrage sa jasno naznačenim radnjama koje treba provesti u istrazi, počevši od prikupljanja dokaza, ispitivanja osumnjičenih i svjedoka do radnji vještačenja i drugih neophodnih radnji za završetak istrage.

Rukovođenje i nadzor nad istragom obavlja tužilac. To rukovođenje i nadzor nad istragom traje od samog planiranja istrage pa do njenog okončanja, i podrazumijeva aktivnu ulogu tužioca u istrazi već od samog postojanja osnova sumnje da je učinjeno krivično djelo porezne utaje ili pak carinske prevare.

Rukovođenje i nadzor tužioca predstavlja dva oblika tužilačkog angažmana u istražnom postupku u odnosu na ovlaštena službena lica, i to aktivno rukovođenje u planiranju, izvođenje određenih istražnih radnji, analiziranje, sumiranje itd., dok nadzor predstavlja pasivniji angažman tužioca u istrazi u kojem tužilac inicijativu i dinamiku istrage prepušta ovlaštenim službenim osobama, nadzirući pri tome njihov rad, u smislu njihove zakonitosti i efikasnosti i pomažući im u istom.

Samo rukovođenje po sebi podrazumijeva da u istrazi sudjeluje više subjekata čije aktivnosti koordinira, kojim rukovodi i koje nadzire tužilac, koji takoreći na neki način djeluje kao svojevrsni "menadžer" istrage. Rukovođenje istragom se vrši na način što tužilac može odlučiti da određene istražne radnje obavi neposredno, a pojedine povjeri ovlaštenim službenim licima. Kod istrage krivičnih djela iz oblasti privrednog kriminala (krivičnih djela poreza i carina) na samom početku je korisno obezbijediti preliminarni nalaz eksperta vještaka iz oblasti koja se istražuje

19 Za planiranje istrage u složenim predmetima poreza i carina, dobro je da tužilac uradi operativni plan istrage, sa tačno preciziranim radnjama, nosiocima aktivnosti i rokovima.

kako bi istragu tužilac mogao fokusirati na bitne činjenice i okolnosti gdje bi se na taj način izbjeglo nepotrebno gubljenje vremena za dokazivanjem predmetnog krivičnog djela.

Rukovođenje, također, podrazumijeva održavanje redovnih i vanrednih kontakata sa svim subjektima koji učestvuju u istrazi gdje će se iznositi rezultati provedenih istražnih radnji, problemi na koje se tokom istrage naišlo, te će se vršiti procjena dotadašnjeg stanja u istrazi i donositi odluke o daljim pravcima istrage i eventualnim novim istražnim mjerama i radnjama koje nisu bile planirane na početku istrage, a kojima bi bili prevaziđeni problemi nastali tokom istrage. Ovlaštena službena lica koja učestvuju u istrazi pod rukovođenjem i nadzorom tužioca, moraju iskazati maksimalni stepen kreativnosti prilikom provođenja zadataka datih od tužioca, te stoga ovlaštene službene osobe koje učestvuju u istrazi treba uključiti u osmišljavanje istražne strategije i taktike već od samog planiranja istrage krivičnih djela poreza, carina i PDV prevara.

Tužilac izdaje potrebne naredbe i uputstva ovlaštenim službenim licima u toku istrage, u smislu prikupljanja informacija i dokaza, te učestvuje u potrebnim procesnim radnjama i drugim postupanjima u toku istrage, koja se odnose na angažman ovlaštenih službenih lica. Isto tako, primjena posebnih istražnih radnji u smislu čl. 116. ZKP BiH mora biti pod direktnim nadzorom i usmjeravana od tužioca.

2.12. Otvaranje istrage, osnov sumnje i donošenje naredbe o provođenju istrage

U istražnom postupku neposredno preuzima pojedine istražne radnje s ciljem otkrivanja svih relevantnih činjenica i okolnosti, krivičnog djela i njegovih počinitelja.

Provođenje istrage podrazumijeva nekoliko faza i to:

- donošenje naredbe o provođenju istrage,
- planiranje istrage i
- rukovođenje i nadzor nad istragom.

Početna faza svakog istražnog postupka predstavlja donošenje odluke o provođenju istrage, koju tužilac donosi u formi naredbe. Dakle, i u oblasti poreskog i carinskog sistema tj. u predmetima krivičnih djela poreza i carina, tužilac donosi naredbu o provođenju istrage, ali tek onda kada postoji osnov sumnje da je izvršeno krivično djelo, pa je shodno tome osnov sumnje osnov vođenja istražnog postupka.

Prema tome, iz navedenog proizilazi da je osnov aktivnosti tužioca u krivičnom postupku postojanje osnova sumnje da je izvršeno u konkretnom slučaju krivično djelo porezne utaje ili carinske prevare. Dakle, tužilac ne bi trebalo da preuzima ni jednu radnju u krivičnom, odnosno istražnom postupku, bez postojanja tog početnog - inicijalnog osnova sumnje. Ukoliko nema tog "osnova sumnje", onda bi se moglo postaviti pitanje validnosti svih poduzetih radnji istražnog karaktera, od strane tužioca ili ovlaštenih službenih osoba koje rade po njegovom nalogu ili pod njegovim nadzorom. U suprotnom, takve istražne radnje poduzete u postupku ne bi imale zakonski osnov, jer bi to u tom slučaju predstavljalo problem krivičnom gonjenju učinitelja krivičnih djela.

Prema tome, procjena osnova sumnje, predstavlja početnu fazu donošenja odluke o provođenju istrage. Shodno tome postavlja se pitanje: kada postoje osnovi sumnje da je izvršeno krivično djelo porezne utaje i carinske prevare?

Odgovor na ovo pitanje možemo potražiti u sljedećem. Osnov sumnje da je počinjeno krivično djelo porezne utaje i carinske prevare postojat će onda kada ovlaštena službena osoba sazna da postoje određene činjenice i okolnosti, tj. kada neposrednom kontrolom poreskog obveznika dođe do saznanja da postoje činjenice i okolnosti koje upućuju na određene dokaze

da je izvršeno krivično djelo i o tome obavijesti nadležnog tužioca koji cijeni te činjenice i okolnosti i uvjeri se u osnov sumnje.

Tek tada tužilac cijeni da postoje osnovi sumnje da je izvršeno krivično djelo porezne utaje i carinske prevare i shodno odredbama ZKP-a donosi Naredbu o provođenju istrage.

Donošenje Naredbe o provođenju istrage ima veliku važnost. S jedne strane, što u naredbi tužilac planira koje sve istražne radnje će u toku istrage provesti, a s druge strane to je potvrda tužioca o postojanju osnova sumnje.

Tako, prije svega, u Naredbi o provođenju istrage protiv osumnjičenih zbog osnova sumnje o počinjenom krivičnom djelu porezne utaje i carinske prevare tužilac će planirati koje će sve radnje provesti. A to je, prije svega, pored ispitivanja osumnjičenih, jednog broja svjedoka, poreznih i carinskih službenika - inspektora, koji su radili na slučaju, i provođenje radnje vještačenja po vještaku finansijske struke, a kada je to neophodno po procjeni tužioca i vještačenja po vještaku grafološke struke, kao i druge radnje po potrebi.

Donošenjem Naredbe o provođenju istrage treba poći od čl. 216. st. 2. ZKP BiH, RS i BDBiH, odnosno od čl. 231. st. 2. ZKP FBiH, koji predviđa:

O provođenju istrage donosi se naredba, koja sadrži: podatke o učinitelju krivičnog djela, ukoliko su poznati, opis djela iz kojeg proizilaze zakonska obilježja krivičnog djela, zakonski naziv krivičnog djela, okolnosti koje potvrđuju osnove sumnje za provođenje istrage i postojeće dokaze. U Naredbi tužilac će navesti koje okolnosti treba istražiti i koje istražne radnje treba poduzeti.

Kada ocjenjujemo pravni karakter Naredbe o provođenju istrage, prije svega treba pomenuti činjenicu da je to akt tužioca koji je usmjeren ka uspješnom i efikasnom vođenju istrage. Ona je interni akt tužioca, te kako ne postoje obaveze njenog dostavljanja, te s obzirom na to da nisu predviđene nikakve procesne sankcije u slučaju nedonošenja takve naredbe, onda ona ne proizvodi nikakvo pravno djejestvo u odnosu na osumnjičenog u pogledu ograničavanja njegovih prava, zbog čega se postavlja pitanje opravdanosti njenog donošenja.

U odnosu na pravni karakter naredbe o provođenju istrage, kao i činjenicu da je to interni akt tužioca, postavlja se onda pitanje obaveze donošenja naredbe o provođenju istrage. Odredbom čl. 216. ZKP BiH, ZKP RS i ZKP BDBiH, odnosno čl. 231. ZKP FBiH, određeno je u stavu 1. da: "Tužilac naređuje provođenje istrage ako postoje osnovi sumnje da je izvršeno krivično djelo".

S obzirom na ovakvu formulaciju, nedvojbeno se nameće obaveza tužiocu da donese Naredbu o provođenju istrage kad postoji osnov sumnje za to, a u Naredbi će planirati istragu, njene faze, tok i način provođenja istrage.

Dakle, bez obzira na nedoumicu koja je izražena u odredbi čl. 218. st. 4. ZKP BiH, ZKP RS i ZKP BDBiH, odnosno čl. 233. ZKP FBiH, "u slučajevima iz st. 1. do 3. tog člana tužilac će donijeti naredbu o provođenju istrage, ako to ocijeni potrebnim", onda se dolazi do zaključka da tužilac u svakom slučaju treba donijeti naredbu o provođenju istrage kada za to postoje osnovi sumnje o počinjenom krivičnom djelu. Tako je to i kod krivičnih djela porezne utaje i carinske prevare, tužilac donosi naredbu o provođenju istrage kada postoje osnovi sumnje da su počinjena navedena krivična djela.

Još jedan argument koji ide u prilog donošenju naredbe o provođenju istrage, i kod krivičnih djela porezne utaje i carinske prevare, leži u činjenici, da kad je u pitanju odlučivanje sudije za prethodni postupak po pitanju pritvora, pretresa, privremenog oduzimanja predmeta, posebnih istražnih radnji i dr., donosi se naredba o provođenju istrage i predočava sudiji za prethodni postupak, da bi stekao uvid u osnov, predmet i rezultate dotadašnje istrage i ocijenio opravdanost zahtjeva za donošenje tražene naredbe.

PRIMJER (OBRAZAC) Naredbe o provođenju istrage**NAZIV TUŽILAŠTVA**

Na osnovu člana 35. stav 1. i 2. tačka a) i b) i člana 216. stav 1. i 2. Zakona o krivičnom postupku BiH, donosim:

N A R E D B U
o provođenju istrage

PROTIV:

G. I., vlasnik preduzeća "H." d.o.o. Posušje,

Zbog postojanja osnova sumnje da je:

U periodu od 21.03. do 30.03.2005. godine, kao vlasnik i osnivač "H." d.o.o. Posušje, sa sjedištem u Posušju poreski obveznik u smislu čl. 5. Zakona o porezu na promet proizvoda i usluga ("Sl. glasnik BiH", 62/04) u namjeri da izbjegne plaćanje poreza na promet, robu nabavljenu od raznih dobavljača, ukupne vrijednosti od 105.150,00 KM, prodao, njemu poznatim kupcima, koji promet, protivno čl. 21, 24, 26 i 27. Zakona o porezu na promet proizvoda i usluga, nije obračunao i prijavio, niti na isti platio porez, a da bi to prikrrio na osnovu bjanko ovjerenih narudžbenica i izjava, da roba služi za dalju prodaju pravnom licu "U.P." d.o.o. Sarajevo, kroz svoje računovodstvo sačinjavao fiktivne račune i otpremnice, lažno prikazujući da je robu prodao i isporučio "U.P." d.o.o. Sarajevo, da bi gotov novac primljen od, njemu poznatih kupaca, za ovu robu žiralno prikazao u platnom prometu, "H." d.o.o. Posušje, u skladu sa ovom fiktivno sačinjenom dokumentacijom, koji gotov novac je direktno ili preko posrednika, predavao vlasniku "U.P." d.o.o. Sarajevo, sa kojim nije ostvario stvarni promet, u cilju polaganja ovog novca na račune "U. P." d.o.o. Sarajevo otvorene kod Uni Kredit Zagrebačke banke dd Mostar i istovremenog transferisanja ovog novca na račune "H." d.o.o. Posušje, na koji način je izbjegao i nije platio porez na promet proizvoda u iznosu od 21.018,71 KM.

Dakle, izbjegao plaćanje davanja propisanih poreznim zakonodavstvom BiH, dajući lažne podatke o činjenicama koje su od uticaja na utvrđivanje iznosa poreskih obaveza, a iznos obaveze čije plaćanje je izbjegnuto, prelazi iznos od 10.000,00 KM

Čime bi počinio krivično djelo porezne utaje iz čl. 210. st. 1. KZ BiH

U cilju razjašnjenja okolnosti pod kojima je izvršeno krivično djelo u toku istrage potrebno je provesti sljedeće:

Istražne radnje

I - Ispitati osumnjičenog G.I.,

II - Provesti vještačenje po vještaku grafologu, i vještaku finansijske struke

III - Saslušati svjedoka, D. D., **KPZ "Tunjice" Banja Luka**

IV- Provesti i druge radnje za kojima se ukaže potreba.

T U Ž I L A C

Ime i prezime

2.13. Prikupljanje dokaza u istrazi kod krivičnih djela poreza i carina

Pretraganje i privremeno oduzimanje predmeta

Kod krivičnih djela porezne utaje i carinske prevare, vrlo je bitno prikupiti dokaze u toku istrage. S toga tužilac nakon donošenja Naredbe o provođenju istrage, odmah kreće sa prikupljanjem dokaza. Tužilac će prikupiti dovoljno dokaza za osnovanu sumnju o počinjenom krivičnom djelu porezne utaje i carinske prevare. Prvi i najvažniji korak jeste privremeno izuzimanje originalne dokumentacije od pravne osobe - lica, preduzeća, u kojem je osumnjičeni direktor - vlasnik tog pravnog lica, kao i privremeno oduzimanje dokumentacije od samog osumnjičenog, odnosno knjigovođe koji je obavljao poslove knjigovodstva za osumnjičenog, odnosno njegovu pravnu osobu.

Privremeno oduzimanje originalne dokumentacije vrši se na osnovu naredbe Suda dobijene po prijedlogu nadležnog tužioca. U prijedlogu sudiji za prethodni postupak Suda, tužilac će tačno i taksativno navesti koju sve originalnu dokumentaciju treba privremeno oduzeti. Tačno će se naznačiti mjesto gdje se ta dokumentacija nalazi, ovlaštene osobe koje će postupiti po naredbi za privremeno oduzimanje originalne dokumentacije i rok za izvršenje naredbe. Po pravilu, izuzeće se samo ona dokumentacija koja može poslužiti kao dokaz u krivičnom postupku, odnosno tužilac će procijeniti i zahtijevati privremeno oduzimanje dokumentacije, koja može poslužiti kao dokaz u krivičnom postupku.

Nakon izvršenog privremenog oduzimanja dokumentacije, ovlaštene službene osobe koje su zadužene za provođenje naredbe Suda će izdati potvrdu o privremenom oduzimanju predmeta sa popisom istih koji se oduzimaju, sve u skladu sa odredbama ZKP-a, koju potvrdu će potpisati osoba od koje se oduzimaju predmeti.

U nekim slučajevima kada je to neophodno u složenijim predmetima porezne utaje i carinske prevare tužilac može po potrebi zatražiti od Suda izdavanje Naredbe za pretres određenih prostorija, stanova, zgrada i dr., a sve s ciljem pronalaska dokaza koji upućuju na izvršenje krivičnog djela i učinitelja.

Nakon što tužilac u istrazi prikupi dokaze koji upućuju na sumnju o počinjenom krivičnom djelu porezne utaje i carinske prevare, te kada se branilac osumnjičenog obrati tužiocu za razmatranje spisa i razgledanje pribavljenih predmeta do kojih se došlo tokom istrage, onda tužilac procjenjuje: ima li dokaza koji su u korist osumnjičenog i koji su to dokazi te da li će njihovo razmatranje i razgledanje dovesti u pitanje cilj istrage.

Dakle, tužilac, kao samostalan, nezavisan državni organ će u svakom slučaju procijeniti karakter otkaza u istražnom postupku, tj. ima li obavezu da pravilno i potpuno nepristrasno utvrdi sve relevantne činjenice i okolnosti vezane za krivično djelom i učinitelja, te da nakon što utvrdi činjenično stanje, rukovođen načelom istine kojim je obuhvaćen na isti način kao i sud, donese tužilačku odluku.

Međutim, tokom prikupljanja dokaza u istrazi tužilac treba imati na umu odredbe čl. 14. ZKP-a BIH, analogno u drugim krivičnim zakonima, a to je da su tužilac, sud i drugi organ u postupku dužni potpuno i istinito, odnosno s jednakom pažnjom ispitati i utvrditi sve činjenice, kako one koje terete osumnjičenog, tako i one koje mu idu u korist.

Dakle, tužilac nakon što otvori istragu, može donijeti samo dvije odluke, i to podizanje optužnice i obustave istrage. Objе odluke predstavljaju rezultat istrage.

Pri tome tužilac treba da vodi računa da niko nevin ne bude osuđen, a da se učinitelju krivičnog djela izrekne krivično-pravna sankcija.

Kada tužilac procijeni da u tužilačkom spisu postoje dokazi koji idu u korist osumnjičenog, on i tada može osumnjičenom, odnosno njegovom braniocu uskratiti pravo raz-

matranja spisa i razgledanja pribavljenih predmeta tokom istrage, ukoliko ocijeni da bi takvo razmatranje spisa i razgledanje takvih predmeta, dovelo u opasnost cilj istrag.

Postavlja se pitanje šta je cilj istrage.²⁰

PRIMJER (OBRAZAC) PRIJEDLOGA NAREDBE ZA PRIVREMENO ODUZMANJE PREDMETA

NAZIV TUŽILAŠTVA

SUD BOSNE I HERCEGOVINE

**- Sudiji za prethodni postupak -
SARAJEVO**

Na osnovu čl. 35. st. 1. i 2. tač. a) i čl. 65. st. 2. ZKP BiH, podnosim

PRIJEDLOG

za izdavanje naredbe za privremeno oduzimanje predmeta

Prema izvještaju Uprave za indirektno oporezivanje i zapisnika Porezne uprave FBiH, postoje osnovi sumnje, da je I. Č., odgovorno lice u pravnom licu "E." d.o.o. Posušje, počinio krivično djelo porezne utaje iz člana 210. stav 3. KZ-a BiH, odnosno u 2005. godini nije obračunao i platio porez na promet proizvoda u iznosu od 744.143,57 KM, te radi pronalaženja dokaza za izvršenje krivičnog djela, predlažem:

1. Da se od pravnog lica "E." d.o.o. Posušje oduzme originalna dokumentacija i to : bruto bilans i knjigu izjava za 2005.godinu, knjigovodstvene kartice kupaca "S.C." d.o.o. Sarajevo, "U.P." d.o.o. Sarajevo i "S. M.B." d.o.o. Čelinac, račune, otpremnice, narudžbenice, izjave o kompenzaciji i ugovore za naprijed navedene kupce, izvode o plaćanju, robne kartice za robu koja je bila predmet prodaje ovim kupcima, ovjerene kopije uvjerenja-potvrde o poreznoj registraciji navedenih kupaca, knjigovodstvene kartice dobavljača "S.C." d.o.o. Sarajevo, "U.P." d.o.o. Sarajevo i "S.M.B." d.o.o. Čelinac i ulazne račune - otpremnice sa kalkulacijama od naprijed navedenih dobavljača.

2. Dokumentacija koja se treba privremeno oduzeti pod tačkom 1. nalazi se kod pravnog lica "E." d.o.o. Posušje, te predlažem da se ista oduzme od odgovornog lica ovog preduzeća u roku od 15 dana, od dana izdavanja naredbe Suda BiH, a naredbu će izvršiti ovlaštene službene osobe Državne agencije za istrage i zaštitu - Kriminalističko-istražno odjeljenje.

3. Oduzeta finansijska dokumentacija navedena u tački 1. prijedloga, predlažem da se dostavi Tužilaštvu BiH nakon evidentiranja u KDP Suda BiH.

4. Predlažem da Sud BiH, ukoliko prihvati prijedlog Tužilaštva BiH i izda traženu Naredbu, istu dostavi Tužilaštvu BiH, koji će je dostaviti ovlaštenim službenim licima Državne agencije za istrage i zaštitu - Kriminalističko-istražno odjeljenje Sarajevo radi izvršavanja.

²⁰ Cilj svake istrage, pa i istrage u krivičnim djelima poreza i carina, neki autori tumačeći cilj istrage u kontekstu zakonske odredbe kao primjer cilja - interesa istrage navode "npr. težinu krivičnog djela, broj osumnjičenih, otkrivanje dokaza za koje postoji opasnost od odlaganja, interese čuvanja tajne, interesw javnog reda ili razloge morala"

O B R A Z L O Ž E N J E

Ovo Tužilaštvo prikuplja dokaze u cilju utvrđivanja osnova sumnje na postojanje izvršenja krivičnog djela poreske utaje iz člana 210. stav 3. KZ-a BiH, izvršenog od strane ovlaštenog i odgovornog lica "E." d.o.o Posušje I. Č.

Navedenu dokumentaciju koja je neophodna u cilju dokazivanja osnova sumnje, treba vještačiti, iz kojeg razloga istu treba i privremeno oduzeti, što postavljeni zahtjev ovog Tužilaštva za oduzimanje predmeta čini osnovanim.

T U Ž I L A C

Ime i prezime

PRIMJER (OBRAZAC) PRIJEDLOGA ZA IZDAVANJE NAREDBE ZA PRIVREMENO ODUZIMANJE PREDMETA

NAZIV TUŽILAŠTVA

SUD BOSNE I HERCEGOVINE

**- Sudiji za prethodni postupak -
SARAJEVO**

Na osnovu čl. 35. st. 1. i 2. tačka a) i čl. 65. st. 2. ZKP BiH, podnosim

P R I J E D L O G

za izdavanje naredbe za privremeno oduzimanje predmeta

Prema izvjешtajima Uprave za indirektno oporezivanje, postoje osnovi sumnje, da su F.J., odgovorno lice u pravnom licu "F." d.o.o. Tuzla, S.S., odgovorno lice u pravnom licu "G." d.o.o. Kalesija, M.Š., odgovorno lice u pravnom licu "M.K." d.o.o. Tuzla i A.T., odgovorno lice u pravnom licu "T. H." d.o.o. Tuzla, počinili krivično djelo poreske utaje iz člana 210. KZ-a BiH, odnosno u 2006. godini nisu prijavili, obračunali i platili porez na dodanu vrijednost (PDV) u iznosu od 372.634,00 KM, te radi pronalaženja dokaza za izvršenje krivičnog djela, predlažem da se od sljedećih pravnih lica oduzme originalna dokumentacija i to:

1. Od privrednog društva "Č.K." d.o.o. Zenica, sa sjedištem u ul....., dokumentaciju i knjigovodstvenu evidenciju vezanu za poslovne odnose sa privrednim društvima:
 - "FDS", DD Sarajevo,
 - "TDR", Rovinj,
 - "FDM", Mostar,
 - "K." d.o.o. Bugojno,
 - "A&R V." d.o.o. Visoko,
 - "E.C." d.o.o. Mostar,
 - "F." d.o.o. Tuzla,
 - "G." d.o.o. Kalesija,
 - "T. H." d.o.o. Tuzla,
 - "K." d.o.o. Lukavac,

- "F." d.o.o. Banja Luka,
- "V." d.o.o. Tuzla,
- "A." d.o.o. Tuzla,
- "A.P." d.o.o. Tuzla,
- "E.K." d.o.o. Zenica",
- "A.D. T." d.o.o. Tuzla,

Knjigovodstvena dokumentacija

- narudžbenice,
- fakture ili računi ili račun - otpremnice,
- ugovori o rabatu,
- knjižne obavijesti,
- kalkulacije cijena,
- blagajnička dokumentacija (blagajnički izvještaji i blagajnički nalozi) kao i izvodi sa transakcijskih računa otvorenih kod komercijalnih banaka za plaćanje obaveza i naplatu potraživanja,

Knjigovodstvena evidencija

1. bruto-bilans za period poslovanja 01.01.2006. godine do dana izuzimanja dokumentacije i knjigovodstvene evidencije
2. finansijske analitičke kartice:
 - dobavljači i kupci - za navedena privredna društva,
 - blagajne (devizna i KM),
 - prometa preko bankovnih transakcijskih računa,
 - robnog prometa (materijalne kartice),
 - potraživanja za PDV - konto 2600,
 - obaveze za PDV - konto 5600,
 - roba u skladištu- konto 131,
 - roba u prodavnici - konto 132,
 - transportne usluge - konto 331,
 - zakupnine - konto 334,
 - avansi za nabavku trgovačke robe - konto 136,
 - ukalkulisana razlika u cijeni - konto 137,
 - stalna sredstva iz grupe konta 021 - građevine i 022- oprema,

Ostala poslovna dokumentacija

- Ugovor o zakupu poslovnog prostora,
- Ugovor o radu uposlenika,
- Knjiga ulaznih faktura,
- Knjiga izlaznih faktura;

1.2. Od privrednog društva "E.C." d.o.o. Mostar, sa sjedištem u ul....., dokumentaciju i knjigovodstvenu evidenciju vezanu za poslovne odnose sa privrednim društvima:

- "Č.K." d.o.o. Zenica,
- "K." d.o.o. Bugojno,
- "A&R V." d.o.o. Visoko,
- "S." d.o.o. Sarajevo,
- "F." d.o.o. Tuzla,
- "G." d.o.o. Kalesija,
- "M.K." d.o.o. Tuzla,
- "T.H." d.o.o. Tuzla,
- "G." d.o.o. Sarajevo,
- "G.S." d.o.o. Sarajevo,

Knjigovodstvena dokumentacija

- narudžbenice,
- fakture ili računi ili račun - otpremnice,
- ugovori o rabatu,
- knjižne obavijesti,
- kalkulacije cijena,
- blagajnička dokumentacija (blagajnički izvještaji i blagajnički nalozi) kao i izvodi sa transakcijskih računa otvorenih kod komercijalnih banaka za plaćanje obaveza i naplatu potraživanja,

Knjigovodstvena evidencija

1. bruto-bilans za period poslovanja 01.01.2006. godine do dana izuzimanja dokumentacije i knjigovodstvene evidencije

2. finansijske analitičke kartice:

- dobavljači i kupci - za navedena privredna društva,
- blagajne (devizna i KM),
- prometa preko bankovnih transakcijskih računa,
- robnog prometa (materijalne kartice),
- potraživanja za PDV - konto 2600,
- obaveze za PDV - konto 5600,
- roba u skladištu- konto 131,
- roba u prodavnici - konto 132,
- transportne usluge - konto 331,
- zakupnine - konto 334,
- avansi za nabavku trgovačke robe - konto 136,
- ukalkulisana razlika u cijeni - konto 137,
- stalna sredstva iz grupe konta 021 - gradevine i 022- oprema,

Ostala poslovna dokumentacija

- Ugovor o zakupu poslovnog prostora,
- Ugovor o radu uposlenika,
- Knjiga ulaznih faktura,
- Knjiga izlaznih faktura;

1.3. Od privrednog društva "S." d.o.o. Sarajevo, sa sjedištem u ul....., dokumentaciju i knjigovodstvenu evidenciju vezanu za poslovne odnose sa privrednim društvima:

- "K." d.o.o. Bugojno,
- "A&R V." d.o.o. Visoko,
- "E.C." d.o.o. Mostar ,
- "F." d.o.o. Tuzla,
- "G." d.o.o. Kalesija,
- "M.K." d.o.o. Tuzla,
- "T.H." d.o.o. Tuzla,

Knjigovodstvena dokumentacija

- narudžbenice,
- fakture ili računi ili račun - otpremnice,
- ugovori o rabatu,
- knjižne obavijesti,
- kalkulacije cijena,
- blagajnička dokumentacija (blagajnički izvještaji i blagajnički nalozi), kao i izvodi sa transakcijskih računa otvorenih kod komercijalnih banaka za plaćanje obaveza i naplatu potraživanja,

Knjigovodstvena evidencija

1. bruto-bilans za period poslovanja 01.01.2006. godine do dana izuzimanja dokumentacije i knjigovodstvene evidencije
2. finansijske analitičke kartice:
 - dobavljači i kupci - za navedena privredna društva,
 - blagajne (devizna i KM),
 - prometa preko bankovnih transakcijskih računa,
 - robnog prometa (materijalne kartice),
 - potraživanja za PDV - konto 2600,
 - obaveze za PDV - konto 5600,
 - roba u skladištu- konto 131,
 - roba u prodavnici - konto 132,
 - transportne usluge - konto 331,

- *zakupnine - konto 334,*
- *avansi za nabavku trgovačke robe - konto 136,*
- *ukalkulisana razlika u cijeni - konto 137,*
- *stalna sredstva iz grupe konta 021 - građevine i 022- oprema,*

Ostala poslovna dokumentacija

- *Ugovor o zakupu poslovnog prostora,*
- *Ugovor o radu uposlenika,*
- *Knjiga ulaznih faktura,*
- *Knjiga izlaznih faktura:*

1.4. *Od privrednog društva "G." d.o.o. Sarajevo-Ilidža, sa sjedištem u ul....., dokumentaciju i knjigovodstvenu evidenciju vezanu za poslovne odnose sa privrednim društvima i to:*

- *"E.C." d.o.o. Mostar (Zenica),*
- *"F." d.o.o. Tuzla,*
- *"G." d.o.o. Kalesija,*
- *"M.K." d.o.o. Tuzla,*

Knjigovodstvena dokumentacija

- *narudžbenice,*
- *fakture ili računi ili račun - otpremnice,*
- *ugovori o rabatu,*
- *knjižne obavijesti,*
- *kalkulacije cijena,*
- *blagajnička dokumentacija (blagajnički izvještaji i blagajnički nalozi), kao i izvodi sa transakcijskih računa otvorenih kod komercijalnih banaka za plaćanje obaveza i naplatu potraživanja,*

Knjigovodstvena evidencija

1. *bruto-bilans za period poslovanja 01.01.2006. godine do dana izuzimanja dokumentacije i knjigovodstvene evidencije*

2. *finansijske analitičke kartice:*

- *dobavljači i kupci - za navedena privredna društva,*
- *blagajne (devizna i KM),*
- *prometa preko bankovnih transakcijskih računa,*
- *robnog prometa (materijalne kartice),*
- *potraživanja za PDV - konto 2600,*
- *obaveze za PDV - konto 5600,*

- roba u skladištu- konto 131,
- roba u prodavnici - konto 132,
- transportne usluge - konto 331,
- zakupnine - konto 334,
- avansi za nabavku trgovačke robe - konto 136,
- ukalkulisana razlika u cijeni - konto 137,
- stalna sredstva iz grupe konta 021 - građevine i 022- oprema,

Ostala poslovna dokumentacija

- Ugovor o zakupu poslovnog prostora,
- Ugovor o radu uposlenika,
- Knjiga ulaznih faktura,
- Knjiga izlaznih faktura;

1.5. Od privrednog društva "G.S." d.o.o. Sarajevo, sa sjedištem u ul....., dokumentaciju i knjigovodstvenu evidenciju vezanu za poslovne odnose sa privrednim društvima i to:

- "E.C." d.o.o. Mostar (Zenica),
- "F." d.o.o. Tuzla,
- "G." d.o.o. Kalesija,
- "M.K." d.o.o. Tuzla,
- "T.H." d.o.o. Tuzla,

Knjigovodstvena dokumentacija

- narudžbenice,
- fakture ili računi ili račun - otpremnice,
- ugovori o rabatu,
- knjižne obavijesti,
- kalkulacije cijena,
- blagajnička dokumentacija (blagajnički izvještaji i blagajnički nalozi), kao i izvodi sa transakcijskih računa otvorenih kod komercijalnih banaka za plaćanje obaveza i naplatu potraživanja,

Knjigovodstvena evidencija

1. bruto-bilans za period poslovanja 01.01.2006. godine do dana izuzimanja dokumentacije i knjigovodstvene evidencije

2. finansijske analitičke kartice:

- dobavljači i kupci - za navedena privredna društva,
- blagajne (devizna i KM),
- prometa preko bankovnih transakcijskih računa,
- robnog prometa (materijalne kartice),
- potraživanja za PDV - konto 2600,

- obaveze za PDV - konto 5600,
- roba u skladištu- konto 131,
- roba u prodavnici - konto 132,
- transportne usluge - konto 331,
- zakupnine - konto 334,
- avansi za nabavku trgovačke robe - konto 136,
- ukalkulisana razlika u cijeni - konto 137,
- stalna sredstva iz grupe konta 021 - gradevine i 022- oprema,

Ostala poslovna dokumentacija

- Ugovor o zakupu poslovnog prostora,
- Ugovor o radu uposlenika,
- Knjiga ulaznih faktura,
- Knjiga izlaznih faktura;

1.6. Od privrednog društva "K." d.o.o. sa sjedištem u ul., Bugojno, dokumentaciju i knjigovodstvenu evidenciju vezanu za poslovne odnose sa privrednim društvima:

- "Č.K." d.o.o. Zenica,
- "A&R V." d.o.o. Visoko,
- "S." d.o.o. Sarajevo,
- "F." d.o.o. Tuzla,
- "G." d.o.o. Kalesija,
- "M.K." d.o.o. Tuzla,
- "T.H." d.o.o. Tuzla,
- "G." d.o.o. Sarajevo,
- "G.S." d.o.o. Sarajevo,
- "E.C." d.o.o. Mostar,

Knjigovodstvena dokumentacija

- narudžbenice,
- fakture ili računi ili račun - otpremnice,
- ugovori o rabatu,
- knjižne obavijesti,
- kalkulacije cijena,
- blagajnička dokumentacija (blagajnički izvještaji i blagajnički nalozi), kao i izvodi sa transakcijskih računa otvorenih kod komercijalnih banaka za plaćanje obaveza i naplatu potraživanja,

Knjigovodstvena evidencija

1. bruto-bilans za period poslovanja 01.01.2006. godine do dana izuzimanja dokumentacije i knjigovodstvene evidencije

2. *finansijske analitičke kartice:*

- *dobavljači i kupci - za navedena privredna društva,*
- *blagajne (devizna i KM),*
- *prometa preko bankovnih transakcijskih računa,*
- *robnog prometa (materijalne kartice),*
- *potraživanja za PDV - konto 2600,*
- *obaveze za PDV - konto 5600,*
- *roba u skladištu- konto 131,*
- *roba u prodavnici - konto 132,*
- *transportne usluge - konto 331,*
- *zakupnine - konto 334,*
- *avansi za nabavku trgovačke robe - konto 136,*
- *ukalkulisana razlika u cijeni - konto 137,*
- *stalna sredstva iz grupe konta 021 - građevine i 022- oprema,*

Ostala poslovna dokumentacija

- *Ugovor o zakupu poslovnog prostora,*
- *Ugovor o radu uposlenika,*
- *Knjiga ulaznih faktura,*
- *Knjiga izlaznih faktura;*

1.7. *Od privrednog društva "A.V." d.o.o. Visoko, sa sjedištem u ul., dokumentaciju i knjigovodstvenu evidenciju vezanu za poslovne odnose sa privrednim društvima:*

- *"Č.K." d.o.o. Zenica,*
- *"S." d.o.o. Sarajevo,*
- *"K." d.o.o. Bugojno,*
- *"F." d.o.o. Tuzla,*
- *"G." d.o.o. Kalesija,*
- *"M.K." d.o.o. Tuzla,*
- *"T.H." d.o.o. Tuzla,*
- *"G." d.o.o. Sarajevo,*
- *"G.S." d.o.o. Sarajevo,*
- *"E.C." d.o.o. Mostar,*

Knjigovodstvena dokumentacija

- *narudžbenice,*
- *fakture ili računi ili račun - otpremnice,*
- *ugovori o rabatu,*
- *knjižne obavijesti,*
- *kalkulacije cijena,*
- *blagajnička dokumentacija (blagajnički izvještaji i blagajnički nalozi), kao i izvodi sa*

transakcijskih računa otvorenih kod komercijalnih banaka za plaćanje obaveza i naplatu potraživanja,

Knjigovodstvena evidencija

1. *bruto-bilans za period poslovanja 01.01.2006. godine do dana izuzimanja dokumentacije i knjigovodstvene evidencije*
2. *finansijske analitičke kartice:*
 - *dobavljači i kupci - za navedena privredna društva,*
 - *blagajne (devizna i KM),*
 - *prometa preko bankovnih transakcijskih računa,*
 - *robnog prometa (materijalne kartice),*
 - *potraživanja za PDV - konto 2600,*
 - *obaveze za PDV - konto 5600,*
 - *roba u skladištu- konto 131,*
 - *roba u prodavnici - konto 132,*
 - *transportne usluge - konto 331,*
 - *zakupnine - konto 334,*
 - *avansi za nabavku trgovačke robe - konto 136,*
 - *ukalkulisana razlika u cijeni - konto 137,*
 - *stalna sredstva iz grupe konta 021 - gradevine i 022- oprema,*

Ostala poslovna dokumentacija

- *Ugovor o zakupu poslovnog prostora,*
- *Ugovor o radu uposlenika,*
- *Knjiga ulaznih faktura,*
- *Knjiga izlaznih faktura;*

1.8. Od privrednog društva "M." d.o.o., sa sjedištem u ul....., Gračanica, dokumentaciju i knjigovodstvenu evidenciju vezanu za poslovne odnose sa privrednim društvima:

- *"F." d.o.o. Tuzla,*
- *"G." d.o.o. Kalesija,*

Knjigovodstvena dokumentacija

- *narudžbenice,*
- *fakture ili računi ili račun - otpremnice,*
- *ugovori o rabatu,*
- *knjižne obavijesti,*
- *kalkulacije cijena,*
- *blagajnička dokumentacija (blagajnički izvještaji i blagajnički nalozi), kao i izvodi sa transakcijskih računa otvorenih kod komercijalnih banaka za plaćanje obaveza i naplatu potraživanja,*

Knjigovodstvena evidencija

1. bruto-bilans za period poslovanja 01.01.2006. godine do dana izuzimanja dokumentacije i knjigovodstvene evidencije

2. finansijske analitičke kartice:

- dobavljači i kupci - za navedena privredna društva,
- blagajne (devizna i KM),
- prometa preko bankovnih transakcijskih računa,
- potraživanja za PDV - konto 2600,
- obaveze za PDV - konto 5600,
- roba u skladištu- konto 131,
- roba u prodavnici - konto 132,
- transportne usluge - konto 331,
- zakupnine - konto 334,
- avansi za nabavku trgovačke robe - konto 136,
- ukalkulisana razlika u cijeni - konto 137.
- stalna sredstva iz grupe konta 021 - građevine i 022- oprema,

Ostala poslovna dokumentacija

- Ugovor o zakupu poslovnog prostora,
- Ugovor o radu uposlenika,
- Knjiga ulaznih faktura,
- Knjiga izlaznih faktura;

1.9. Od privrednog društva "R." d.o.o., sa sjedištem u ul....., Tuzla, dokumentaciju i knjigovodstvenu evidenciju vezanu za poslovne odnose sa privrednim društvima:

- "G." d.o.o. Kalesija,
- "M.K." d.o.o. Tuzla,

Knjigovodstvena dokumentacija

- narudžbenice,
- fakture ili računi ili račun - otpremnice,
- ugovori o rabatu,
- blagajnička dokumentacija (blagajnički izvještaji i blagajnički nalozi), kao i izvodi sa transakcijskih računa otvorenih kod komercijalnih banaka za naplatu potraživanja od navedenih privrednih društava,

Knjigovodstvena evidencija

1. bruto-bilans za period poslovanja 01.01.2006. godine do dana izuzimanja dokumentacije i knjigovodstvene evidencije

2. finansijske analitičke kartice:

- potraživanja od kupaca - konto 210 - za navedena privredna društva;

1.10. Od privrednog društva "L." d.o.o., Brčko Distrikt BiH, sa sjedištem u Brčko Distrikt BiH, dokumentaciju i knjigovodstvenu evidenciju vezanu za poslovne odnose sa privrednim društvima:

- "F." d.o.o. Tuzla,
- "G." d.o.o. Kalesija,
- "M.K." d.o.o. Tuzla,
- "T.H." d.o.o. Tuzla,

Knjigovodstvena dokumentacija

- narudžbenice,
- fakture ili računi ili račun - otpremnice,
- ugovori o rabatu,
- knjižne obavijesti,
- blagajnička dokumentacija (blagajnički izvještaji i blagajnički nalozi), kao i izvodi sa transakcijskih računa otvorenih kod komercijalnih banaka za naplatu potraživanja od navedenih privrednih društava,

Knjigovodstvena evidencija

1. bruto-bilans za period poslovanja 01.01.2006. godine do dana izuzimanja dokumentacije i knjigovodstvene evidencije

2. finansijske analitičke kartice:

- potraživanja od kupaca - konto 210 - za navedena privredna društva;

1.11. Od privrednog društva "V." d.o.o., sa sjedištem u ul....., Tuzla, dokumentaciju i knjigovodstvenu evidenciju vezanu za poslovne odnose sa privrednim društvima:

- "Č.K." d.o.o. Zenica,
- "A.P." d.o.o. Tuzla,
- "F." d.o.o. Tuzla,
- "G." d.o.o. Kalesija,
- "M.K." d.o.o. Tuzla,
- "T.H." d.o.o. Tuzla,

Knjigovodstvena dokumentacija

- narudžbenice,
- fakture ili računi ili račun - otpremnice,
- ugovori o rabatu,
- knjižne obavijesti,
- kalkulacije cijena,
- blagajnička dokumentacija (blagajnički izvještaji i blagajnički nalozi), kao i izvodi sa transakcijskih računa otvorenih kod komercijalnih banaka za plaćanje obaveza i naplatu potraživanja,

Knjigovodstvena evidencija

1. bruto-bilans za period poslovanja 01.01.2006. godine do dana izuzimanja dokumentacije i knjigovodstvene evidencije

2. finansijske analitičke kartice:

- dobavljači i kupci - za navedena privredna društva,
- blagajne (devizna i KM),
- prometa preko bankovnih transakcijskih računa,
- potraživanja za PDV - konto 2600,
- obaveze za PDV - konto 5600,
- roba u skladištu- konto 131,
- roba u prodavnici - konto 132,
- transportne usluge - konto 331,
- zakupnine - konto 334,
- avansi za nabavku trgovačke robe - konto 136,
- ukalkulisana razlika u cijeni - konto 137,
- stalna sredstva iz grupe konta 021 - građevine i 022- oprema,

Ostala poslovna dokumentacija

- Ugovor o zakupu poslovnog prostora,
- Ugovor o radu uposlenika,
- Knjiga ulaznih faktura,
- Knjiga izlaznih faktura;

1.12. Od privrednog društva "A.P." d.o.o., sa sjedištem u ul....., Tuzla, dokumentaciju i knjigovodstvenu evidenciju vezanu za poslovne odnose sa privrednim društvima:

- "Č.K." d.o.o. Zenica,
- "V." d.o.o. Tuzla,
- "F." d.o.o. Tuzla,
- "G." d.o.o. Kalesija,
- "M.K." d.o.o. Tuzla,
- "T.H." d.o.o. Tuzla,

Knjigovodstvena dokumentacija

- narudžbenice,
- fakture ili računi ili račun - otpremnice,
- ugovori o rabatu,
- knjižne obavijesti,
- kalkulacije cijena,
- blagajnička dokumentacija (blagajnički izvještaji i blagajnički nalozi), kao i izvodi sa transakcijskih računa otvorenih kod komercijalnih banaka za plaćanje obaveza i naplatu potraživanja,

Knjigovodstvena evidencija

1. bruto-bilans za period poslovanja 01.01.2006. godine do dana izuzimanja dokumentacije i knjigovodstvene evidencije

2. finansijske analitičke kartice:

- dobavljači i kupci - za navedena privredna društva,
- blagajne (devizna i KM),
- prometa preko bankovnih transakcijskih računa,
- potraživanja za PDV - konto 2600,
- obaveze za PDV - konto 5600,
- roba u skladištu- konto 131,
- roba u prodavnici - konto 132,
- transportne usluge - konto 331,
- zakupnine - konto 334,
- avansi za nabavku trgovačke robe - konto 136,
- ukalkulisana razlika u cijeni - konto 137,
- stalna sredstva iz grupe konta 021 - građevine i 022- oprema,

Ostala poslovna dokumentacija

- Ugovor o zakupu poslovnog prostora,
- Ugovor o radu uposlenika,
- Knjiga ulaznih faktura,
- Knjiga izlaznih faktura;

1.13. Od privrednog društva "K." d.o.o., sa sjedištem u Lukavcu, dokumentaciju i knjigovodstvenu evidenciju vezanu za poslovne odnose sa privrednim društvima:

- "Č.K." d.o.o. Zenica,
- "F." d.o.o. Tuzla,
- "G." d.o.o. Kalesija,
- "M.K." d.o.o. Tuzla,
- "T.H." d.o.o. Tuzla,

Knjigovodstvena dokumentacija

- narudžbenice,
- fakture ili računi ili račun - otpremnice,
- ugovori o rabatu,
- knjižne obavijesti,
- kalkulacije cijena,
- blagajnička dokumentacija (blagajnički izvještaji i blagajnički nalozi), kao i izvodi sa transakcijskih računa otvorenih kod komercijalnih banaka za plaćanje obaveza i naplatu potraživanja,

Knjigovodstvena evidencija

1. bruto-bilans za period poslovanja 01.01.2006. godine do dana izuzimanja dokumentacije i knjigovodstvene evidencije

2. finansijske analitičke kartice:

- dobavljači i kupci - za navedena privredna društva,
- blagajne (devizna i KM),
- prometa preko bankovnih transakcijskih računa,
- potraživanja za PDV - konto 2600,
- obaveze za PDV - konto 5600,
- roba u skladištu- konto 131,
- roba u prodavnici - konto 132,
- transportne usluge - konto 331,
- zakupnine - konto 334,
- avansi za nabavku trgovačke robe - konto 136,
- ukalkulisana razlika u cijeni - konto 137,
- stalna sredstva iz grupe konta 021 - građevine i 022- oprema,

Ostala poslovna dokumentacija

- Ugovor o zakupu poslovnog prostora,
- Ugovor o radu uposlenika,
- Knjiga ulaznih faktura,
- Knjiga izlaznih faktura;

1.14. Od privrednog društva "A.D.R." d.o.o. Tuzla, sa sjedištem u, Tuzla, dokumentaciju i knjigovodstvenu evidenciju vezanu za poslovne odnose sa privrednim društvima:

- "Č.K." d.o.o. Zenica,
- "V." d.o.o. Tuzla,
- "R." d.o.o. Tuzla,
- "A.P." d.o.o. Tuzla,
- "F." d.o.o. Tuzla,
- "G." d.o.o. Kalesija,
- "M.K." d.o.o. Tuzla,
- "T.H." d.o.o. Tuzla,

Knjigovodstvena dokumentacija

- narudžbenice,
- fakture ili računi ili račun - otpremnice,
- ugovori o rabatu,
- knjižne obavijesti,
- kalkulacije cijena,

- *blagajnička dokumentacija (blagajnički izvještaji i blagajnički nalozi), kao i izvodi sa transakcijskih računa otvorenih kod komercijalnih banaka za plaćanje obaveza i naplatu potraživanja,*

Knjigovodstvena evidencija

1. *bruto-bilans za period poslovanja 01.01.2006. godine do dana izuzimanja dokumentacije i knjigovodstvene evidencije*
2. *finansijske analitičke kartice:*
 - *dobavljači i kupci - za navedena privredna društva,*
 - *blagajne (devizna i KM),*
 - *prometa preko bankovnih transakcijskih računa,*
 - *potraživanja za PDV - konto 2600,*
 - *obaveze za PDV - konto 5600,*
 - *roba u skladištu- konto 131,*
 - *roba u prodavnici - konto 132,*
 - *transportne usluge - konto 331,*
 - *zakupnine - konto 334,*
 - *avansi za nabavku trgovačke robe - konto 136,*
 - *ukalkulisana razlika u cijeni - konto 137,*
 - *stalna sredstva iz grupe konta 021 - građevine i 022- oprema,*

Ostala poslovna dokumentacija

- *Ugovor o zakupu poslovnog prostora,*
- *Ugovor o radu uposlenika,*
- *Knjiga ulaznih faktura,*
- *Knjiga izlaznih faktura;*

1.15. *Od privrednog društva "F." d.o.o., sa sjedištem u ulici , Tuzla, dokumentaciju i knjigovodstvenu evidenciju za period poslovanja od 01.01.2006. godine do 31.12.2006. godine;*

1.16. *Od privrednog društva "G." d.o.o., sa sjedištem u ulici, Kalesija, dokumentaciju i knjigovodstvenu evidenciju za period poslovanja od 01.01.2006. godine do 31.12.2006. godine;*

1.17. *Od privrednog društva "M.O." d.o.o., sa sjedištem u ulici, Tuzla, dokumentaciju i knjigovodstvenu evidenciju za period poslovanja od 01.01.2006. godine do 31.12.2006. godine;*

1.18. *Od privrednog društva "T.H." d.o.o., sa sjedištem u ulici, Tuzla, dokumentaciju i knjigovodstvenu evidenciju za period poslovanja od 01.01.2006. godine do 31.12.2006.godine.*

2. *Od poslovnih banaka dokumentaciju (ugovore, kartone deponovanih potpisa, naloge o položajima i plaćanju za 2006. godinu i listinge prometa - DEV., KM za 2006. godinu) i to:*
- *za pravno lice "F" d.o.o. od poslovnih banaka: NLB Tuzlanska banka d.d. Tuzla (1321000311789140), Hypo Alpe Adria banka d.d. Mostar (3060340000073280), Turkish Zirat banke (1860001014278002) i ABS banka d.d. Sarajevo (1990500007385869),*
 - *za pravno lice "G." d.o.o. Kalesija od poslovnih banaka: UPI banka d.d. Sarajevo (1544002000157861), ABS banka d.d. Sarajevo (1990500006687081), Hypo Alpe Adria banka d.d. Mostar (3060340000044185-KM,3734004444-DEV), HVB Central profit banka (1298019402578448), Raiffeisen banka d.d. Sarajevo (1610250017770059), Nova Banjalučka banka a.d. B.Luka (5510630003461920), NLB Tuzlanska banka d.d. Tuzla (1321400310550820) i Nova banka a.d. Bijeljina (5550530028094926),*
 - *za pravno lice "M.K." d.o.o. Tuzla od poslovnih banaka: ABS banke d.d. Sarajevo (1990500007351530), Nova banka a.d. Bijeljina (5550530004811531) i Nova Banjalučka banka a.d. B.Luka (5510630001875396),*
 - *za pravno lice "T.H." d.o.o. Tuzla od poslovnih banaka: Union banke d.d. Sarajevo (1020130000024410) i Nove banke a.d. Bijeljina (5550530028247990), Raiffeisen banka d.d. Sarajevo(1610250001840040).*
3. *Dokumentacija koja se treba privremeno oduzeti pod tačkom 1. i 2. nalazi se kod pravnih lica "Č.G." d.o.o. Zenica, "E.C." d.o.o. Mostar/Zenica, "S." d.o.o. Sarajevo, "G." d.o.o. Ilidža-Sarajevo, "G.S." d.o.o. Sarajevo, "K." d.o.o. Bugojno, "A.V." d.o.o. Visoko, "M." d.o.o. Gračanica, "R." d.o.o. Tuzla, "L." d.o.o. Brčko, "V." d.o.o. Tuzla, "A.P." d.o.o. Tuzla, "K." d.o.o. Lukavac, "A.D.R." d.o.o. Tuzla, "T.H." d.o.o. Tuzla, "G." d.o.o. Kalesija, "M.K." d.o.o. Tuzla , a dokumentacija od pravnog lica "F." d.o.o. Tuzla nalazi se u knjigovodstvenom servisu "HAAA" d.o.o. Kalesija, i kod poslovnih banaka, te predlažem da se ista oduzme od odgovornih lica preduzeća i banaka u roku od 15 dana, od dana izdavanja naredbe Suda BiH, a naredbu će izvršiti ovlaštene službene osobe Uprave za indirektno/neizravno oporezivanje.*
4. *Oduzeta finansijska dokumentacija navedena u tački 1. i 2. prijedloga, predlažem da se dostave Tužilaštvu BiH nakon evidentiranja u KDP Suda BiH.*
5. *Predlažem da Sud BiH, ukoliko prihvati prijedlog Tužilaštva BiH i izda traženu Naredbu, istu dostavi Tužilaštvu BiH, koje će je dostaviti ovlaštenim službenim licima Uprave za indirektno/neizravno oporezivanje radi izvršavanja.*

O B R A Z L O Ž E N J E

Ovo Tužilaštvo prikuplja dokaze u cilju utvrđivanja osnova sumnje na postojanje izvršenja krivičnog djela poreske utaje iz člana 210. KZ-a BiH, izvršenog od strane ovlaštenih i odgovornih lica "F." d.o.o. Tuzla, F. J, "G." d.o.o. Kalesija, S. S., "M. K." d.o.o. Tuzla, M. Š. i "T. H." d.o.o. Tuzla, A. T..

Navedenu dokumentaciju koja je neophodna u cilju dokazivanja osnova sumnje, treba vještačiti, iz kojeg razloga istu treba i privremeno oduzeti, što postavljeni zahtjev ovog Tužilaštva za oduzimanje predmeta čini osnovanim.

T U Ž I L A C

Ime i prezime

2.14. Radnje dokazivanja kod krivinih djela poreza i carina

U radnje dokazivanja koje tužilac provodi u istrazi, spadaju:

- pretresanje stana, prostorija, kuće i dr. - čl. 51. ZKP-a BiH,
- oduzimanje predmeta - čl. 65. ZKP-a BiH,
- Naredba banci ili drugoj pravnoj osobi - čl. 72. ZKP-a BiH,
- Vještačenje.

Kada je u pitanju pretresanje određenih prostorija, stanova, kuća, vozila, drugih predmeta osumnjičenog, a radi pronalaska dokaza koji upućuju na izvršenje krivičnih djela porezne utaje i carinske prevare, onda osumnjičeni ima pravo da o tome obavijesti branioca shodno čl. 58. st. 1. tačka j) ZKP-a BiH. To pravo se unosi u sadržaj naredbe za pretresanje. Međutim, pretresanje se može izvršiti i bez prisustva branioca, ako to zahtijevaju izuzetne okolnosti.

U praksi su poznati slučajevi da osumnjičeni, kada ovlaštene službene osobe vrše pretresanje njegovog stana ili drugih prostorija, odnosno kada porezni inspektori iz Porezne uprave vrše privremeno izuzimanje originalne dokumentacije po naredbi Suda, odbije da preda predmete. Međutim, kada se osumnjičenom predoči mogućnost propisana u čl. 65. st. 5 i 6. ZKP BiH, analogno u entitetskim zakonima i ZKP BDBiH da se zbog odbijanja predaje predmeta osoba koja to učini može kazniti do 50.000,00 KM, te u slučaju daljnjeg odbijanja može se i zatvoriti do 90 dana, onda dođe do predaje predmeta odmah, što znači da ovakav vid propisane mjere prema osumnjičenom dovodi do efekta i izvršenja naredbe Suda. Međutim, odredbama ZKP čl. 69. ZKP-a BiH, analogno i dr. krivičnim zakonima je propisano pravo žalbe svih osoba od kojih se privremeno oduzima predmet, odnosno imovina.

Nakon privremeno oduzetih predmeta i dokumentacije vrši se njihovo otvaranje i o tome se obavještava branilac radi upoznavanja sa navedenim. Međutim, otvaranje privremeno oduzetih predmeta i dokumentacije se po pravilu radi samo u slučajevima kada se u trenutku privremenog oduzimanja nije mogao napraviti popis privremeno oduzetih predmeta i dokumentacije i o tome izdati potvrda, te su predmeti i dokumentacija stavljeni u omot i zapečaćeni.

Također, prema osumnjičenom zbog ovih krivičnih djela poreza i carina, budući da se radi o materijalno-finansijskoj dokumentaciji, ukoliko ona pak nije oduzeta zbog određenih razloga, tužilac može zatražiti od sudije za prethodni postupak Suda, određivanje mjere pritvora zbog razloga iz čl. 132. st. 1. tačka b) ZKP-a BiH, analogno kod ostalih krivičnih zakona, tj. postoje okolnosti koje ukazuju na bojazan da bi osumnjičeni boravkom na slobodi mogao sakriti, uništiti, krivotvoriti dokaze važne za krivični postupak.

2.15. Naredba banci ili drugoj pravnoj osobi

Kod krivičnih djela poreza i carina jedna od radnji dokazivanja je naredba banci ili drugoj pravnoj osobi koju predlaže tužilac u istrazi Suda odnosno sudiji za prethodni postupak i to u slučaju kada postoje osnovi sumnje da je neka osoba počinila krivično djelo koje je povezano sa dobivanjem imovinske koristi.

Dakle, naredba banci ili drugom pravnom licu ima značaj kod istrage čiji su predmeti novac i novčane transakcije, a poseban značaj ima kod vođenja tzv. finansijskih istraga u oblasti ekonomskog kriminala, prvenstveno krivičnih djela poreza, carina i pranja novca. Osim toga ova radnja, tj. naredba banci ili drugoj pravnoj osobi koristi se kod istraživanja krivičnih djela

koruptivne prirode, ali može naći svoju primjenu i kod drugih krivičnih djela. Osnov za izdavanje ove naredbe nalazi se u odredbi čl. 72. ZKP-a BiH, analogno u drugim krivičnim zakonima. Ova naredba inače predstavlja novinu u procesnim zakonima u BiH. Njom se postiže da tužilac u toku istrage, a po odluci Suda, privremeno ograniči pravo raspolaganja imovinom i finansijskim sredstvima određene osobe (fizičke ili pravne), odnosno da dođe do podataka o posjedovanju finansijskih sredstava fizičke ili pravne osobe i podataka u vezi sa transakcijama tim sredstvima.

Prema tome, kada postoje osnovi sumnje da je neka osoba počinila krivično djelo koje je povezano sa dobivanjem imovinske koristi tužilac može tražiti od Suda izvršenje ove namjere u smislu pribavljanja podataka o bankovnim depozitima i drugim finansijskim transakcijama za neku osobu. Dodatni uslov za izdavanje ove naredbe je vjerovanje da će prikupljeni podaci moći biti upotrijebljeni kao dokazi u krivičnom postupku.

Kao što je, dakle, rečeno ova naredba je našla svoju primjenu u istrazi i kod ovih krivičnih djela kod kojih radnja učinitelja nije direktno usmjerena na pribavljanje imovinske koristi, ali čijim se učinjenjem doprinosi ili omogućava izvršenje drugog krivičnog djela (npr. kod krivičnog djela pranja novca). Ovakvo tumačenje bi bilo u skladu sa odredbom čl. 1. tačka a) i b) Konvencije Vijeća Evrope o sprečavanju pranja novca.

Nakon što tužilac stavi prijedlog Sudu za izdavanje ove naredbe, Sud će donijeti Rješenje o privremenom obustavljanju izvršenja finansijske transakcije. Dakle, Sud će u formi rješenja obustaviti izvršenje finansijske transakcije ako postoji sumnja da takva transakcija predstavlja krivično djelo (npr. kod krivičnog djela pranja novca i porezne utaje). U takvom slučaju finansijska sredstva se smatraju privremeno oduzetim i pohranjuju se na poseban račun banke i čuvaju do okončanja postupka, tj. dok Sud presudom ne izvrši trajno oduzimanje tih sredstava.

Kako je u praksi prihvaćena mogućnost da Sud izdaje naredbu banci ili drugoj pravnoj osobi, tu naredbu može izdati i tužilac ako se radi o bitnim slučajevima uz naknadno pribavljanje saglasnosti Suda.

PRIMJER (OBRAZAC) PRIJEDLOGA ZA OBUSTAVU FINANSIJSKE TRANSAKCIJE

NAZIV TUŽILAŠTVA

SUDU BIH

*- Sudiji za prethodni postupak -
Na br. KPP-126/05*

Na osnovu čl. 72. st. 4. i 5. ZKP BiH, stavljam

P R I J E D L O G

Za obustavu izvršenja finansijske transakcije

Potrebno je narediti "Pro Credit banci" d.d. Sarajevo da se privremeno obustavi izvršenje finansijske transakcije u iznosu od 7.390,49 KM, koja sredstva su položena na transakcijski račun br. 1941021570400171, od strane vlasnika d.o.o. "Ž." Kiseljak, B.D., za koju transakciju postoji sumnja da predstavlja krivično djelo, odnosno bila je namijenjena učinjenju krivičnog djela.

Pored obustave navedene fin.transakcije, također predlažem, da se sredstva u iznosu od 7.390,49 KM privremeno oduzmu, prema čl. 65. st. 1. ZKP BiH, te pohrane na poseban račun i čuvaju do okončanja postupka.

T U Ž I L A C

Ime i prezime

2.16. Vještačenja

Jedna od značajnih radnji dokazivanja u toku istrage kod krivičnih djela poreza i carina je radnja vještačenja i to:

- a) vještačenje po vještaku finansijske struke,
- b) vještačenje po vještaku grafologu.

Tužilac će provesti radnju vještačenja, i to pravilnim izborom vještaka finansijske struke. Za uspješno vođenje istrage kod krivičnih djela poreza i carina vrlo je bitno pravilno odabrati vještaka²¹ i znati mu dati zadaću, odnosno naredbu za vještačenje.

Prethodno će tužilac razgovarati sa vještakom finansijske struke o predmetu vještačenja, koju materijalno-finansijsku dokumentaciju će dati, odnosno povjeriti vještaku, te na koja pitanja vještak treba dati odgovor tužiocu u predmetima porezne utaje. Jednom riječju tužilac je taj koji daje zadaću vještaku svojom naredbom i koji usmjerava vještaka. Bez obzira što se radi o finansijskom vještačenju, da bi se dao potpun i kvalitetan nalaz i mišljenje vještaka, tužilac mora da dobro poznaje predmet i da vlada materijom kako bi mogao postaviti stvar na pravo mjesto i pravilno definisati pitanja vještaku.

Dakle, bez precizne i jasne naredbe vještaku finansijske struke nema ni dobro obavljenog vještačenja, koja radnja je ključna za uspješno vođenje krivičnog postupka.

Naredbu za vještačenje tužilac izdaje vještaku, u skladu sa čl. 96. ZKP-a BiH, analogno u ostalim krivičnim zakonima.

Međutim, shodno st. 2. čl. 96. ZKP BiH, tužilac može određenu vrstu vještačenja, pa i finansijskog vještačenja povjeriti stručnoj ustanovi ili se vještačenje može izvesti u okviru državnog organa. U tom slučaju, ta ustanova, odnosno organ određuje jednog ili više stručnjaka koji će izvršiti vještačenje.

No i bez obzira na mogućnost koju pruža odredba čl. 96. st. 2. ZKP-a BiH, tužiocu rjede pribjegavaju primjeni ove odredbe. Ovo stoga što može doći do prigovora odbrane, da traži izuzeće onog vještaka koji je recimo nekada radio u određenoj stručnoj ustanovi ili pak u državnom organu (npr. Poreskoj upravi) i takav stručnjak se od strane tog državnog organa ili stručne ustanove pojavi u svojstvu svjedoka. U tom slučaju se radi o pristrasnosti tog stručnjaka, što predstavlja važan i opravdan razlog za izuzeće. O ovome tužilac mora voditi i te kako računa.

Kada tužilac odabere vještaka finansijske struke i da mu naredbu - zadaću, na koje okolnosti treba da se izjasni, vještak će nakon što pregleda cjelokupnu dokumentaciju, izvršiti anal-

21 Zbog nedostatka vještaka iz oblasti carina, tužilac ima mogućnost da vještačenje u predmetima carina povjeri stručnoj ustanovi u konkretnom UIO (Upavi za indirektno oporezivanje) shodno odredbi čl. 96. st. 2. ZKP BiH.

izu iste u predmetu porezne utaje, dati svoj pismeni nalaz i mišljenje, tako će se izjasniti koliko je iznos porezne obaveze porezni obveznik izbjegao, ne dajući zahtijevane podatke ili podnoseći lažne podatke o svojim stečenim oporezivim prihodima, protivno odredbama Zakona o porezu na promet proizvoda i usluga i to za svaku kalendarsku godinu.

Tužilac će u optužnici uvesti dokaz optužbe, prismatic nalaz i mišljenje vještaka finansijske struke i predložiti će da se taj vještak pozove na glavni pretres i neposredno sasluša.

Drugi oblik vještačenja koji se primjenjuje kod krivičnih djela poreza i carina je grafološko vještačenje. Činjenica je da tužilac procjenjuje u svakom konkretnom predmetu u istrazi da li treba obaviti i vještačenje po vještaku grafološke struke, tj. "tzv." grafološku ekspertizu. To će biti u onim slučajevima kada postoje osnovi sumnje u vjerodostojnosti potpisa, tj. da li su potpisi ovlaštene osobe na materijalno-finansijskoj dokumentaciji vjerodostojni, u slučaju kada se sa sigurnošću ne može tačno utvrditi stvarni potpisnik.

Tada će tužilac narediti to grafološko vještačenje na navedene okolnosti, a radi tačnog utvrđivanja koja je osoba stvarno izvršila potpisivanje sporne dokumentacije (računi, otpremnice, narudžbenice, fakture, JCD i dr.), odnosno ko je stvarni skriptor te dokumentacije i da li se radi o ovlaštenom potpisniku.

Takvu zadaću tužilac će dati vještaku, radi utvrđivanja rukopisa osumnjičene osobe koja je potpisala i zaprimila neki od obrazaca navedene dokumentacije ili je to učinila neka poznata ili nepoznata osoba. A da bi vještak tačno mogao utvrditi navedene okolnosti moraju se uzeti uzorci rukopisa od osumnjičene osobe, koje će vještak grafolog metodom komparacije uporediti sa rukopisom, tj. potpisom stavljenim na spornoj materijalno-finansijskoj dokumentaciji.²²

Dakle, uvijek kad postoji sumnja u gore navedeno, tužilac treba provesti vještačenje po vještaku grafologu, koja radnja je bitna kod donošenja tužilačke odluke u predmetima porezne utaje i carinske prevare.

Tužilac će kao dokaz optužbe u optužnici predložiti da se na glavni pretres pred sudom pozove i sasluša vještak grafolog na navedene okolnosti, nakon što prethodno uradi svoj pismeni nalaz i mišljenje po naredbi tužioca i priloži isti, u koji nalaz odbrana može izvršiti uvid.

PRIMJER (OBRAZAC) NAREDBE ZA VJEŠTAKA

NAZIV TUŽILAŠTVA

Na osnovu člana 35. stav 2. tačka a) i b) i člana 96. stav 1. i 2. ZKP-a BiH, protiv osumnjičenog B. S., zbog krivičnog djela porezne utaje iz člana 210. stav 2. KZ-a BiH izdajem:

N A R E D B U

- 1. Nalaže se finansijsko vještačenje dokumentacije izuzete po Naredbi Suda BiH, broj: KPP - 99/06 od 17.08.2006. godine od pravnog lica "B." d.o.o. Posušje koje izuzimanje dokumentacije je izvršila Agencija za istrage i zaštitu - Regionalni ured Mostar.*
- 2. Za vještačenje se određuje stalni sudski vještak finansijske struke V.B.*

²² U istražnim predmetima poreza i carina grafološkog vještačenja, tužilac će uvijek uzeti i uzorke rukopisa od osumnjičene osobe. Provođenje posebnih istražnih radnji zahtijeva posebnu osposobljenost i tehničku opremljenost agencija za provođenje zakona (SIP, FMUP, MUPRS) kao i edukaciju ovlaštenih službenih osoba za ove radnje.

Vještak se upozorava da lažno vještačenje predstavlja krivično djelo.

Vještak treba da da svoj nalaz i mišljenje u pogledu valjanosti dokumentacije, sa aspekta poreskog zakonodavstva od pravnog lica "B." d.o.o. Posušje.

Također, vještak se u nalazu i mišljenju treba izjasniti da li se poreski obveznik "B." d.o.o. Posušje, na osnovu postojeće dokumentacije, mogao osloboditi plaćanja poreza na promet, te da utvrdi da li je bilo stvarnog prometa robe između "B." d.o.o. Posušje - dobavljača i firmi - kupaca "S.T." d.o.o. Laktaši, "B.T." d.o.o. Laktaši, "Č.P." d.o.o. Laktaši, "L.C." d.o.o. Laktaši i "Š.E." d.o.o. Laktaši.

Ukoliko na osnovu materijalno-finansijske dokumentacije vještak utvrdi da je fiktivno vršen promet roba, tj. da roba nije isporučivana navedenim kupcima, a da je vršeno plaćanje putem računa i kompenzacijama, potrebno je utvrditi iznos porezne obaveze za pravno lice "B." d.o.o. Posušje, koje se fiktivnim dokumentima oslobodilo od plaćanja poreza.

Vještaku se uz naredbu predaje kompletna finansijska dokumentacija navedena pod tačkom 1. Naredbe.

Svoj nalaz i mišljenje vještak će dostaviti Tužilaštvu BiH u što kraćem roku, a najkasnije do 30.11.2006. godine, zajedno sa troškovnikom.

Tužilaštvo BiH će vještaku nakon obavljenog vještačenja i dostavljenog troškovnika isplatiti nagradu i troškove.

T U Ž I L A C

Ime i prezime

2.17. Posebne istražne radnje

Posebne istražne radnje, ili kako se u praksi može čuti naziv "posebne istražne tehnike", a koje su propisane odredbom čl. 116. ZKP BiH, mogu se primijeniti protiv osobe za koju postoje osnovi sumnje da je izvršila krivično djelo porezne utaje i krivično djelo carinske prevare i krivično djelo organiziranje grupe ljudi ili udruženja za krijumčarenje ili rasturanje neocarinjene robe. Ovo stoga što je odredbom čl. 117. tačka d) ZKP BiH, utvrđeno da se istražne radnje taksativno navedene u čl. 116. st. 2. ZKP BiH, mogu odrediti za krivična djela za koja se, prema Zakonu, može izreći kazna zatvora od najmanje 3 (tri) godine ili teža kazna. Kako je za krivično djelo porezne utaje iz čl. 210. st. 3. predviđena kazna zatvora od najmanje 3 (tri) godine, (analogno u krivičnim zakonima entiteta i BDBiH, a za krivično djelo carinske prevare iz čl. 216. st. 3. također je predviđena kazna zatvora od najmanje 3 (tri) godine, to se onda za ova djela mogu primijeniti posebne istražne radnje. Isto tako, posebne istražne radnje mogu se primijeniti i za krivično djelo iz čl. 215. st. 1. KZ BiH, organiziranje grupe ljudi ili udruženja za krijumčarenje ili rasturanje neocarinjene robe, za koje je predviđena kazna zatvora od najmanje 3 (tri) godine.

Tužilac će u ovim predmetima, nakon što ocijeni da se dokazi ne mogu pribaviti na drugi način, ili bi njihovo pribavljanje bilo povezano s nesrazmjernim teškoćama, zatražiti od sudije za prethodni postupak Suda BiH izdavanje naredbe za posebne istražne radnje.

U st. 2. čl. 116. ZKP BiH su propisane posebne istražne radnje i to:

- a) nalaz i tehničko snimanje telekomunikacija,
- b) pristup kompjuterskim sistemima i kompjutersko snimanje podataka,
- c) nadzor i tehničko snimanje prostorija,
- d) tajno praćenje i tehničko snimanje osoba i predmeta,

- e) prikriveni istražitelj i informator,
- f) simulirani otkup predmeta i simulirano davanje potkupnine,
- g) nadzirani prevoz i isporuka predmeta krivičnog djela.

Svaka od ovih 7 (sedam) posebnih istražnih radnji se može zatražiti od Suda - sudije za prethodni postupak da izda naredbu, a radi obezbjeđenja dokaza u istrazi kod krivičnog djela porezne utaje, carinske prevare i krivičnog djela organiziranje grupe ljudi ili udruženja za krijumčarenje ili rasturanje neocarinjene robe, koji dokaz će se predložiti u optužnici i izvesti neposredno na glavnom pretresu, saslušanjem ovlaštenih službenih osoba u svojstvu svjedoka - stručnih lica koja su naredbom bila ovlaštena za provođenje posebnih istražnih radnji.

U pravilu, kada se u istražnom postupku primjenjuju posebne istražne radnje, postupkom upravlja tužilac.

Policijski službenik koji radi na predmetu u kojem postoje razlozi i ispunjeni uslovi za primjenu posebnih istražnih radnji shodno ZKP-u, dužan je o tome obavijestiti svog rukovodioca i konsultovati se s tužiocem o primjeni takvih radnji. U pravilu, policijski službenik koji radi na predmetu i tužilac su dužni prethodno razgovarati o njihovoj primjeni i prijedlogu za određivanje primjene posebnih istražnih radnji u skladu sa ZKP-om.

Policijski službenik mora na vrijeme savjetovati ili predložiti tužiocu preduzimanje posebnih istražnih radnji kako bi tužilac mogao donijeti odluku i napisati prijedlog sudu za izdavanje naredbe ili dati takvu naredbu lično u hitnim slučajevima, u skladu sa ZKP-om.

Posebne istražne radnje koje su propisane odredbom čl. 116. st. 2. tačka a) do g) ZKP BiH, bile su određene u jednom broju predmeta finansijskog kriminala prema osumnjičenim osobama i to: nadzor i tehničko snimanje telekomunikacija i pristupa kompjuterskim sistemima i kompjutersko sravnjenje podataka.

Tužilaštvo BiH je podnijelo sudiji za prethodni postupak Suda BiH više zahtjeva za izdavanje Naredbe za provođenje posebnih istražnih radnji, nadzor i tehničko snimanje telekomunikacija, kao i pristup kompjuterskim sistemima i kompjutersko sravnjavanje podataka za krivično djelo iz čl. 215. st. 1. KZ BiH organiziranje grupe ljudi ili udruženja za krijumčarenje ili rasturanje neocarinjene robe.

PRIMJER (OBRAZAC) PRIJEDLOGA ZA NAREDBU POSEBNIH ISTRAŽNIH RADNJI

NAZIV TUŽILAŠTVA

SUD BOSNE I HERCEGOVINE

***- Sudiji za prethodni postupak -
S A R A J E V O***

Na osnovu člana 118. u vezi sa čl. 116. st. 1. i 2. tačka a) i čl. 217. st. 1 i 2. Zakona o krivičnom postupku BiH, podnosim

P R I J E D L O G

Za donošenje naredbe za provođenje posebnih istražnih radnji

Tužilaštvo BiH vodi postupak istrage protiv osumnjičenog V. M. i B. P., zbog krivičnog djela organiziranje grupe ljudi ili udruženja za krijumčarenje ili rasturanje neocarinjene robe iz čl. 215. st. 1. KZ BiH.

Provođenjem posebnih istražnih radnji iz čl. 116. st. 2. tačka a) ZKP BiH, nadzor i tehničko snimanje telekomunikacija, potrebno je radi otkrivanja lica sa kojima je osumnjičeni V. M. komunicirao (razgovarao telefonom, dopisivao se putem slanja poruka mobilnim telefonom i elektronskom poštom), koje mogu uputiti na lica sa kojima je imao dogovore oko izvršenja navedenog krivičnog djela. Ovo stoga što je osumnjičeni u svojoj izjavi - odbrani pred Tužilaštvom BiH dana 18.04.2006. godine, naveo da je u krijumačarenju robe - 28 paketa cigareta, preko rijeke Drine iz SCG u BiH, mjesto Balatun, opština Bijeljina, učestvovao sa dvojicom neimenovanih osoba, čiji identitet ne smije otkriti iz razloga sigurnosti, budući da se radi o opasnim ljudima.

Iz navedenih razloga od osumnjičenog V. M. oduzeti su, uz potvrdu JDGS Bijeljina br. 18-12-2-11/06 od 10.03.2006. godine, mobilni telefoni "nokia":

- "nokia" N 70 i kartica ser.br. 89387050208212656352,
- "nokia" 6020 i kartica ser.br. 89387050508253300749,
- "nimens"A- 70 i kartica ser.br.89387050410223526502,
- ručni radio uređaj marke "alinco".

Od osumnjičenog B. P., prema potvrdi JDGS Bijeljina br. 18-12-2-10/06 od 10.03.2006. godine, oduzet je mobilni telefon:

- "nokia" 3310 i kartica ser.br. 89387050102071939548,

Radi utvrđivanja namjera osumnjičenih i lica sa kojima su, moguće, imali dogovore u izvršenju navedenog krivičnog djela, potrebno je na osnovu čl. 116. st. 2. tačka a) ZKP BiH, provesti sljedeće radnje:

- a) sačiniti listinge odlazećih i dolazećih poziva za sve navedene brojeve telefona, a također da se izvrši očitovanje svih dostupnih podataka iz navedenih mobilnih aparata,
- b) za ručni radio uređaj, utvrditi, na kojim frekvencijama je korišten.

Navedene radnje provest će ovlaštena službena osoba B.S. iz Federalnog MUP - Uprave policije - Centra za forenziku i podršku 14/4, Odjeljenje za KDZ i TZ.

T U Ž I L A C

Ime i prezime

2.18. Ispitivanje svjedoka i osumnjičenih

Tužilac će u naredbi za provođenje istrage predložiti koje svjedoke i na koje okolnosti će saslušati.

Nakon što provede istražne radnje prikupljanja dokaza, izuzimanja originalne dokumentacije - dokaza kod krivičnih djela porezne utaje i carinske prevare, i to dokaza po naredbi suda od osumnjičenih i pravnih lica dobavljača sa kojima je osumnjičeni i njegova pravna osoba poslovala, tužilac će provesti radnju vještačenja po vještaku finansijske struke, po potrebi će provesti i druge radnje, a zatim će preći na saslušanje svjedoka.

Tužilac će se u istrazi usmjeriti samo na određeni manji broj svjedoka, za koje procijeni da mogu imati saznanja o učinitelju i krivičnom djelu, i te će svjedoke pozvati i saslušati u istrazi. Nakon što iz iskaza određenih svjedoka dobije saznanja o učinitelju i krivičnom djelu tužilac će u optužnici predložiti da se ti svjedoci pozovu i saslušaju neposredno pred sudom na glavnom pretresu.

Tužilac će svjedoke saslušati po odredbama čl. 86. ZKP BiH (analogno u drugim ZKP entiteta i ZKP BDBiH) o čemu će se sačiniti pismeni zapisnik. Naravno, tužilac će voditi računa i o primjeni drugih odredaba ZKP-a prilikom saslušanja svjedoka, kao i odredbama koje se odnose na zaštićenog svjedoka.

Nakon toga tužilac će ispitati osumnjičenog sa poukom o njegovim pravima shodno odredbama čl. 78. ZKP BiH (analogno u drugim zakonima o krivičnom postupku entiteta i ZKP BDBiH), što će se sve unijeti na zapisnik. Prilikom ispitivanja osumnjičenog posebno će mu se predočiti osnov sumnje, tj. krivično djelo koje mu se stavlja na teret shodno čl. 86. st. 2. ZKP BiH i to će se zabilježiti u zapisniku.

Osumnjičeni ne mora iznijeti svoju odbranu, na početku suđenja, ali branilac optuženog može predložiti da se optuženi sasluša u svojstvu svjedoka u toku glavnog pretresa. U tom slučaju on ne polaže zakletvu kao ostali svjedoci i odbrana ga ispituje direktno, a tužilac unakrsno, s tim da sud u svakom momentu optuženom koji se sasluša u svojstvu svjedoka može postaviti pitanja radi razjašnjenja stvari.

Ispitivanje osumnjičenog u istrazi vrši tužilac, shodno čl. 77. st. 1. ZKP-a BiH, odnosno analognih članova ZKP RS, FBiH i BDBiH. S tim u vezi postavlja se pitanje da li ovlaštena službena lica mogu saslušati osumnjičenog u istražnom postupku. Restriktivno tumačeći ovu odredbu ZKP-a, da se zaključiti da ispitivanje osumnjičenog u istražnom postupku vrši isključivo tužilac, te da to pravo i obaveza ne ulaze u okvir prava i ovlaštenja ovlaštenih službenih lica.

Da bi se u slučaju dileme izvukao pravi zaključak, treba poći od odredbe čl. 218. ZKP-a BiH, koja obavezuje ovlaštena službena lica da po saznanju da postoje osnovi sumnje da je izvršeno krivično djelo bez odlaganja, uz obavještenje tužioca i uz njegov nadzor, preduzmu potrebne mjere i radnje istražnog karaktera. Pa tako shodno čl. 219. st. 1. ZKP-a BiH, odnosno analognim odredbama ZKP RS, FBiH i BDBiH ovlaštena službena lica, između ostalog, mogu uzimati izjave od lica, a u st. 3. čl. 219. ZKP BiH, odnosno analognih članova u ZKP RS, FBiH i BDBiH, propisano je:

"Prilikom uzimanja izjava od lica, ovlaštena službena osoba će postupiti u skladu sa čl. 78. ZKP BiH, odnosno u skladu sa čl. 86. ZKP BiH. U tim slučajevima zapisnici o prikupljenim izjavama mogu se upotrijebiti kao dokaz u krivičnom postupku".

Dakle, ovom odredbom je dato pravo odnosno ovlaštenje ovlaštenim službenim licima za ispitivanje osumnjičenog.

Ako to pravo, odnosno ispitivanje osumnjičenog u istrazi vrši tužilac, a druga odredba govori da ovlaštena službena lica mogu ispitati osumnjičenog, onda se dolazi do zaključka, da konflikta među ovim odredbama, suštinski nema. Ovo stoga, što odredbom čl. 36. ZKP-a BiH, odnosno analognih odredbi ZKP FBiH, RS i BDBiH, "Tužitelj preuzima sve radnje u postupku za koje je po zakonu ovlašten sam ili preko osoba koje su na osnovu zakona obavezne da postupaju po njegovom zahtjevu u krivičnom postupku."

2.19. Okončanje istrage

Tužilac u predmetima poreza i carina kao i kod drugih predmeta, okončava istragu kada nađe da je stanje stvari dovoljno razjašnjeno da se može podići optužnica. Okončanje istrage tužilac će zabilježiti u spisu.

Navedeno okončanje istrage je regulirano odredbom čl. 225. ZKP BiH, odnosno analognim odredbama ZKP FBiH, RS i BDBiH.

Prije okončanja istrage, tužilac će ispitati osumnjičenog, ako ranije nije ispitan. Ukoliko tužilac ne okonča istragu u roku od šest mjeseci od donošenja naredbe za provođenje istrage, potrebne mjere da se istraga okonča poduzet će kolegij tužilaca.

Dakle, osnovni uslov za okončanje istrage je postojanje dovoljno dokaza iz kojih proizilazi osnovana sumnja da je osumnjičeni počinio krivično djelo iz oblasti poreza i carina.

Tužilac sam donosi ovakvu odluku, međutim, ona je podložna preispitivanju od sudije za prethodno saslušanje prilikom potvrđivanja optužnice. Jer, ukoliko sudija za prethodno saslušanje nađe da stanje stvari nije dovoljno razjašnjeno u istrazi, tj. da predloženi dokazi nisu dovoljni za osnovanu sumnju, neće potvrditi optužnicu. Tada tužilac može ponovo nastaviti istragu s ciljem dodatnog razjašnjenja stanja stvari, odnosno s ciljem prikupljanja dokaza koji će dovesti do potvrđivanja optužnice.

Drugo, za okončanje istrage potrebno je da tužilac ispita osumnjičenog, jer, drugačije rečeno, istraga se ne može okončati prije nego što u istrazi se ne sasluša osumnjičeni.

Zakonom o krivičnom postupku je propisano da se istraga provede u roku od šest mjeseci. To je optimalno vrijeme, odnosno rok od šest mjeseci potrebno da se istraga okonča. Ovaj rok nije prekluzivni, ne proizvodi nikakvo pravno djestvo. Zakonodavac predviđa odredbu da je tužilac dužan o tome obavjestiti kolegij tužilaca koji je dužan poduzeti dodatne mjere da se istraga okonča, ali se ne propisuje koje su to dodatne mjere. Te mjere se mogu sastojati u tome da se angažuje dodatni tužilac za pomoć na istrazi do rasterećenja postupajućeg tužioca sa jednim brojem drugih zaduženih spisa.

2.20. Finansijska istraga

Kod krivičnih djela privrednog kriminala, tj. krivičnih djela iz oblasti poreza i carina, kod kojih djela za osumnjičene pored fizičkih lica možemo imati i osumnjičene pravne osobe, gdje za posljedicu u izvršenju ovih krivičnih djela imamo ostvarivanje protupravne imovinske koristi velikih razmjera, finansijske istrage, zauzimaju značajno mjesto u krivičnom zakonodavstvu. Finansijske istrage su odvojeni dio od krivične istrage, ali predstavljaju ipak njen sastavni dio.

Kada imamo osnov sumnje o pribavljanju protupravne imovinske koristi od strane osumnjičenih izvršenjem krivičnog djela porezne utaje i carinske prevare, tužilac će provesti finansijski dio istrage.

Pravni okvir za provođenje finansijskih istraga propisan je u čl. 197. i 392. ZKP BiH, odnosno analognim odredbama ZKP FBiH, RS i BDBiH.

Prema odredbi čl. 197. st. 1. ZKP BiH

- (1) "Tužilac je dužan da prikupi dokaze i izvidi sve što je potrebno za odlučivanje o imovinsko-pravnom zahtjevu vezano za krivično djelo" i
- (2) Sud će ispitati optuženog o činjenicama vezanim za prijedlog ovlaštene osobe."

Prema odredbi čl. 392. ZKP BiH

- (1) "Imovinska korist pribavljena krivičnim djelom utvrđuje se u krivičnom postupku po službenoj dužnosti.
- (2) Tužilac je u toku postupka dužan prikupljati dokaze i izvidati okolnosti koje su od važnosti za utvrđivanje imovinske koristi pribavljene krivičnim djelom.
- (3) Ako je oštećeni podnio imovinsko-pravni zahtjev u pogledu povraćaja predmeta pribavljenih krivičnim djelom, odnosno u pogledu novčanog iznosa koji odgovara vrijed-

nosti stvari, imovinska korist će se utvrđivati samo u onom dijelu koji nije obuhvaćen imovinsko-pravnim zahtjevom."

Dakle, finansijske istrage kao relativno mlad pojam u krivičnom zakonodavstvu treba promatrati odvojeno od krivičnih istraga. Svoje plodno tlo finansijske istrage su našle u oblasti ekonomskog kriminala i to prvenstveno kod pranja novca i drugih oblika prisvajanja protupravne imovinske koristi (enormno bogaćenje pojedinaca, tako reći preko noći kupovina luksuznih vila, automobila, stanova itd.), u stvari inicira cjelovitu finansijsku istragu i zahtijeva uključivanje agencija za provođenje zakona prije svega SIPA - FOO za istraživanje tih sumnjivih transakcija.

Drugim riječima finansijske istrage nisu ništa drugo nego "prikupljanje, kontrolisanje, upoređivanje, obrada i analiza finansijskih i drugih realnih podataka za potrebe agencija za provođenje zakona".

Za efikasno vođenje finansijskih istraga, od velikog je značaja da osoblje uključeno u takve istrage ima potrebna znanja i vještine iz ovog područja. Ta znanja i vještine moraju biti kombinacija temeljnih znanja o policijskom operativno-kriminalističkom djelovanju i znanja o privrednom poslovanju, što podrazumijeva angažovanje i stručnih kadrova, kao što su specijalisti i vještaci iz pojedinih oblasti (računovodstvo, knjigovodstvo, bankarstvo itd.)

Na temelju prikupljenih saznanja u procesu vođenja finansijskih istraga, može se doći do korisnih saznanja, kao što su iznos nezakonito stečenih sredstava i njihovo samo porijeklo. A to može dalje voditi do oduzimanja i zapljene tih sredstava, kao i drugih oblika imovine koji su proistekli vršenjem krivičnih djela.

Dakle, tužilac i ovlaštene službene osobe iz agencija za provođenje zakona trebaju provoditi finansijske istrage u svim predmetima gdje za to postoje osnovi, dakle u predmetima gdje je učinitelj imao za namjeru koristoljublje, ne samo kod krivičnih djela ekonomskog kriminala, već i kod koruptivnih krivičnih djela i svih drugih krivičnih djela koja su rezultirala pribavljanjem imovinske koristi.

2.21. Podizanje optužnice i podnošenje optužnice sudu na potvrđivanje

Nakon što tužilac provede istragu protiv osumnjičenih zbog osnova sumnje o počinjenom krivičnom djelu porezne utaje ili carinske prevare, donosi tužilačku odluku.

Ta odluka može rezultirati naredbom o obustavi istrage, ukoliko tužilac nije našao dovoljno dokaza o počinjenom krivičnom djelu osumnjičenog, tj. ako iz prikupljenih dokaza ne proizilazi osnovana sumnja o počinjenom krivičnom djelu osumnjičenog koja je ključ za podizanje optužnice, tj. za procesuiranje ovih krivičnih djela iz oblasti poreza i carina pred nadležnim sudom.

Tužilac nakon završene istrage cijeni da li postoji dovoljno dokaza za osnovanu sumnju da je osumnjičeni počinio krivično djelo iz oblasti poreza i carina, i u tom smislu će pripremiti i dostaviti optužnicu sudiji za prethodno saslušanje Suda BiH, shodno čl. 226. i 227. ZKP-a BiH, odnosno analognim odredbama ZKP FBiH, RS i BDBiH.

Tužilac će optužnicu pripremiti sa sadržajem propisanim u odredbi čl. 227. ZKP BiH i uz optužnicu sudiji za prethodni postupak predati sve dokaze na kojima se temelji optužnica. U optužnici tužilac će se izjasniti i u pogledu mjere pritvora. Ako se osumnjičeni nalazi na slobodi u optužnici se može predložiti da se odredi pritvor, a ukoliko se osumnjičeni nalazi u pritvoru može se predložiti da se pritvor produži nakon potvrđivanja optužnice, shodno odredbi čl. 137. ZKP BiH, ili da se osumnjičeni pusti na slobodu.

Kod krivičnih djela poreza i carina, osumnjičenom može biti određena i mjera pritvora. To će biti slučajevi u istrazi kada tužilac prikupi određenu dokumentaciju, odnosno dokaze, provede i druge radnje po samom redosljedu plana istrage i tada poziva osumnjičenog na ispitivanje. Nisu u praksi rijetki slučajevi da se osumnjičeni ne odaziva na pozive tužioca, izbjegava prijem poziva, mijenja adrese prebivališta - boravišta, jednom riječju krije se, zbog čega tužilac mora zatražiti od sudije za prethodni postupak izdavanje naredbe za dovođenje osumnjičenog. Izuzetno, u hitnim slučajevima naredbu za dovođenje osumnjičenog može izdati i tužilac ukoliko uredno pozvani osumnjičeni ne dođe a svoj izostanak ne opravda, s tim što ovu naredbu mora odobriti sudija za prethodni postupak u roku od 24 sata od izdavanja naredbe. Ukoliko, organ nadležan za dovođenje osumnjičenog - Sudska policija ne nađe osumnjičenog na označenoj adresi stanovanja i ne dovede ga tužiocu, slijedeći korak koji će tužilac učiniti je to da će zatražiti kod sudije za prethodni postupak nadležnog suda raspisivanje potjernice i određivanje mjere pritvora zbog opasnosti od bijega shodno odredbi čl. 132. st. 1. tačka a) ZKP-a BiH, analogno u entitetskim krivičnim zakonima i ZKP BDBiH.

Prema izmjeni i dopuni st. 2. člana 137. ZKP BiH, pritvor "nakon potvrđivanja optužnice i prije izricanja prvostepene presude može trajati najduže:

- a) jednu godinu u slučaju krivičnog djela za koje je propisana kazna zatvora do pet godina;
- b) jednu godinu i šest mjeseci u slučaju krivičnog djela za koje je propisana kazna zatvora do deset godina;
- c) dvije godine u slučaju krivičnog djela za koje je propisana kazna zatvora preko deset godina, ali ne i kazna dugotrajnog zatvora;
- d) tri godine u slučaju krivičnog djela za koje je propisana kazna dugotrajnog zatvora;

Iza stava 2. člana 137. Zakona dodaje se novi stav 3, koji glasi:

"Ako za vrijeme iz stava 2. ovog člana ne bude izrečena prvostepena presuda, pritvor će se ukinuti i optuženi pustiti na slobodu."

Tužilac će u optužnici predložiti oduzimanje protupravne imovinske koristi shodno odredbi čl. 110. KZ BiH (odnosno analognim odredbama u KZ F BiH, RS i BDBiH), tj. da "niko ne može zadržati imovinsku korist pribavljenu krivičnim djelom" i to kod svih krivičnih djela iz oblasti poreza i carina ukoliko je izvršenje ovih djela za posljedicu imalo pribavljanje protupravne imovinske koristi.

Osnov za oduzimanje imovinske koristi predstavljaće provedena finansijska istraga protiv osumnjičenog, tj. ako je tužilac pored krivične proveo i finansijsku istragu i tako utvrdio izvor sredstava iz kojih se protupravna imovinska korist može oduzeti.

Ako je tužena i pravna osoba, tužilac može u optužnici predložiti pored mjere sigurnosti oduzimanje predmeta iz čl. 74. KZ BiH i zabranu obavljanja određene privredne djelatnosti shodno čl. 137. tačka b) KZ BiH, analogno u KZ F BiH, RS i BDBiH, kao i kaznu prestanka pravne osobe, umjesto novčane kazne, u skladu sa uslovima propisanim u KZ.

Takoder tužilac će u optužnici predložiti da osumnjičeni nadoknadi troškove krivičnog postupka, koje su tužilaštvo i sud imali u toku postupka, čija visina zavisi od složenosti postupka, o čemu odlučuje sud, vodeći računa o imovinskim prilikama osumnjičenog, odnosno optuženog.

Nakon što primi optužnicu, sudija za prethodno saslušanje Suda BiH dužan je odlučivati o optužnici shodno čl. 228. ZKP BiH, (odnosno, analogno čl. ZKP F BiH, RS i BDBiH).

Prilikom odlučivanja sudija za prethodno saslušanje može potvrditi ili odbiti sve ili pojedine tačke optužnice i to u roku od 8 (osam) dana. Dakle, sudija za prethodno saslušanje je dužan u roku od osam dana, od dana prijema optužnice donijeti odluku o potvrđivanju optužnice.

Ukoliko odbije optužnicu ili pojedine tačke optužnice, sudija za praethodno saslušanje donosi rješenje koje dostavlja tužiocu i protiv tog rješenja žalba nije dopuštena.

Kada sudija za prethodno saslušanje potvrdi optužnicu tada osumnjičeni dobija status optuženog i on dostavlja potvrđenu optužnicu optuženom i njegovom braniocu. Ako se optuženi nalazi u pritvoru, potvrđenu optužnicu sudija za prethodno saslušanje dostavlja optuženom u roku od 24 sata. Sudija za prethodno saslušanje obavještava optuženog da će u roku od 15 dana od dana dostavljanja optužnice biti pozvan da se izjasni o krivnji, tj. da li krivnju priznaje ili poriče, te da li ima namjeru podnijeti prethodne prigovore i da navede prijedloge dokaza koje treba izvesti na glavnom pretresu.

2.22. Izjašnjenje optuženog o krivnji

Nakon što sudija za prethodno saslušanje pozove optuženog, on se izjašnjava o krivnji. Izjavu o krivnji optuženi daje sudiji za prethodno saslušanje u prisustvu tužioca i branioca i to na zapisnik. Ako se optuženi ne izjasni o krivnji, sudija za prethodno saslušanje u zapisnik unosi da optuženi poriče krivnju, a ako se izjasni da je kriv, tada će sudija za prethodno saslušanje predmet uputiti sudiji, odnosno vijeću radi zakazivanja ročišta na kojem će biti razmotrena izjava o priznanju krivnje, tj. uslovi za prihvatanje priznanja krivnje iz čl. 230. ZKP-a BiH, (analogno ZKP FBiH RS i BDBiH).

Ukoliko se optuženi izjasni da nije kriv, sudija za prethodno saslušanje će predmet uputiti sudećem vijeću radi zakazivanja glavnog pretresa i to u roku od 60 dana od dana izjašnjenja o krivnji, s tim da se ovaj rok može izuzetno produžiti za još 30 dana.

Protiv rješenja sudije za prethodni postupak o odbijanju optužnice, žalba nije dopuštena, ali se može podnijeti nova, odnosno izmijenjena optužnica na potvrđivanje.²³

2.23. Pregovaranje o krivnji i sporazum o priznanju krivnje

Pregovaranje o krivnji i zaključenje sporazuma o priznanju krivnje je novi institut u krivičnom zakonodavstvu BiH.

Osumnjičeni, odnosno optuženi i njegov branilac mogu pregovarati sa tužiocem o uslovi-ma priznavanja krivnje za djelo za koje se optuženi tereti, u konkretnom za krivično djelo porezne utaje i carinske prevare.

Prilikom pregovaranja sa osumnjičenim, odnosno optuženim i njegovim braniocem o priznanju krivnje, tužilac može predložiti izricanje kazne ispod zakonom određenog minimuma kazne zatvora za to krivično djelo, odnosno blažu krivičnopravnu sankciju za osumnjičenog, odnosno optuženog.

Ukoliko dode do uspješnih pregovora, tužilac sačinjava pismeni sporazum o priznanju krivnje sa optuženim i njegovim braniocem. U sporazumu o priznanju krivnje kod krivičnih djela poreza i carina, ono što je u praksi tužilaštva postignuto, kao jedan od uslova za zaključenje sporazuma je izmirenje štete, u konkretnom izbjegnuto - utajenog poreza i carine budžetu države, entiteta ili pak BDBiH i to u iznosu koji je predmet optužbe. Po ispunjenju tog uslova tužilac pristupa zaključenju sporazuma o priznanju krivnje.

23 Pitanje žalbe na nepotvrđenu optužnicu treba razmotriti i unijeti u izmjene i dopune ZKP-a, tj. dozvoliti pravo tužiocu da može izjaviti žalbu krivičnom vijeću Suda na rješenje o nepotvrđivanju optužnice.

Sporazumom o priznanju krivnje, optuženi se može obavezati da svjedoči protiv drugih suoptuženih ili se, pak, može zaključiti sporazum o imunitetu, s obavezom svjedočenja protiv ostalih suoptuženih, s tim da se takva okolnost cijeni prilikom predlaganja krivičnopravne sankcije za optuženog u sporazumu pred sudom, ukoliko se obavezao da će svjedočiti u korist tužilaštva.

Pismeni sporazum zaključen sa optuženim, tužilac dostavlja sudiji za prethodno saslušanje na razmatranje. Prilikom razmatranja sporazuma sud provjerava sve okolnosti iz stava 4. tačka a) do c) čl. 231. ZKP BiH (odnosno analognim odredbama ZKP FBiH, RS, BDBiH).

PRIMJER (OBRAZAC) SPORAZUM O PRIZNANJU KRIVNJE

Na osnovu člana 231. stav 2. i 3. ZKP-a BiH, Tužilac _____, i optuženi K. Ž., sa generalijama, državljanin BiH, nije osuđivan, zastupan po braniocu S.A., advokat iz Sarajeva, zaključuju sljedeći:

S P O R A Z U M o priznanju krivnje

I

Ovaj Sporazum o priznanju krivnje zasniva se na potpunom slaganju Tužioca i optuženog i njegovog branioca, a kako slijedi:

II

Optuženi priznaje krivnju za krivično djelo porezne utaje iz čl. 210. st. 1. KZ BiH, učinjenog na način kako je to opisano u činjeničnom opisu Optužnice Tužilaštva, br. KT-352/06 od 25.12.2006. godine, potvrđena dana 03.01.2007. godine

III

Tužilac je saglasan da Sud u Sarajevu, kao stvarno i mjesno nadležan sud, Optuženom za učinjeno krivično djelo iz tačke II Sporazuma izrekne krivičnopravnu sankciju - NOVČANU KAZNU U IZNOSU OD 10.000,00 KM (Slovima: Desethiljada KM)

IV

Optuženi je saglasan da mu se izrekne krivičnopravna sankcija - novčana kazna kako je to navedeno u tački III ovog Sporazum, te se konstatuje da je platio iznos utajenog poreza 21.090,00 KM, dana 17.04.2007. godine i dokaz o izvršenoj uplati (original uplatnicu) dostavio Tužilaštvu.

V

Potpisujući ovaj Sporazum Optuženi potvrđuje da je, nakon što je upoznat sa sadržajem Optužnice, izjavu o priznanju krivnje iz tačke II Sporazuma dao dobrovoljno, svjesno i sa razumijevanjem, te se obavezuje da će nadoknaditi troškove krivičnog postupka u iznosu koji Sud odredi u zavisnosti od složenosti postupka.

VI

Potpisujući ovaj Sporazum, Optuženi razumije da se odriče prava na suđenje i da ne može uložiti žalbu na krivičnopravnu sankciju koja će mu se izreći.

VII

Ovaj Sporazum je zaključen u Sarajevu, dana 19.04.2007. godine u 6 (šest) istovjetnih primjeraka od kojih Tužilac, te Optuženi i njegov branilac zadržavaju po 1 (jedan) primjerak, dok se ostali primjerci upućuju postupajućem Vijeću Suda BiH.

OPTUŽENI:

TUŽILAC:

K.Ž.

BRANILAC

S.A.

2.24. Dokazivanje krivičnih djela iz oblasti poreza i carina na sudu u toku glavnog pretresa

Nakon potvrđivanja optužnice, te ukoliko ne dođe do prigovora i zaključenja sporazuma o priznanju krivnje sa optuženim i njegovim braniocem, sud u određenom roku zakazuje glavni pretres. Kao što je opće poznato glavni pretres započinje čitanjem optužnice i uvodnim islaganjem tužioca, tj. iznošenjem dokaza na kojima se temelji optužnica. Glavnim pretresom rukovodi sudija, odnosno predsjednik vijeća. Dužnosti sudije odnosno predsjednika vijeća su propisane odredbama čl. 241 ZKP-a BiH, kao i uslovi za održavanje glavnog pretresa, tok i sadržaj glavnog pretresa i druge radnje.

Sudija, odnosno predsjednik vijeća je dužan da se stara za svestrano pretresanje predmeta, utvrđivanje istine i otklanjanje svega što odugovlači postupak, a ne doprinosi razjašnjenju stvari (st. 2 čl. 239. ZKP-a). Glavni pretres teče redom određenim zakonom, s tim da sudija, odnosno, predsjednik vijeća može odrediti da se odstupi od redovnog toka raspravljanja zbog posebnih okolnosti, broja optuženih, broja krivičnih djela i obima dokaznog materijala.

Prilikom izvođenja dokaza, prvo se izvode dokazi optužbe i u tom slučaju tužiocu je dozvoljeno direktno i dodatno ispitivanje u skladu sa odredbama čl. 262. ZKP BiH, odnosno analogno ZKP FBiH, RS i BDBiH.

Svjedoke optužbe direktno ispituje tužilac, a odbrana unakrsno, ali sudija, odnosno vijeće može u svakom trenutku postaviti pitanje svjedoku. Slična je stvar i sa vještakom, tj. nakon što položi zakletvu i obrazloži svoj nalaz i mišljenje, vještak će biti direktno i unakrsno ispitan od strane tužioca i branioca odnosno sudskog vijeća.

Nakon izvođenja dokaza, ukoliko stranke i branilac ne budu imali nove dokazne prijedloge, sudija, odnosno predsjednik vijeća će objaviti da je dokazni postupak završen, a zatim će pozvati tužioca, oštećenog, branioca i optuženog radi davanja završne riječi, gdje nakon završnih riječi, sudija, odnosno predsjednik vijeća objavljuje da je glavni pretres završen, a sud se povlači na vijećanje i glasanje radi donošenja presude.

Presuda se može odnositi samo na osobu koja je optužena i samo na djelo koje je predmet optužbe sadržane u potvrđenoj, odnosno na glavnom pretresu izmijenjenoj optužnici.

Sud zasniva presudu samo na činjenicama i dokazima koji su izneseni na glavnom pretresu, pri tome savjesno cijeni svaki dokaz pojedinačno i u vezi sa ostalim dokazima, i na osnovu toga izvodi zaključak, da li je neka činjenica dokazana.

Na presudu suda donijetu u prvom stepenu, u predmetu poreza i carina, stranke imaju pravo žalbe Apelacionom vijeću Suda BiH u roku od 15 dana, Kantonalnom odnosno Vrhovnom sudu FBiH, analogno u RS i BDBiH u zavisnosti od složenosti predmeta i zapriječene kazne zbog krivičnog djela porezne utaje i carinske prevare. I u ovom žalbenom postupku aktivnost i uloga tužioca je velika. Tužilac može podnijeti žalbu kako na štetu tako i na korist optuženog.

LITERATURA

SIJERČIĆ - ČOLIĆ Hajrija, Vuleta Draško, Hadžiomerađić Melik: *Komentar Krivičnog zakona*, OSCE - Ured za demokratizaciju, Sarajevo 1999. godine,

Grupa autora: *Komentari Krivičnog/kaznenog zakona BiH*, 2005. godine,

Grupa autora: *Komentari Zakona o krivičnom/kaznenom postupku u BiH* 2005. godine,

SIMOVIĆ Miodrag: *Krivični postupci u BiH*, Zbirka zakona o krivičnom postupku, sa uvodnim komentarima i registrom pojmova, Privredna štampa, Sarajevo 2004. godine,

Bilten, sudske prakse - Vrhovni sud Federacije BiH, "Službeni list BiH", Sarajevo,

Sudska praksa, stručni i informativni časopis za sudsku upravu i privredno-prekršajnu praksu, Privredna štampa Sarajevo,

HARLAND, Christopher, Ralph Roche i Ekkehard Stranss: *Komentar Evropske konvencije o ljudskim pravima, prema praksi u BiH i Strasbourgu*, Grafičar promet, Sarajevo 2003. godine,

Grupa autora: *Oporezivanje proizvoda i usluga u prometu sa primjerima*, Sarajevo, novembra 1998. godine ZAP,

Grupa autora: *PDV primjena po djelatnostima "Revicon" d.o.o.* Sarajevo, septembar 2005. godine,

BISIĆ Mustafa: *Zbirka sudskih odluka u oblasti krivičnog prava*, Studentska štamparija Univerziteta Sarajevo 1996. godine,

HUREMAGIĆ Ramiz, Boštjan Penko i Tegeltija Milan: *Priručnik za krivično gonjenje krivičnih djela iz oblasti privrednog kriminala i korupcije*, Sarajevo juni 2006. godine

TEGELTIJA Milan: *Modul I "Istražni postupak"* Sarajevo, januar 2006. godine

Časopisi

Pravni savjetnik, Centar za promociju civilnog društva Sarajevo, april - novembar 2003. godine, januar, juli, avgust, septembar, oktobar 2004. godine, mart, april, juni, oktobar, septembar, novembar 2005. godine,

Porezni savjetnik, mart, decembar 2005. godine, "Revicon" d.o.o. Sarajevo.

Dokumenti

Strategija BiH za borbu protiv organiziranog kriminala i korupcije (period 2006 - 2009. godine) Sarajevo, marta 2006. godine dokument usvojen od Vijeća ministara BiH,

Program obuke iz oblasti finansijskih istraga, Opći dio i dio specifičan za projektno područje BiH, Strasburg, mart 2006. godine,

Finansijske istrage usmjerene ka oduzimanju bespravno stečene imovine - seminar 20 - 21.06.2006. godine Hotel "Grand" Sarajevo Bosna i Hercegovina,

Priručnik za finansijske istrage, BiH, juni 2006. godine Radna grupa za finansijske istrage BiH, juni 2006. godine, CARDS - program - Vijeća Europe.

Zakoni

Zakon o indirektnom oporezivanju, stupio na snagu 01.01.2004. godine ("Službeni glasnik BiH", broj 17/03 i 52/04),

Zakon o porezu na dodanu vrijednost ("Službeni glasnik BiH", broj 9/05),
Pravilnik o primjeni Zakona o porezu na dodanu vrijednost ("Službeni glasnik BiH" br. 52/05),
Komentar Zakona o carinskoj politici iz 1999. godine,
Zakona o carinskoj politici BiH od 02.12.2004. godine,
Zakon o carinskim prekršajima BiH, 28.11.2005. godine,
Zakon o carinskoj tarifi BiH ("Službeni glasnik BiH, br. 91/05 i 76/06),
Zakon o porezu na promet proizvoda i usluga od 29.12.2004. godine,
Pravilnik o primjeni Zakona o porezu na promet proizvoda i usluga 21.12.2004. godine,
Zakon o akcizama u BiH 29.12.2004. godine ("Službeni glasnik BiH", br. 62/04),
Pravilnik o primjeni Zakona o akcizama u BiH (Službeni glasnik BiH, br. 18/05 i 45/05),
Zakon o sprečavanju pranja novca ("Službeni glasnik BiH", br. 29/04),
Zakon o državnoj agenciji za istrage i zaštitu - SIP ("Službeni glasnik BiH", br 27/04),
Zakon o državnoj graničnoj službi ("Službeni glasnik BiH" od 21.10.2004. godine,
Zakon o obavještajno sigurnosnoj agenciji BiH ("Službeni glasnik BiH", od 22.03.2004. godine,
Zakon o upravi za indirektno oporezivanje od 22.12.2005. godine,
Zakon o poreznoj upravi FBiH ("Službene novine FBiH", br. 33/02),
Zakon o poreznoj upravi RS ("Službeni glasnik RS", br. 51/01 i 96/05),
Zakon o poreznoj upravi BDBiH od 28.01.2002. godine

Visoko sudsko i tužilačko vijeće Bosne i Hercegovine
Bosna i Hercegovina
Kraljice Jelene 88
71000 Sarajevo
Tel.: +387 33 707 500
Faks: +387 33 707 550
E-mail: press@hjpc.ba
Web: www.hjpc.ba



Sredstva za projekat obezbijedila
Evropska unija