

УДК: 343.37
DOI: 10.5937/PDSC24471K

*Др Мирко Кулић, професор емеритус
Правни факултет за привреду и правосуђе у Новом Саду,
Универзитет Привредна академија у Новом Саду*

КРИВИЧНО ДЕЛО НЕДОЗВОЉЕНОГ ПРОМЕТА РАЧУНОВОДСТВЕНИХ И ДРУГИХ СОФТВЕРА ИЗ ЧЛАНА 175Б ЗАКОНА О ПОРЕСКОМ ПОСТУПКУ И ПОРЕСКОЈ АДМИНИСТРАЦИЈИ

Апстракт:

Изменама и допунама Закона о пореском поступку и пореској администрацији из 2022. године инкриминисано је ново кривично дело – недозвољен промет рачуноводствених и других софтвера. Ово кривично дело усмерено је на манипулисање рачуноводственим подацима, којим се мењају или сакривају прави финансијски показатељи пословања пореских обвезника, чиме се угрожава интегритет и ефикасност пореског система тиме што се омогућава избегавање плаћања пореских обавеза.

Инкриминација овог кривичног дела има за циљ сузбијање пореских превара. У раду се указује на елементе кривичног дела недозвољеног промета рачуноводствених и других софтвера, као и на слабости у законској формулацији ове инкриминације.

Кључне речи: *рачуноводствени софтвер, стављање у промет, евидентирање промета, плаћање пореза, мера безбедности.*

1. Увод

Кривично дело недозвољеног промета рачуноводствених и других софтвера прописано је први пут у законодавству Републике Србије 2022. године одредбом члана 175б Закона о пореском поступку и пореској администрацији¹.

¹ Закон о пореском поступку и пореској администрацији објављен је у „Службеном гласнику РС“, број 80/2002, 84/2002 - испр., 23/2003 – испр., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 – др. закон, 62/2006 - др. закон, 63/2006 - испр. др. закона, 61/2007, 20/2009, 72/2009 - др. закон, 53/2010, 101/2011, 2/2012 - испр., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 – аутентично тумачење, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018, 86/2019, 144/2020, 96/2021 и 138/2022).

Ова одредба гласи:

„Ко супротно прописима неовлашћено производи, прерађује, продаје или ко набавља ради продаје, држи или преноси или ко посредује у продаји или куповини или на други начин неовлашћено ставља у промет рачуноводствене и друге софтвере који служе за избегавање евидентирања промета, односно избегавање плаћања пореза, казниће се затвором од једне до пет година.

За кривично дело из става 1 овог члана одговорном лицу у правном лицу и предузетнику изриче се и мера безбедности забране вршења позива, делатности и дужности у трајању од једне до пет година.

Рачуноводствени и други софтвери из става 1 овог члана одузеће се“.

У тежњи да спрече избегавање плаћања пореза, државе предузимају одређене мере превентивног карактера. Међутим, поред ових мера, државе су принуђене да предузимају и репресивне мере². Ово кривично дело инкриминисано је из више разлога. Недозвољен промет рачуноводствених и других софтвера врши се да би се избегавало плаћање јавних прихода, тако што се лажно приказује књиговодствено стање, у циљу прикривања прихода. Оваквим поступцима угрожава се функционисање пореског система. Недозвољеним прометом рачуноводствених и других софтвера крше се и права интелектуалне својине произвођача софтвера. Инкриминација оваквих радњи доприноси заштити и права и интереса аутора софтвера. Због ових разлога, законодавац је одлучио да инкриминише недозвољен промет рачуноводствених и других софтвера како би заштитио економске интересе државе, права аутора, као и интегритет и транспарентност финансијских и пословних података.

Обвезници јавних прихода, у жељи да им остане што већи део дохотка и да тако брже и лакше увећају свој капитал, настоје да умање основицу на коју им се обрачунавају ове обавезе. Пракса проналази слаба места у прописима која омогућавају избегавање плаћања јавних прихода³.

Кривичноправну заштиту промету рачуноводствених и других софтвера законодавац у Републици Србији обезбедио је у Закону о пореском поступку и пореској администрацији, дакле, у споредном кривичном законодавству. Може се поставити питање због чега је законодавац кривично дело недозвољеног промета рачуноводствених и других софтвера прописао у пореском закону, а не у Кривичном законикау⁴. Ово, свакако, није последица мањег значаја који се придаје овом делу, већ се такво поступање објашњава потребама чешћих измена пореских закона, с обзиром на динамику привредног живота у

² М. Кулић, *Пореска кривична дела*, Fin-tax centar, Београд, 2010, стр. 224.

³ М. Кулић, *Пореска утаја и кријумчарење*, БМГ, Београд, 1999, стр. 10.

⁴ Кривични законик објављен је у „Службеном гласнику РС“, број 85/2005, 88/2005 - испр., 107/2005 – испр., 72/2009, 111/2009, 121/2012, 104/2013, 108/2014, 94/2016 и 35/2019.

савременим условима, при чему је практичније и лакше вршити измене у споредном кривичном законодавству, него у Кривичном законнику.

Иако се кривично дело недозвољеног промета рачуноводствених и других софтвера формално не налази у глави XXII Кривичног законика, у којој су уређена кривична дела против привреде, имајући у виду да је усмерено против државних финансија, које чине део привредног система, оно садржајно припада групи кривичних дела против привреде. Ово дело има доста сличности и са кривичним делима против безбедности рачунарских података из главе XXVII Кривичног законика.

2. Објект кривичног дела недозвољеног промета рачуноводствених и других софтвера

2.1. Заштитни објект

Заштитни објект код овог кривичног дела је легални промет рачуноводствених и других софтвера. Циљ његове инкриминације је спречавање избегавања плаћања пореза и других јавних прихода.

Рачуноводствени софтвер је рачунарски програм или апликација помоћу којих се обрађују рачуноводствени подаци. Под „рачуноводственим и другим софтверима“, у смислу овог кривичног дела, подразумевају се софтвери који омогућавају: 1) вођење пословних књига и евиденција, 2) израду финансијских извештаја и електронску комуникацију са Пореском управом, 3) аутоматизацију пореских обрачуна и 4) сигурност података. Предмет овог дела су рачуноводствени и други софтвери који служе за вођење књиговодствене евиденције, укључујући главну књигу, помоћне књиге и разне друге евиденције које се захтевају према рачуноводственим и пореским прописима. Уз помоћ ових софтвера аутоматски могу да се креирају финансијски извештаји, као што су биланс стања, биланс успеха и извештаји о новчаним токовима, који су неопходни за подношење пореских пријава, као и за друге потребе. Ови софтвери пореским обвезницима омогућавају електронско подношење пореских пријава, испостављање фактура и других докумената, као и пријем и обраду обавештења у комуникацији са Пореском управом. Рачуноводствени и други софтвери помажу у аутоматизацији обрачуна пореза и других обавеза према држави, што укључује и праћење промена у пореским прописима и прилагођавање обрачуна тим променама. Ови софтвери осигуравају заштиту података од неовлашћеног приступа, губитка или злоупотребе, укључујући и резервне копије и шифровање осетљивих информација.

Рачуноводствени софтвер је софтверски производ који се примењује за вођење пословних књига, подршку пословним операцијама, достављање и обелодањивање финансијских извештаја, као и при интерној и екстерној ревизији. Порески обвезници треба да користе софтвере који су усклађени са техничким и функционалним захтевима Министарства финансија како би се обезбедила ефикасна и тачна евиденција обрачуна и плаћања пореза, што је од суштинског значаја за функционисање пореског система и смањење могућности за пореску евазију.

Правно лице и предузетник који врши обраду података на рачунару дужан је да користи рачуноводствени софтвер који омогућава функционисање система интерних рачуноводствених контрола и онемогућава брисање прокњижених пословних промена⁵.

Правно лице и предузетник су дужни да предузму све потребне мере да рачуноводствене исправе буду заштићене од губитака, оштећења и измена и треба да обезбеде да потребна техничка опрема, носиоци података и софтвер буду заштићени од злоупотребе⁶.

Ако се пословне књиге воде на рачунару, упоредо са меморисаним подацима, правно лице, односно предузетник мора да обезбеди и меморисање апликативног софтвера како би подаци били доступни контроли. У случају када правно лице, односно предузетник не може из техничких разлога да обезбеди функционалност меморисаног апликативног софтвера коришћеног за унос, обраду и чување рачуноводствених података, дужан је да документ са подацима чува у *clear text* формату⁷.

Порески обвезник који податке обрађује средствима за аутоматску обраду података, дужан је да, на захтев Пореске управе, обезбеди извод података на медију који Пореска управа назначи, као и да омогући Пореској управи потпуни увид у рачуноводствени систем кроз документацију, а када је неопходно и кроз приступ хардверу и софтверу⁸.

Порески обвезници – правна лица, као и фондови који врше обраду и унос података у пословне књиге на рачунару дужни су да на захтев пореског органа обезбеде приступ и увид у софтверску и хардверску опрему, као и базу података који се користе у оквиру система за електронско вођење пословних књига и

⁵ Члан 8 став 4 Закона о рачуноводству („Службени гласник РС“, број 73/2019 и 44/2021 – др. закон).

⁶ Члан 10 став 6 Закона о рачуноводству.

⁷ Члан 28 став 13 Закона о рачуноводству.

⁸ Члан 37 став 6 Закона о пореском поступку и пореској администрацији.

евиденција и омогуће тест правилности електронских програма и електронске обраде података⁹.

Министарство надлежно за послове трговине, туризма и услуга, преко тржишне инспекције врши инспекцијски надзор над производњом и прометом робе којом се повређују права интелектуалне својине, утврђивање да ли постоји повреда права на рачунарске програме (софтвер) и базе података, као и надзор над производњом и прометом робе заштићене ауторским или сродним правом. Министарство врши инспекцијски надзор над коришћењем ауторских и сродних права без регулисања обавезе плаћања накнаде за коришћење тих права у складу са законом којим се уређује колективна заштита ауторског и сродних права¹⁰.

2.2. Објект радње

Објект радње код овог кривичног дела су рачуноводствени и други софтвери који служе за избегавање евидентирања промета, односно избегавање плаћања пореза, а који се неовлашћено производе, прерађују, продају или набављају ради продаје, држе или преносе или у чијој се неовлашћеној продаји или куповини посредује или који се на други начин неовлашћено стављају у промет.

3. Радња извршења

Радња извршења кривичног дела недозвољеног промета рачуноводствених и других софтвера састоји се у недозвољеном вршењу промета рачуноводствених и других софтвера. Дакле, радња дела мора да буде извршена супротно прописима, односно неовлашћено. Ово значи да предметно кривично дело има бланкетни карактер, што подразумева да постоји пропис у коме су одређени услови под којима је дозвољено да се рачуноводствени и други софтвери могу стављати у промет. Међутим, такав пропис не постоји, односно нити је пореским, нити другим прописима одређено да се промет рачуноводствених и других софтвера може обављати уз одређену дозволу.

Радња дела одређена је алтернативно и обухвата делатности које се односе на недозвољен промет рачуноводствених и других софтвера. Она се састоји у неовлашћеној производњи, прерађивању, продаји или набављању ради продаје, држању или преношењу или посредовању у продаји или

⁹ Члан 37а став 1 тачка 3 Закона о пореском поступку и пореској администрацији.

¹⁰ Члан 7 Закона о посебним овлашћењима ради ефикасне заштите права интелектуалне својине („Службени гласник РС, број 46/2006, 104/2009 – др. закон и 129/2021).

куповини или на други начин у неовлашћеном стављању у промет рачуноводствених и других софтвера, а који служе за избегавање евидентирања промета, односно избегавање плаћања пореза.

Постоји осам алтернативно прописаних радњи извршења овог кривичног дела, и то: 1) неовлашћена производња рачуноводствених и других софтвера; 2) неовлашћено прерађивање рачуноводствених и других софтвера; 3) неовлашћена продаја рачуноводствених и других софтвера; 4) неовлашћено набављање ради продаје рачуноводствених и других софтвера; 5) неовлашћено држање рачуноводствених и других софтвера; 6) неовлашћено преношење рачуноводствених и других софтвера; 7) посредовање у неовлашћеној продаји или куповини рачуноводствених и других софтвера и 8) на други начин неовлашћено стављање у промет рачуноводствених и других софтвера.

Неовлашћена производња рачуноводствених и других софтвера, као радња овог кривичног дела, означава сваку делатност којом се неовлашћено врши прављење рачуноводствених и других софтвера, укључујући и друге са њом повезане радње које се врше у сврху производње тих софтвера. Производња, у смислу овог кривичног дела, представља израђивање рачуноводствених и других софтвера у циљу њиховог стављања у промет.

Неовлашћено прерађивање рачуноводствених и других софтвера представља њихову неовлашћену дораду или њихово преобликовање тако да добијају нову форму или намену.

Неовлашћена продаја рачуноводствених и других софтвера постоји када извршилац врши њихову продају супротно прописима. Ова продаја подразумева давање рачуноводствених и других софтвера за новац.

Неовлашћено набављање ради продаје рачуноводствених и других софтвера представља неовлашћено долажење до таквих софтвера. Набављање, у смислу ове радње кривичног дела, означава долажење до рачуноводствених и других софтвера куповином, разменом, узимањем на зајам и слично. Потребно је да су рачуноводствени и други софтвери набављени у циљу продаје, али да је то учињено на начин супротан прописима. Набављање ових софтвера има карактер припремне радње, која је инкриминисана као самостални облик овог кривичног дела.

Неовлашћено држање рачуноводствених и других софтвера представља њихово чување да би се неовлашћено ставили у промет.

Неовлашћено преношење рачуноводствених и других софтвера означава организовање њиховог преношења од једног места до другог, да би се неовлашћено ставили у промет. Ово кривично дело се најчешће извршава кроз

дигиталне канале, као што су интернет или рачунарске мреже, где је софтвер лако доступан и преносив.

Посредовање у неовлашћеној продаји или куповини рачуноводствених и других софтвера представља довођење у везу продаваца са купцима тих софтвера.

На други начин неовлашћено стављање у промет рачуноводствених и других софтвера представља сваку радњу, која није горе наведена, а којом се неовлашћено стављају у промет предметни софтвери.

Сви приказани облици радње извршења овог дела могу да се изврше само чињењем.

4. Последица

Последице овог, као и осталих пореских кривичних дела су, како неповољни фискални ефекти, тако и реперкусије на економско-политичком и социјално-политичком плану. Избегавање плаћања пореза изазива последице које по свом значају могу да буду озбиљне за националну привреду¹¹.

Кривичним делом недозвољеног промета рачуноводствених и других софтвера настају неправилности у вези са рачуноводственом, пореском и другом документацијом. Дело је свршено самим предузимањем радње извршења. Последица овог дела настаје у моменту извршења радње. Последица се састоји у угрожавању промета у складу са прописима рачуноводствених и других софтвера. То угрожавање је конкретне природе, пошто се радњом извршиоца ствара конкретна опасност за буџет и фондове социјалног осигурања, јер радња дела доводи до избегавања плаћања пореза и других јавних прихода.

5. Извршилац

Изврилац кривичног дела недозвољеног промета рачуноводствених и других софтвера може да буде свако лице које, супротно прописима, неовлашћено производи, прерађује, продаје или набавља ради продаје, држи или преноси или посредује у продаји или куповини или на други начин неовлашћено ставља у промет рачуноводствене и друге софтвере, који служе за избегавање евидентирања промета, односно избегавање плаћања пореза.

¹¹ М. Кулић, Г Милошевић, *Однос кривичних дела пореске утаје и неуплаћивања пореза по одбитку у српском кривичном праву*, Анали Правног факултета у Београду, број 2, Београд, 2011, стр. 321.

Пошто софтверски алати могу бити сложени и да захтевају одређено техничко знање за креирање и употребу, то и извршиоци овог дела често морају да поседују одговарајуће техничко знање и вештине.

Код кривичног дела недозвољеног промета рачуноводствених и других софтвера могући су сви облици саучесништва, што значи да је могуће да два или више лица изврше кривично дело или да неко подстрекава другог да изврши ово дело или да му у томе помаже.

6. Кривица

За постојање кривичног дела недозвољеног промета рачуноводствених и других софтвера потребан је умишљај учиниоца. Извршилац дела мора имати свест и вољу да учествује у недозвољеном промету софтвера. Умишљај треба да обухвати свест о томе да се супротно прописима неовлашћено производи, прерађује, продаје или набавља ради продаје, држи или преноси или посредује у продаји или куповини или на други начин неовлашћено стављају у промет рачуноводствених и других софтвери, а који служе за избегавање евидентирања промета, односно избегавање плаћања пореза.

Код извршиоца овог кривичног дела треба да постоји свест о противправности дела, односно учинилац треба да буде свестан правне забрањености дела које предузима. Другим речима, код учиниоца треба да постоји свест о томе да поступа на начин који је супротан прописима. Свест о противправности није потребно утврђивати у сваком конкретном случају, пошто су лица која се могу појавити као извршиоци овог дела, по природи својих обавеза, свесна забрањености својих поступака.

7. Кривичне санкције

За кривично дело недозвољеног промета рачуноводствених и других софтвера прописане су строге санкције. Сматрамо да се порески криминалитет не може сузбијати само прописивањем строгих санкција. У том смислу, Френк Кауел (Frank Cowell) исправно закључује да казне за пореска кривична дела не треба да буду много далеко од казни за друга кривична дела и да оне не треба да буду у раскораку с јавним мњењем о томе шта је праведно. Ако се казне не уклапају у степенасту структуру, тада и ефикасност казне за одређене типове криминалитета може да затаји¹².

¹² F. Cowell, *Cheating the government: the economics of evasion*, MIT Press, Cambridge, MA, Лондон, 1990, стр. 129. и 149-151.

За ово кривично дело прописана је казна затвора од једне до пет година. Предвиђено је да се одговорном лицу у правном лицу и предузетнику изриче и мера безбедности забране вршења позива, делатности и дужности у трајању од једне до пет година. Прописано је да се одузимају рачуноводствени и други софтвери, који су били објект радње овог кривичног дела.

6. Конструкција продуженог кривичног дела недозвољеног промета рачуноводствених и других софтвера

Кривично дело недозвољеног промета рачуноводствених и других софтвера може се појавити и као конструкција продуженог кривичног дела. Продужено кривично дело ће постојати када се изврши више дела недозвољеног промета рачуноводствених и других софтвера у временској повезаности од стране истог учиниоца, при чему та дела представљају целину због постојања најмање две од следећих околности: истоветност оштећеног, истоветност предмета дела, коришћења исте ситуације или истог трајног односа, јединства места или простора извршења дела или јединственог умишљаја учиниоца.

Истоветност оштећеног код овог дела постоји увек, пошто се као оштећена појављује држава. Истоветност предмета дела постојаће ако се, нпр., увек врши недозвољени промет истог рачуноводственог или другог софтвера. При извршењу овог дела користи се иста ситуација ако се дело увек извршава, нпр., уз учешће одређеног пореског службеника, као саучесника. Потребно је и да битни елементи свих дела која чине продужено кривично дело претходно буду обухваћени јединственим умишљајем учиниоца. Јединственим умишљајем треба да буде обухваћена и укупна последица продуженог кривичног дела.

Кривично дело недозвољеног промета рачуноводствених и других софтвера које није обухваћено продуженим кривичним делом у правноснажној судској пресуди, представља посебно кривично дело, односно улази у састав посебног продуженог кривичног дела.

7. Закључак

Недозвољен промет рачуноводствених и других софтвера и њихово коришћење може довести до некоректног вођења пословних књига и манипулације финансијским извештајима. Ово умањује поверење у правилно

спровођење пореског система, пошто се ствара могућност за избегавање плаћања јавних прихода.

Коришћење недозвољених софтвера може резултирати кршењем различитих правних норми. Инкриминисање недозвољеног промета ових софтвера осигурава да се пословни субјекти придржавају релевантних прописа.

Коришћење нелегалних софтвера нарушава тржишну конкуренцију и може довести до економске нестабилности. Инкриминација оваквих радњи осигурава једнаке услове за све учеснике на тржишту.

Законска формулација кривичног дела недозвољеног промета рачуноводствених и других софтвера није најбоље одређена. Она не пружа могућност за ефикасно супротстављање овој појави, зато што у пореским законима није прописана обавеза пореским обвезницима да користе одређене врсте софтвера за вођење пословних књига и евиденција. Због овога могу наступити озбиљни проблеми приликом вођења поступка за ово дело. Зато законодавац треба да предвиди да порески обвезници морају да користе софтвере који су усклађени са техничким и функционалним захтевима које прописује Министарство финансија, како би се осигурала тачност, комплетност и правовременост пореских података и пријава. Циљ треба да буде да се олакша контрола пореких обвезника од стране пореске администрације, као и да се смањи могућност пореске евазије и других неправилности.

Mirko Kulić, PhD, Professor emeritus

Faculty of Law for Commerce and Judiciary in Novi Sad,

University Business Academy in Novi Sad

CRIMINAL OFFENSE OF ILLEGAL TRAFFIC OF ACCOUNTING AND OTHER SOFTWARE FROM ARTICLE 175B OF THE LAW ON TAX PROCEDURE AND TAX ADMINISTRATION

Abstract:

Amendments to the Law on Tax Procedure and Tax Administration from 2022 criminalized a new criminal offense – illegal circulation of accounting and other software. This criminal offense is aimed at manipulating accounting data, which changes or hides the true financial indicators of taxpayers' operations, thereby jeopardizing the integrity and efficiency of the tax system by enabling the avoidance of tax obligations.

The incrimination of this criminal offense aims to combat tax fraud. The paper points out the elements of the criminal offense of illegal traffic of accounting and other software, as well as the weaknesses in the legal formulation of this incrimination.

Keywords: *accounting software, putting into circulation, registration of turnover, payment of taxes, security measure.*

ЛИТЕРАТУРА

1. Кулић Мирко, *Пореска утаја и кријумчарење*, БМГ, Београд, 1999.
2. Кулић Мирко, *Пореска кривична дела*, Fin-tax centar, Београд, 2010.
3. Кулић Мирко, Милошевић Горан, *Однос кривичних дела пореске утаје и неуплаћивања пореза по одбитку у српском кривичном праву*, Анали Правног факултета у Београду, број 2, Београд, 2011.
4. Cowell Frank, *Cheating the government: the economics of evasion*, MIT Press, Cambridge, MA, London, 1990.
5. Кривични законик („Службени гласник РС“, број 85/2005, 88/2005 - испр., 107/2005 – испр., 72/2009, 111/2009, 121/2012, 104/2013, 108/2014, 94/2016 и 35/2019).
6. Закон о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, број 80/2002, 84/2002 - испр., 23/2003 – испр., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 – др. закон, 62/2006 - др. закон, 63/2006 - испр. др. закона, 61/2007, 20/2009, 72/2009 - др. закон, 53/2010, 101/2011, 2/2012 - испр., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 – аутентично тумачење, 112/2015, 15/2016, 108/2016, 30/2018, 95/2018, 86/2019, 144/2020, 96/2021 и 138/2022).
7. Закон о рачуноводству („Службени гласник РС“, број 73/2019 и 44/2021 – др. закон).
8. Закон о посебним овлашћењима ради ефикасне заштите права интелектуалне својине („Службени гласник РС, број 46/2006, 104/2009 – др. закон и 129/2021).

