

PORESKA OSLOBOĐENJA U SISTEMU POREZA NA DODATU VREDNOST SRBIJE KOD UVOZA DOBARA

Zakon o porezu na dodatu vrednost ("Službeni glasnik Srbije", br. 84/2004, 86/2004 i 61/2005), poznaje tri oblika poreskih oslobođenja u prometu dobara i usluga, i to:

- 1) **poreska oslobođenja sa pravom na odbitak prethodnog poreza** (čl. 24);
- 2) **poreska oslobođenja bez prava na odbitak prethodnog poreza** (čl. 25), i
- 3) **poreska oslobođenja vezano za uvoz određenih dobara** (čl. 26).

Inače, sam pojam poreskog oslobođenja često se u praksi tumači kao promet dobara i usluga koji nije u sistemu PDV-a, odnosno kao promet dobara i usluga koji podleže oporezivanju, ali je stopa poreza 0%. Iz svih ovih razloga su i u obraću PPPDV (poreska prijava poreza na dodatu vrednost - mesečna, odnosno tromesečna) su predviđena polja u koja se unose podaci o ovakvom prometu.

Dakle, za naš sistem poreza na dodatu vrednost može se slobodno reći da ne poznaje veliki broj "**potpunih**" poreskih oslobođenja. Ovo iz tog razloga što se pod potpunim poreskim oslobođenjem smatraju ne samo ona oslobođenja na koja se ne obračunava porez na dodatu vrednost, već i ona oslobođenja na koja prodavac ima pravo na odbitak prethodno plaćenog poreza na dodatu vrednost, jer se poresko oslobođenje u ovom slučaju praktično svodi na "**nulto**" oporezivanje. Prema tome, praktično i stvarno proizlazi **da je u našem sistemu poreza na dodatu vrednost samo izvoz dobara potpuno oslobođen od plaćanja PDV-a, odnosno to je promet dobara definisan u članu 24. ovog zakona.**

Međutim, kada se radi o poreskim obveznicima koji su oslobođeni obračunavanja i plaćanja poreza na dodatu vrednost **na osnovu člana 25. Zakona o porezu na dodatu vrednost**, za njih se u praksi često kaže da su "**formalno oslobođeni, a stvarno pogođeni**", što praktično znači **da su poreza oslobođeni oni koji su obračunali i to samo na svoj deo dodate vrednosti, ali da pri tome na svoje nabavke nemaju pravo na odbitak prethodnog poreza.** Praktično, ovo znači da ovi poreski obveznici pošto sve nabavke mogu da nabavljaju samo sa plaćenim PDV-om, da se za njih ne može govoriti da su u sistemu "**poreskog oslobođenja**", i da se ovde faktički i ne može govoriti o nekom poreskom oslobođenju. U slučaju da se bave prometom dobara ili vršenjem usluga koji podležu oporezivanju, onda imaju i pravo **na odbitak prethodnog poreza, ali srazmerno izvršenom oporezivanjem prometu.**

* Profesor Privredne akademije u Novom Sadu.

**

Poreska oslobođenja kod uvoza određenih dobara

Prema odredbama člana 3. stav 1. tačka 2) Zakona o PDV, predmet oporezivanja je i svaki uvoz dobara u Republiku Srbiju, kao što je to slučaj i sa svakim prometom dobara i usluga na teritoriji Republike Srbije koji se vrši uz naknadu u okviru obavljanja delatnosti, a od strane poreskih obveznika.

Međutim, određeni prometi dobara i pružanje usluga oslobođeni su PDV sa pravom ili bez prava na odbitak prethodnog poreza (čl. 24. i 25. Zakona).

Kada se radi o uvozu dobara, u načelu uvoz uvek podleže PDV-u, osim u određenim slučajevima koji su decidno propisani članom 26. ovog zakona.

U skladu sa članom 26. Zakona, PDV se do stupanja na snagu izmena i dopuna Zakona (tj. do 26. jula 2005. godine) NIJE plaćao pri uvozu sledećih dobara:

- 1) čiji promet je u skladu sa članom 24. stav 1. tač. 5), 10), 11) i 13) - 16) i članom 25. stav 1. tač. 1) i 2) i stav 2. tač. 5) i 10) Zakona, oslobođen PDV;
- 2) koja se, u okviru carinskog postupka, privremeno uvoze i ponovo izvoze, kao i stavljaju u carinski postupak aktivnog oplemenjivanja sa sistemom odlaganja;
- 3) koja se, u okviru carinskog postupka, privremeno izvoze i u nepromenjenom stanju ponovo uvoze;
- 4) za koja je, u okviru carinskog postupka, odobren postupak prerade pod carinskom kontrolom;
- 5) u okviru carinskog postupka, nad tranzitom robe;
- 6) za koja je, u okviru carinskog postupka, odobren postupak carinskog skladištenja;
- 7) za koja je u skladu sa članom 192. tač. 1) - 10) i članom 193. stav 1. tačka 6) Carinskog zakona ("Službeni glasnik RS", broj 73/03), propisano oslobođenje od carine.

Međutim, zbog nastalih izmena i dopuna Zakona o porezu na dodatu vrednost ("Službeni glasnik Srbije", br. 61/2005), od 26. jula 2005. godine, proširenjem tačke 1) stava 1. i uvođenjem tri nove tačke u stavu 1. (1a, 1b i 1v) PDV se ne plaća ni prilikom uvoza dobara:

- koji se vrši u skladu sa tačkom 16a. člana 24. (uvoz koji se vrši po ugovoru o donaciji ...);
- koji se vrši u skladu sa tačkom 16b. člana 24. (uvoz koji se vrši po ugovoru o kreditu i zajmu);
- 1a) - uvoz koji se vrši na osnovu ugovora o donaciji, odnosno kao humanitarna pomoć;
- 1b) - uvoz dobara koja su izvezena, a koja se u Republiku vraćaju neprodana ili zato što ne odgovaraju obavezama koje proističu iz ugovora, odnosno poslovnog odnosa na osnovu kojeg su bila izvezena;
- 1v) - uvoz dobara koja se, u okviru carinskog postupka, unose u slobodne carinske prodavnice.

Uvoz određenih dobara iz člana 24. Zakona o porezu na dodatu vrednost

Članom 24. Zakona, propisana su poreska oslobođenja za promet dobara i usluga koji se obavlja na teritoriji Srbije, a koji ne podleže PDV, s tim što lice koje

vrši taj promet ima pravo na odbitak prethodnog poreza, dok za promet po članu 25. takođe ima poresko oslobođenje, ali bez prava na odbitak prethodnog poreza.

U skladu sa tim, kada se radi o uvoz dobara iz člana 24. stav 1. tač. 5), 10), 11) i 13) - 16) i člana 25. stav 1. tač. 1) i 2) i stav 2. tač. 5) i 10) lice koje ih uvozi ima pravo na poresko oslobođenje, uz napomenu da je izmenama zakona regulisano da PDV ne podleže ni uvoz dobara koji se vrši u skladu sa novouvedenim tač. 16a. i 16b. člana 24. Zakona.

Prema tome, PDV se ne plaća na uvoz:

- unos dobara u slobodnu zonu, osim dobara za krajnju potrošnju u slobodnoj zoni;
- isporuke letelica, servisiranje, popravke, održavanje, čarterisanje i iznajmljivanje letelica, koje se pretežno koriste uz naknadu u međunarodnom vazдушnom saobraćaju, kao i isporuke, iznajmljivanje, popravke i održavanje dobara namenjenih opremanju tih letelica, kao i promet dobara i usluga namenjenih neposrednim potrebama ovih letelica;
- isporuke brodova, servisiranje, popravke, održavanje i iznajmljivanje brodova, koji se pretežno koriste uz naknadu u međunarodnom rečnom saobraćaju, kao i isporuke, iznajmljivanje, popravke i održavanje dobara namenjenih opremanju tih brodova kao i promet dobara i usluga namenjenih neposrednim potrebama ovih brodova;
- isporuke zlata Narodnoj banci Srbije;
- dobra i usluge namenjene za: službene potrebe diplomatskih i konzularnih predstavništava, međunarodnih organizacija, ako je to predviđeno međunarodnim ugovorom i lične potrebe stranog osoblja diplomatskih i konzularnih predstavništava, uključujući i članove njihovih porodica, kao i lične potrebe stranog osoblja međunarodnih organizacija, uključujući članove njihovih porodica, ako je to predviđeno međunarodnim ugovorom;
- koji se vrši u skladu sa ugovorom o donaciji zaključenim sa državnom zajednicom SCG, odnosno Republikom, a tim ugovorom je predviđeno da se iz dobijenih novčanih sredstava neće plaćati troškovi poreza - tač. 16a. čl. 24.;
- koji se vrši u skladu sa ugovorima o kreditu, odnosno zajmu, zaključenim između državne zajednice Srbija i Crna Gora, odnosno Republike i međunarodne finansijske organizacije, odnosno druge države, kao i između treće strane i međunarodne finansijske organizacije, odnosno druge države u kojem se Republika Srbija pojavljuje kao garant, odnosno kontragarant, ako je tim ugovorima predviđeno da se iz dobijenih novčanih sredstava neće plaćati troškovi poreza - tačka 16b. člana 24.;

kao ni na uvoz iz člana 25. Zakona, i to:

- poslovanja i posredovanja u poslovanju zakonskim sredstvima plaćanja, osim papirnog i kovanog novca koji se ne koristi kao zakonsko sredstvo plaćanja ili ima numizmatičku vrednost;
- poslovanja i posredovanja u poslovanju akcijama, udelima u društvima i udruženjima, obveznicama i drugim hartijama od vrednosti, osim poslovanja koje se odnosi na čuvanje i upravljanje hartijama od vrednosti;
- poslovanja i posredovanja u poslovanju depozitima, tekućim i žiro-računima, nalogima za plaćanje, kao i platnim prometom i doznakama;
- ljudskih organa, tkiva, telesnih tečnosti i ćelija, krvi i majčinog mleka.

Uvoz dobara po osnovu donacija i humanitarne pomoći

Dopunom člana 26. stav 1. tačkom 1a), poresko oslobođenje za uvoz dobara prošireno je pa se od 26. jula 2005. godine PDV ne plaća ni kod:

- uvoza dobara po osnovu donacija i humanitarne pomoći.

(Inače, do 25. jula 2005. godine na uvoz dobara po osnovu donacija ili humanitarne pomoći, primaoci dobara, tj. uvoznici su bili u obavezi da plate PDV koji im je obračunavao carinski organ, tako da primalac donacije od 26. jula 2005. godine, nije poreski dužnik).

Novouvedeno poresko oslobođenje odnosi se na donacije i humanitarnu pomoć koja se sprovodi u skladu sa odredbama Zakona o donacijama i humanitarnoj pomoći ("Službeni list SRJ", br. 53/01, 61/01 i 36/02). Prema tome, **donacije ili humanitarnu pomoć mogu primati:**

- državni organi i jedinice lokalne samouprave,
- javna preduzeća i javne ustanove,
- druge organizacije i zajednice koje ne ostvaruju dobit,
- kao i domaće i strane humanitarne organizacije.

Predmet donacije i humanitarne pomoći može biti roba (osim duvana i duvanskih prerađevina, alkoholnih pića i putničkih automobila), zatim usluge, novac, hartije od vrednosti, imovinska i druga prava.

Ukoliko donaciju prima dobitno preduzeće ili preduzetnik ili pak fizičko lice, ista podleže obavezi obračuna PDV, odnosno carinski organ je dužan da obračuna PDV kada se radi o uvozu dobara, a primalac donacije je poreski dužnik u smislu člana 10. Zakona o porezu na dodatu vrednost.

Odredbom člana 3. Zakona o porezu na dodatu vrednost, propisano je da su predmet oporezivanja PDV isporuka dobara i pružanje usluga koje poreski obveznik izvrši u Republici uz naknadu, u okviru obavljanja delatnosti, kao i uvoz dobara u Republiku.

Saglasno odredbi člana 7. Zakona, uvoz je svaki unos dobara u carinsko područje Republike.

Prema odredbi člana 26. tačka 1a) Zakona, PDV se ne plaća na uvoz dobara koja se uvoze na osnovu ugovora o donaciji, odnosno kao humanitarna pomoć.

Prema odredbi člana 1. stav 1. i člana 2. Zakona o donacijama i humanitarnoj pomoći ("Sl. list SRJ", br. 53/2001, 61/2001 i 36/2002), državni organi, jedinice lokalne samouprave, javna preduzeća, javne ustanove, druge organizacije i zajednice koje ne ostvaruju dobit, kao i domaće i strane humanitarne organizacije mogu primiti donacije i humanitarnu pomoć, a predmet donacije i humanitarna pomoć, mogu biti u robi, osim duvana i duvanskih prerađevina, alkoholnih pića i putničkih automobila, uslugama, novcu, hartijama od vrednosti, imovinskim i drugim pravima.

Odredbom člana 3. Zakona o donacijama i humanitarnoj pomoći propisano je, između ostalog, da je uvoz robe, koja se kupuje iz sredstava dobijenih od donacije, slobodan.

Saglasno odredbi člana 4. Zakona o donacijama i humanitarnoj pomoći, uvoz robe po osnovu donacije i humanitarne pomoći može se vršiti ako roba ispunjava uslove propisane za stavljanje u promet, odnosno upotrebu na domaćem tržištu.

PDV se ne plaća, ako se uvoz u svemu vrši prema odredbama Zakona o donacijama i humanitarnoj pomoći. Utvrđivanje da li se ovaj uvoz vrši u skladu sa

navedenim zakonom, utvrđuje nadležni carinski organ, posebno uzimajući u obzir činjenicu da se iz sredstava donacije finansira deo vrednosti tri polovna kamiona.

U skladu sa članom 2. Zakona o donacijama i humanitarnoj pomoći, donacije i humanitarna pomoć mogu biti u robi, osim duvana i duvanskih prerađevina, alkoholnih pića i putničkih automobila, uslugama, novcu, hartijama od vrednosti, imovinskim i drugim pravima.

Članom 6. Zakona, propisani su uslovi koje primalac donacije mora da ispunjava kako bi roba koja je predmet donacije bila oslobođena plaćanja uvoznih dažbina. U tu svrhu uz zahtev za oslobođenje carinarnici se između ostalog prilaže i izjava donatora iz koje se vidi da se roba plaća iz sredstava prikupljenih po osnovu donacije, iz čega proizilazi da celokupna vrednost robe koja se uvozi po ovom osnovu mora biti pokrivena sredstvima iz donacije.

Na robu u čijoj nabavci sredstva donacije učestuju delimično u vrednosti robe, dok se ostatak vrednosti robe plaća iz sopstvenih sredstava, ne mogu se primeniti odredbe gore pomenutog zakona koje se odnose na oslobođenje od plaćanja uvoznih dažbina. Ovo stoga što nigde u Zakonu ne stoji odredba kojom se ovakav postupak "delimične" donacije propisuje.

Ukazujemo da gore pomenuto nije u skladu ni sa odredbama čl. 46. - 62. Carinskog zakona ("Sl. glasnik RS", br. 73/2003 i 62/2005), koji se odnose na određivanje carinske vrednosti robe kao carinske osnovice za obračun uvoznih dažbina, kojima nije predviđena mogućnost da se carinska osnovica umanjuje za iznos koji predstavlja osnovicu za oslobođenje od plaćanja carine.

(Ministarstvo finansija Srbije, br. 413-00-2359/05 od 30. IX 2005. godine)

Uvoz dobara koja su izvezena pa se vraćaju u zemlju kao neprodata ili neodgovarajuća

Dopunom člana 26. stava 1. tačkom 1b) Zakona o PDV, poresko oslobođenje kod uvoza dobara prošireno je tako da se sada PDV ne plaća na:

- dobra koja su izvezena a koja se potom vraćaju u zemlju kao neprodata ili neodgovarajuća.

Novo poresko oslobođenje vezano je za dobra koja su izvezena, a koja se u Republiku Srbiju vraćaju neprodata ili zato što ne odgovaraju obavezama koje proističu iz ugovora, odnosno poslovnog odnosa na osnovu kojeg su bila izvezena.

Ovo poresko oslobođenje je ustanovljeno, jer je i praksa pokazala neophodnost takvog oslobođenja, obzirom da se i ne radi o novom uvozu dobara, već o vraćanju istih jer ne zadovoljavaju zahtevane kriterijume kupca.

Posebnim podzakonskim aktom nisu utvrđeni posebni uslovi koje obveznik mora da ispuni za ostvarenje ovog poreskog oslobođenja, jer se isto sprovodi u skladu sa carinskim propisima.

Naime, prema članu 18. stav (2) tačka 2) Carinskog zakona ("Sl. glasnik RS", br. 73/03 i 61/05), plaćanju uvoznih dažbina ne podleže: izvezena domaća roba koja se u zemlju vraća neprodata ili se vraća zato što ne odgovara obavezama koje proizilaze iz ugovora, odnosno poslovnog odnosa na osnovu kog je bila izvezena.

Prema odredbama čl. 197. Carinskog zakona, na ovu robu koja se u roku od dve godine vraća u carinsko područje i stavlja u slobodan promet, ne plaćaju se uvozne dažbine. Pri tome, ovaj rok carinski organ može produžiti, na zahtev de-

klaranta, ako za to postoje opravdani razlozi. Takođe, shodno čl. 198. za robu koja se ponovo uvozi u istom stanju u kojem je izvezena, uvozne dažbine ne plaćaju se u skladu sa odredbama čl. 197.

Dakle, obzirom da se ne obračunava carina jer se taj promet ne smatra novim uvozom, izmenom Zakona o PDV izvršeno je usaglašavanje ova dva zakona.

U mišljenju Ministarstva finansija RS, br. 413-00-01407/2005-04 od 25. avgusta 2005. godine, stoji:

“Odredbom čl. 3. Zakona o PDV, propisano je da su predmet oporezivanja PDV isporuka dobara i pružanje usluga koje poreski obveznik izvrši u Republici uz naknadu, u okviru obavljanja delatnosti, kao i uvoz dobara u Republiku, pri čemu se uvozom, u smislu ovog zakona, smatra svaki unos dobara u carinsko područje Republike.

Poreska oslobođenja kod uvoza dobara propisana su odredbama člana 26. Zakona, kojim je posle izmena ovog zakona koje su stupile na snagu 26. VII 2005. godine, poresko oslobođenje pri uvozu dobara prošireno, između ostalog, na dobra koja su izvezena, a koja se u Republiku vraćaju neprodana ili zato što ne odgovaraju obavezama koje proističu iz ugovora, odnosno poslovnog odnosa na osnovu kojeg su izvezena.

U skladu sa navedenim zakonskim odredbama, na dobra koja se uvoze u Republiku, a koja su bila prethodno izvezena, pa se usled reklamacije od strane inopartnera vraćaju prodavcu, pri čemu je bio izvršen konačan izvoz dobara, a ne privremeni, PDV se obračunavao i plaćao do 26. VII 2005. godine, kada je stupio na snagu Zakon o izmenama i dopunama Zakona o porezu na dodatu vrednost (“Sl. glasnik RS”, broj 61/2005).

Odredbama člana 11. stav 2. tačka 1b. navedenog zakona je proširen član 26. Zakona, tako što je, između ostalog, propisano da se PDV ne plaća na uvoz dobara koja su izvezena, a koja se u Republiku Srbiju vraćaju neprodana ili zato što ne odgovaraju obavezama koje proističu iz ugovora, odnosno poslovnog odnosa na osnovu kojeg su bila izvezena”.

Uvoz dobara koja se unose u slobodne carinske prodavnice

Dopunom ovog zakona u članu 26. stav 1. novom tačkom 1v) od 26. jula 2005. godine, utvrđeno je poresko oslobođenje i za:

- uvoz dobara koja se, u okviru carinskog postupka, unose u slobodne carinske prodavnice.

Odredbama člana 187a. Carinskog zakona (“Službeni glasnik RS”, br. 73/03 i 61/05), propisano da se slobodne carinske prodavnice (u daljem tekstu: SPC) mogu otvarati na vazduhoplovnim pristaništima otvorenim za međunarodni saobraćaj za prodaju robe putnicima koji odlaze u inostranstvo i putnicima u prevozu preko carinskog područja i to posle sprovedene carinske kontrole.

Prema tome, u skladu sa izmenom Zakona o PDV, tj. sa dopunom čl. 24. novom tačkom 6a. koja propisuje poresko oslobođenje za otpremanje dobara u SCP kao i za isporuku iz SCP-a, ovom dopunom u čl. 26. ustanovljeno je oslobođenje od PDV i za dobra koja se uvoze radi snabdevanja SCP, a u okviru carinskog postupanja.

Prema odredbama člana 194. stav 1. tačka 5) roba koja se prodaje u slobodnim carinskim prodavnicama na vazduhoplovnim pristaništima, ne podleže carinskim dažbinama, što znači da se smatra izvozom.

Privremeni uvoz radi aktivnog oplemenjivanja sa sistemom odlaganja i ponovni izvoz

Prema odredbi člana 26. stav 1. tačka 2) Zakona o porezu na dodatu vrednost, PDV se ne plaća na uvoz:

- **dobara koja se, u okviru carinskog postupka, privremeno uvoze i ponovo izvoze**, kao i stavljaju u
- **carinski postupak aktivnog oplemenjivanja sa sistemom odlaganja**.

Postupak privremenog uvoza

Odredbama čl. 160-167. Carinskog zakona ("Sl. glasnik RS", br. 73/03 i 61/05), regulisan je postupak privremenog uvoza dobara.

Prema odredbama člana 160. Carinskog zakona, postupku privremenog uvoza carinski organ odobrava (na pisani zahtev lica koje upotrebljava robu ili organizuje da se ona upotrebi) upotrebu u carinskom području strane robe namenjene ponovnom izvozu, u neizmenjenom stanju, osim uobičajenog smanjenja vrednosti zbog upotrebe, uz potpuno ili delimično oslobođenje od plaćanja uvoznih dažbina i bez primene mera komercijalne politike. Postupak privremenog uvoza carinski organ odobrava ako se može utvrditi istovetnost uvezene robe. On i određuje rok u kome se uvezena roba mora ponovno izvesti ili se mora odobriti novo, carinski dozvoljeno postupanje ili upotreba te robe, pri čemu ovaj rok mora biti dovoljan za postizanje svrhe privremenog uvoza (član 163. Carinskog zakona).

Prema odredbama čl. 165. istog zakona, iznos uvoznih dažbina koje se delimično plaćaju na privremeno uvezenu robu, utvrđuju se u visini od 3% od iznosa uvoznih dažbina koje bi se platile za robu kada bi se ona stavila u slobodan promet, na dan prihvatanja deklaracije za privremeni uvoz, za svaki mesec ili deo meseca za vreme dok je roba privremeno uvezena. Pri tome, ukupan iznos uvoznih dažbina ne može biti viši od iznosa koji bi se platio ako bi se roba stavila u slobodan promet na dan kad je stavljena u postupak privremenog uvoza, s tim da u taj iznos ne ulaze kamate.

Ako se privremeno uvezena dobra stave u promet, tada će carinski organ obračunati carinu i PDV. Osnovica je carinska vrednost robe u vreme odobravanja njenog privremenog uvoza. U vezi sa ovim ukazuje se i na sledeći stav Uprave carina - Akt UC-a 01/3 broj D-17867/1 od 11.11.2005. godine, a koji glasi:

"Odredbom člana 19. stav 1. tačka 5. Carinskog zakona ("Sl. glasnik RS", br. 73/03 i 61/05), propisano je da se za robu koja je bila privremeno uvezena u carinsko područje, iznos uvoznih dažbina utvrđuje prema stanju robe u skladu sa propisima koji važe na dan prihvatanja deklaracije za konačno carinjenje, odnosno na dan donošenja odluke o obračunu i naplati.

Imajući u vidu napred navedeno, u konkretnom slučaju konačnog carinjenja privremeno uvezene robe, primenjuju se propisi koji važe na dan prihvatanja deklaracije za konačno carinjenje, a od 1. I 2005. godine i odredbe Zakona o PDV.

Odredbom člana 166. stav 4. Carinskog zakona, propisano je da ako se roba stavljena u postupak privremenog uvoza stavlja u slobodan promet, nosilac odobrenja dužan je da plati kompenzatornu kamatu na iznos utvrđenog carinskog duga za period od dana prihvatanja deklaracije za privremeni uvoz do dana stavljanja u slobodan promet, po stopi koju određuje Vlada.

U slučaju konačnog carinjenja privremeno uvezene robe potrebno je obračunati i kompenzatornu kamatu, kako je to propisano citiranim članom Carinskog

zakona, za period od dana prihvatanja deklaracije za privremeni uvoz robe do dana stavljanja u slobodan promet predmetne robe”.

Postupak aktivnog oplemenjivanja

Odredbama čl. 139. do 152. Carinskog zakona, definisan je postupak aktivnog oplemenjivanja. Postupak aktivnog oplemenjivanja u carinskom području obuhvata primenu jednog ili više procesa oplemenjivanja, i to za:

- **carinsku robu, za koju se ne plaća carina niti podleže merama komercijalne politike, a namenjena je ponovnom izvozu u obliku dobijenih proizvoda (sistem odlaganja).**

Postoji i sistem povraćaja, ali on nije oslobođen PDV - u skladu sa Zakonom o PDV, jer je po ovoj tački oslobođeno aktivno oplemenjivanje sa sistemom odlaganja.

Proces oplemenjivanja podrazumeva: obradu robe, uključujući njenu montažu, sklapanje i ugradnju u drugu robu, opravka robe, uključujući njenu restauraciju i dovođenje u ispravno stanje, kao i upotreba određene robe koja nije sadržana u dobijenim proizvodima, ali koja omogućava ili olakšava proizvodnju dobijenih proizvoda, čak i ako je u potpunosti ili delimično iskorišćena u proizvodnji.

Članom 142. Carinskog zakona je propisan rok i postupak kada se dobra moraju ponovo izvesti.

Carinski organ utvrđuje i normativ za proizvode dobijene iz određene količine uvozne robe u postupku aktivnog oplemenjivanja, odnosno kad je to moguće, metod za utvrđivanje normativa.

Dobijeni proizvodi i roba u nepromenjenom stanju moraju se ponovno izvesti (član 144.).

Dakle, kada se radi o uvozu dobara koja se, u okviru carinskog postupka, privremeno uvoze i ponovo izvoze, kao i kada se stavljaju u carinski postupak aktivnog oplemenjivanja sa sistemom odlaganja, PDV se ne obračunava.

Privremeni izvoz i ponovni uvoz dobara u nepromenjenom stanju

Prema odredbi člana 26. stav 1. tačka 3) Zakona o porezu na dodatu vrednost, PDV se ne plaća na uvoz:

- **dobara koja se, u okviru carinskog postupka, privremeno izvoze i u nepromenjenom stanju ponovo uvoze.**

Prema odredbi člana 182. tačka (6) Carinskog zakona, kada se roba privremeno izvozi sa namerom da se ponovo uveze u nepromenjenom stanju, shodno se primenjuju odredbe ovog zakona kojim je uređen postupak **privremenog uvoza**, odnosno shodno se primenjuju odredbe čl. 160. do 166. ovog zakona.

Dakle, PDV se ne plaća na uvoz dobara, koja se u okviru carinskog postupka privremeno izvoze i u nepromenjenom stanju ponovo uvoze.

Uvoz dobara za koja je odobren postupak prerade pod carinskom kontrolom

Prema odredbi člana 26. stav 1. tačka 4) Zakona o porezu na dodatu vrednost, PDV se ne plaća na uvoz dobara:

- **za koja je, u okviru carinskog postupka, odobren postupak prerade pod carinskom kontrolom.**

Odredbama čl. 153. do 159. Carinskog zakona, propisan je postupak prerade pod carinskom kontrolom. U postupku prerade pod carinskom kontrolom odobrava se upotreba strane robe na carinskom području, radi prerade kojom se menja njena priroda ili stanje. Na robu koja se prerađuje pod carinskom kontrolom ne plaćaju se uvozne dažbine niti se primenjuju mere komercijalne politike, ako nije drukčije utvrđeno Carinskim zakonom.

Proizvodi iz stava 1. člana 153. Carinskog zakona, smatraju se prerađenim proizvodima i mogu se staviti u slobodan promet, uz obračun uvoznih dažbina po stopi koja je za njih utvrđena pri čemu se obračunava i PDV.

Vlada je Uredbom o carinski dozvoljenom postupanju sa carinskom robom, **puštanju carinske robe i naplati carinskog duga**, propisala uslove za odobravanje postupka prerade pod carinskom kontrolom.

Prema odredbama člana 156. Carinskog zakona, odobrenje za preradu pod carinskom kontrolom daje se:

- licima koja imaju sedište ili prebivalište u Srbiji;
- ako se uvozna roba može prepoznati u prerađenim proizvodima;
- ako nije ekonomski opravdano da se proizvod od prerađene robe vrati u prvobitno stanje;
- ako se preradom pod carinskom kontrolom ne izbegava primena pravila o utvrđivanju porekla robe ili količinska ograničenja koja se odnose na uvoz robe koja je dobijena preradom.

U postupku prerade pod carinskom kontrolom, Carinski organ određuje rok u kome se dobijeni proizvodi moraju izvesti ili se moraju ponovno izvesti, odnosno u kome se mora zahtevati drugi carinski dozvoljen postupak ili upotreba. Prilikom određivanja roka uzima se u obzir vreme potrebno za obavljanje aktivnog oplemenjivanja i otpremu dobijenih proizvoda. Inače, ovaj rok carinski organ može produžiti na osnovu blagovremenog i opravdanog zahteva nosioca odobrenja, s tim da ukupan rok ne može biti duži od 12 meseci.

Uvoz dobara u okviru carinskog postupka nad tranzitom robe

Prema odredbi člana 26. stav 1. tačka 5) Zakona o porezu na dodatu vrednost, PDV se ne plaća na:

- **uvoz dobara u okviru carinskog postupka nad tranzitom robe.**

Odredbama čl. 118. do 125. Carinskog zakona, regulisan je postupak tranzita robe.

Postupak tranzita je, shodno članu 118. kretanje robe pod carinskim nadzorom između dva mesta unutar carinskog područja, i to:

- strane robe koja pri tome ne podleže naplati uvoznih i drugih dažbina ili merama komercijalne politike;
- domaće robe namenjene izvozu za koju je postupak izvoznog carinjenja sproveden u carinarnici u unutrašnjosti zemlje;
- u okviru postupka tranzita.

Kretanje robe može biti:

- na osnovu TIR karneta, pod uslovom da to kretanje:
 - 1) počinje ili se završava van carinskog područja,
 - 2) odnosi se na isporuku robe koja mora biti istovarena u carinskom području, a koja se transportuje sa robom koju treba istovariti u drugoj državi:

- na osnovu ATA karneta koji se koristi kao tranzitni dokument;
- od jednog do drugog mesta u carinskom području;
- putem pošte, uključujući i poštanske pakete.

Postupak tranzita počinje deklarisanjem robe u ulaznoj graničnoj carinarnici ili carinarnici gde je roba prethodno deklarirana, a završava kad se roba, sa odgovarajućim ispravama, doprema odredišnoj carinarnici.

Postupak tranzita može se odobriti za robu čiji uvoz nije zabranjen.

Lice koje je preuzelo odgovornost za robu u postupku tranzita odgovorno je za:

- 1) predaju robe odredišnoj carinarnici u nepromenjenom stanju, u roku i uz poštovanje mera koje su preduzete radi obezbeđenja identičnosti robe;
- 2) poštovanje odredaba postupka tranzita.

Prevoznik ili primalac robe koji primi robu, a koji zna da je roba u postupku tranzita, odgovorni su za predaju robe odredišnoj carinarnici u nepromenjenom stanju i u roku koji odredi carinski organ, uz poštovanje mera preduzetih radi utvrđivanja istovetnosti robe.

Domaća roba u postupku tranzita može se kretati iz jednog mesta u drugo u carinskom području, sa prelaskom preko teritorije druge države, bez promene njenog carinskog statusa, ako:

- je takva mogućnost predviđena međunarodnim ugovorom;
- na osnovu TIR karneta;
- na osnovu ATA karneta koji se koristi kao tranzitni dokument;
- poštom, uključujući i poštanske pakete.

Uredbom o carinski dozvoljenom postupanju sa carinskom robom, puštanju carinske robe i naplati carinskog duga, propisani su uslovi za tranzit robe bez sprovođenja carinskog postupka iz jednog mesta u drugo u carinskom području, sa prelaskom preko teritorije druge države.

Uvoz dobara za koja je odobren postupak carinskog skladištenja

Prema odredbi člana 26. stav 1. tačka 6) Zakona o porezu na dodatu vrednost, PDV se ne plaća na:

- **uvoz dobara za koja je, u okviru carinskog postupka, odobren postupak carinskog skladišta.**

Odredbama čl. 126. do 138. Carinskog zakona, propisan je postupak carinskog skladištenja dobara.

Postupak carinskog skladištenja može se odobriti za smeštaj u carinsko skladište:

- **strane robe**, koja u tom slučaju ne podleže plaćanju uvoznih dažbina i mera komercijalne politike;
- **domaće robe** namenjene izvozu... (ova norma sa aspekta PDV ovde nije bitna, jer se radi o uvozu, a ne o izvozu dobara).

Carinsko skladište je mesto gde se roba može smestiti u skladu sa propisanim uslovima, koje odobri carinski organ i koje je pod carinskim nadzorom.

Vlada propisuje slučajeve u kojima se roba koja nije smeštena u carinsko skladište, može staviti u postupak carinskog skladištenja.

Carinsko skladište može biti javno skladište (u kome lice može skladištiti robu) ili privatno skladište (namenjeno skladištenju robe držaoca skladišta).

Držalac skladišta je lice kome je carinarnica odobrila da upravlja carinskim skladištem i dužan je, pored ostalog, da vodi evidenciju o robi koja se nalazi u postupku carinskog skladištenja na način koji odobri carinski organ.

Korisnik skladišta je lice koje je prema deklaraciji obavezno da stavi robu u postupak carinskog skladištenja ili lice na koje su prava i obaveze tog lica prenete.

Roba koja je predmet postupka carinskog skladištenja mora se evidentirati čim se unese u carinsko skladište.

Držanje robe u postupku carinskog skladištenja nije vremenski ograničeno.

Ako je za uveznu robu u postupku carinskog skladištenja nastao carinski dug, troškovi skladištenja i održavanja robe koji nastanu za vreme skladištenja ne uračunavaju se u carinsku vrednost robe, pod uslovom da su ti troškovi prikazani odvojeno od stvarno plaćene cene, odnosno cene koju treba platiti za tu robu.

Kada se uvezna roba stavlja u slobodan promet na osnovu knjigovodstvenih isprava, prihvata se vrsta, carinska vrednost i količina robe u trenutku stavljanja robe u postupak carinskog skladištenja, osim ako deklarant zahteva da se prihvati carinska vrednost utvrđena u trenutku nastanka carinskog duga.

Uvoz dobara za koja je predviđeno oslobođenje od plaćanja uvoznih dažbina u skladu sa članom 192. Carinskog zakona

Prema odredbi člana 26. stav 1. tačka 7) Zakona o porezu na dodatu vrednost, PDV se do 26. jula 2005. godine, nije plaćao na uvoz:

- dobara za koja je predviđeno oslobođenje od plaćanja uvoznih dažbina u skladu sa članom 192. tač. 1) - 10) Carinskog zakona.

Dakle, ovo poresko oslobođenje odnosi se na uvoz dobara koji vrše fizička lica u skladu sa članom 192. tač. 1) do 10) Carinskog zakona, odnosno na:

- 1) **putnike koji dolaze iz inostranstva** - na predmete koji služe njihovim ličnim potrebama za vreme putovanja (lični prtljag), nezavisno od toga da li ih nose sa sobom ili su ih dali na prevoz vozaču;
- 2) **domaće putnike, pored predmeta ličnog prtljaga** - na predmete koje unose iz inostranstva, ako nisu namenjeni preprodaji;
- 3) **strane državljane koji su dobili državljanstvo i strane državljane koji su dobili azil**, odnosno odobrenje za stalno nastanjenje u Srbiji - na predmete za svoje domaćinstvo, osim na putnička motorna vozila;
- 4) **domaće i strane državljane** - na predmete koje prime iz inostranstva u pošiljkama;
- 5) **domaće i strane državljane - na lekove**, za ličnu upotrebu koje primaju iz inostranstva u pošiljkama;
- 6) **domaće državljane i stalno nastanjene strane državljane** - na predmete nasleđene u inostranstvu;
- 7) **domaće državljane, stalno nastanjene strane državljane, preduzeća, zajednice i druge organizacije** - na odlikovanja, medalje, sportske trofeje, i druge predmete koje dobijaju u inostranstvu na takmičenjima, izložbama i priredbama od međunarodnog značaja;
- 8) **naučnike, književnike i umetnike** - na sopstvena dela koja unose iz inostranstva;
- 9) **domaće državljane koji žive u pograničnom pojasu** - na proizvode zemljoradnje, stočarstva, ribarstva, pčelarstva i šumarstva dobijene sa svo-

jih imanja koja se nalaze u pograničnom pojasu susedne države, kao i na priplod i ostale proizvode dobijene od stoke koja se zbog poljskih radova, ispaša ili zimovanja nalazi na tim imanjima;

- 10) **vozače motornih vozila** - na gorivo i mazivo u rezervoarima koji su fabrički ugrađeni u motorno vozilo.

Pošto se od 26. jula 2005. godine primenjuje poresko oslobođenje za sav uvoz izvršen u skladu sa članom 192. Carinskog zakona, to znači da se PDV od tog datuma ne obračunava ni na uvoz koji vrše:

- 11) **invalidi - na ortopedska i druga pomagala** koja služe kao zamena telesnih organa koji nedostaju, odnosno oštećenih telesnih organa i na rezervne delove i potrošni materijal za korišćenje tih pomagala, osim na putničke automobile, koje unesu ili prime iz inostranstva za ličnu upotrebu;
- 12) **invalidi I i II kategorije, kao i lica čiji stepen invaliditeta odgovara invaliditetu I i II kategorije**, koji se posle sprovedene profesionalne rehabilitacije osposobe za određenu delatnost - na opremu za vršenje te delatnosti koja se ne proizvodi u Srbiji;
- 13) **organizacije lica sa posebnim potrebama** (gluvi i nagluvi, slepi i slabovidni, distrofičari, paraplegičari, oboleli od neuromišićnih bolesti i dr.), odnosno članovi tih organizacija - na specifičnu opremu, uređaje i instrumente i na njihove rezervne delove i na potrošni materijal za korišćenje te opreme koji se ne proizvode u Srbiji;
- 14) **građani na specifičnu opremu, uređaje i instrumente za zdravstvo i na rezervne delove i potrošni materijal za korišćenje te opreme**, za ličnu upotrebu, koji se ne proizvode u Srbiji.

Međutim, **napominje se da ni u jednom od navedenih slučajeva poresko oslobođenje NE važi za uvoz motornih vozila.**

Da napomenemo da je Zakonom o izmenama i dopunama Carinskog zakona ("Službeni glasnik RS", br. 61/05), dopunjen i donekle izmenjen član 192. ali iako se Zakon o PDV poziva na Carinski zakon iz 2003. godine, poresko oslobođenje primenjuje se na ceo član 192. (uključujući i nastale dopune), osim navedenog izuzetka vezanog za putničke automobile, tj. motorna vozila.

Poresko oslobođenje za uvoz dobara u skladu sa članom 193. stav 1. tačka 6) Carinskog zakona

Prema odredbi člana 26. stav 1. tačka 7) Zakona o porezu na dodatu vrednost, PDV se ne plaća ni pri uvozu:

- **dobara za koja je predviđeno oslobođenje od plaćanja uvoznih dažbina u skladu sa članom 192. stav 1. tačka 6) Carinskog zakona.**

Prema odredbi člana 192. stav 1. tačka 6) - oslobođenje od uvoznih dažbina, odnosno poresko oslobođenje odnosi se na dobra koja sva lica (pravna i druga lica), osim fizičkih, besplatno prime iz inostranstva ili ih nabave od sredstava koja su dobila iz inostranstva kao novčanu pomoć, ako su namenjena otklanjanju posledica prouzrokovanih elementarnim nepogodama (zemljotresi, poplave, suše, ekološki udesi i sl.), ratom ili oružanim sukobom.

Pravo na oslobođenje od plaćanja uvoznih dažbina u skladu sa ovom odredbom može se ostvariti ako Vlada utvrdi da su posledice elementarnih nepogoda ta-

kve da za njihovo otklanjanje treba dozvoliti uvoz robe uz oslobođenje od plaćanja carine i ako se ta roba uveze u roku koji odredi Vlada.

Inače, u vezi carinskog i poreskog tretmana uvoza putničkih automobila Uprava carina je dala objašnjenje pod brojem - Akt UC-a 01/3 br. D-12351/2 od 15.08.2005. godine, koje glasi:

“U članu 26. stav 1. tačka 7) Zakona o PDV (“Službeni glasnik RS”, br. 84/04, 86/04 i 61/05), proširena grupa oslobođenja od plaćanja PDV pri uvozu i to na uvoz dobara za koja je u skladu sa članom 192. i članom 193. stav 1. tačka 6) Carinskog zakona (“Službeni glasnik RS”, br. 73/03), propisano oslobođenje od plaćanja carine, osim na uvoz motornih vozila.

Imajući u vidu napred citiranu odredbu Zakona o PDV, pri uvozu dobara za koja je članom 192. i članom 193. stav 1. tačka 6) Carinskog zakona, propisano oslobođenje od plaćanja carine ne plaća se i PDV, osim kada se uvoze motorna vozila, za koja se u tom slučaju obračunava i plaća PDV.

Šifra “9222” predviđena je zato što je proširenjem oslobođenja kod uvoza u članu 26. Zakona o PDV, propisana primena poreskih oslobođenja za ceo član 192. Carinskog zakona.

Imajući u vidu sve napred navedeno, kao i odredbe člana 192. stav 1. tačka 11a) Carinskog zakona, kojim je propisano oslobođenje od plaćanja carine za određene kategorije invalida - na putničke automobile, koje unesu ili prime iz inostranstva za ličnu upotrebu, šifra “9222” neće se koristiti kod uvoza motornih vozila koja uvoze ova lica, jer se u tom slučaju PDV obračunava i plaća.

Šifra “2550” za uvoz dobara na osnovu ugovora o donaciji, odnosno kao humanitarna pomoć (član 26. stav 1. tačka 1a) Zakona o PDV), primenjuje se u slučaju oslobođenja od plaćanja carine za robu koja se uvozi uz primenu odredaba Zakona o donacijama i humanitarnoj pomoći (“Službeni list SRJ”, br. 53/01, 61/01 i 36/02”).