

Stručni komentar

AKTUELNA PITANJA KOJA SE ODOSE NA POSTUPAK CARINSKOG SKLADIŠTENJA

- Prenos prava svojine, utvrđivanje carinske vrednosti, poreski tretman, "napuštena roba", kombinovanje sa drugim postupcima, polaganje obezbeđenja •

Postupak carinskog skladištenja

Postupak carinskog skladištenja propisan je odredbama čl. 128. do 142. *Carinskog zakona ("Sl. glasnik RS", br. 18/2010* - dalje: Zakon) i obuhvata **postupak smeštaja robe u carinsko skladište**, i to:

- **strane robe**, koja u tom slučaju ne podleže plaćanju uvoznih dažbina i mera trgovinske politike i
- **domaće robe**, namenjene izvozu, koja smeštajem u carinsko skladište podleže primeni mera koje se, u skladu sa posebnim propisima, primenjuju na izvoz te robe.

Ovaj postupak može da se sprovodi i kao postupak sa odlaganjem (po pravilu ne nastaje obaveza plaćanja carinskog duga) **i kao postupak sa ekonomskim dejstvom** (sprovodi se isključivo na osnovu odobrenja koje izdaje carinski organ).

Carinsko skladište ili Carinski magacin

je mesto gde se roba može smestiti u skladu sa propisanim uslovima, koje odobri carinski organ i koje je pod carinskim nadzorom. **Može biti javno** (može da ga koristi svako lice radi skladištenja robe) **i privatno** (namenjeno skladištenju robe držaoca skladišta). Držalac skladišta je lice kome je carinarnica odobrila da upravlja carinskim skladištem. Carinskim skladištem može da upravlja carinski organ.

Robu koja se nalazi u postupku carinskog skladištenja, držalac skladišta mora evidentirati na odobren i propisan način čim se unese u carinsko skladište. Ovo odobrenje nije potrebno ako carinski organ upravlja carinskim skladištem.

Držalac skladišta se može osloboditi ove obaveze kada odgovornost za ispunjenje obaveza koje proizilaze iz postupka carinskog skladištenja snosi isključivo korisnik skladišta i kada se roba smešta u carinsko skladište na osnovu pismene deklaracije u redovnom postupku ili na osnovu neke od trgovinskih ili službenih isprava koje zamenjuju deklaraciju.

Prenos prava svojine nad robom koja je pod carinskim nadzorom

Zakonom je uređeno da roba koja ulazi (koja se unosi, odnosno doprema) u carinsko područje Republike Srbije podleže merama carinskog nadzora, mora se prijaviti i dopremiti carinskom organu i mora joj se odrediti carinski dozvoljeno postupanje ili upotreba. Carinski nadzor obuhvata skup opštih mera koje preduzima carinski organ u cilju primene carinskih i drugih propisa na robu koja podleže carinskom nadzoru.

Prenos prava svojine nad robom koja se nalazi pod carinskim nadzorom, pa samim tim i nad robom koja se nalazi u postupku carinskog skladištenja, prema Zakonu nije zabranjen. Ovo proizilazi i iz opštih odredaba *Zakona o obligacionim odnosima ("Sl. list SFRJ", br. 29/78, 39/85, 45/89 - odluka USJ i 57/89, "Sl. list SRJ", br. 31/93 i "Sl. list SCG", br. 1/2003 - Ustavna povelja)*, prema kojima se strankama, u skladu sa načelom slobode ugovaranja, mora dozvoliti da svojom voljom zaključuju ugovore o kupoprodaji (prenosu vlasništva) robe. Ugovor o kupoprodaji je opšti imenovani ugovor i odnosi se na sve modalitete kupoprodaje, što uključuje i kupoprodaju u carinskim skladištima. Osim toga, na robu koja se nalazi u postupku carinskog skladištenja primenjuju se i odluke kojima se u sudskom postupku menja vlasništvo nad robom.

Prenos prava svojine nad robom koja se nalazi u postupku carinskog skladištenja, po pravilu,

ne utiče na prava i obaveze iz tog postupka. Za primenu carinskih propisa najvažniji je deklarant i nosilac postupka, tj. odobrenja, koji su odgovorni pred carinskim organom za sve obaveze koje proizilaze iz primene carinskih propisa za predmetni postupak. Prema članu 89. Zakona, deklarant mora biti lice koje ima sedište ili prebivalište u Republici Srbiji, osim u slučajevima iz stava 3. ovog člana (lice koje prijavljuje robu za tranzit ili privremeni uvoz ili samo povremeno prijavljuje robu, ako to carinski organ smatra opravdanim), a ko će biti deklarant zavisiće od volje stranaka.

Međutim, treba imati u vidu da je **Uredbom o carinski dozvoljenom postupanju s robom ("Sl. glasnik RS", br. 93/2010** - dalje: Uredba), utvrđeno nekoliko tipova skladišta i to: A, B i F (javna skladišta) i C, D i E (privatna skladišta). S obzirom na različite tipove skladišta, to su različite i posledice izvršene prodaje.

U javnim skladištima, pitanje vlasništva nad smeštenom robom nije od značaja za postupanje carinskog organa, već je bitno ko je robu stavio u skladište i ko snosi odgovornost za robu (kod skladišta tipa A odgovornost snosi držalac skladišta, a kod tipa B odgovornost je na korisniku skladišta).

Privatna skladišta su prvenstveno namenjena skladištenju robe držaoca skladišta. To ne znači da prodaja robe u ovim skladištima nije dozvoljena, ali ona može uticati na odobrenje za postupak skladištenja. Ako odobrenje za skladištenje istovremeno obuhvata i odobrenje za pojednostavljenje (npr. kod skladišta tipa D koje obuhvata i odobrenje za pojednostavljeno deklarisanje, tj. deklarisanje na osnovu knjigovodstevnih isprava), prenos prava svojine nad ovom robom može uticati na status lica kome je izdato odobrenje i na samo odobrenje. U tom slučaju, promenu vlasništva nad robom trebalo bi prijaviti carinskom organu, što je inače zakonska obaveza nosioca odobrenja. Naime, odredbom člana 113. stav 2. Zakona je utvrđeno da je nosilac odobrenja dužan da carinski organ obavesti o svim činjenicama (npr. o promeni vlasništva nad robom) koje nastanu posle izdavanja odobrenja i utiču na njegovu dalju primenu ili sadržinu.

Carinska vrednost robe koja je bila predmet prometa

Na određivanje carinske vrednosti robe koja je bila predmet postupka carinskog skladištenja, pa i prometa u postupku carinskog skladištenja, pre stavljanja u slobodan promet, primenjuju se odredbe čl. 39. do 55. Zakona.

S tim u vezi, članom 106. Uredbe propisano je da će se, radi utvrđivanja carinske vrednosti primenom člana 39. Zakona, **činjenica da je roba koja je predmet prodaje deklarirana za stavljanje u slobodan promet, smatrati odgovarajućim pokazateljem da se radi o prodaji za izvoz u carinsko područje Republike Srbije. U slučaju uzastopnih preprodaja koje su prethodile utvrđivanju carinske vrednosti, tim pokazateljem smatraće se samo poslednja prodaja koja je prethodila unosu robe u carinsko područje Republike Srbije ili prodaja koja se desila u Republici Srbiji pre stavljanja robe u slobodan promet.**

Međutim, članom 141. st. 3. i 4. Zakona propisano je i da ako se uvozna roba stavlja u slobodan promet u skladu sa članom 101. stav 1. tačka 3) ovog zakona (stavljanje u određeni postupak na osnovu knjigovodstvene isprave), u cilju primene člana 251. ovog zakona, **prihvatiće se vrsta, carinska vrednost i količina robe kakva je bila u trenutku stavljanja robe u postupak carinskog skladištenja.** Odredbe stava 3. ovog člana primenjuju se ako je kao carinska vrednost prihvaćena vrednost robe u trenutku stavljanja robe u postupak carinskog skladištenja, osim ako deklarant zahteva da se prihvati carinska vrednost utvrđena u trenutku nastanka carinskog duga.

Poreski tretman prometa robe u carinskom skladištu

Prema odredbama poreskih propisa **prodaja robe (prenos vlasništva nad robom) na carinskom području Republike Srbije koja nije stavljena u slobodan promet podleže obavezni evidentiranju i obračuna poreza na dodatu vrednost (PDV), u skladu sa Zakonom o porezu na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", br. 84/2004, 86/2004 - ispr., 61/2005 i 61/2007).** Ovo stoga što je svaki promet robe koja se nalazi na carinskom području Republike Srbije oporeziv, a činjenica da se dogodio kupoprodajni odnos služi kao osnov za pokretanje poreskog postupka. Poreski postupak

sprovodi poreski organ.

S obzirom da promena vlasništva nad robom ne utiče na carinski postupak u kom roba ostaje (u konkretnom slučaju, roba ostaje u postupku carinskog skladištenja) to ne postoji obaveza carinskog organa da evidentira i obračunava PDV u tom slučaju. Ovo tim pre što carinski organi naplaćuju i obračunavaju samo PDV pri uvozu.

Stavljanje robe u slobodan promet

Na trgovinu robom, tj. na stavljanje robe u slobodan promet robe koja je smeštena u carinsko skladište primenjuju se svi propisi bez obzira što je promet obavljen u carinskom skladištu, a na dalji promet koji se vrši po okončanju postupka stavljanja robe u slobodan promet ne primenjuju se carinski propisi.

Stavljanje robe u slobodan promet, podrazumeva primenu mera trgovinske politike, ispunjavanje ostalih formalnosti u vezi sa uvozom robe i plaćanje svih propisanih dažbina, poreza, akciza i drugih naknada u skladu s carinskim propisima.

Odredbom člana 92. Zakona propisano je da se u sprovođenju carinskog postupka za koji je roba deklarirana primenjuju propisi koji važe na dan prihvatanja deklaracije, ako nije drukčije propisano. Shodno ovoj odredbi, uslovi za stavljanje robe u slobodan promet cene se u trenutku kad se roba deklarira za slobodan promet tj. propisi se primenjuju na dan prihvatanja deklaracije za slobodan promet.

Svako poslovanje na teritoriji Republike Srbije vrši se i u skladu sa deviznim propisima, tj. u skladu sa **Zakonom o deviznom poslovanju ("Sl. glasnik RS", br. 62/2006 i 31/2011)**, pri čemu se promet na teritoriji Republike Srbije mora vršiti u dinarima.

Prenos prava i obaveza iz carinskog postupka

Odredbom člana 117. Zakona utvrđeno je da se prava i obaveze nosioca **carinskog postupka sa ekonomskim dejstvom, u koji spada i postupak carinskog skladištenja**, mogu pod uslovima koje utvrdi carinski organ, preneti na druga lica koja ispunjavaju uslove za odgovarajući postupak.

Carinski postupak sa ekonomskim dejstvom je postupak koji se primenjuje samo na osnovu odobrenja koje izdaje carinski organ. Odobrenje se daje samo licima koja pruže sve potrebne garancije da će pravilno sprovođiti postupak i ako carinski organ ima mogućnost nadzora i kontrole na odobrenim postupkom.

Prema tome, u pitanju je prenos prava i obaveza iz carinskog postupka, a ne prenos prava svojine, iz kog razloga i odredbu čl. 117. treba tumačiti u tom smislu. Znači da **lice na koje bi se prenela prava i obaveze iz postupka carinskog skladištenja, mora u svakom trenutku ispunjavati obaveze koje nastaju stavljanjem robe u postupak carinskog skladištenja. Drugim rečima, pitanje promene vlasništva nad robom je odvojeno od pitanja sprovođenja carinskog postupka nad robom. Promena vlasništva nad robom ne znači da mora da se sprovede i odgovarajući carinski postupak.**

"Napuštena roba" pod carinskim nadzorom

Jedno od pitanja koje se postavilo pri sprovođenju postupka carinskog skladištenja jeste **da li carinski zastupnici i držaoci carinskog skladišta, mogu podnositi zahtev za uništenje ili ustupanje robe koja se nalazi u postupku carinskog skladištenja, a vlasnici (uvoznici) te robe su brisani iz registra Agencije za privredne registre ili im je oduzet PIB?**

Po opštem pravilu iz odredbe člana 137. Zakona, **držanje robe u skladištu nije vremenski ograničeno.** U izuzetnim slučajevima, carinski organ može odrediti rok u kome korisnik skladišta mora za robu da odredi novo carinski dozvoljeno postupanje ili upotrebu.

Odredbom člana 5. istog zakona propisano je da je uništenje robe jedan od oblika carinski

dozvoljenog postupanja ili upotrebe robe, pri čemu se o uništenju robe mora obavestiti carinski organ. **Lice koje zahteva uništenje robe mora prijavu za uništenje podneti u pismenom obliku i potpisati je.** Prema odredbi člana 569. stav 1. Uredbe, prijava za uništenje mora se podneti onoliko vremena unapred koliko je potrebno carinarnici da organizuje i sprovede nadzor nad uništenjem.

Zakonom je **predviđeno da svako lice koje učestvuje ili je u vezi sa prometom robe može imenovati zastupnika za preduzimanje svih ili samo nekih radnji u postupku koji vodi carinski organ.** Zastupanje može biti neposredno, ako zastupnik istupa u svoje ime a za račun drugog lica i posredno, ako zastupnik istupa u ime i za račun drugog lica. Propisano je i da lice koje nema sedište ili prebivalište u Republici Srbiji, a učestvuje u carinskom postupku mora imenovati posrednog zastupnika koji istupa u svoje ime a za račun lica koje nema sedište ili prebivalište u Republici Srbiji. To drugim rečima znači da **deklarant ne može da bude strano lice.**

Može se zaključiti da **držalac carinskog skladišta, a ni zastupnik ne mogu da prenesu vlasništvo nad robom (ustupe robu), niti da se odreknu vlasništva nad robom i robu unište, jer sami nisu vlasnici te robe.** U pitanju je primena opštepoznatog pravnog načela da niko ne može preneti na drugoga više prava nego što ga sam ima.

Ustupanje i uništenje robe koja se nalazi u postupku carinskog skladištenja je moguće samo:

- **ako je istekao rok upotrebe robe,** pa roba, u skladu sa opštim propisima o skladištenju, prema nalazu nadležnog organa mora da se uništi, ili
- **ako je zbog neispunjenja obaveza iz ugovora o skladištenju doneta sudska odluka (ili privremena mera) da drugo lice a ne vlasnik, može da raspolaže robom.**

U pomenutim slučajevima nema mesta primeni odredbe člana 100. Zakona (vraćanje robe u inostranstvo, oduzimanje robe i njena prodaja), jer nijedan uslov predviđen tim članom nije ispunjen.

Vraćanje u inostranstvo robe koja je pod carinskim nadzorom

Postupak carinskog skladištenja obuhvata, između ostalog, smeštaj u carinsko skladište strane robe, koja u tom slučaju ne podleže plaćanju uvoznih dažbina i merama trgovinske politike.

Prema opštem pravilu iz Zakona carinski postupak se okončava kada se za robu koja je bila stavljena u jedan postupak odredi novi carinski dozvoljeni postupak ili upotreba, pri čemu je carinskom organu dato pravo da preduzme sve mere radi regulisanja statusa robe nad kojom carinski postupak nije okončan u skladu sa propisanim uslovima.

Roba nad kojom treba da se sprovede carinski postupak mora da bude obuhvaćena deklaracijom za taj postupak (član 84. Zakona), što znači da nije propisano da lice koje je podnelo prethodni dokument tj. deklaraciju za jedan carinski postupak (npr. C7 za postupak carinskog skladištenja) mora da podnese i carinski dokument za novi postupak (npr. za slobodan promet ili izvoz). Znači da se roba koja je u postupku carinskog skladištenja može staviti u neki od odabranih carinskih postupaka (npr. slobodan promet, izvoz, ponovni izvoz, tranzit itd).

Prilikom deklarisanja robe za carinski postupak deklarant carinskom organu podnosi isprave kojima se potvrđuje tačnost podataka navedenih u deklaraciji za sprovođenje carinskog postupka nad robom, pri čemu od odabira carinskog postupka za robu zavisi i način popunjavanja carinske deklaracije. Uslovi za stavljanje robe u carinski postupak cene se u trenutku kad se roba deklarise za odabrani carinski postupak. Ugovorni odnos je takođe jedna od činjenica koja utiče na izbor carinski dozvoljenog postupanja sa robom.

Ponovni izvoz

Jedan od oblika carinski dozvoljenog postupanja ili upotrebe robe je ponovni izvoz. Prema odredbi člana 209. Zakona strana roba može da se ponovo izveze iz carinskog područja Republike Srbije. Na ponovni izvoz, kad je to potrebno, na odgovarajući način primenjuju se propisane formalnosti za izvoz robe, uključujući i primenu trgovinskih mera.

O nameri ponovnog izvoza robe mora se obavestiti carinski organ. Carinski organ će zabraniti ponovni izvoz robe ako je to propisano ili to predviđaju trgovinske mere. Ako se roba koja je stavljena u postupak sa ekonomskim dejstvom ponovo izvozi (postupak carinskog skladištenja je postupak sa ekonomskim dejstvom) za tu robu podnosi se deklaracija. Izvozna deklaracija podnosi se carinskom organu nadležnom prema sedištu ili prebivalištu izvoznika ili prema mestu u kome se roba pakuje odnosno utovara za izvoz.

Roba koja se nalazi u postupku carinskog skladištenja može se staviti u postupak ponovnog izvoza ukoliko se carinskom organu uz deklaraciju priloži pravni osnov tj. dokumentacija (ugovor, aneks ugovora, sudska odluka i sl.) neophodna za sprovođenje ponovnog izvoza robe. Na osnovu te dokumentacije podnosilac deklaracije legitimira svoj zahtev pred carinskim organima da se roba stavi u odabrani carinski postupak, **a činjenica da je drugo lice bilo nosilac odobrenja za postupak skladištenja nije od uticaja prilikom deklarisanja robe za novi carinski postupak tj. za postupak ponovnog izvoza. Izvoznik/pošiljalac odnosno uvoznik/primalac je lice za čiji račun se podnosi deklaracija i koje je, u vreme prihvatanja deklaracije, vlasnik robe ili ima slična prava raspolaganja robom.**

Držanje robe u postupku carinskog skladištenja

Rokove izvršenja obaveza u carinskom postupku i način njihovog računanja treba posmatrati za svaki postupak ponaosob. Primenjeno na postupak carinskog skladištenja to **znači da je držanje robe u carinskom skladištu, po pravilu, vremenski neograničeno odnosno ne postoji rok za stavljanje te robe u drugi carinski postupak.**

Međutim, izuzetak od ovog pravila predstavlja odredba člana 137. stav 2. Zakona po kojoj **carinski organ u izuzetnim slučajevima može odrediti rok u kome je korisnik skladišta (lice koje je prema deklaraciji obavezno da stavi robu u ovaj postupak ili lice na koje su preneti prava i obaveze) dužan da za robu traži novo carinski dozvoljeno postupanje ili upotrebu.**

Ovu situaciju carinski organ će utvrđivati u svakom konkretnom slučaju, uzimajući pre svega u obzir vrstu robe i posebne uslove njenog skladištenja (lekovi, lako kvarljiva roba, prehrambeni proizvodi sa rokom upotrebe i sl.).

Kombinovanje postupka carinskog skladištenja sa drugim carinskim postupcima

Jedna od važnih osobina postupka carinskog skladištenja jeste mogućnost njegovog kombinovanja sa drugim postupcima (slobodan promet, izvoz, tranzit).

Strana roba koja se unosi u carinsko područje Republike Srbije, može se smestiti u carinsko skladište, a nakon toga ista se može staviti u izvozno-tranzitni postupak odnosno otpremiti u inostranstvo. S obzirom da se, obe navedene poslovne transakcije tretiraju kao postupak tranzita, to se shodno članu 118. Zakona na predmetnu robu ne naplaćuju uvozne dažbine.

Ako je roba stavljena u neki od postupaka sa ekonomskim dejstvom (npr. u postupak privremenog uvoza), taj postupak se može okončati stavljanjem te robe u postupak carinskog skladištenja (novi carinski postupak).

Polaganje obezbeđenja za postupak carinskog skladištenja

Odredbama člana 289. stav 1. tačka 2. Uredbe **propisano je da je skladište tipa B, javno skladište kod koga odgovornost snosi korisnik skladišta.**

Članom 112. stav 1. tačka 1. Zakona **propisano je da carinski organ odobrava carinski postupak sa ekonomskim dejstvom samo licima koja pružaju sve potrebne garancije da će se pravilno sprovesti postupak, a članom 115. stav 1. istog propisano je da carinski organ može (što znači da ne mora) da zahteva da se za robu koja je u carinskom postupku sa odlaganjem položi obezbeđenje da bi se obezbedila naplata carinskog duga koji bi mogao nastati u vezi s tom robom.**

Odredbama člana 134. Zakona propisano je da carinski organ, pored obezbeđenja iz člana 115. ovog

zakona, može da zahteva od držaoca skladišta da položi obezbeđenje da će ispuniti obaveze iz člana 131. istog zakona (da se roba smeštena u carinskom skladištu ne uzima ispod carinskog nadzora; za ispunjenje obaveza koje proizilaze iz postupka carinskog skladištenja robe; za ispunjenje posebnih uslova sadržanih u odobrenju za upravljanje skladištem).

Prema tome, **carinski organ može zahtevati od korisnika skladišta tipa B polaganje obezbeđenja pri stavljanju robe u odgovarajući postupak.** Ali isto tako, uzimajući u obzir član 226. Zakona, kojim je propisano da ako prema carinskim propisima polaganje obezbeđenja nije obavezno, carinski organ može da zahteva polaganje obezbeđenja ako oceni da nije sigurno da će plaćanje carinskog duga ili carinskoga duga koji bi mogao nastati biti blagovremeno izvršeno odnosno na carinskom organu je da, u zavisnosti od okolnosti svakog konkretnog slučaja, kao i imajući u vidu rezultate analize rizika, proceni da li je potrebno polaganje obezbeđenja od držaoca skladišta ili ne.

Ukoliko je carinski organ pri izdavanju odobrenja držanja carinskog skladišta tipa B procenio da je za ovo skladište dovoljno obezbeđenje korisnika, potrebno je da redovno vrši kontrolu odnosno da redovno vrši procenu da li položeno obezbeđenje može obezbediti obaveze koje proizilaze iz postupka skladištenja.

Uzimajući u obzir odredbe člana 226. Carinskog zakona, na carinskom organu je da, u zavisnosti od okolnosti svakog konkretnog slučaja, kao i imajući u vidu rezultate analize rizika, proceni da li je potrebno polaganje obezbeđenja (i tom slučaju odredi visinu obezbeđenja) ili ne.

Pri utvrđivanju visine obezbeđenja carinski organ može vršiti procenu prema očekivanim zalihama robe, njenoj procenjenoj vrednosti, periodu zadržavanja u skladištu, kao i prema drugim merilima koje proceni da su relevantni za utvrđivanje visine obezbeđenja.

Zakonom su propisani postupci sa odlaganjem (član 110) u koje spada i postupak carinskog skladištenja i za koje po pravilu ne nastaje carinski dug, pa shodno tome **carinski organ može, a ne mora tražiti obezbeđenje za naplatu carinskog duga** (član 115. Zakona), a s druge strane, u postupku stavljanja robe u slobodan promet, u postupku aktivnog oplemenjivanja sa sistemom povraćaja, kao i u postupku privremenog uvoza sa delimičnim oslobođenjem od plaćanja uvoznih dažbina, zbog prirode samih postupaka (jer se radi o postupcima u kojima po pravilu nastaje carinski dug) radi sigurne naplate carinskog duga, carinski organ zahteva polaganje obezbeđenja.

Carinsko skladište i pojednostavljeni postupak

Kada je reč o pitanju da li je, prilikom ocene ispunjenosti uslova za odobravanje carinskog skladišta tipa D potrebno pribaviti odobrenje carinskog organa za sprovođenje pojednostavljenih postupaka na osnovu knjigovodstvenih izveštaja ili takvo odobrenje nije uslov za odobrenje carinskog tipa skladišta D, ukazujemo da su odredbom člana 289. Uredbe navedene vrste privatnih carinskih skladišta, pri čemu je odredbom člana 289. stav 2. tačka 1. Uredbe utvrđeno da je **skladište tipa D, privatno carinsko skladište kod koga se roba stavlja u slobodan promet na osnovu knjigovodstvenih izveštaja, pri čemu su merodavne karakteristike, carinska vrednost i količina roba utvrđeni u trenutku stavljanja robe u postupak skladištenja.**

Odredbama člana 233. stav 3. iste uredbe **propisano je, da se za okončanje postupka carinskog skladištenja mogu primeniti pojednostavljeni postupci za stavljanje robe u slobodan promet, izvoz ili ponovni izvoz.** Stavom 4. tačka 3. istog člana utvrđeno je da, izuzetno od navedenog, izdavanje odobrenja za carinsko skladište tipa D uključuje i odobrenje za deklarisanje robe na osnovu knjigovodstvenih isprava za stavljanje robe u slobodan promet.

Ovo znači da je **za odobravanja držanja ovog tipa skladišta potrebno da podnosilac zahteva prethodno pribavi odobrenje za sprovođenje pojednostavljenog postupka stavljanja u slobodan promet na osnovu knjigovodstvene isprave, robe koja će biti predmet skladištenja. Zahtev za odobrenje za sprovođenje pomenutog pojednostavljenog postupka može se podneti istom carinskom organu istovremeno sa zahtevom za odobrenje držanja carinskog skladišta tipa D.**

Stručni komentar
PDV TRETMAN PREVOZNIH USLUGA U VEZI SA UVOZOM DOBARA KOJA SE STAVLJAJU
U POSTUPAK CARINSKOG SKLADIŠTENJA

Uvod

U skladu sa novim pravilima o određivanju mesta prometa usluga, mesto prometa usluga prevoza dobara koje se pružaju poreskim obveznicima iz člana 12. *Zakona o porezu na dodatu vrednost ("Sl. glasnik RS", br. 84/2004, 86/2004 - ispr., 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 6/2014 - usklađeni din. izn., 68/2014 - dr. zakon, 142/2014, 5/2015 - usklađeni din. izn., 83/2015, 5/2016 - usklađeni din. izn., 108/2016 i 7/2017 - usklađeni din. izn.* - dalje: Zakon) određuje se prema mestu u kome primalac usluge ima sedište. To znači da su usluge prevoza dobara u vezi sa uvozom, koje se pružaju domaćim obveznicima, predmet oporezivanja PDV. Međutim, u pojedinim odredbama člana 24. Zakona propisana su poreska oslobođenja za prevozne (i ostale) usluge koje su u vezi sa uvozom dobara.

Tako je odredbom člana 24. stav 1. tačka 1) Zakona propisano da se PDV ne plaća na **prevozne** i ostale usluge, koje su povezane sa uvozom dobara, **ako je vrednost tih usluga sadržana u osnovici iz člana 19. stav 2. ovog zakona.**

Svrha ovog poreskog oslobođenja je u tome da se usluga prevoza dobara koja je povezana sa uvozom ne oporezuje dvostruko. Naime, u slučaju kada carinski organ obračunava PDV po osnovu uvoza dobara koja su predmet prevoza, u osnovicu za obračun PDV uračunava se i usluga prevoza koja se vrši do prvog odredišta u Republici, pa u nedostatku ovog poreskog oslobođenja došlo bi do dvostrukog oporezivanja usluge prevoza dobara.

Predmetno poresko oslobođenje obveznik može da ostvari ako poseduje dokaze propisane u *Pravilniku o načinu i postupku ostvarivanja poreskih oslobođenja kod PDV sa pravom na odbitak prethodnog poreza ("Sl. glasnik RS", br. 120/2012, 40/2015, 82/2015, 86/2015, 11/2016 i 21/2017)1.*

Pored poreskog oslobođenja po ovom osnovu, odredbom člana 24. stav 1. tačka 8) Zakona propisano je da se PDV ne plaća na **prevozne** i ostale usluge koje su u vezi sa izvozom, **tranzitom** ili **privremenim uvozom** dobara, osim usluga koje su oslobođene od PDV bez prava na poreski odbitak u skladu sa ovim zakonom. Dakle, u slučaju kada se dobra koja su predmet usluge prevoza stavljaju u postupak privremenog uvoza ili tranzita, u skladu sa carinskim propisima, usluga prevoza ovih dobara oslobođena je od PDV, u skladu sa navedenom odredbom.

Napominjemo da za ostvarivanje poreskog oslobođenja po osnovu prevoznih usluga u vezi sa privremenim uvozom dobara, nije uslov da je usluga prevoza sadržana u osnovici za obračun PDV po osnovu privremenog uvoza dobara. Naime, kao što je poznato carinski organi su obračunavali PDV po osnovu privremenog uvoza dobara na osnovu ugovora čiji su predmet iznajmljivanje tih dobara, i to u visini od 3% od iznosa koji bi bio obračunat da su ta dobra stavljena u slobodan promet u Republiku Srbiju, na dan prihvatanja deklaracije za stavljanje robe u postupak privremenog uvoza. Prilikom obračuna PDV po ovom osnovu, nadležni carinski organ je uračunavao u osnovicu i vrednost usluge prevoza dobara koja su se stavljala u postupak privremenog uvoza.

Na osnovu objašnjenja Ministarstva finansija (o čemu smo već detaljno pisali) carinski organi, počev od 1. aprila 2017. godine, ne treba više da obračunavaju PDV u ovim slučajevima, što znači da se usluga prevoza dobara koja se stavljaju u postupak privremenog uvoza ne uračunava u osnovicu za obračun PDV po osnovu privremenog uvoza tih dobara, budući da više i nema obračuna PDV od strane carinskog organa u ovim slučajevima. Međutim, bez obzira na ovu promenu u postupanju carinskih organa, usluge prevoza dobara koje su povezane sa privremenim uvozom, i dalje su oslobođene od PDV, u skladu sa članom 24. stav 1. tačka 8) Zakona.

S druge strane, postavlja se pitanje kakav je PDV tretman usluga prevoza dobara prilikom čijeg uvoza se ne obračunava PDV od strane carinskog organa (u skladu sa članom 26. Zakona), niti se ta dobra stavljaju u postupak privremenog uvoza.

Na primer, postavlja se pitanje kakav je PDV tretman usluga prevoza dobara koja se stavljaju u postupak carinskog skladištenja (što je čest slučaj u praksi) ili u bilo koji drugi postupak po kom osnovu se PDV ne obračunava na uvoz dobara, a nije privremeni uvoz (na primer, prevozne usluge koje su u vezi sa dobrima koja se, u carinskom postupku, unose u slobodne carinske prodavnice itd).

U nastavku teksta biće više reči o pravilima koja se primenjuju kod usluga prevoza dobara koja se stavljaju u postupak carinskog skladištenja, uz napomenu da se ista pravila primenjuju i kod usluga prevoza dobara koja se stavljaju u druge carinske postupke kod kojih carinski organ ne obračunava PDV (osim kod privremenog uvoza).

PDV tretman usluga prevoza dobara koja se stavljaju u postupak carinskog skladištenja

Prema odredbi člana 26. tačka 6) Zakona, PDV se ne plaća na uvoz dobara za koja je, u okviru carinskog postupka, odobren postupak carinskog skladištenja.

Dakle, imajući u vidu da carinski organ ne obračunava PDV na uvoz dobara koja se stavljaju u postupak carinskog skladištenja, za uslugu prevoza ovih dobara, u momentu uvoza, ne može se ostvariti pravo na poresko oslobođenje po osnovu člana 24. stav 1. tačka 1) Zakona, budući da usluga prevoza nije uračunata u osnovicu za obračun PDV po osnovu uvoza dobara.

Sa druge strane, u ovom slučaju ne postoji ni osnov za oslobođenje iz člana 24. stav 1. tačka 8) Zakona, budući da se postupak carinskog skladištenja ne može izjednačiti sa privremenim uvozom, jer je reč o dva različita carinska postupka.

Prema tome, usluge prevoza dobara koja su u vezi sa stavljanjem tih dobara u postupak carinskog skladištenja, oporeziva su PDV, budući da po osnovu tih usluga ne postoji osnov za poresko oslobođenje.

S tim u vezi, obveznik PDV koji vrši uslugu prevoza dobara poreskom obvezniku koji ima sedište u Republici Srbiji, a koja se stavljaju u postupak carinskog skladištenja, dužan je da na naknadu za tu uslugu obračuna PDV i da obračunati PDV iskaže na računu koji izdaje po tom osnovu. Takođe, u slučaju da uslugu prevoza dobara koja se stavljaju u postupak carinskog skladištenja pruža strano lice (koje nije evidentirano kao obveznik PDV u Republici Srbiji) pruža domaćem poreskom obvezniku, primalac usluge ima obavezu da po tom osnovu obračuna PDV internim putem.

Međutim, postavlja se pitanje kakve će poreske posledice biti u slučaju kada se dobra koja su u postupku carinskog skladištenja naknadno stave u slobodan promet. Drugim rečima, postavlja se pitanje da li će carinski organ prilikom obračunavanja PDV po osnovu stavljanja dobara, koja su u carinskom skladištenju, u slobodan promet u osnovicu za PDV uračunati i uslugu prevoza dobara. Ako bi carinski organ, u ovim slučajevima, uračunao u osnovicu za PDV i uslugu prevoza, došlo bi do dvostrukog oporezivanja usluge prevoza - prvi put po osnovu toga što je prevoznik obračunao PDV za svoju uslugu (jer u momentu kada je okončana usluga prevoza nije postojao osnov za poresko oslobođenje), a drugi put po osnovu toga što su dobra naknadno stavljen u slobodan promet.

U vezi sa ovim pitanjem u nastavku navodimo sledeće mišljenje Ministarstva finansija:

Izvod iz mišljenja Ministarstva finansija, br. 335-00-48/2006-17 od 14.2.2006. godine

"...u osnovicu za obračun PDV pri uvozu dobara, kao sporedni trošak, uračunava se i trošak za uslugu prevoza dobara koja se uvoze, nastao od carinske linije do prvog odredišta u Republici (mesto koje je naznačeno u otpremnici ili drugom prevoznom dokumentu, a ako nije naznačeno, mesto prvog pretovara dobara u Republici), pod uslovom da za uslugu prevoza koja se vrši na teritoriji Republike Srbije nije izdat

poseban račun sa obračunatim i iskazanim PDV, odnosno da u računu za uslugu prevoza nije posebno iskazana naknada za prevoz na teritoriji Republike Srbije na koju je obračunat PDV u skladu sa Zakonom. ***Međutim, ako je za uslugu prevoza dobara koja se uvoze, a koja se pruža na teritoriji Republike Srbije, tj. od carinske linije do prvog odredišta u Republici Srbiji, izdat poseban račun sa obračunatim i iskazanim PDV, odnosno ako je u računu za uslugu prevoza posebno iskazana naknada za prevoz na teritoriji Republike Srbije na koju je obračunat PDV, u osnovicu za obračun PDV pri uvozu dobara ne uračunava se trošak usluge prevoza koji se vrši na teritoriji Republike Srbije.***"

Prema tome, **a u kontekstu** PDV tretmana usluga prevoza koje su povezane sa stavljanjem dobara u postupak carinskog skladištenja, ukoliko se dobra koja su bila u postupku carinskog skladištenja, naknadno stave u slobodan promet, a prevoznik je po osnovu svoje usluge obračunao PDV i iskazao ga na računu, carinski organ ne bi trebalo (u skladu sa navedenim mišljenjem) da u osnovicu za obračun PDV po osnovu stavljanja tih dobara u slobodan promet, uračuna uslugu prevoza. Na taj način izbegava se da usluga prevoza dva puta bude oporezovana.

Dakle u ovim slučajevima uvoznik (deklarant) prilikom stavljanja u slobodan promet dobara koja su bila u postupku carinskog skladištenja, treba da nadležnom carinskom organu priloži račun prevoznika na kome je iskazan PDV, a nadležni carinski organ, u skladu sa mišljenjem Ministarstva finansija, ne bi trebalo da u osnovicu za PDV uračuna predmetnu uslugu prevoza.³

Primer:

Društvo "A" - domaći obveznik PDV pruža uslugu prevoza dobara društvu "B" - domaćem obvezniku PDV (uvozniku). Prevoz dobara se vrši od polazišta u inostranstvu do carinskog skladišta u Republici Srbiji. Budući da se dobra stavljaju u postupak carinskog skladištenja, prilikom uvoza dobara carinski organ ne obračunava PDV, što znači da ne postoji osnov za oslobođenje od PDV po osnovu predmetne usluge prevoza. S tim u vezi, društvo "A" obračunava PDV i iskazuje ga na računu koji po tom osnovu izdaje društvu "B".

Nakon izvesnog vremena, društvo "B" stavlja predmetna dobra u slobodan promet. Nadležnom carinskom organu prilaže, između ostalog, i račun za uslugu prevoza na kome je iskazan PDV. Carinski organ obračunava PDV po osnovu stavljanja predmetnih dobara u slobodan promet, ali u osnovicu neće uračunati vrednost usluge prevoza.

Takođe, i u slučaju da uslugu prevoza dobara vrši strano lice, a domaće lice se pojavljuje kao poreski dužnik za PDV, suštinski bi trebalo da važe ista pravila.

Na primer, strano lice (koje nije u sistemu PDV u Republici Srbiji) pruža uslugu prevoza dobara (koja se stavljaju u postupak carinskog skladištenja) domaćem obvezniku. Domaći obveznik - primalac usluge prevoza, po tom osnovu obračunava PDV internim putem i sastavlja interni račun. Nakon izvesnog vremena, domaći obveznik stavlja predmetna dobra u slobodan promet. Tom prilikom, uz ostalu dokumentaciju, domaći obveznik dostavlja nadležnom carinskom organu račun stranog lica za uslugu prevoza, kao i interni račun na kome je iskazan interno obračunati PDV. Na osnovu toga, carinski organ ne bi trebalo da, kao i u prethodnom primeru, u osnovicu za obračun PDV po osnovu stavljanja dobara u slobodan promet, uračuna i uslugu prevoza.

Na kraju, napominjemo da i u slučaju da usluga prevoza u ovim slučajevima bude dvostruko oporezovana (tj. i da PDV obračuna poreski dužnik za predmetnu uslugu i da usluga prevoza bude sadržana u osnovici za obračun PDV prilikom stavljanja dobara u slobodan promet), **smatramo da primalac usluge, tj. uvoznik ima pravo na odbitak prethodnog poreza po oba ova osnova, u skladu sa opštim uslovima iz člana 28. Zakona.**

Pitanja i odgovori
ISKAZIVANJE PODATAKA U OBRASCU POPDV PO OSNOVU UVOZA MATERIJALA KOJI SE
STAVLJA U POSTUPAK REEKSPORTNE DORADE

Pitanje:

• Obveznik PDV uvozi materijal kroz postupak aktivnog oplemenjivanja (deklaracija C5), ali se ne radi o klasičnom aktivnom oplemenjivanju, (uvoznik ne pruža uslugu stranom licu sa vraćanjem privremeno uvezenog materijala), već se materijal uvozi na osnovu kupoprodajnog ugovora i u vlasništvu je uvoznika - obveznika PDV. Nakon završene dorade, obveznik PDV prodaje finalni proizvod kupcima iz inostranstva, a izvoz vrši kroz carinski postupak ponovnog izvoza (C3 deklaracija). Na koji način se iskazuju podaci u Obrascu POPDV, po osnovu navedenog posla?

Odgovor:

Budući da u konkretnom slučaju obveznik nabavlja materijal, koji koristi u proizvodnji svojih proizvoda, predmetna nabavka se iskazuje **u polju 8d.3 Obrasca POPDV**.

Naime, budući da se uvezeni materijal ne stavlja u slobodan promet, već u postupak aktivnog oplemenjivanja (tzv. reeksportna dorada), podaci o ovom uvozu se ne iskazuju u Delu 6. Obrasca POPDV. S tim u vezi, u polju 8d.3 iskazuje se iznos naknade koji obveznik plaća dobavljaču iz inostranstva, na osnovu primljenog računa (ili na osnovu nekog drugog dokumenta kojim se dokazuje poslovna promena).

Sa druge strane, podaci o izvršenom izvozu proizvoda iskazuju se **u polju 1.1 Obrasca POPDV**, ako obveznik PDV poseduje dokaze potrebne za ostvarivanje poreskog oslobođenja po tom osnovu (izvoznju deklaraciju sa potvrdom da su izvezena dobra istupila sa carinskog područja Republike Srbije). Napominjemo da za ostvarivanje prava na poresko oslobođenje nije od uticaja činjenica što je primenjen postupak ponovnog izvoza (deklaracija C3).

Podsetnik

Поље 8д.3 Обрасца ПОПДВ

Набавка добара и услуга ван Републике и набавка добара која су увезена а нису стављена у слободан промет у складу са царинским прописима

У пољу 8д.3 Обрасца ПОПДВ исказују се подаци о набавци добара и услуга ван Републике од страних и домаћих лица, обвезника ПДВ или лица која нису обвезници ПДВ, правних лица, предузетника и физичких лица која не обављају регистровану делатност, и то подаци о:

- износу накнаде;
- износу за који је повећана накнада;
- износу за који је смањена накнада;
- износу вредности за промет добара и услуга који је извршен без накнаде.

Реч је о подацима о набавци:

- добара чије је место промета ван Републике у складу са чланом 11. Закона (нпр. набавка добара која се из иностранства испоручују у другу државу без преласка царинске линије Републике, набавка добара која се увозе у Републику али се не стављају у слободан промет у складу са царинским прописима, већ је за увоз тих добара одобрен други царински поступак - привремени увоз, царинско складиштење и др);
- услуга чије је место промета ван Републике у складу са чланом 12. Закона (нпр. услуга надзора над извођењем грађевинских радова на изградњи објекта који се налази у

иностранству, услуга смештаја у хотелу који се налази у иностранству, услуга присуствовања сајмовима у иностранству и др).

Ако је за добра која се увезена и стављена у слободан промет у складу са царинским прописима, пре стављања у слободан промет био одобрен други царински поступак о којем се подаци исказују у пољу 8д.3 Обрасца ПОПДВ (нпр. царинско складиштење), износ у пољу 8д.3 Обрасца ПОПДВ не умањује се за вредност добара стављених у слободан промет утврђеној у складу са царинским прописима, а податак о тој вредности исказује се у делу 6. Обрасца ПОПДВ.

Подаци о износу накнаде, односно вредности за набављена добра и услуге исказују се за порески период у којем је извршен промет тих добара и услуга, независно од тога да ли је испоручилац добара, односно услуга издао рачун за тај промет.

Податак о износу за који је повећана накнада, односно податак о износу за који је смањена накнада за набављена добра и услуге исказује се у пољу 8д.3 Обрасца ПОПДВ за порески период у којем је дошло до тог повећања, односно смањења, независно од тога да ли је промет добара и услуга извршен у том или у неком од претходних пореских периода.

Ако за извршени промет није издат рачун, у пољу 8д.3 Обрасца ПОПДВ исказују се подаци о:

- претпостављеном износу накнаде за добра, односно услуге, када је реч о промету који се врши уз накнаду;
- вредности добара, односно услуга утврђеној у складу са чланом 18. ст. 1. до 3. Закона, када је реч о промету који се врши без накнаде.

У поље 8д.3 Обрасца ПОПДВ не исказују се подаци о авансу плаћеном за набавку добара и услуга.

Специфичности:

У пољу 8д.3 Обрасца ПОПДВ исказују се подаци о:

- укупном износу накнаде по основу набавке авио карата за превоз путника у међународном саобраћају, независно од тога да ли је услугу превоза пружио обвезник ПДВ или лице које није обвезник ПДВ, домаћи или страни превозник;
- делу накнаде по основу набавке карата за међународни превоз путника у железничком, друмском и речном саобраћају, који се односи на превоз извршен у иностранству, независно од тога да ли је услугу превоза пружио обвезник ПДВ или лице које није обвезник ПДВ, домаћи или страни превозник, док се подаци о делу накнаде за превоз извршен у Републици исказује у одговарајућем пољу Обрасца ПОПДВ у зависности од тога да ли је услугу превоза пружио обвезник ПДВ (поље 8а.2, у колонама које се односе на промет по посебној стопи ПДВ), стране лице које није обвезник ПДВ (поље 8г.1, у колони која се односи на промет по посебној стопи ПДВ, уз напомену да се подаци не исказују у делу 3а ако је реч о превозу за који ПДВ обрачунава надлежни царински орган), односно домаће лице које није обвезник ПДВ (поље 8д.2).

Поље 1.1 Обрасца ПОПДВ

Извоз добара за који постоји документ о извршеном извозу

У пољу 1.1 Обрасца ПОПДВ исказују се подаци о промету добара која се отпремају у иностранство из члана 24. став 1. тач. 2) и 3) Закона, за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза.

У пољу 1.1 Обрасца ПОПДВ исказују се подаци о:

- износу накнаде за промет добара која су у пореском периоду отпремљена у иностранство, а за који су у том пореском периоду испуњени услови за остваривање пореског ослобођења;

- износу накнаде за промет добара за који су се у пореском периоду стекли услови за остваривање пореског ослобођења, а која су отпремљена у иностранство у неком од претходних пореских периода уз обавезу обрачунавања ПДВ за тај порески период;
- износу за који је повећана накнада за промет добара која су отпремљена у иностранство (за који је прописано пореско ослобођење) у пореском периоду у којем је повећана накнада, односно за промет добара која су отпремљена у иностранство у неком од претходних пореских периода;
- износу за који је смањена накнада за промет добара која су отпремљена у иностранство (за који је прописано пореско ослобођење) у пореском периоду у којем је смањена накнада, односно за промет добара која су отпремљена у иностранство у неком од претходних пореских периода.

Ако је у истом пореском периоду наплаћен аванс за промет добара која се отпремају у иностранство и извршено отпремање добара у иностранство, у Обрасцу ПОПДВ исказују се само подаци о накнади за извршено отпремање добара у иностранство.

Износ накнаде за промет добара која се отпремају у иностранство за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза, о којем се исказују подаци у пољу 1.1 Обрасца ПОПДВ, не умањује се за износ аванса за тај промет.

Услови за остваривање пореског ослобођења за промет добара која се отпремају у иностранство прописани су одредбама члана 3. ст. 1. до 3. и члана 4. ст. 1. и 2. Правилника о пореским ослобођењима.

У највећем броју случајева, услов за остваривање пореског ослобођења за промет добара која се отпремају у иностранство је поседовање извозне царинске декларације која садржи потврду да су добра иступила са територије Републике, о извршеном извозу добара издате у складу са царинским прописима (у даљем тексту: извозна декларација), односно оверене копије извозне декларације.

Специфичности:

а) У случају када је извозно царињење извршено у пореском периоду, а иступ добара потврђен од стране надлежног царинског органа у пореском периоду који следи том пореском периоду, износ накнаде за тај промет не исказује се ни у једном пољу Обрасца ПОПДВ за порески период у којем је извршено извозно царињење добара, већ се исказује у пољу 1.1 Обрасца ПОПДВ за порески период у којем је потврђен иступ добара.

б) У случају када је извозно царињење извршено у пореском периоду, а иступ добара није потврђен од стране надлежног царинског органа у пореском периоду који следи том пореском периоду, обвезник ПДВ је дужан да поднесе измењену пореску пријаву за порески период у којем је извршено извозно царињење добара и да исказе податке о том промету у пољу 3.2 Обрасца ПОПДВ - износ основице и износ обрачунатог ПДВ. Ако је надлежни царински орган потврдио иступ добара у неком од наредних пореских периода, податак о износу накнаде за тај промет исказује се у пољу 1.1 Обрасца ПОПДВ за порески период у којем је потврђен иступ добара, а у пољу 3.6 Обрасца ПОПДВ врши се смањење износа основице и износа обрачунатог ПДВ.

Stručni komentar
KUPOVINA ROBE U INOSTRANSTVU RADI NJENE PRODAJE U INOSTRANSTVU -
POSLOVI REEKSPORTA

Odredbama člana 39. *Zakona o spoljnotrgovinskom poslovanju ("Sl. glasnik RS", br. 36/2009, 36/2011 - dr. Zakon, 88/2011 i 89/2015 - dr. zakon)* propisano je da domaće lice robu kupljenu u drugoj državi ili carinskoj teritoriji ne mora da uveze, ako se ta roba, na osnovu ugovora, neposredno isporučuje u drugu državu ili carinsku teritoriju. Takođe, ova roba ne mora da se stavi u slobodan promet, ako se ta roba nakon sprovedenog odgovarajućeg carinskog postupka otprema sa teritorije Republike Srbije.

Kupovina i prodaja robe koja ne prelazi preko carinskog područja Republike Srbije

Odredbama *Carinskog zakona ("Sl. glasnik RS", br. 18/20102010, 111/2012 i 29/2015)* uređena su opšta pravila i postupci koji se primenjuju na robu koja se unosi i iznosi iz carinskog područja Republike Srbije.

U slučaju kada se roba neposredno isporučuje u drugu državu ili carinsku teritoriju, a roba ne prelazi preko carinskog područja Republike Srbije, nema sprovođenja carinskog postupka.

Kupovina i prodaja robe koja prelazi preko carinskog područja Republike Srbije

U slučajevima kada domaće lice robu kupuje u drugoj državi ili carinskoj teritoriji i ista se na osnovu ugovora isporučuje u drugu državu ili carinsku teritoriju prelaskom preko carinskog područja Republike Srbije, sprovodi se carinski postupak tranzita u skladu sa odredbama čl. 118. - 124. Carinskog zakona. Postupak tranzita, omogućava kretanje strane robe od jednog do drugog mesta unutar carinskog područja Republike Srbije, koja pri tome ne podleže plaćanju uvoznih i drugih dažbina ili merama trgovinske politike.

To znači da se roba prijavljuje carinskim organima prilikom ulaska na carinsku teritoriju Republike Srbije, gde se podnošenjem deklaracije za postupak tranzita uz upotrebu sistema elektronske razmene podataka, roba upućuje do određene (granične) carinske ispostave radi istupa sa teritorije Republike Srbije.

Struktura i podaci deklaracije za postupak tranzita koja se podnosi uz upotrebu sistema elektronske razmene podataka dati su u Prilogu 9, a šifre koje se koriste prilikom popunjavanja date su u Prilogu 10 *Pravilnika o obliku, sadržini, načinu podnošenja i popunjavanja deklaracije i drugih obrazaca u carinskom postupku ("Sl. glasnik RS", br. 7/2015, 45/2015, 56/2015, 88/2015, 33/2016 i 73/2016 - dalje: Pravilnik)*. Prilikom podnošenja deklaracije za postupak tranzita, posebno treba obratiti pažnju na sledeće:

- U rubriku 8 (primalac) upisuju se podaci o inoprimaocu iz fakture koju izdaje domaće lice;

- Vrednost robe u dinarima za potrebe procenjivanja iznosa uvoznih dažbina popunjava se na osnovu podataka iz fakture koju domaće lice izdaje inoprimaocu;

- U rubriku 44 (dodatne informacije/podnete isprave/potvrde i odobrenja) upisuju se sa odgovarajućim šiframa iz Priloga 10 Pravilnika - broj fakture domaćeg lica po kojoj se roba prodaje inoprimaocu i broj fakture koju izdaje inopošiljalac domaćem licu, kao i broj izjave koju daje domaće lice, odnosno nosilac posla, da se radi o robi koja je kupljena u drugoj državi ili carinskoj teritoriji i isporučuje se u drugu državu ili carinsku teritoriju, pri čemu roba samo prelazi preko carinskog područja Republike Srbije (šifra podnetih isprava/potvrda - ostalo: ZZZ), ukoliko su navedene isprave priložene.

Stavljanje u postupak carinskog skladištenja robe kupljene u drugoj državi ili carinskoj teritoriji radi otpreme sa teritorije Republike Srbije

U slučaju kada se roba kupljena u drugoj državi ili carinskoj teritoriji unosi u carinsko područje Republike Srbije radi smeštaja nakon čega bi se otpremala kupcima u drugoj državi ili carinskoj teritoriji sprovodi se postupak carinskog skladištenja. Carinska deklaracija (dalje: JCI) za postupak carinskog skladištenja se popunjava u skladu sa Prilogom 5. Pravilnika (Popunjavanje jedinstvene carinske isprave), s tim što se u rubriku 24 JCI (vrsta posla) upisuje šifra "11" (kupovina/prodaja). Takođe, popunjava se i treća podela rubrike 33 (šifra propisane jedinice mere iz Kodeksa šifara - Prilog 8 Pravilnika) kao i rubrika 41 (dopunska jedinica) u koju se upisuje količina robe u jedinici mere iz treće podele rubrike 33.

S obzirom da roba dopremljena carinskom organu ima status robe u privremenom smeštaju sve dok joj se ne odredi carinski dozvoljeno postupanje ili upotreba, pri čemu roba u privremenom smeštaju može biti smeštena na mestu i pod uslovima koje je odobrio carinski organ, u slučajevima u kojima roba u postupku

reeksporta mora biti dopremljena unutrašnjoj carinarnici, može se smatrati da je roba u privremenom smeštaju na mestu i pod uslovima koje odredi carinski organ, uključujući i prevozno sredstvo ukoliko se prema okolnostima konkretnog slučaja oceni da su ispunjeni uslovi za ovakav vid smeštaja.

Strana roba stavljena u postupak carinskog skladištenja može biti predmet uobičajenog postupanja koje se obavlja radi očuvanja robe, poboljšanje njenog izgleda ili kvaliteta, odnosno pripreme za tržište ili dalju prodaju. Uobičajena upotreba obuhvata radnje propisane u Prilogu 24 **Uredbe o carinski dozvoljenom postupanju s robom ("Sl. glasnik RS", br. 93/2010, 63/2013, 145/2014, 95/2015 i 44/2016)**, koji je njen sastavni deo.

Postupak carinskog skladištenja će se okončati kada se za robu koja je bila stavljena u taj postupak odredi novi carinski dozvoljeni postupak ili upotreba.

Radi sprovođenja izvoznog postupka, prilikom otpreme robe sa teritorije Republike Srbije, obavezno se podnosi JCI za ponovni izvoz koja se popunjava u skladu sa odredbama Priloga 5 Pravilnika. U Rubriku 22 (Valuta i ukupan iznos iz fakture) upisuje se šifra valute iz Kodeksa šifara i ukupan iznos iz fakture koji se naplaćuje od stranog kupca, zaokružen na dva decimalna mesta. Uz carinsku deklaraciju za ponovni izvoz deklarant, između ostalog, podnosi i fakturu po kojoj se roba prodaje kupcu u inostranstvu a podaci u carinskoj deklaraciji moraju biti usaglašeni sa priloženom dokumentacijom.

U postupku zajedničkog tranzita u sistemu NCTS, nakon izvoznog postupka, roba se do izlazne carinarnice upućuje na osnovu tranzitnog "T" dokumenta.

Reeksportna dorada

U slučaju kada se roba unosi radi njene upotrebe u procesu proizvodnje i zatim njenog ponovnog izvoza sprovodi se postupak stavljanja robe u postupak aktivnog oplemenjivanja uz primenu sistema odlaganja.

Postupak aktivnog oplemenjivanja je postupak s ekonomskim dejstvom, kojim se roba koja se uvozi u carinsko područje Republike Srbije daju povlastice u vidu odlaganja plaćanja uvoznih dažbina radi obrade i ponovnog izvoza iz carinskog područja Republike Srbije u obliku dobijenih proizvoda, a da ta obrada ne šteti osnovnim interesima proizvođača u Republici Srbiji.

Kod postupka aktivnog oplemenjivanja treba ukazati na razliku između tzv. "lohn poslova" i reeksportne dorade. Posao oplemenjivanja ("lohn posao") je postupak sa uvoznom robom koja je posredno ili neposredno data korisniku odobrenja na raspolaganje radi proizvodnje prema specifikacijama i uputstvima, i za račun nalogodavaca sa sedištem u inostranstvu, pri čemu plaćanja obično obuhvataju samo troškove proizvodnje. Prema tome, u ovom slučaju domaće lice od inopartnera **besplatno dobija** repromaterijal i nakon obavljanja proizvodnog procesa **naplaćuje samo svoju uslugu i ugrađeni domaći materijal**.

Kod postupka reeksportne dorade domaće pravno lice **kupuje** repromaterijal a nakon završetka proizvodnog procesa **dobijeni proizvod se prodaje inokupcu pri čemu se od njega naplaćuje ukupna vrednost** (strani repromaterijal, domaći repromaterijal i usluga). Posao reeksportne dorade sprovodi se kroz carinski postupak aktivnog oplemenjivanja. Međutim, za razliku od "lohn poslova" gde se u rubriku 24 JCI (Vrsta posla) upisuje šifra "41" (Oplemenjivanje), kod reeksportne dorade se u rubriku 24 JCI upisuje šifra "11" (Kupovina/prodaja) iz Odeljka VIII Kodeksa šifara za popunjavanje isprava u carinskom postupku (Prilog 8 Pravilnika).

Zahtev za izdavanje odobrenja za sprovođenje postupka aktivnog oplemenjivanja podnosi se carinskom organu nadležnom prema mestu u kojem će se roba proizvoditi ili prerađivati, u pisanoj formi i u skladu sa propisanim obrascem. Podnosilac zahteva mora navesti sve podatke koji su potrebni za donošenje odobrenja i ti podaci moraju biti detaljni, razumljivi i tačni, kako bi nadležni carinski organ mogao doneti odluku o zahtevu, odnosno oceniti da li su ispunjeni svi propisani uslovi za odobravanje postupka aktivnog oplemenjivanja. Uz zahtev se prilaže odgovarajuća dokumentacija (npr. ugovor o izvozu robe) kojom se dokazuje da će dobijeni proizvod nakon završetka proizvodnih operacija biti otpremljen sa teritorije Republike Srbije. Ukoliko se nakon okončanja navedenog postupka dobijeni proizvod prodaje različitim kupcima, po više kupoprodajnih ugovora, to je potrebno navesti u zahtevu. Ako carinski organ oceni da podaci dati u zahtevu nisu potpuni ili dovoljni za donošenje odobrenja, može zatražiti od podnosioca zahteva dodatne podatke ili obaveštenja.

Carinski organ daje odobrenje na pismeni zahtev lica koje organizuje izvođenje postupka obrade (organizuje nabavku robe, proizvodnju i prodaju dobijenih proizvoda i ne učestvuje u proizvodnim postupcima) ili licu koje delimično ili u celosti obavlja postupke oplemenjivanja. Carinski organ izdaje odobrenje za postupak aktivnog oplemenjivanja ako podnosilac zahteva namerava da glavni dobijeni proizvod izveze ili ponovo izveze. Nadležna carinarnica će uzimajući u obzir priloženu dokumentaciju doneti odgovarajuću odluku.

U odobrenju 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, uzimajući u obzir vreme koje je potrebno da se izvrše proizvodne radnje u postupku aktivnog oplemenjivanja za datu količinu uvozne robe, te izradu i otpremanje dobijenih proizvoda.

Carinski organ, u odobrenju, utvrđuje normativ ili, po potrebi, način na koji se taj normativ utvrđuje. Normativ je količina ili procenat proizvoda koji su dobijeni oplemenjivanjem date količine uvozne robe. Normativ se utvrđuje, kada je to moguće, na osnovu stvarnih okolnosti i podataka o proizvodnim radnjama koje se obavljaju ili se trebaju obavljati, ili kada ti podaci nisu dostupni na osnovu podataka koji se odnose na radnje iste vrste u kojima se vrši ili treba da se vrši aktivno oplemenjivanje. Normativ ili metodu za određivanje normativa nadležni carinski organ može proveravati naknadno.

U odobrenju za postupak aktivnog oplemenjivanja određuju se sredstva i način prepoznavanja uvozne robe ugrađene u dobijene proizvode (navođenje serijskog ili proizvođačkog broja, stavljanje plombi ili drugih potrebnih oznaka, uzimanje uzoraka, davanje ilustracija ili tehničkih i drugih opisa robe, izvođenje analiza i ostala sredstva identifikacije), kao i uslovi za sprovođenje postupka s istovrsnom robom. Metode osiguravanja istovetnosti robe mogu da uključuju i proveru evidencije o robi.

Nosioci odobrenja dužni su da vode evidenciju o robi stavljenoj u postupak aktivnog oplemenjivanja. Carinski organ može odobriti da se za potrebe evidencije koristi postojeće knjigovodstvo korisnika odobrenja, ako sadrži sve potrebne podatke. Podnosilac zahteva za izdavanje odobrenja navodi mesto gde će voditi evidenciju i uz zahtev prilaže izgled i sadržaj evidencije, dok se u odobrenju nosiocu određuje obaveza i način vođenja evidencije o robi stavljenoj u postupak aktivnog oplemenjivanja.

U postupku aktivnog oplemenjivanja uz sistem odlaganja nosilac odobrenja je dužan da položi obezbeđenje za naplatu carinskog duga koji bi mogao nastati u vezi s tom robom, odnosno u slučaju puštanja u slobodan promet dobijenih proizvoda ili robe u nepromenjenom stanju. Strana roba se ne može staviti u postupak dok se ne položi obezbeđenje za mogući carinski dug.

Nosilac odobrenja mora da obavesti carinski organ o svim činjenicama koje nastanu posle izdavanja odobrenja i utiču na njegovu dalju primenu ili sadržinu. Ukoliko dođe do promene kupca navedenog u odobrenju za postupak aktivnog oplemenjivanja novim kupcem, nadležna carinarnica će na osnovu zahteva i priložene dokumentacije, ukoliko su ispunjeni propisani uslovi, izvršiti izmenu odobrenja kojim je odobren postupak aktivnog oplemenjivanja.

Postupak aktivnog oplemenjivanja se okončava stavljanjem robe u postupak ponovnog izvoza podnošenjem JCI za ponovni izvoz.

S obzirom da se radi o dve različite vrste poslova ("lohn posao" i reeksportna dorada) koji se sprovode kroz postupak aktivnog oplemenjivanja, potrebno je ukazati na razlike u načinu popunjavanja rubrika JCI za ponovni izvoz robe koje se odnose na vrednost robe.

Prilogom 5 (Popunjavanje jedinstvene carinske isprave) koji je sastavni deo Pravilnika, u delu III propisan je način popunjavanja rubrika JCI za izvoz, ponovni izvoz, privremeni izvoz robe i pasivno oplemenjivanje.

U drugu podelu rubrike 22 (Valuta i ukupan iznos iz fakture) se upisuje ukupan iznos iz fakture koji se naplaćuje od stranog kupca, zaokružen na dva decimalna mesta. Takođe je navedeno da se u deklaraciji za ponovni izvoz robe uvezene radi aktivnog oplemenjivanja, u drugu podelu upisuje ukupan iznos iz fakture koji se sastoji od vrednosti domaćeg ugrađenog materijala i vrednosti usluga.

U rubriku 42 (Cena robe) upisuje se iznos u valuti iz prve podele rubrike 22 za robu prijavljenu u naimenovanju, zaokružen na dva decimalna mesta. Prilikom ponovnog izvoza proizvoda dobijenih pri aktivnom oplemenjivanju, upisuje se iznos koji je jednak dodatnoj vrednosti (vrednost usluga i domaćeg materijala).

U rubriku 44 (Dodatne informacije/Podnete isprave/Potvrde i odobrenja), pored ostalih podataka, upisuje se i šifra "V71" (Prijavljena vrednost robe u postupku aktivnog ili pasivnog oplemenjivanja) iz dela "XXIV -

Priložene isprave i dodatne informacije" Kodeksa šifara za popunjavanje isprava u carinskom postupku koji je dat u Prilogu 8. Pravilnika.

U rubriku 46 (Statistička vrednost) upisuje se vrednost robe u dinarima na paritetu franko granica Republike Srbije, pri čemu se iznos iz rubrike 42 preračunava u dinare po kursu iz rubrike 23. U deklaraciji za ponovni izvoz proizvoda dobijenih pri aktivnom oplemenjivanju, u ovu rubriku se upisuje ukupna vrednost robe uvezene radi aktivnog oplemenjivanja, usluga i domaće robe korišćene prilikom proizvodnje odnosno proizvodnih operacija, kao i drugi troškovi nastali na carinskom području Srbije.

Nesporan je način popunjavanja navedenih rubrika u slučaju aktivnog oplemenjivanja kad domaće lice proizvodi robu po nalogu inopošiljaoca ("lohn poslovi"), ali se nedoumica javlja kod reeksportne dorade. Imajući u vidu navedene odredbe, a posebno činjenicu da se u rubriku 24 JCI upisuje šifra "11" koja označava da se u konkretnom slučaju radi o kupoprodaji, u slučaju reeksportne dorade, u rubrike 22 i 42 treba upisivati ukupan iznos iz fakture koji se naplaćuje od stranog kupca, a ne samo vrednost usluge i domaćeg materijala, kao što je slučaj kod "lohn poslova".

Platni promet sa inostranstvom

Uputstvom za sprovođenje Odluke o uslovima i načinu obavljanja platnog prometa sa inostranstvom ("Sl. glasnik RS", br. 24/2007, 31/2007, 41/2007, 3/2008, 61/2008, 120/2008, 38/2010, 92/2011, 62/2013, 51/2015 I III/2015) uređeni su uslovi i način obavljanja platnog prometa sa inostranstvom po tekućim i kapitalnim poslovima. Šifarnikom osnova naplate, plaćanja i prenosa u platnom prometu sa inostranstvom, koji je kao Prilog 2 sastavni deo ovog uputstva, predviđena je šifra osnova priliva i odliva 312, čiji je opis:

"Plaćanje za robu kupljenu u inostranstvu koja se ne uvozi u zemlju, a koja se na osnovu ugovora neposredno isporučuje u drugu državu ili carinsku teritoriju, i koja obuhvata:

- plaćanje za robu kupljenu u inostranstvu koja se trajno locira u drugoj državi ili carinskoj teritoriji a ostaje u vlasništvu rezidenta,
- plaćanje kupljene robe koja se nabavlja u inostranstvu i neposredno isporučuje u inostranstvo, odnosno naplata po tom poslu."

Šifra priliva i odliva 312 iz Šifarnika osnova naplate, plaćanja i prenosa u platnom prometu sa inostranstvom se koristi na nalogima platnog prometa sa inostranstvom isključivo kada se radi o platnom prometu na osnovu posla iz člana 39. stav 1. tačka 1) Zakona o spoljnotrgovinskom poslovanju, odnosno na osnovu posla direktnog reeksporta koji podrazumeva prodaju plaćene robe koja se nalazi u inostranstvu i neposredno isporučuje u inostranstvo, bez njenog stupanja na carinsku teritoriju Republike Srbije.

Za razliku od navedenog, plaćanje i naplata, po osnovu realizacije poslova iz člana 39. stav 1. tačka 2) Zakona o spoljnotrgovinskom poslovanju (tranzit, carinsko skladištenje robe, dorada) ne vrše se uz navođenje šifre priliva i odliva 312, već različite, odgovarajuće šifre, u zavisnosti od vrste posla o kojoj se radi u konkretnom slučaju.

Primeru radi, ukoliko se radi o poslu uvoza robe radi izvoza, bez obaveze stavljanja robe u slobodan promet shodno članu 39. stav 1. tačka 2) Zakona o spoljnotrgovinskom poslovanju, plaćanje i naplatu robe, koja je predmet ovog posla, treba vršiti uz navođenje šifre odliva i priliva 112 iz Šifarnika osnova naplate, plaćanja i prenosa u platnom prometu sa inostranstvom, a ne navođenjem šifre 312 na nalogima platnog prometa sa inostranstvom, kako se to dešava u praksi. Šifra priliva i odliva 312, kako je navedeno, se koristi u platnom prometu sa inostranstvom isključivo za poslove prodaje plaćene robe koja se nalazi u inostranstvu i njene neposredne isporuke u inostranstvo, pri čemu roba ne stupa na carinsku teritoriju Republike Srbije.