

*Др Горан Б. Милошевић, редовни професор
Универзитета у Новом Саду
Правни факултет у Новом Саду
G.Milosevic@pf.uns.ac.rs*

*Др Мирко В. Кулић, главни и одговорни уредник
часописа „Финансије и порези“
mirkokulic@hotmail.com*

НАСТАНАК И ВРЕМЕ ИСПУЊЕЊА ПОРЕСКЕ ОБАВЕЗЕ¹

Сажетак: Пореска обавеза представља дужност пореског обвезника да плати утврђени порез. Порески обвезник је одговоран за испуњење пореске обавезе од момента када су настале чињенице за које је законодавац прописао да стварају пореску обавезу. Момент настанка пореске обавезе одређује се за сваки порез посебно, у складу с одговарајућим пореским законом. Испуњење пореске обавезе састоји се у плаћању о доспелој дуговој износа пореза.

Кључне речи: порез, пореска обавеза, порески обвезник, настанак пореске обавезе, време испуњења, порески догађај.

1. УВОДНЕ НАПОМЕНЕ

Пореска обавеза, односно обавеза плаћања пореза представља дужност пореског дужника да плати утврђени порез и друге јавне приходе, укључујући и споредна пореска давања, под условима прописаним пореским законом. Порески дужник одговара за испуњење пореске обавезе од момента када су настале чињенице за које је пореским законом прописано да стварају пореску обавезу. Те чињенице представљају неки реални порески догађај.

Код *периодичних пореза* (нпр. порез на имовину, порез на зараде, порез на добит правних лица), једном настала, пореска обавеза траје више го-

¹ Рад је заснован на истраживањима вршеним у оквиру научноистраживачког пројекта под називом „Теоријски и практични проблеми стварања и примене права (ЕУ и Србија)“ који се финансира из изворних прихода Правног факултета Универзитета у Новом Саду.

дина, а престаје изузетно (нпр. ако се сруши зграда на коју се плаћа порез на имовину, ликвидира се привредно друштво које је плаћало порез на добит, престане радни однос физичком лицу које је плаћало порез на зараде и сл.).² Код ових пореза предмет пореске обавезе (порески дуг) настаје сваке године, сваког тромесечја, сваког месеца или чешће (нпр. приликом сваке исплате прихода) и гаси се приликом сваког испуњења.

Код *нејериодичних пореза* (нпр. порез на капиталне добитке, порез на пренос апсолутних права, порез на наслеђе и поклон и др.) пореска обавеза траје само док се не угаси порески дуг (нпр. док се не плати дуговани порез).

Настала пореска обавеза мора се измирити од стране пореког дужника у року за измирење. Измирење пореске обавезе састоји се у плаћању о доспелости дуговоаног износа пореза.³ По правилу, измирење пореске обавезе врши непосредно порески обвезник, осим у случајевима прописаним законом када је друго лице одговорно за измирење пореске обавезе пореског обвезника. Уколико порески обвезник не измири поресу обавезу о доспелости, пада у дужничку доцњу. Последице доцње по обвезника могу бити: плаћање затезне камате, принудна наплата пореза и установљење заложног права у корист Републике Србије, односно јединица локалне самоуправе - за изворне јавне приходе које утврђује, наплаћује и контролише у јавноправном односу.⁴

2. НАСТАНАК ПОРЕСКЕ ОБАВЕЗЕ

Настанак пореске обавезе везује се за онај моменат када наступе чињенице за које законодавац везује стварање одређених пореско-правних односа. Моменат настанка пореске обавезе одређује се за сваки порез посебно, у складу с одговарајућим пореским законом.

2.1. Настанак пореске обавезе код пореза на доходак грађана⁵

Обавеза пореза на доходак грађана настаје на неколико различитих начина, у зависности од врсте прихода које обвезник остварује. У том сми-

² Д. Поповић, *Пореско право*, Београд, 2010, стр. 101.

³ Г. Милошевић, М. Кулић, *Пореско право*, Нови Сад, 2015, стр. 174.

⁴ Члан 86 Закона о пореском поступку и пореској администрацији („Службени гласник РС“, бр. 80/02, 84/02, 23/03, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05, 62/06, 61/07, 20/09 и 72/09 - др. закон, 53/10, 101/11, 2/12 - исправка, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14) – у даљем тексту: ЗПППА).

⁵ Закон о порезу на доходак грађана („Службени гласник РС“, бр. 24/01, 80/02 - др. закон, 80/02, 135/04, 62/06, 65/06 - исправка, 31/09, 44/09, 18/10, 50/11, 91/11 - УС, 93/12, 114/12 - УС, 47/13, 48/13 - исправка, 108/13, 57/14, 68/14 - др. Закон – у даљем тексту ЗПДГ).

слу треба разликовати: 1) цедуларне⁶ периодичне порезе, 2) цедуларне не-периодичне порезе и 3) годишњи порез на доходак грађана.

2.1.1. Насијанак пореске обавезе код цедуларних периодичних пореза

Код *зарада* пореска обавеза настаје даном закључења уговора о раду. Порески дуг код овог пореза настаје приликом сваке исплате зараде.

Код *прихода од самостјалне делатности* пореска обавеза настаје даном регистравања те делатности, а ако делатност није регистрована, пореска обавеза настаје даном отпочињања обављања делатности.

Код *прихода сјорјисџа и сјорјиских сјручњака* пореска обавеза настаје даном закључивања одговарајућег уговора између спортске организације, односно организације за обављање спортске делатности, спортског друштва или савеза, с једне, и професионалног спортисте, спортисте-аматера, спортског стручњака или стручњака у спорту, с друге стране.⁷ Порески дуг код овог пореза настаје приликом исплате сваког прихода.

Код *прихода од камаџа* пореска обавеза настаје закључењем уговора о зајму или уговора о отварању штедног депозита, односно у моменту набавке дужничке хартије од вредности (обвезнице, комерцијалног записа, благајничког записа и др.) Код *прихода од дивиденде или удела у добити* пореска обавеза настаје уписом члана привредног друштва у одговарајући регистар акционара, односно чланова. Код *прихода од џримања зайослених и чланова ујраве џривредној друшџва* по основу учешћа у добити пореска обавеза настаје даном стицања својства запосленог, односно члана управе. Код *прихода џо основу узимања из имовине и коришћења услуџа џривредној друшџва од сјране власника* привредног друштва за њихове приватне потребе, пореска обавеза настаје даном стицања својства власника привредног друштва. Код *прихода од џримања члана отвореној инвестиционој фонда* по основу права на сразмерни део прихода од инвестиционе јединице пореска обавеза настаје даном стицања својства члана отвореног инвестиционог фонда, које се стиче куповином инвестиционе јединице. Порески дуг код свих облика пореза на приходе од капитала настаје приликом остваривања одговарајућег прихода. За приходе од капитала по основу камате, порески дуг настаје приликом сваке исплате, односно приликом годишњег приписивања (обрачуна) камате.

⁶ Цвјетана Цвјетковић, „Специфичности опорезивања дохотка физичких лица у европском и домаћем праву“, Зборник радова Правног факултета Универзитета у Новом Саду, Нови Сад, 2010. бр. 1 стр. 183.

⁷ Члан 84а ст. 1. ЗПДГ.

Код *прихода од нејокрејносџи*, као и код *прихода од давања у закуп њокрејних сџвари* (опреме, транспортних средстава и других покретних ствари) пореска обавеза настаје даном предаје ствари закупцу на коришћење по основу закљученог уговора о закупу непокретности, односно покретних ствари. Обвезник пореза на приходе од непокретности, као и обвезник пореза на приходе од давања у закуп покретних ствари, дужни су да поднесу пореску пријаву и у случају када се овај порез плаћа по одбитку, најкасније у року од 30 дана од дана закључења уговора о закупу, односно подзакупу.⁸ Пореска пријава са обрачунатим порезом на приходе од издавања непокретности и давања у закуп покретних ствари за који је утврђена обавеза самоопорезивања, подноси се у року од 45 дана од дана остваривања прихода.⁹ Обавеза подношења пореске пријаве на наведени начин има „контролни“ карактер. Порески дуг код ових пореза настаје приликом сваке исплате прихода.

2.1.2. Насијанак њореске обавезе код цедуларних нејериодичних њореза

Код прихода од *ауџорских њрава*, права сродних ауторском праву и права индустријске својине пореска обавеза настаје даном остваривања прихода.

Код *каџијалних добџака* пореска обавеза настаје даном продаје или другим преносом уз накнаду стварних права на непокретностима, трајног права коришћења и права градње на градском грађевинском земљишту, права интелектуалне својине, удела у имовини правних лица, акција и осталих хартија од вредности, осим дужничких хартија од вредности без купона, инвестиционе јединице откупљене од стране отвореног инвестиционог фонда, инвестиционе јединице добровољног пензијског фонда и акумулираних средстава по основу програмиране исплате са рачуна члана добровољног пензијског фонда.

Код *добџака од иџара на срећу* и код *прихода од осџурања лица* пореска обавеза настаје даном исплате.

Код *друџих прихода* пореска обавеза настаје даном остваривања прихода. Другим приходима сматрају се они приходи који по својој природи чине доходак физичког лица, а нарочито: 1) приходи по основу уговора о делу; 2) приходи по основу уговора о обављању привремених и повремених послова закључених преко омладинске или студентске задруге са лицем до навршених 26 година живота ако је на школовању у установама

⁸ Члан 95. ст. 4. ЗПДГ.

⁹ Члан 95. ст. 5. ЗПДГ.

средњег, вишег или високог образовања; 3) приходи по основу допунског рада; 4) приходи по основу трговинског заступања; 5) примања чланова органа управе правног лица; 6) накнада посланицима и одборницима 7) накнада у вези са извршавањем послова одбране, цивилне заштите и заштите од елементарних непогода; 8) примања стечајних управника, судских вештака, судија поротника и судских тумача; 9) приходи по основу прикупљања и продаје секундарних сировина, узгајања и продаје печурака, узгоја и продаје пчелињег роја (пчела), узгоја и продаје пужева, односно по основу продаје других добара остварених обављањем привремених или повремених послова; 10) награде, новчане помоћи и друга давања физичким лицима која нису запослена код исплатиоца; 11) примања која су изузета из доходака за опорезивање¹⁰ изнад прописаних неопорезивих износа; 12) накнаде трошкова и други расходи лицима која нису запослена код исплатиоца; 13) узимање из имовине и коришћење услуга привредног друштва од стране власника друштва за њихове приватне потребе; 14) примања која, сагласно закону којим се уређује рад, оствари запослени по основу учешћа у добити оствареној у пословној години; 15) приходи које оствари физичко лице издавањем непокретности у подзакуп; 16) сви други приходи који нису опорезовани по другом основу или нису изузети од опорезивања или ослобођени плаћања пореза по закону, осим прихода од продаје пољопривредних и шумских производа, односно плодова и лековитог биља које остваре физичка лица: (1) носиоци пољопривредног газдинства; (2) која доприносе за обавезно социјално осигурање плаћају по решењу у складу са законом којим се уређују доприноси за обавезно социјално осигурање, и (3) корисници пољопривредне пензије.

2.1.3. Насијанак њореске обавезе код њодишњеї њореза на доходак їрађана

Пореска обавеза по основу њодишњеї њореза на доходак їрађана настаје истеком календарске године у којој је остварен доходак изнад предвиђеног неопорезивог износа.¹¹ Овај порез плаћају физичка лица – резиденти, који су у календарској години остварили доходак већи од троструког износа просечне годишње зараде по запосленом исплаћене у Србији у години за коју се утврђује порез, према подацима републичког органа надлежног за послове статистике.¹²

¹⁰ Члан 9. ЗПДГ.

¹¹ Цвјетана Цвјетковић, цит. дело, стр. 193.

¹² Члан 87. ст 1. ЗПДГ.

2.2. Настајак пореске обавезе код пореза на имовину¹³

Код пореза на имовину пореска обавеза настаје у моменту стицања неког од стварних права на непокретности (земљиште, стамбене и пословне зграде, станови, пословне просторије, гараже, зграде и просторије за одмор и рекреацију и други грађевински објекти, односно њихови делови) које представља објекат опорезивања – 1) право својине, односно право својине на земљишту површине преко 10 ари; 2) право закупа стана или стамбене зграде конституисано у корист физичких лица, у складу са законом којим је уређено становање, односно социјално становање, односно законом којим су уређене избеглице, за период дужи од једне године или на неодређено време; 3) право коришћења грађевинског земљишта површине преко 10 ари, у складу са законом којим се уређује правни режим грађевинског земљишта; 4) право коришћења непокретности у јавној својини од стране имаоца права коришћења, у складу са законом којим се уређује јавна својина; 5) коришћење непокретности у јавној својини од стране корисника непокретности, у складу са законом којим се уређује јавна својина; 6) државину непокретности на којој имаоца права својине није познат или није одређен; 7) државину непокретности у јавној својини, без правног основа, и 8) државину и коришћење непокретности по основу уговора о финансијском лизингу.

Обавеза по основу пореза на имовину, када се *право својине* стиче правним послом *inter vivos* (међу живим људима) настаје даном закључења уговора (о куповини, поклону или размени), односно даном овере потписа уговорних страна на уговору.

Код *наслеђивања* права својине на непокретности пореска обавеза настаје у моменту смрти оставиоца (делације). Ако би се за моменат стицања права својине узео дан правоснажности решења о наслеђивању, између дана оставиоачеве смрти и дана правоснажности тог решења постојао би *hereditas iacens* (лежеће наследство), што би, са становишта пореског права, представљало својеврстан „вакум“ у опорезивању

Пореска обавеза код стицања права својине *на основу одлуке* (пресуде или решења) надлежног државног органа (суда или органа управе) настаје даном коначности, односно правоснажности те одлуке.

Одређивање момента настајка пореске обавезе у вези имовине која је стечена *одржајем* има одређене специфичности због природе самог одржаја. За стицање права својине код одржаја релевантан је моменат истека рока за одржај, који за закониту и савесну државину износи 10 година, а за

¹³ Закон о порезима на имовину („Службени гласник РС“ бр. 26/01, 45/02 - УС, Сл. лист СРЈ бр. 42/02 - УС, Сл. гласник РС бр. 80/02 - др. закон, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12 - УС, 47/13, 68/14 - др. Закон – у даљем тексту ЗПИ).

незакониту и савесну државину износи 20 година.¹⁴ У оба ова случаја испуњен је услов да држалац (узукапијент) оправдано верује да је власник имовине. Могло би се помислити да је дан истека рока за одржај релевантан и за настанак пореске обавезе. Међутим, и у време трајања рока за одржај порез на имовину се плаћа. Ако то врши власник, он тиме врши своје право својине, па нема ни одржаја. Произилази да порез на имовину током рока за одржај плаћа узукapiјент, јер он као савесни држалац, не зна за постојање власника који не врши своје право, па моментом настанка пореске обавезе, у овом случају, треба узети дан стицања узукapiоне државине. У правцу овог става иде и чињеница да одржај има ретроактивно дејство, пошто истеком законског рока узукapiјент постаје власник, а његово право својине постоји од момента стицања државине.

Код *изградње или доградње нејокрејности* право својине се, начелно, стиче уписом у земљишне књиге. Међутим, да би се спречила пореска евазија, у Закону о порезима на имовину предвиђени су и посебни услови настанка пореске обавезе. Тако обавеза по основу пореза на имовину настаје даном: 1) коначности решења о издавању употребне дозволе и 2) даном омогућавања коришћења имовине на други начин. Овај други услов важи у случају када је лице без одобрења надлежног органа подигло непокретност (па зато уопште не може добити употребну дозволу), односно када се грађевински објекат намењен тржишту намерно не довршава да би се одложило (избегло) плаћање пореза.

И код *права стиновања* пореска обавеза настаје у моменту стицања тог права.

Код *права закупа стиана или стиамбене зграде*, у смислу закона којим је уређено становање, на период дужи од једне године или на неодређено време, пореска обавеза настаје моментом закључења уговора о закупу, који мора бити у писменој форми.

Код *права коришћења градској грађевинској земљишти*, односно јавног грађевинског земљишта или другог грађевинског земљишта у државној својини површине преко 10 ари, пореска обавеза настаје у моменту коначности решења надлежног органа о давању земљишта на коришћење.

Пореска обавеза код *пореза на наслеђе и њоклон* настаје различито. Пореска обавеза у односу на *наслеђе* настаје даном правоснажности решења о наслеђивању. Пореска обавеза у односу на *њоклон* настаје даном закључења уговора о поклону, а ако уговор није закључен у писменој форми – даном пријема поклона. Ако је на непокретности која је предмет наслеђивања или поклона конституисано право плодоуживања, пореска обавеза настаје даном

¹⁴ Члан 28 Закона о основама својинскоправних односа, ("Сл. лист СФРЈ", бр. 6/80 и 36/90, "Сл. лист СРЈ", бр. 29/96 и "Сл. гласник РС", бр. 115/2005 - др. закон).

престанка тог права, осим када је наследник, односно поклонопримац лице које је ослобођено обавезе плаћања пореза на наслеђе и поклон.¹⁵

Ако се према закону, односно решењу о наслеђивању, продаја наслеђених, односно на поклон примљених покретних ствари (нпр. заштићени уметнички предмети) може вршити само на основу одобрења надлежног органа или по протеклу одређеног рока, пореска обавеза настаје даном правоснажности решења о дозволи продаје, односно даном продаје ствари.

Ако уговор о поклону, решење о наслеђивању или одлука суда нису пријављени пореском органу у прописаном року, или су пријављени неблаговремено, сматраће се да је пореска обавеза настала даном сазнања надлежног пореског органа за наслеђивање или поклон ствари, права или новца или признавање права која су предмет опорезивања.

Код *пореза на пренос апсолутних права* пореска обавеза настаје даном закључења уговора о преносу апсолутних права, односно о давању грађевинског земљишта у закуп. Кад је предмет уговора непокретност као будућа ствар, пореска обавеза настаје примопредајом, односно ступањем у посед непокретности. Кад није сачињен пуноважан уговор о преносу права на непокретности, у смислу закона којим се уређује промет непокретности, сматраће се да је пореска обавеза настала даном када је стицалац права на непокретности ступио у посед непокретности. Ако се пренос апсолутних права врши по основу уговора о доживотном издржавању, пореска обавеза настаје даном смрти примаоца издржавања, односно даном смрти саговорача ако је доживотно издржавање уговорено у корист трећег лица, а уговором није одређено да својина прелази на даваоца издржавања у тренутку смрти трећег лица. Ако се пренос апсолутног права врши на основу одлуке суда, односно решења надлежног органа управе, пореска обавеза настаје даном правоснажности те одлуке, односно даном коначности тог решења. Код стицања права својине одржајем, пореска обавеза настаје даном правоснажности судске одлуке којом је то право утврђено. Ако уговор о преносу апсолутног права, уговор о закупу, одлука суда, односно решење надлежног органа управе или други правни основ преноса права нису пријављени или су пријављени неблаговремено, сматраће се да је пореска обавеза настала даном сазнања надлежног пореског органа за пренос.¹⁶

2.3. Настанак пореске обавезе код пореза на добит и пореза на додату вредност

Обавеза *пореза на добитиј иравној лица* настаје даном уписа правног лица у одговарајући регистар. Порески обвезник је дужан да надлежном

¹⁵ Члан 17. ЗПИ.

¹⁶ Члан 29. ЗПИ.

пореском органу поднесе пореску пријаву у којој је обрачунат порез, за период за који се утврђује порез. Уз пореску пријаву порески обвезник је дужан да поднесе и порески биланс¹⁷ за период за који се утврђује порез. Пореска пријава подноси се у року од 180 дана од дана истека периода за који се утврђује порез. Изузетно, у случају статусне промене која има за последицу престанак друштва, пореска пријава подноси се у року од 60 дана од дана статусне промене. Обвезник пореза који у току године отпочне са обављањем делатности дужан је да поднесе пореску пријаву у року од 15 дана од дана уписа у регистар надлежног органа. У пореској пријави обвезник даје процену прихода, расхода и добити за порески период који, за обвезника регистрованог до 15. у месецу, започиње месецом у коме је регистрован, а за обвезника регистрованог од 16. до краја месеца, првим наредним месецом.

Пореска пријава за порез по одбитку подноси се на дан исплате прихода на који се обрачунава и плаћа порез по одбитку у складу са Законом о порезу на добит правних лица.

Обвезник у поступку ликвидације, у поступку стечаја од дана доношења решења о отварању стечајног поступка до дана почетка примене плана реорганизације или правоснажног решења о настављању стечајног поступка банкротством, као и у поступку реорганизације, подноси пореску пријаву и порески биланс у року од 60 дана од дана: (1) отварања поступка ликвидације са стањем на дан отварања поступка ликвидације; (2) окончања поступка ликвидације са стањем на дан окончања поступка ликвидације; (3) отварања поступка стечаја са стањем на дан отварања поступка стечаја; (4) почетка примене плана реорганизације са стањем на тај дан.

Обвезник са правоснажним решењем о настављању стечајног поступка банкротством до правоснажности решења о закључењу стечајног поступка подноси пореску пријаву и порески биланс у року од 60 дана од дана: (1) правоснажности решења о настављању стечајног поступка банкротством са стањем на дан правоснажности тог решења; (2) правоснажности решења о закључењу стечајног поступка банкротством на дан правоснажности тог решења.

Код *пореза на додату вредност* пореска обавеза настаје даном достављања потврде о извршеном евидентирању за порез на додату вредност. Ово проистиче из члана 38. Закона о порезу на додату вредност,¹⁸ где се наводи, да је обвезник који је у претходних 12 месеци остварио укупан

¹⁷ Цвјетана Цвјетковић, Утањена капитализација као евазиони инструмент, Зборник радова Правног факултета Универзитета у Новом Саду, Нови Сад, 2010. бр. 3 стр. 524.

¹⁸ Закон о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07 93/12, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14) – у даљем тексту: ПДВ).

промет већи од 8.000.000 динара дужан да, најкасније до истека првог рока за предају периодичне пореске пријаве, поднесе евиденциону пријаву надлежном пореском органу. У истом року ову пријаву подноси и обвезник који при отпочињању обављања делатности процени да ће у наредних 12 месеци остварити укупан промет већи од 8.000.000 динара. Надлежни порески орган обвезнику издаје потврду о извршеном евидентирању за порез на додату вредност.

Пореска обавеза код пореза на додату вредност настаје даном када се најраније изврши једна од следећих радњи: (а) промет добара и услуга; (б) наплата, односно плаћање ако је накнада или део накнаде наплаћен, односно плаћен у новцу пре промета добара и услуга, и (в) настајак обавезе плаћања царинског дуга, код увоза добара, а ако те обавеза нема, даном у којем би настала обавеза плаћања тог дуга. Изузетно, пореска обавеза за пореског дужника и то: (1) пореског пуномоћника кога одреди страном лице које у Републици Србији нема седиште ни сталну пословну јединицу, односно пребивалиште, а које обавља промет добара и услуга у Србији, и (2) примаоца добара и услуга, ако страном лице не одреди пореског пуномоћника – настаје даном када се изврши промет добара и услуга.

2.4. Настајак пореске обавезе код пореза на појединачна добра и услуге

Обавеза по основу *акцизе* настаје када су акцизни производи: (1) деривати нафте; (2) биогорива и биотечности; (3) дуванске прерађевине; (4) алкохолна пића, и (5) кафа, - *произведени* у Републици Србији, односно *увезени* у Републику Србију. Увезеним акцизним производима сматрају се акцизни производи који су увезени у складу са царинским, односно спољнотрговинским прописима.

Пореска обавеза код акциза, у принципу, настаје у моменту стављања акцизних производа у промет (члан 21. Закона о акцизима¹⁹). Стављањем у промет акцизних производа сматра се: (1) свако отпремање акцизних производа из производног погона од стране произвођача акцизних производа за које нема акцизну дозволу, осим отпремања акцизних производа из производног погона у царинско складиште за које је надлежни орган дао акцизну дозволу, отворено у складу са царинским прописима; (2) свако отпремање акцизних производа из акцизног складишта, осим отпремања у

¹⁹ Закон о акцизима („Службени гласник РС“, бр. 22/01, 73/01, 80/02 - др. закон, 80/02, 43/03, 72/03, 43/04, 55/04, 135/04, 46/05, 101/05 - др. закон, 61/07, 5/09, 31/09, 101/10, 43/11, 101/11, 93/12, 119/12, 47/13, 68/14 - др. закон, 142/14).

сопствено друго акцизно складиште, односно у царинско складиште за које је надлежни орган дао акцизну дозволу, отворено у складу са царинским прописима; (3) исказивање мањка производа у акцизном складишту, осим мањка који се може правдати вишом силом, и (4) исказивање расхода (кало, растур, квар и лом) у акцизном складишту изнад количине утврђене прописом који доноси Влада Републике Србије. Министар финансија може одобрити формирање тзв. акцизних складишта, у ком случају се пореска обавеза одлаже, односно она настаје тек у моменту отпремања акцизних производа из тих складишта.²⁰

Обавеза обрачунавања акцизе при увозу акцизних производа настаје даном настанка обавезе обрачунавања увозних дажбина.

Законодавац је прописао и посебне случајеве настанка обавезе обрачунавања акцизе.²¹ У том смислу обавеза обрачунавања акцизе настаје при: (1) продаји заплених акцизних производа преко правног лица, овлашћеног од стране државног органа за продају тих производа, и (2) продаји преко царинског, односно пореског органа акцизних производа који су одузети у поступку контроле, односно у поступку принудне наплате.

Код *пореза на ујошребу, држање и ношење добара*²² пореска обавеза настаје у моменту: 1) регистрације, односно издавања саобраћајне дозволе, односно регистрационе налепнице за моторна возила, који се врше у складу са прописима којима се уређује безбедност саобраћаја на путевима, 2) уписа пловила у уписник и код сваког продужавања важности бродског сведочанства, односно пловидбене дозволе, односно плутајуће дозволе, које се врши у складу са прописима којима се уређују пловидба и луке на унутрашњим водама, 3) уписа ваздухоплова у регистар ваздухоплова Републике Србије или евиденцију ваздухоплова Републике Србије и код сваког продужења важења потврде о провери пловидбености, који се врше у складу са прописима којима се уређује ваздушни саобраћај, и 4) издавања одобрења, односно оружног листа, односно дозволе, за држање, односно за држање и ношење оружја.

Код *пореза на премије неживотних осигурања* пореска обавеза настаје у тренутку закључења уговора о неживотном осигурању²³.

²⁰ Члан 20а. Закона о акцизама.

²¹ Члан 22а Закона о акцизама.

²² Закон о порезима на употребу, држање и ношење добара („Службени гласник РС“, бр. 26/2001, 80/2002, 43/2004, 31/2009, 101/2010, 24/2011, 100/2011 - усклађени дин. изн., 120/2012 - усклађени дин. изн., 113/2013 - усклађени дин. изн., 68/2014 - др. закон и 140/2014 - усклађени дин. изн. – у даљем тексту ЗПУДНД).

²³ Члан 7 ст. 1 Закон о порезу на премије неживотних осигурања („Службени гласник РС“, бр. 135/04 – у даљем тексту: ЗППНО)

3. ВРЕМЕ ИСПУЊЕЊА ПОРЕСКЕ ОБАВЕЗЕ

1. **Доспелост** у пореском праву означава својство пореског дуга да му је наступио рок за испуњење. Порез и споредна пореска давања (новчане казне, камате по основу доспелог, а неплаћеног пореза, трошкови поступка принудне наплате пореза и трошкови порескопрекршајног поступка) доспевају за плаћање у року прописаном законом. Истеком дана доспелости порески дужник пада у дужничку доцњу, од када почињу да теку рокови за: 1) обрачун камате, 2) слање опомене за плаћање пореза, 3) почетак поступка принудне наплате пореског дуга и 4) доношење решење о установљењу залогe (у одређеним случајевима).

Испуњење пореске обавезе врши се, по правилу, плаћањем новчаног износа о доспелости пореза на прописане уплатне рачуне јавних прихода, у роковима прописаним законом. Пореску обавезу испуњава непосредно порески обвезник, односно порески плаћац, осим у случајевима када је пореским законом прописано да је друго лице одговорно за испуњење пореске обавезе пореског обвезника.²⁴ Те изузетке чине случајеви када пореску обавезу:

1) правног лица у ликвидацији испуњава ликвидациони управник из новчаних средстава правног лица, укључујући приходе од продаје имовине²⁵;

2) правног лица у ликвидацији које нема довољно новчаних средстава да испуни пореску обавезу у целости, укључујући и приходе од продаје имовине, преостали порески дуг плаћају оснивачи, односно чланови правног лица, ако су, у складу са законом, статутом или оснивачким актом правног лица солидарно одговорни за обавезе правног лица,²⁶

3) правног лица у стечају испуњава стечајни управник из деобне масе²⁷;

4) правног лица које престаје да постоји у статусној промени испуњава правни следбеник;²⁸

5) преминулог лица испуњавају наследници, у оквиру вредности наслеђене имовине и у сразмери са уделом појединог наследника, у моменту прихватања наследства;²⁹

6) пословно неспособног физичког лица или одсутног физичког лица коме се не зна пребивалиште испуњава заступник из имовине пореског обвезника.³⁰

²⁴ Г. Милошевић, М. Кулић, цит. дело, стр.173.

²⁵ Члан 20. ст. 1. ЗПППА.

²⁶ Члан 20. ст. 3. ЗПППА.

²⁷ Члан 20. ст. 4. ЗПППА.

²⁸ Члан 21. ст. 1. ЗПППА.

²⁹ Члан 22. ст. 1. ЗПППА.

³⁰ Члан 22. ст. 3. ЗПППА.

2. У погледу наступања доспелости у пореском праву могуће је разликовати следеће три ситуације:³¹

– када се порез утврђује решењем пореског органа;
– када је у самом закону одређено време у којем порез треба да се плати и

– када се порез утврђује по одбитку.

а) Прва ситуација постоји *када се порез утврђује решењем пореског органа*. Тада доспелост наступа истеком рока који је наведен у самом решењу. Овај рок у коме треба извршити пореску обавезу назива се *париционим роком*³² и он, по правилу, износи 15 дана од дана достављања решења. Пореско решење постаје *извршно* под условом да је истекао парициони рок – што значи и пре него што је постало коначно. Пореско решење постаје *коначно* када се против њега не може изјављивати жалба. Пошто се жалба подноси у року од 15 дана од дана пријема пореског решења, уколико је порески обвезник пропустио да у року изјави жалбу, решење ће постати коначно истовремено са наступањем извршности (тј. истеком 15 дана од дана достављања). Уколико је жалба уложена, она нема суспензивно дејство – тј. не одлаже извршење решења. Изузетно, другостепени порески орган може одложити извршење пореског решења против којег је изјављена жалба, ако порески обвезник документује да би плаћањем пореза или споредних пореских давања пре коначности побијаног акта претрпео битну економску штету. Закључак о одлагању извршења, против којег жалба није допуштена, доноси по хитном поступку другостепени порески орган.

Пореска управа утврђује порез доношењем пореског решења у два случаја: 1) у поступку пореске контроле – ако порески обвезник, супротно закону, не обави утврђивање пореске обавезе или то учини нетачно или непотпуно и 2) када је законом прописано да се не спроводи самоопорезивање или када је законом прописано да се, упркос самоопорезивању пореско решење мора донети.

У првом случају, парициони рок, чијим истеком наступа доспелост, одређује се самим решењем донетим у пореској контроли. Иако у ЗПППА није одређен тај рок, било би целисходно да порески орган одређује рок који је пореским законима прописан за други случај, а то је 15 дана од дана достављања пореског решења.

Када је у питању други случај, пореским законима предвиђено је да се више пореских облика утврђује решењем Пореске управе, а парициони рок је, када се уопште не спроводи самоопорезивање, по правилу, одређен у времену од 15 дана. Тако, годишњи порез на доходак грађана, доспева у

³¹ Д. Поповић, цит. дело, стр. 94-96.

³² Д. Поповић, цит. дело, стр. 94.

року од 15 дана од дана достављања решења о утврђивању пореза.³³ Исти рок важи за порез на наслеђе и поклон, порез на пренос апсолутних права,³⁴ као и порез на регистровано оружје.³⁵ Код пореза на доходак грађана на приходе од самосталне делатности на паушални приход порез доспева у року од 15 дана по истеку сваког месеца.³⁶ Изузетно, код ПДВ и акцизе при увозу, доспелост наступа у року од осам дана од дана пријема обавештења од стране надлежног царинског органа о износу дуга.³⁷

Обавеза плаћања *новчане казне* доспева у року од 15 дана од дана правоснажности решења о изрицању новчане казне.³⁸

Порез на добиити њравних лица утврђен решењем надлежног пореског органа на приходе које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица, другог нерезидентног правног лица, физичког лица, нерезидентног или резидентног или од отвореног инвестиционог фонда, на територији Републике Србије, по основу капиталних добитака насталих у складу са законом, доспева у року од 15 дана од дана када му је решење достављено.

б) Друга ситуација јавља се код оних пореза код којих је у *самом закону одређено време у којем њорез њреба да се њлашти*. У тим случајевима порез доспева истеком тога дана, тј. *њрођисаној дана њлаћања*.

Код пореза на *доходак ѡрађана* на приходе од самосталне делатности који се плаћају у виду месечних аконтација доспелост наступа 15 дана по истеку сваког месеца,³⁹ а порез на приходе од ауторских права, права сродних ауторском праву и права индустријске својине, порез на приходе од издавања непокретности и давања у закуп покретних ствари и порез на остале приходе, у случајевима када исплатилац прихода није правно лице или предузетник, доспевају у року од 45 дана од дана почетка тромесечја.⁴⁰

Порез на *имовину* доспева тромесечно у року од 45 дана од почетка тромесечја (15. фебруара, 15. маја, 15. августа и 15. новембра). До доношења решења о утврђивању пореза на имовину за текућу годину, порез се плаћа аконтационо у висини обавезе за последње тромесечје године која претходи години за коју се утврђује и плаћа порез. Разлику између пореза утврђеног решењем органа јединице локалне самоуправе и аконтационо

³³ Члан 110 ЗПДГ.

³⁴ Члан 40. ЗПИ.

³⁵ Члан 26. ст. 3. ЗПУДНД.

³⁶ Члан 110. ст. 1. ЗПДГ.

³⁷ Члан 23. ст 2. ЗА, чл. 58-59. Закона о ПДВ и чл. 260. Царинског закона.

³⁸ Члан 65. ст. 3. ЗПППА.

³⁹ Члан 114. ст. 2. ЗПДГ.

⁴⁰ Члан 114. ст. 1. ЗПДГ.

уплаћеног пореза на имовину за тромесечје за које је пореска обавеза доспела, обвезник је дужан да уплати у року од 15 дана од дана достављања првостепеног решења о утврђивању пореске обавезе.⁴¹ Обвезник, коме пореска обавеза настане у току пореске године, порез за тромесечје у коме је настала пореска обавеза, плаћа у сразмерном износу од настанка пореске обавезе до истека тог тромесечја, у року од 15 дана од дана достављања првостепеног решења о утврђивању пореза, а за преостала тромесечја - у року од 45 дана од дана почетка сваког од њих. Ако решење за преостала тромесечја није достављено пре истека рока од 45 дана од дана почетка тромесечја - за та тромесечја порез се плаћа у року од 15 дана од дана достављања првостепеног решења о утврђивању пореза.

Код *пореза на добити њравних лица* месечна аконтација доспева за наплату 15-ог у месецу за претходни месец.⁴² Ако је обвезник пореза у виду аконтације платио мање пореза него што је био дужан да плати по обавези обрачунатој у пореској пријави, дужан је да разлику уплати најкасније до подношења пореске пријаве.⁴³ Пореска пријава подноси се у року од 180 дана од дана истека периода за који се утврђује порез.⁴⁴ Порески обвезник који нема обавезу плаћања пореза на добит у виду месечних аконтација, порез на добит плаћа за порески период у року прописаном за подношење пореске пријаве и пореског биланса за тај период.⁴⁵

Код ПДВ-а доспелост наступа оног дана када је прописано да се мора поднети пореска пријава. Обвезник за кога је порески период календарски месец подноси пореску пријаву надлежном пореском органу на прописаном обрасцу, у року од 15 дана по истеку пореског периода. То значи да, ако је порески период календарски месец (што важи за обвезнике који су у претходних 12 месеци остварили укупан промет већи од 50.000.000 динара, или који процењују да ће у наредних 12 месеци остварити укупан промет већи од 50.000.000 динара, као и за обвезнике који први пут започну обављање делатности у текућој календарској години, за текућу и наредну календарску годину), доспелост ПДВ наступа 15. дана у месецу за претходни месец. Ако је порески период календарско тромесечје, обвезник подноси пореску пријаву надлежном пореском органу на прописаном обрасцу, у року од 20 дана по истеку пореског периода. То значи да ако је порески период тромесечје (што важи за обвезнике који су у претходних

⁴¹ Члан 39. ст. 4. ЗПИ.

⁴² Члан 67. ст. 2. Закона о порезу на добит правних лица („Службени гласник РС“, бр. 25/01, 80/02, 80/02, 43/03, 84/04 и 18/10, 101/11, 119/12, 47/13, 108/13, 68/14 - др. закон, 142/14 – у даљем тексту: ЗПДПЛ).

⁴³ Члан 66. ст. 2. ЗПДПЛ.

⁴⁴ Члан 63. ст. 3. ЗПДПЛ.

⁴⁵ Члан 68а ЗПДПЛ.

12 месеци остварили укупан промет мањи од 50.000.000 динара, или који процењују да ће у наредних 12 месеци остварити укупан промет мањи од 50.000.000 динара), доспелост ПДВ наступа 20. априла за први квартал, 20. јула за други квартал, 20. октобра за трећи квартал и 20. јануара за четврти квартал. Изузетно, ПДВ се плаћа: 1) у року од 15 дана од дана подношења пореске пријаве за обвезника ПДВ који у претходних 12 месеци није остварио укупан промет већи од 8.000.000 динара; 2) до дана подношења захтева за брисање из регистра за обвезника који је дужан да пре подношења захтева за брисање из регистра обвезника поднесе надлежном пореском органу захтев за брисање из евиденције обвезника за ПДВ.

Код *акцизе* дан плаћања је најкасније последњи дан у месецу (за износ акцизе обрачунат за период од 1. до 15. дана у месецу), односно најкасније 15. дана у месецу (за износ акцизе обрачунат за период од 16. до краја претходног месеца). Обрачунату акцизу при увозу обвезник је дужан да плати у роковима и на начин предвиђен за плаћање увозних дажбина.⁴⁶ Обвезник акцизе дужан је да пореску пријаву за обрачун акцизе поднесе у року од 15 дана по истеку месеца за тај месец. (чл. 24. Закона о акцизама).

Код *пореза на њремије неживојних осигурања* доспелост наступа до десетог у месецу за уговоре о осигурању закључене у претходном месецу.⁴⁷

в) Трећа ситуација јавља се код *пореза који се плаћају по одбитку*, када порески дуг доспева истовремено са настанком пореске обавезе.

По одбитку од сваког појединачно оствареног прихода плаћа се *порез на доходак грађана* на следеће приходе: 1) зараде; 2) од ауторских и сродних права и права индустријске својине, ако је исплатилац прихода правно лице или предузетник; 3) од капитала, ако је исплатилац прихода правно лице или предузетник; 4) од давања у закуп покретних ствари, ако је исплатилац прихода правно лице или предузетник; 5) добитке од игара на срећу; 6) од осигурања лица; 7) приходе спортиста и спортских стручњака, и 8) остале приходе, ако је исплатилац прихода правно лице или предузетник. Доспелост код ових пореза наступа у моменту исплате прихода.⁴⁸

За приходе од капитала по основу камате, банка је дужна да обрачуна и плати порез по одбитку у моменту исплате камате, укључујући и приписивање камате, односно да плати обрачунати порез најкасније првог наредног дана када ради платни промет ако у моменту исплате камате, укључујући и приписивање камате, платни промет није радио. Изузетно, када се салдирање новца по основу отуђења или откупа дужничке хартије од вред-

⁴⁶ Члан 23. ЗА.

⁴⁷ Члан 7. ст. 2. ЗППНО.

⁴⁸ Члан 101. ЗПДГ.

ности врши преко Централног регистра, депоа и клиринга хартија од вредности, Централни регистар у моменту салдирања новца по основу отуђења или откупа дужничке хартије од вредности, обрачунава, обуставља и уплаћује на прописани уплатни рачун порез на приход од капитала на остварену камату за период од дана стицања до дана отуђења или откупа дужничке хартије од вредности.

Обвезник који остварује зараде и друге приходе у, или из друге државе, код дипломатског или конзуларног представништва стране државе, односно међународне организације или код представника и службеника таквог представништва, односно организације, дужан је да, року за подношење пореске пријаве, сам обрачуна и уплати порез по одбитку, ако то не учини исплатилац прихода. Исту обавезу има и обвезник пореза у случају ако порез по одбитку не обрачуна и не уплати други исплатилац, као и ако приход оствари од лица које није обвезник обрачунавања и плаћања пореза по одбитку.

Порез на добити љавних лица по одбитку на приходе: 1) које оствари нерезидентно правно лице од резидентног правног лица по основу – (1) дивиденди и удела у добити у правном лицу, укључујући и дивиденду од ликвидационог остатка, односно вишак деобне масе у новцу, односно неновчаној имовини, изнад вредности уложеног капитала који се расподељује члановима привредног друштва над којим је окончан поступак ликвидације, односно закључен поступак стечаја, (2) накнада по основу ауторског и сродних права и права индустријске својине, (3) камата, и (4) накнада по основу закупа и подзакупа непокретности и покретних ствари на територији Републике Србије; 2) нерезидентног правног лица по основу извођења естрадног, забавног, уметничког, спортског или сличног програма у Републици Србији; 3) које оствари нерезидентно правно лице из јурисдикције са преференцијалним пореским системом по основу ауторских накнада, камата, накнада по основу закупа и подзакупа непокретности и покретних ствари као и накнада по основу услуга, без обзира на место њиховог пружања или коришћења, и 4) који представља исплаћену накнаду резидентном, односно нерезидентном правном лицу за откупљује секундарне сировине и отпад – доспева на дан када је приход остварен, односно исплаћен.

4. УМЕСТО ЗАКЉУЧКА

Правно дејство примене начела законитости у пореском праву састоји се, с једне стране, у обавези пореског органа да у пореском поступку доноси на закону засноване пореске управне акте, односно, с друге стране, у

обавези пореског органа да се придржава одредаба пореских прописа приликом вршења контроле, утврђивања и наплате пореза. Зато је важно да се у пореском законодавству јасно дефинише када настају поједине пореске обавеза и када оне доспевају за плаћање.

Порески обвезник и поред намере да измири доспелу пореску обавезу у року, може доспети у доцњу, односно у немогућност благовременог измирења пореске обавезе. Законодавац, може, под одређеним условима уважити положај пореског обвезника који није у стању да у року измири доспелу пореску обавезу. Сходно томе, одлуком надлежног пореског органа може се: одложити плаћање доспелог пореског дуга или одобрити плаћање пореског дуга на рате. Тако, порески орган може, на писмени и образложени захтев пореског дужника, у целости или делимично, да одложи плаћање пореског дуга, под условом да плаћање пореског дуга на дан доспелости: 1) за пореског обвезника представља непримерено велико оптерећење, и 2) да наноси битну економску штету пореском обвезнику.

О одлагању плаћања пореског дуга, по испуњењу наведених услова, одлучује: министар финансија или лице које он овласти (осим за изворне јавне приходе јединица локалне самоуправе) и градоначелник, односно председник општине, односно лице које он овласти (за изворне јавне приходе јединица локалне самоуправе).

Одлуком о одлагању плаћања пореског дуга може се одобрити једнократно одлагање или плаћање пореског дуга на рате, али најдуже до 24 месеци, уз могућност коришћења одложеног плаћања за првих 12 месеци, при чему износ најмање рате не може бити мањи од 50 одсто од износа највеће рате. Ова одлука мора да садржи образложене разлоге због којих се одлагање одобрава.

Плаћање пореског дуга одлаже се потписивањем споразума између пореског органа и пореског дужника, односно решењем пореског органа. У поступку одлучивања о одлагању плаћања пореског дуга, од пореског обвезника се захтева давање средстава обезбеђења наплате, која не могу бити мања од висине пореског дуга чије се плаћање одлаже. Средства обезбеђења наплате су:⁴⁹

- 1) хипотека на непокретности пореског дужника;
- 2) залога на покретним стварима пореског дужника;
- 3) неопозива банкарска гаранција;
- 4) јемство другог лица које је власник имовине на којој нема терета;
- 5) трасирана меница, акцептирана од стране два жиранта, из чијих се зарада, на којима се установљава административна забрана, порески дуг може наплатити и

⁴⁹ Члан 72. став 2. ЗППА.

б) меница авалирана од стране пословне банке.

Ако се дуговани порез обезбеђује средствима хипотеке, залогe и јемства, обезбеђена средства не могу бити мања од 120 одсто од дуваног пореза чија се наплата обезбеђује. У поступку одлучивања о одлагању плаћања пореског дуга, порески орган одлучује из којих ће се од предложених средстава обезбеђења најефикасније наплатити порески дуг. Ако се порески дужник не придржава рокова из споразума, односно решења о одлагању плаћања пореског дуга, порески орган ће по службеној дужности поништити споразум, односно укинути решење и доспели, а неплаћени порески дуг, водећи рачуна о ефикасности наплате, наплатити: 1) из средстава обезбеђења, или 2) у поступку принудне наплате над пореским дужником. Порески дужник због кога је порески орган по службеној дужности поништио споразум, односно укинуо решење, нема право да поново поднесе захтев за одлагање плаћања тог пореског дуга.

*Goran B. Milošević, Ph.D., Full Professor
University of Novi Sad
Faculty of Law Novi Sad*

*Mirko V. Kulić, Chief Editor
of the Magazine „Finances and Taxes“*

Tax Liability and Fulfillment of Tax Obligations

***Abstract:** Tax liability is the duty of the taxpayer to pay the tax. The taxpayer is responsible for the fulfillment of tax obligations from the moment of the occurrence of taxable event on which the authority imposed the tax liability. The moment of the occurrence of taxable event shall be determined separately for each tax, in accordance with the relevant tax law. The fulfillment of tax obligations is the payment of the amount owed for the tax.*

***Key words:** tax, tax liability, taxpayer, taxable event, taxable period*

Датум пријема рада: 07.09.2015.