

Порески третман промета економски дељиве целине у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта у случају када обвезник ПДВ – стицалац незавршеног објекта заврши изградњу предметног објекта (као инвеститор) и након тога одлучи да изврши промет економски дељиве целине у оквиру тог објекта (пословни простор), право на одбитак претходног пореза у случају када се предметни објекат користи за промет са правом и за промет без права на одбитак претходног пореза, као и обавеза исправке одбитка претходног пореза у случају промета економски дељиве целине – пословног простора у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта

(Мишљење Министарства финансија, бр. 413-00-819/2009-04 од 29.5.2009. год.)

• Према одредби члана 3. Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/04, 86/04–исправка, 61/05 и 61/07, у даљем тексту: Закон), предмет опорезивања ПДВ су испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику.

Промет добара, у смислу овог закона, а у складу са одредбом члана 4. став 1. Закона, је пренос права располагања на телесним стварима (у даљем тексту: добра) лицу које тим добрима може располагати као власник, ако овим законом није друкчије одређено.

Према одредби члана 4. став 3. тачка 7) Закона, прометом добара, у смислу овог закона, сматра се и први пренос права располагања на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката.

У складу са одредбама члана 2. Правилника о утврђивању новоизграђених грађевинских објеката и економски дељивих целина у оквиру тих објеката чији је први пренос права располагања предмет опорезивања ПДВ („Сл. гласник РС“, бр. 105/04, у даљем тексту: Правилник), новоизграђеним грађевинским објектима, у смислу члана 4. став 1. тачка 7) Закона, сматрају се објекти у свим степенима изграђености који као такви могу бити предмет преноса права располагања, а чија је изградња започета од 1. јануара 2005. године, док се економски дељивим целинама (стан, пословни простор, гаража и др.) сматрају делови новоизграђених објеката који се испоручују као посебна грађевинска целина и за које се уговара посебна накнада.

Сагласно наведеним одредбама Закона и Правилника, када обвезник ПДВ – инвеститор (лице на које гласи грађевинска дозвола), у конкретном случају „Борпромет“ а.д, изврши промет незавршеног објекта чија је изградња започета од 1. јануара 2005. године привредном субјекту „Сава осигурање“ а.д.о, ради се о првом преносу права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту за који постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ у складу са Законом.

Када обвезник ПДВ – стицалац незавршеног објекта, у конкретном случају „Сава осигурање“ а.д.о, заврши изградњу предметног објекта (као инвеститор) и након тога одлучи да изврши промет економски дељиве целине у оквиру тог објекта (пословни простор), обвезник ПДВ – „Сава осигурање“ а.д.о. има обавезу да обрачуна и плати ПДВ по основу првог преноса права располагања на економски дељивој целини у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта, за део који је изграђен од момента стицања права располагања на незавршеном објекту, утврђен према степену завршености објекта у моменту стицања, с обзиром да се у овом случају ради о стварању нове вредности објекта која у моменту преноса права располагања од стране инвеститора („Борпромет“ а.д)

стицаоцу („Сава осигурање“ а.д.о) није постојала, па није ни могла бити предмет опорезивања ПДВ. У овом случају, основица за обрачун ПДВ утврђује се тако што се на укупан износ накнаде (без пореза) коју обвезник ПДВ – „Сава осигурање“ а.д.о. прима или треба да прими за промет економски дељиве целине у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта (пословни простор), примени проценат учешћа новостворене вредности објекта (део настао завршетком изградње) у укупној вредности тог објекта. На промет дела објекта који је „Сава осигурање“ а.д.о. стекао од инвеститора – привредног субјекта „Борпромет“ а.д. (за који је постојала обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ од стране инвеститора – привредног субјекта „Борпромет“ а.д, с обзиром да се радило о првом преносу права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту у том степену изграђености) плаћа се порез у складу са Законом о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/01, 45/02–СУС, 80/02, 80/02–др. закон, 135/04, 61/07 и 5/09, у даљем тексту: Закон о порезима на имовину).

• Према одредби члана 28. став 1. Закона, право на одбитак претходног пореза обвезник може да оствари ако добра набављена у Републици или из увоза, укључујући и набавку опреме, као и објекта за вршење делатности и економски дељивих целина у оквиру тих објекта, односно примљене услуге, користи или ће их користити за промет добара и услуга:

- 1) који је опорезив ПДВ;
- 2) за који, у складу са чланом 24. овог закона, постоји ослобођење од плаћања ПДВ;
- 3) који је извршен у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици.

Право на одбитак претходног пореза, према одредби члана 28. став 2. Закона, обвезник може да оствари ако поседује рачун издат од стране другог обвезника у промету о износу претходног пореза, у складу с овим законом или документ о извршеном увозу добара, у којем је исказан претходни порез, односно којим се потврђује да је прималац или увозник тако исказани ПДВ платио приликом увоза.

Одредбом става 3. истог члана Закона прописано је да у пореском периоду у којем су испуњени услови из ст. 1. и 2. овог члана обвезник може да одбије претходни порез од дугованог ПДВ, и то:

- 1) обрачунати и исказани ПДВ за промет добара и услуга који је или ће му бити извршен од стране другог обвезника у промету;
- 2) ПДВ који је плаћен приликом увоза добара.

Сагласно одредби става 4. истог члана Закона, право на одбитак претходног пореза настаје даном испуњења услова из ст. 1–3. овог члана.

Сагласно члану 30. став 1. Закона, ако обвезник користи испоручена или увезена добра или прима услуге, за потребе своје делатности, да би извршио промет добара и услуга за који постоји право на одбитак претходног пореза, као и за промет добара и услуга за који не постоји право на одбитак претходног пореза, дужан је да изврши поделу претходног пореза према економској припадности на део који има право и део који нема право да одбије од ПДВ који дугује.

У складу с наведеним законским одредбама, када обвезник ПДВ врши промет добара и услуга за који постоји право на одбитак претходног пореза, као и промет добара и услуга за који не постоји право на одбитак претходног пореза, дужан је да изврши

поделу претходног пореза на део који може да одбије и део који не може да одбије од ПДВ који дугује.

Подела претходног пореза према економској припадности врши се на основу намене коришћења добара, односно услуга, набављених, односно примљених у пореском периоду. Наиме, обвезник ПДВ који набављена добра, односно примљене услуге у потпуности користи или ће их користити за промет добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза (опорезив промет, промет за који је прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза и промет који је извршен у иностранству, ако би за тај промет постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици) има право на одбитак укупног износа претходног пореза. У супротном, обвезник ПДВ који набављена добра, односно примљене услуге у потпуности користи или ће их користити за промет добара и услуга без права на одбитак претходног пореза (промет за који је прописано пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза и промет који је извршен у иностранству, ако за тај промет не би постојало право на одбитак претходног пореза да је извршен у Републици) нема право на одбитак ПДВ обрачунатог од стране претходног учесника у промету, односно плаћеног при увозу.

Подела претходног пореза према економској припадности, тј. обиму коришћења добра или услуге, врши се и у случају када се поједино набављено добро или примљена услуга користи или ће се користити за промет са правом и промет без права на одбитак претходног пореза.

Према томе, када обвезник ПДВ – „Сава осигурање“ а.д.о. набави новоизграђени грађевински објекат за вршење делатности чија изградња није завршена, а за чији први пренос права располагања обвезник ПДВ – продавац објекта („Борпромет“ а.д) има обавезу обрачунавања и плаћања ПДВ, при чему се предметни објекат, према наводима из захтева за мишљење, користи за промет са правом на одбитак претходног пореза (нпр. услуга давања у закуп пословног простора), као и за промет без права на одбитак претходног пореза (нпр. услуге осигурања, посредовање у осигурању и др), у том случају обвезник ПДВ – „Сава осигурање“ а.д.о. дужан је да изврши поделу претходног пореза према економској припадности на део који има право и део који нема право да одбије од ПДВ који дугује.

Такође, при набавци добара и услуга за завршетак изградње предметног објекта, обвезник ПДВ – „Сава осигурање“ а.д.о. дужан је да изврши поделу претходног пореза према економској припадности на део који има право и део који нема право да одбије од ПДВ који дугује.

Део претходног пореза, утврђен применом економских критеријума, а који је у непосредној вези са прометом добара и услуга са правом на одбитак претходног пореза (нпр. услуга давања у закуп пословног простора), обвезник ПДВ – „Сава осигурање“ а.д.о. може да одбије од ПДВ који дугује уз испуњење услова прописаних одредбама члана 28. Закона.

- Одредбом члана 32. став 1. Закона прописано је да је обвезник који је остварио право на одбитак претходног пореза за опрему и објекте за вршење делатности дужан да изврши исправку одбитка претходног пореза ако престане да испуњава услове за остваривање овог права, и то у року краћем од пет година од момента прве употребе за опрему, односно десет година од момента прве употребе за објекте.

Исправка одбитка претходног пореза, сагласно одредби става 2. истог члана Закона, врши се за период који је једнак разлици између рокова из става 1. овог члана и

периода у којем је обвезник испуњавао услове за остваривање права на одбитак претходног пореза.

Начин спровођења исправке одбитка претходног пореза за објекте за вршење делатности прописан је одредбама члана 3. Правилника о утврђивању опреме и објеката за вршење делатности и о начину спровођења исправке одбитка претходног пореза за опрему и објекте за вршење делатности („Сл. гласник РС“, бр. 67/05, у даљем тексту: Правилник).

У складу са наведеним законским одредбама, а на начин прописан Правилником, обвезник ПДВ који је остварио право на одбитак претходног пореза за објекат за вршење делатности (нпр. давање у закуп пословног простора), дужан је да изврши исправку одбитка претходног пореза ако престане да испуњава услове за остваривање овог права, и то у року краћем од десет година од момента прве употребе.

Престанком испуњености услова за остваривање права на одбитак претходног пореза за објекат за вршење делатности сматра се, између осталог, и продаја тог објекта.

Према томе, а у конкретном случају, када у року краћем од десет година од момента прве употребе, обвезник ПДВ – „Сава осигурање“ а.д.о. изврши промет економски дељиве целине – пословног простора у оквиру новоизграђеног грађевинског објекта, за који постоји обавеза обрачунавања и плаћања ПДВ у делу изграђеном након куповине објекта у изградњи од привредног субјекта – „Борпромет“ а.д. (први пренос права располагања из члана

4. став 3. тачка 7) Закона), као и обавеза плаћања пореза на пренос апсолутних права у делу изграђеном до дана куповине објекта у изградњи од привредног субјекта – „Борпромет“ а.д. у складу са Законом о порезима на имовину, овај обвезник ПДВ дужан је да изврши исправку одбитка претходног пореза који му је обрачунат од стране обвезника ПДВ – „Борпромет“ а.д. за први пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту (незавршени објекат), у делу који се односи на предметну економски дељиву целину, тј. пословни простор који продаје, с обзиром да су престали услови за остваривање права на одбитак претходног пореза у року краћем од десет година од момента прве употребе. Износ исправљеног одбитка претходног пореза, према одредби члана 3. став 5. Правилника, обвезник ПДВ је дужан да искаже као дуговани ПДВ у пореској пријави, у пореском периоду у којем је настала измена услова који су важили за остваривање права на одбитак претходног пореза при набавци објекта за вршење делатности. На износ исправљеног одбитка претходног пореза исказаног као дуговани ПДВ у пореској пријави поднетој за порески период у којем је настала измена услова који су важили за остваривање права на одбитак претходног пореза при набавци објекта за вршење делатности, камата се не обрачунава и не плаћа.

Министарство финансија напомиње да се исправка одбитка претходног пореза не врши за ПДВ обрачунат од стране претходних учесника у промету за завршетак изградње објекта (од дана куповине објекта у изградњи од привредног субјекта – „Борпромет“ а.д.), с обзиром да је приликом промета пословног простора обвезник ПДВ дужан да за први пренос права располагања на делу објекта који је изграђен након куповине објекта у изградњи од привредног субјекта – „Борпромет“ а.д. обрачуна и плати ПДВ у складу са Законом.