

РЕПУБЛИКА СРБИЈА
Министарство финансија
Сектор за фискални систем
Кнеза Милоша 20
11000 Београд

Предмет: Иницијатива за измену и допуна Закона о порезу на додату вредност

Поштовани,

Обраћамо Вам се овим дописом како би Министарство финансија размотрило могућност измена и допуна Закона о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 84/2004, ... и 138/2022; у даљем тексту: „Закон“) у делу промета објеката и посебних делова објеката, а пре свега правила о времену њиховог промета и то у моменту када се изврши примопредаја објеката или делова објеката.

Наведено се предлаже у циљу стварања бољег пословног амбијента у Републици Србији, успостављања система праведнијег опорезивања али и веће наплате ПДВ у буџет Републике Србије као и даљег увећања обима инвестиција у нашој земљи. Усвајањем измена и допуна Закона би се постигло и усаглашавање прописа о ПДВ са другим пореским прописима као и прописима о рачуноводству у Републици Србији као и поједностављење поступања пореских обвезника и Пореске управе.

У наставку је дато образложење представника грађевинске индустрије у Републици Србији – инвеститора на изградњи значајних стамбено-пословних комплекса о очекиваним позитивним ефектима измена и допуна Закона како са аспекта Републике Србије, тако и са аспекта привредних субјеката из сектора грађевинарства али и шире.

Мишљења смо да би Закон требало изменити на начин како то предвиђа Директива Европске уније 2006/112/ЕЗ, као и измене и допуне ове директиве закључно са Директивом Европске уније 2022/890 од 3. јуна 2022. године (у даљем тексту: „ПДВ Директива“). Ово из разлога што је ПДВ Директива основ на којој се базирају готово сва правила о опорезивању која су прецизирана и Законом, као и да према искуству из ранијег периода било које системске измене Закона које су трајног карактера морају бити засноване једино на валидним решењима садржаним у ПДВ Директиви.

Правила опорезивања непокретности према ПДВ Директиви су објашњена у делу 3. овог дописа.

1. Позитивни ефекти измена и допуна Закона за Републику Србију

Усвајање предлога измена Закона, би за Републику Србију значило повећање обухвата трансакција и последично утицало на повећање наплате ПДВ у државни буџет.

Наиме, предлог измена код опорезивања непокретности предвиђа имплементацију концепта „првог усељења“ тј дефиницију минималног периода од датума завршетка изградње и почетка коришћења непокретности у којем ће се непокретности опорезивати са

ПДВ. Држава би имала право да ПДВ убире не сваки промет новоизграђених непокретности у периоду од минимум две или пет година од момента „првог усељења“ објекта или пре овог периода у случају незавршених објеката. Свака држава чланица ЕУ одређује овај минимални период а у пракси земаља из Југоисточне Европе или региона овај период је обично дефинисан као две године од момента „првог усељења“ објекта.

Предмет ПДВ биле би и реконструисане непокретности код којих су трошкови реконструкције у периоду од обично две године пре завршетка реконструкције, већи од 50% продајне вредности.

Додатно, држава би могла да опорезује и промет грађевинског земљишта за које је издат управни акт о грађењу што до сада то није био случај.

Усвајањем предлога измена Закона, привреда би била мотивисана да се новоизграђени објекти продају у периоду одмах након првог усељења, да се не стварају залихе већ да се реализује већи обрт што би према нашој процени довело до стабилизације цена некретнина на тржишту а подигло би и целокупну привредну активност. Јасно је да је грађевинска индустрија покретач других делатности и привредних грана тако да би овај ефекат раста обрта код грађевинске индустрије повољно утицао на целокупну привредну активност.

Ово је посебно значајно у времену високих каматних стопа где би најављена мера државе на ограничењу ових стопа била само подстакнута пореском реформом како би се одржао замајац раста грађевинске индустрије и њен значајан допринос расту БДП (у 2023. години стопа међугодишњег раста делатности грађевинске индустрије била је прилично висока - 7.4% према подацима Републичког завода за статистику и имала је значајну улогу на укупном расту БДП у овој години: <https://publikacije.stat.gov.rs/G2024/Pdf/G20248001.pdf>).

Измена Закона би дакле према процени представника грађевинске индустрије утицала на увећање прихода од ПДВ али и битније задржавање тренда раста грађевинске индустрије и њеног доприноса међугодишњем расту БДП.

Наводимо као пример, искуство најмлађе чланице ЕУ – Хрватске код које је након имплементације концепта опорезивања непокретности из ПДВ Директиве од почетка 2015. године, наплата ПДВ у овој години била већа за око 6.5% у односу на претходну годину. Као образложење повећања наплате у званичном годишњем извештају за 2015. годину (<https://mfin.gov.hr/UserDocImages//dokumenti/publikacije//Godisnjak2015.pdf>) наводи се да је повећање прихода од ПДВ у овој земљи, између осталог, резултат измена прописа о ПДВ који се односе на опорезивање непокретности. Раст прихода од ПДВ у овој земљи био је константан и у 2016. и 2017. години, ефекти повећања прихода од ПДВ били су за око 3.8% већи у 2016. (<https://mfin.gov.hr/UserDocImages//dokumenti/publikacije//Godisnjak2016.pdf>) односно за 5.3% већи у 2017. години (<https://mfin.gov.hr/proracun-86/drzavni-proracun-arhiva/2017-618/618>) у односу на претходне године.

При томе, увођење новог концепта опорезивања непокретности није смањило тражњу непокретности у овој земљи, напротив у 2016. години према истраживању Економског Института у Загребу, бележи се значајно повећање броја трансакција у односу на ранији период (<https://www.eizg.hr/publikacije-i-proizvodi/publikacije/serijske-publikacije/pregled-trzista-nekretnina-republike-hrvatske/4273>). У случају промета станова и апартмана бележи се чак 37.9% више трансакција у 2016. години у односу на базну 2012. годину.

Број реализованих трансакција како код станова-апартмана али и код промета грађевинског земљишта има позитиван тренд раста од момента измена прописа о ПДВ у овој земљи наовамо.

Учешће грађевинске индустрије у укупном БДП ове земље у периоду након пореских реформи такође бележи раст (у 2015. години је дошло до успоравања негативних трендова у грађевинарству, док у 2016. и 2017. години долази до раста од 2.7% односно 1.2% у поређењу са претходним годинама а утицај на увећање БДП је било око 0.5 процентних поена додатне вредности у 2016. и 0.1% поена додатне вредности у 2017. години).

Наведене чињенице сигурно потврђују да примењена пореска реформа у овој земљи није утицала негативно на смањење тражње код непокретности са једне стране док су порески приходи од ПДВ као и БДП извесно порасли.

Под претпоставком да се изменама Закона обухвати и опорезивање грађевинског земљишта и да ће у наредном периоду бити остварен сличан број трансакција промета грађевинског земљишта који је реализован и у 2023. години, да ће код изградње станова убудуће бити остварено повећање изградње нових станова барем за међугодишњи раст грађевинске индустрије у 2023. години, врло оквирна процена је да би раст прихода од ПДВ могао бити већи од 1% у поређењу са 2023. годином као базном. Овај ефекат би требао бити још и већи када се узму у обзир раст промета код других привредних делатности које су повезане са грађевинском индустријом. Свакако за детаљну анализу позитивних ефеката на буџет и БДП Републике Србије је неопходно ангажовање ширег аудиторијума стручних института који би припремили ову анализу.

Будући да према подацима НБС за први квартал 2024. године (https://nbs.rs/sr_RS/drugi-nivo-navigacije/statistika/platni_bilans/), стране директне инвестиције у области делатности грађевинарства учествују са око 28% у укупним нето страним инвестицијама, мишљења смо да би пореска реформа даље подстакла позитиван тренд раста ових инвестиција. Неке од компанија чланицеа ПКС које подносе ову Иницијативу Министарству финансија су већ инвеститори значајних инфраструктурних пројеката у Србији а са усвајањем Иницијативе за измене и допуне Закона су ради да своје пословање у Србији прошире на новим пројектима, што укључује повећање броја запослених, ангажовање других привредних субјеката у Србији што све опет доприноси расту укупног БДП-а.

Поред горе наведеног, посебно прецизирање настанка пореске обавезе и времена промета код испоруке објеката, или делова објеката и земљишта на којем је објекат смештен, и то у моменту када се изврши примопредаја објеката или делова објеката значајно би допринело правној сигурности у поступању како пореских обвезника али и пореских органа и разрешило постојеће дилеме и праксу опорезивања која је тренутно присутна.

Овај приступ био би потпуно усаглашен и са рачуноводственим правилима (молимо вас да погледате одељак 2. овог дописа) што би опет пореском органу поједноставило контролу, али и поједноставило пословање друштава која се баве изградњом и продајом непокретности.

2. Позитивни ефекти измена и допуна Закона за привредне субјекте

Усвајање предлога измена Закона, би за привредне субјекте – инвеститоре изградње грађевинских објеката али и шире, донела правну сигурност пре свега по питању настанка времена промета добара.

Применом концепта „првог усељења“ постигло би се да је за новоизграђене објекте то моменат када је дошло до фактичког преноса права располагања над објектом (који се код новоизграђених непокретности обично одређује уговором као дан када ће доћи до примопредаје у периоду након изградње објекта а суштински се потврђује потписивањем записника о примопредаји) а не дан солемнизације уговора о купопродаји код јавног бележника. На овај начин би се постигла економска равноправност међу ПДВ обвезницима и правило би било исто као и за продавце било које друге робе који ПДВ обрачунавају на дан преноса права располагања над добрима купцу.

Концепт „првог усељења“ би омогућио да порески обвезник који је у овом временском периоду (обично две године од момента завршетка и примопредаје објекта) купио и продао новоизграђену непокретност, има право на одбитак претходног пореза али и код продаје би обрачунао ПДВ, што за тог пореског обвезника има неутралне ПДВ импликације (претходни порез је платио претходном учеснику у промету и има право да ПДВ обавезу умањи за овај претходни порез а излазни ПДВ ће наплатити од крајњег купца и уплатити га у буџет Републике Србије). Према тренутно важећим правилима право на одбитак претходног пореза у овом примеру не постоји (поменути порески обвезник се сматра крајњим потрошачем) али нема ни обавезу обрачуна ПДВ приликом даље продаје. Ову околност посматрамо као позитиван искорак на начин да ПДВ сноси крајњи купац непокретности што јесте и логика ПДВ прописа а не рецимо посредник у промету непокретности.

Поред тога, проширење обухвата трансакција на грађевинско земљиште или реконструисане објекте опет доводи до неутралних ПДВ импликација по пореске обвезнике продавца.

Примера ради, према тренутно важећим правилима, порески обвезник који прометује грађевинско земљиште на ком је почео припремне радње за изградњу не обрачунава ПДВ али би морао да изврши исправку одбитка претходног пореза за све набавке које је имао на припреми за изградњу (на пример правне услуге или услуге пројектаната и др.) док према предлогу измена, ова исправка претходног пореза се не би вршила а ПДВ на продају био би наплаћен од купца и плаћен у буџет Републике Србије. Купац би могао да одбије претходни порез по основу ове трансакције под условом да је изградња објекта намењена даље обављању ПДВ опорезивог промета.

Слична ситуација је и са реконструкцијом непокретности где према тренутно важећим правилима, порески обвезник мора да идентификује део непокретности који је предмет ПДВ и део који није предмет ПДВ и да врши одбитак претходног пореза према економској припадности или сразмерни порески одбитак што је у пракси доста компликовано и захтевно. Применом новог концепта опорезивања за објекте који испуњавају услове (трошкови реконструкције у периоду две године пре продаје су већи од 50% продајне цене) би омогућило да се сав претходни порез одбије а приликом продаје се обрачунава ПДВ који се наплаћује од купца и уплаћује у буџет Републике Србије.

Напомињемо да измена Закона неби утицала на привредне субјекте који се баве непосредно изградњом објеката, на њих би се примењивала и даље посебна шема у грађевинарству.

Закон о порезима на имовину („Сл. гласник РС“, бр. 26/2001, ... и 92/2023) у члану 10. став 2. каже да кад је право власништва члана стечено на објекту у изградњи који није оспособљен за коришћење, не користи се и за који није издата употребна дозвола, обавеза по основу пореза на имовину за тај објекат настаје најранијим од следећих дана: даном почетка коришћења, даном оспособљавања, даном издавања употребне дозволе, односно даном омогућавања коришћења објекта на други начин (укључујући успостављање државине), осим у случају објекта из ст. 3. и 4. овог члана (за зграде у изградњи површине преко 500м² које се не користе а прошло је 5 година од дана правоснажности грађевинске дозволе).

Усвајање предлога измена Закона, постигла би се такође хармонизација ПДВ прописа и прописа о порезима на имовину те да моменат промета непокретности у складу са ПДВ прописима генерално одговара и моменту настанка пореске обавезе за порез на имовину.

Сходно захтевима МСФИ 15 приходи од продаје непокретности се признају у периоду у којем је извршена примопредаја непокретности (принцип на енг. „point in time“) а не током времена по проценту завршености јер услови МСФИ 15 нису испуњени. Предложено решење измена Закона дакле није у супротности са рачуноводственим правилима јер оно такође признаје моменат промета као моменат преноса права располагања на непокретности.

Ова чињеница је значајна и због лакше контроле пореских органа да се приход од продаје непокретности /основица за опорезивање исказује и за ПДВ сврхе у истом периоду када је извршен промет непокретности. У ситуацији, ако би време промета настало онда када је солменизован уговор код нотара постојала би временска дистанца признавања прихода а аутоматско исказивање података о основици за ПДВ у ПОПДВ обрасцу или евиденцијама ПДВ на СЕФ је готово немогуће.

Купци првог стана у Републици Србији након добијања потврде о укупно плаћеној купопродајној цени стана, могу се обратити Пореској управи ради рефундације ПДВ на први стан и то за припадајући део квадрата стана лично за купца односно за припадајући део квадрата за чланове његове породице.

Сходно Правилнику о порезу на додату вредност („Сл. гласник РС“, бр. 37/2001, ... и 65/2024; у даљем тексту: „Правилник о ПДВ“), купци првог стана су између осталог, уз захтев за повраћај ПДВ, дужни да приложе Пореској управи: 1) фискални рачун о купопродаји стана у којем је исказан ПДВ и 2) доказ да је уговорена цена стана са ПДВ у потпуности исплаћена уплатом на текући рачун продавца.

У складу са Законом о фискализацији („Сл. гласник РС“, бр. 153/2020, ... и 138/2022) за промет станова физичким лицима као и за примљени аванс, друштва која се баве станоградњом су у обавези да издају фискалне рачуне овим физичким лицима.

Прописима о фискализацији тренутно није јасно у којем се моменту издаје коначни фискални рачун за промет станова. Према ранијем Закону о фискалним касама и Мишљењима Министарства финансија број 430-00-00301/2007-04 од 26.11.2007. године и број 430-00-00180/2008-04 од 01.08.2008. године, фискални исечак за продају станова се издавао тек по извршеном промету добара односно даном преноса права располагања на добрима примаоцу како је то било експлицитно наведено у овим мишљењима.

Примера ради ако се коначни фискални исечак према прописима о фискализацији издаје приликом овере уговора код јавног бележника а изградња објекта траје 20-24 месеца, овај чин би донео прилично неизвесности у поступању пореских органа приликом повраћаја ПДВ за купце првог стана. Поступање у овој ситуацији није прецизно регулисано

Правилником о ПДВ те није јасно како би порески орган поступио код провере да је целокупна вредност стана заиста и уплаћена, ово поготово ако се издаје само један коначни фискални рачун када је уговор оверен код јавног бележника а изградња је тек отпочела.

Даље, ако се издаје фискални рачун за авансне уплате или коначни фискални рачун где изградња није окончана а купац промени личну карту у пракси се могу јавити питања идентификације купца и додатног терета доказивања промета.

Чување фискалних рачуна није и даље поуздано (штампа на фискалним исечцима обично ишчезне после пар месеци осим у условима посебног чувања) што може бити проблем приликом провере пореског органа. Ово је посебно проблематично у ситуацијама када се промени лична карта купца.

У овом случају порески орган би морао да изврши увид у електронску базу издатих фискалних исечака друштва које се бави изградњом као и да погледа додатну документацију: уговор, личне карте и др. идентификациона документа купца како би потврдио валидност издатог рачуна и обрачунатог ПДВ-а.

Чак и ако би се у овом моменту у складу са прописима о фискализацији издао коначни фискални рачун поставља се питање евидентирања уплата осталих транши по купопродајном уговору, наше је разумевање да је намера прописа о фискализацији била да се свака уплата у малопродаји евидентира преко фискалне касе како би надлежни орган имао у потпуности увид у промет и трансакције преко пословног рачуна друштва која се баве изградњом објеката.

Усвајањем измена и допуна Закона, постигло би се да и ово питање буде прецизно уређено на начин да се датум издавања коначног фискалног рачуна увек везује за моменат када је извршена примопредаја објекта или дела објекта купцима на основу записника о примопредаји а што би и пореским органима лакше омогућило контролу издавања фискалних рачуна за сваку уплату по купопродајном уговору, као и контролу укупног плаћања непокретности за купце првог стана.

У овој ситуацији тренутно важеће одредбе Правилника о ПДВ али и прописа о фискализацији су применљиве и не захтевају било какву измену.

3. Правила о опорезивању непокретности из ПДВ Директиве

Излазни порез

Државе чланице ЕУ опорезују ПДВ-ом:

- 1) испоруке пре првог усељења, односно коришћења грађевинских објеката или њихових делова и земљишта на којем се они налазе и испоруке код којих се као критеријум наводи раздобље од датума првог усељења, односно коришћења до датума следеће испоруке ако није прошло више од две године (критеријум се примењује у Хрватској),
- 2) испоруке грађевинског земљишта.

При одређивању промета објеката и посебних делова објеката на који се ПДВ обрачунава, државе чланице ЕУ су у обавези да примене критеријум који се односи на „прво усељење“. Уобичајено је да се „прво усељење“ мора документовати, тј. о томе мора постојати доказ.

Првим усељењем, односно коришћењем сматра се тренутак стављања непокретности у употребу о чему порески обвезник мора да поседује релевантну документацију.

Свака земља чланица ЕУ посебно може дефинисати ову релевантну документацију али у пракси су то обично:

- књиговодствена евиденција којом се грађевина односно њени делови стављају у употребу;
- документ надлежног тела о пребивалишту или уобичајеном боравишту купца или другог лица;
- било која друга документација којом се доказује коришћење некретнине и њених делова као што су: уговор о закупу, уговор о испоруци електричне енергије, воде и сл.

Ако се прво усељење, односно коришћење не може доказати неким од наведених докумената а некретнина је била коришћена, датумом првог усељења сматра се датум прве испоруке тј. примопредаје објекта или његових делова и земљишта на којем се они налазе.

Поред наведеног критеријума „првог усељења“, државе чланице могу прописати и друге критеријуме за одређивање опорезивог промета објеката и посебних делова објеката као што је раздобље од датума завршетка објекта и датума прве испоруке или раздобље од датума првог усељења и датума наредне испоруке, под условом да ова два раздобља не премашују пет, односно две године.

Грађевинским земљиштем уобичајено се сматра земљиште за које је издат извршни акт за грађење (грађевинска дозвола, локацијски услови, решење о изградњи и сл.).

Грађевинским земљиштем се нарочито не сматрају пољопривредно и шумско земљиште.

Такође, земље чланице ЕУ могу да опорезују ПДВ-ом и испоруке реконструисаних грађевинских објеката или њихових делова и земљишта на којем се оне налазе, ако су трошкови реконструкције у претходне минимум две а највише пет година већи од 50% продајне цене. Продајном ценом се сматра уговорена накнада.

Реконструкцијом се сматра извођење грађевинских радова којима се мења грађевина у односу на стање пре реконструкције као што су доградња, надоградња, уклањање спољних зидова, извођење радова ради промене намене објекта и слично и других радова на рушењу у сврху његове обнове.

Испорука недовршених грађевинских објеката или делова објеката и земљишта на којем се налазе је такође предмет ПДВ.

Испорука грађевинских објеката или њихових делова и земљишта на којем се они налазе након истека периода од две године од момента првог усељења не опорезује се ПДВ-ом.

Међутим, ПДВ Директива и у овим ситуацијама промета непокретности након истека периода од две године од момента првог усељења даје могућност ПДВ обвезницима да примене опционо ПДВ опорезивање. Порески обвезници испоручиоци објеката или њихових делова (и земљишта на којима су саграђени) које су настајене или се користе

дуже од 2 године од момента „првог усељења“ могу у тренутку испоруке изабрати опорезивање ПДВ-ом.

Испорука некретнине у овом случају може се опорезивати ПДВ-ом само ако су испоручилац и стицалац уписани у регистар обвезника ПДВ-а, а стицалац има у потпуности право на одбитак претходног пореза. Ако се испоручилац одлучи за опорезивање ПДВ-ом у тренутку испоруке долази до преноса пореске обавезе обрачунавања и плаћања ПДВ-а са испоручиоца на стицаоца непокретности. Стицалац непокретности је дужан да обрачуна ПДВ, с тим да истовремено остварује и право на одбитак претходног пореза. Право избора опорезивања може се применити само у тренутку испоруке непокретности.

Претходни порез

За опорезиви промет објеката, делова објеката и земљишта на којем је објекат смештен постоји право на одбитак претходног пореза.

За ослобођени промет објеката, делова објеката и земљишта на којем је објекат смештен након истека периода од две године од момента првог усељења, ПДВ Директива генерално не даје пореским обвезницима право на одбитак претходног пореза.

То би значило да се за овај промет врши исправка одбитка претходног пореза који је порески обвезник имао од добављача у претходној фази промета.

Изузетак су објекти, делови објеката и земљиште на којем је објекат смештен за које је између два пореска обвезника дефинисано опционо ПДВ опорезивање где се стицалац непокретности обавезује да обрачуна ПДВ под условом да је набавка непокретности извршена искључиво за обављање ПДВ опорезивог промета. У овој ситуацији се дакле не врши исправка одбитка претходног пореза од стране испоручиоца објекта, дела објекта и земљишта на којем је објекат смештен.

Право на одбитак претходног пореза постоји и за тзв. капитална добра, тј. објекте, делове објеката и земљишта на којем се налазе, која према рачуноводственим прописима спадају у дуготрајну имовину, тј. евидентирана су као основна средства у књигама пореског обвезника и која се користе за обављање пословне делатности, односно ПДВ опорезивог промета.

4. Измене и допуне Закона и Правилника о ПДВ

Чланице ПКС предлажу Министарству финансија да само уреди норме измена и допуна Закона по питању опорезивања непокретности али напомињемо да би ове измене морале минимално да уваже имплементацију концепта „првог усељења“ о чему се саставља примопредајни записник између продавца и купца, те да се овај датум фактичке примопредаје новоизграђених непокретности у наредном периоду посматра као време промета ових непокретности.

За нека решења као што је опорезивање грађевинског земљишта за које је издат управни акт о грађењу је неопходан одређени прелазни период како би се привреда али и Министарство финансија припремило за примену ове норме те се захтева прелазни период од минимум годину дана или дуже колико је то прихватљиво за Министарство финансија.

О осталим правилима о опорезивању непокретности се може још дискутовати, а представници ПКС из делатности грађевинске индустрије ће се радо одазвати састанку у Министарству финансија на ову тему како би се размотрила сва питања и дилеме за измене и допуне Закона.

У Београду,

XX. августа 2024. године