

Ружа УРОШЕВИЋ
судија Управног суда

ПРАВО НА ПОРЕСКО ОСЛОБОЂЕЊЕ И НА РЕФУНДАЦИЈУ ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ ПРИ КУПОВИНИ ПРВОГ СТАНА

Резиме

Почев од осмог јула 2007. године кувци који кувују први стан имају право на ослобођење од пореза на пренос айсолућних права, односно право на рефундацију већ плаћеног пореза на додату вредност, под условима прописаним законом. Обзиром да порески орјани и судови различито тумаче исцуненост појединих услова за пореско ослобођење, односно рефундацију пореза, у реферату су приказани ставови Пореске управе, Врховног суда Србије и Управног суда. Испрајавање Пореске управе на тумачењу да се својински удео на стану, односно стамбеној зради не може смањити станом, довело је до измене прописа у овој области. Изменом закона ускраћена су права кувцима свијинских удела да буду ослобођени пореза за површину стана за коју су ослобођени кувци који кувују цео стан, односно целу стамбену зраду.

Кључне речи: *кувац првог стана, пореско ослобођење, рефундација, порез на додату вредност.*

I Увод

Изменама и допунама Закона о порезима на имовину и Закона о порезу на додату вредност, које су ступиле на снагу 8. јула 2007. године, у порески систем Републике Србије унете су две веома значајне новине:

право на пореско ослобођење од пореза на пренос апсолутних права при куповини првог стана и право на рефундацију пореза на додату вредност за куповину првог стана. Примену ових прописа су пратиле озбиљне дилеме у погледу испуњености услова за остваривање права на ослобођење од пореза на пренос апсолутних права и на рефундацију плаћеног пореза на додату вредност. Становишта Пореске управе и суда – Врховног суда Србије и Управног суда, битно су се разликовала у погледу појединих услова, а посебно у погледу површине стана за коју се могу остварити наведене бенефиције, што је у коначном довело до нових измена и допуна наведених закона.

Иако је законодавац на врло сличан начин прописао услове за пореско ослобођење и услове за рефундацију пореза, постоје одређене специфичности које ће бити размотрене анализом примене ова два закона.

II Закон о порезима на имовину¹

Према одредби члана 23, став 1, тачка 1 у вези са чланом 24а, тачка 1 Закона о порезу на имовину (у даљем тексту: Закон) порез на пренос апсолутних права се плаћа на пренос уз накнаду права својине на непокретности, уколико се на тај пренос не плаћа порез на додату вредност у складу са законом којим се уређује порез на додату вредност. У одређеним случајевима, прописаним Законом, порез на пренос апсолутних права се не плаћа, односно прописана су пореска ослобођења. Једно од њих је ослобођење од пореза на пренос апсолутних права купца првог стана.

Одредбом члана 31а Закона прописано је да се „порез на пренос апсолутних права не плаћа на пренос права својине на стану или породичној стамбеној згради (у даљем тексту: стан), односно својинском уделу на стану или породичној стамбеној згради физичком лицу које купује први стан (у даљем тексту: купац првог стана), за површину која за купца првог стана износи од 40 м² и за чланове његовог породичног домаћинства који од 1. јула 2006. године нису имали у својини, односно сусвојини стан на територији Републике Србије до 15 м² по сваком члану (у даљем тексту: одговарајући стан), под условом да:

- 1) је купац првог стана пунолетни држављанин Републике Србије, са пребивалиштем на територији Републике Србије;

1 Закон о порезу на имовину (*Службени гласник РС*, бр. 26/2001, *Службени лист СРЈ*, бр. 42/2002 – одлука СУС и *Службени гласник РС*, бр. 80/2002, 80/2002 – др. закон, 135/2004, 61/2007, 5/2009, 101/2010, 24/2011, 78/2011, 57/2012 – одлука УС и 47/2013).

- 2) купац првог стана од 1. јула 2006. године до дана овере уговора о купопродаји на основу кога купац стиче први стан, није имао у својини, односно сусвојини стан на територији Републике Србије.

Ако купац првог стана купује својински удео на стану, право на пореско ослобођење из става 1 овог члана остварује се у сразмери са својинским уделом у односу на површину до 40 м², односно до 15 м².

Породичним домаћинством купца првог стана, у смислу става 1 овог члана, сматра се заједница живота, привређивања и трошења прихода купца првог стана, његовог супружника, купчеве деце, купчевих усвојеника, деце његовог супружника, усвојеника његовог супружника, купчевих родитеља, његових усвојитеља, родитеља његовог супружника, усвојитеља купчевог супружника, са истим пребивалиштем као купац првог стана.

Ако је површина стана који купац првог стана купује већа од површине одговарајућег стана из става 1 овог члана, порез се плаћа на пренос права својине на разлику површине купљеног и површине одговарајућег стана.“

Из наведене одредбе јасно произлазе услови које мора да испуни купац првог стана да би остварио право на пореско ослобођење, и то:

- да је држављанин Републике Србије;
- да је пунолетан;
- да има пребивалиште на територији Републике Србије;
- да од 1.7.2006. године, до дана овере уговора о купопродаји није имао у својини, односно сусвојини стан на територији Републике Србије.

Да би купац првог стана могао да оствари право на пореско ослобођење и за чланове породичног домаћинства, неопходно је да и они испуне одређене услове, и то:

- да су са купцем првог стана остварили заједницу живота, привређивања и трошења прихода, са истим пребивалиштем као купац првог стана, и
- да од 1.7.2006. године до дана овере уговора о купопродаји нису имали у својини, односно сусвојини стан на територији Републике Србије.

На први поглед се чини да је испуњеност ових услова једноставно доказивати и да у пракси нема спорних правних питања. Међутим, код утврђивања испуњености појединих од наведених услова јавили су се проблеми у пракси због различитих ставова органа управе и судова.

Опште је познато да се чињеница да је неко држављанин Републике Србије доказује уверењем о држављанству, издатим од стране надлежног органа управе. Проблеми су настали у случајевима када су матичне књиге са подручја одређених општина уништене, па је извршена обнова уписа чињенице држављанства после закључења уговора о купопродаји којим је неко лице стекло први стан. Пореска управа је била на становишту да то лице, чак и у случају када је стекло држављанство пореклом, не испуњава услове за ослобођење од пореза на пренос апсолутних права при куповини првог стана, сматрајући да у време закључења уговора није ни било држављанин Републике Србије. За разлику од Пореске управе, Управни суд је заузео потпуно супротан став у својој пресуди,² налазећи да обнова уписа чињенице држављанства због уништења матичних књига, не утиче на држављански статус лица које је држављанство стекло пореклом, те да се то лице сматра држављанином Републике Србије од дана рођења, дакле и у време закључења уговора о купопродаји првог стана. У прилог наведеном је и мишљење Министарства унутрашњих послова Републике Србије – Дирекције полиције – Управе за управне послове, према коме „именовани је стекао држављанство Републике Србије пореклом и држављанином Републике Србије се може сматрати од дана рођења. Околност да су матичне књиге уништене и да је лице у току 2008. године обновило упис чињенице држављанства Републике Србије, не утиче да држављански статус именованог.“³

Чињеницу да је, односно да купац првог стана није пунолетан није тешко доказати. Спорови су настали поводом различитог тумачења у ком моменту се цени ова околност, обзиром на протек времена од сачињавања уговора о купопродаји до закључења тог уговора, односно до евентуалног закључења анекса уговора и на крају до подношења захтева за остваривање права на ослобођење од пореза на пренос апсолутних права. Пореска управа и Управни суд су у погледу испуњености овог услова имали јединствен став да купац првог стана мора бити пунолетан у време закључења уговора о купопродаји (а то је дан овере уговора пред судом), да би био ослобођен пореза на пренос апсолутних права.

У погледу доказивања чињенице пребивалишта купца првог стана на територији Републике Србије, до сада није било недоумица нити спорова, али се спорови настали код доказивања ове чињенице приликом утврђивања да ли неко лице чини породично домаћинство купца првог стана, у циљу признавања права на пореско ослобођење за сваког чла-

2 Пресуда Управног суда 9 У. 7467/12.

3 Мишљење Министарства унутрашњих послова 03/10 број 204-9254/2009 од 16.11.2009. године.

на породичног домаћинства. Пореска управа је сматрала да су чланови породичног домаћинства купца првог стана његов супружник, купчева деца, купчеви усвојеници, деца његовог супружника, усвојеници његовог супружника, купчеви родитељи, његови усвојитељи, родитељи његовог супружника, усвојитељи купчевог супружника, али само ако су са купцем остварили заједницу живота, привређивања и трошења прихода, и ако су са истим пребивалиштем као купац првог стана, при чему се као доказ о истом пребивалишту прихвата искључиво податак уписан у личну карту купца првог стана и члана његовог породичног домаћинства. Насупрот томе, Управни суд је у својој пресуди оценио да се овакав став Пореске управе не може прихватити као правилан, налазећи да се „питање члана породичног домаћинства мора утврђивати у сваком појединачном случају на основу извођења доказа од стране управних органа, да ли постоји заједница живота, привређивање и трошење прихода са купцем првог стана, што се не може вршити само на основу података из личне карте о месту пријављеног пребивалишта, већ и другим доказима који стоје на располагању органу и странкама у поступку којим се утврђује постојање или непостојање пореске обавезе, при чему се сваки доказ за себе и у заједници са осталим доказима цени да би се утврдило постојање овог услова.

Наиме, заједница живота, привређивања и трошења прихода чланова породичног домаћинства не може се утврђивати само на основу адресе пребивалишта унете у личној карти, већ извођењем и других доказа у проведеном управном поступку.⁴

Да утврђивање својства члана породичног домаћинства купца првог стана није увек једноставно, односно да међу странкама у управном спору може да буде веома спорно, указују и бројне одлуке Управног суда. У пресуди III-9 У 5151/2012 од 12.9.2013. године, Управни суд је изразио став да се не може сматрати чланом породичног домаћинства купца првог стана дете које у време закључења и овере купопродајног уговора није било рођено, док је у пресуди 23 У. 8424/12 од 10.1.2014. године, Управни суд закључио да се ванбрачни партнер не може изједначити са супружником као чланом породичног домаћинства купца првог стана.

Језичким тумачењем одредбе члана 31а, став 1, тачка 2 Закона, може се закључити да се право на пореско ослобођење може остварити само на основу уговора о купопродаји првог стана овереног после 8. јула 2007. године.

Међутим, уколико се има у виду да је циљ законодавца био да купца првог стана ослободи обавезе по основу пореза на пренос апсо-

4 Пресуда Управног суда 4 У. 3784/2010 (2008) од 9.9.2010. године.

лутног права, јер се уговором ова обавеза скоро увек преноси на купца, односно лице на које се преноси право својине, мишљења сам да би и у случају стицања права својине на стану по основу уговора о заједничком финансирању изградње стана, Пореска управа била дужна да стицаоца ослободи обавезе по основу пореза на пренос апсолутних права, уколико су испуњени и остали услови прописани за пореско ослобођење. Ово стога, што се према одредби чл. 9, ст. 1 Закона о пореском поступку и пореској администрацији⁵ пореске чињенице утврђују према њиховој економској суштини.

Код уговора о финансирању заједничке изградње објекта, закљученог између носиоца права коришћења на земљишту и лица које нема никакво право на земљишту на коме се објекат гради, само један од финансијера изградње објекта и то онај на чије име гласи одобрење за изградњу, постаје инвеститор и оригинарни стицалац права својине на изграђеној непокретности у целини. Друго лице, као финансијер изградње објекта, изводи своје право својине на идеалном или посебном делу зграде, сагласно висини учешћа у финансирању, од инвеститора на кога гласе грађевинска и употребна дозвола. Стога се, у овом случају, може говорити о деривативном начину стицања права својине на непокретности од стране суфинансијера-купца првог стана, с обзиром да суфинансијер изводи своје право својине из права инвеститора. С обзиром да се у овом случају врши пренос права својине, и то уз накнаду опредељену висином учешћа у заједничком финансирању и изградњи објекта, која може бити изражена у новцу, грађевинском материјалу, опреми и слично, мишљења сам да су и у овом случају испуњени законом прописани услови за ослобођење суфинансијера обавезе по основу пореза на пренос апсолутних права за куповину првог стана.

Ово посебно стога што је Пореска управа у таквим случајевима сматрала да се ради о купопродајном односу, односно да је лице на које се врши пренос права својине правно и фактички купац дела објекта у изградњи, које је унапред платило цену купљеног простора, чију градњу неспорно изводи инвеститор – продавац. Имајући у виду овакав став Пореске управе при утврђивању пореза на пренос апсолутних права на основу уговора о заједничком финансирању изградње објекта, мишљења сам да би било логично да се Пореска управа доследно придржава овог става и приликом утврђивања права на пореско ослобођење у случају преноса права својине стицаоцу првог стана, односно да пренос права својине на основу уговора о заједничком финансирању

5 Закон о пореском поступку и пореској администрацији (*Службени гласник РС*, бр. 50/2002, 84/2002 – испр., 23/2003 – испр., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 – др. закон, 62/2006 – др. закон, 63/2006 – испр. др. закона, 61/2007, 20/2009, 72/2009 – др. закон, 53/2010, 101/2011, 2/2012 – испр., 93/2012, 47/2013 и 108/2013).

изградње објеката третира, према економској суштини, као купопродају, а суфинансијера као купца првог стана, ако су испуњени остали Законом прописани услови.

Па ипак, највише спорова је у пракси изазвао став Пореске управе у погледу обима права на пореско ослобођење када купац купује идеални део стана.

Одредбама члана 31а Закона, које су биле на снази од увођења пореског ослобођења 8.7.2007. до измена и допуна Закона 30.5.2013. године, било је прописано да се порез на пренос апсолутних права не плаћа на пренос права својине на стану или породичној стамбеној згради, односно својинском уделу на стану или породичној стамбеној згради (у даљем тексту: стан) физичком лицу које купује први стан (у даљем тексту: купац првог стана), за површину која за купца првог стана износи до 40 м² и за чланове његовог породичног домаћинства који до 1. јула 2006. године нису имали у својини, односно сусвојини стан на територији Републике Србије до 15 м² по сваком члану (у даљем тексту: одговарајући стан)...

Дакле, из саме одредбе Закона експлицитно је произлазило шта се све сматра станом: стан, породична стамбена зграда, својински удео на стану и својински удео на стамбеној згради. И поред тога што се, у смислу овог Закона, под појмом стана подразумева и својински удео на стану или породичној стамбеној згради, Пореска управа је у својим одлукама поштовала мишљење Министарства финансија, према коме:

„Продавац, као порески обвезник, право на ослобођење од пореза на пренос апсолутних права из члана 31а и 31б Закона остварује на пренос права својине на стану купцу првог стана, ако су испуњени прописани услови, било да тај купац купује стан као целину или идеални део стана у ком случају обим права на ослобођење остварује у одговарајућој сразмери.

На пренос права својине купцу који за себе (а не и за чланове свог породичног домаћинства) купује 1/2 идеалног дела свог првог стана на територији Републике Србије по основу купопродајног уговора закљученог 11.1.2010. године, ако су испуњени прописани услови, право на ослобођење од пореза на пренос апсолутних права остварује се у сразмери у односу на сусвојински део који купује, што код куповине стана чија је укупна површина 59 м² значи за површину од 20 м² (1/2 од 40 м²), док се на 9,5 м² (односно на разлику површине идеалног дела купљеног и површине сразмерног дела 1/2 одговарајућег стана) плаћа порез на пренос апсолутних права.“⁶

6 Мишљење Министарства финансија број 430-03-0014/2010-04 од 3.2.2010. године.

Како су Врховни суд Србије, а од 1.1.2010. године и Управни суд, били на становишту да се право на пореско ослобођење остварује за површину до 40 м², независно од тога да ли је купац првог стана купио стамбени објекат, економски дељиву целину у оквиру тог објекта или сувласнички удео на тим добрима, сва решења Пореске управе чија је законитост оцењивана у управном спору, а у којима је изражен супротан став, су била поништена и предмети враћени на поновни поступак.

Будући да је Пореска управа и даље инсистирала на потпуно супротном становишту да се у случају куповине идеалног дела зграде или стана обим права на пореско ослобођење остварује у одговарајућој сразмери, дилема је морала бити разрешена изменама и допунама закона, које су уследиле 30.5.2013. године, када је ступио на снагу Закон о изменама и допунама Закона о порезима на имовину.⁷

У члану 24 тог закона, који је почео да се примењује са даном његовог ступања на снагу, извршена је измена члана 31а, став 1 тако што су после речи: „права својине на стану или породичној стамбеној згради“ додате речи: „(у даљем тексту: стан)“, а после речи: „својинском уделу на стану или породичној стамбеној згради“ речи: „(у даљем тексту: стан)“ су брисане. После става 1 додат је нови став 2 који гласи: „Ако купац првог стана купује својински удео на стану, право на пореско ослобођење из става 1 овог члана остварује се у сразмери са својинским уделом у односу на површину до 40 м², односно до 15 м².“

На овај начин је дефиниција појма „стан“ сужена у односу на раније решење, па се под „станом“ сматра само стан или породична стамбена зграда, за које се право на пореско ослобођење остварује у пуном износу (до 40 м², односно до 15 м²). Куповина својинског удела од стране купца првог стана, када се има у виду пореско ослобођење, сврстана је у посебну законску категорију, па се у том случају пореско ослобођење остварује сразмерно својинском уделу у односу на површину до 40 м², односно до 15 м².

Овај начин утврђивања пореске обавезе, односно пореског ослобођења примењује се на све случајеве у којима је пореска обавеза настала после 30.5.2013. године. У случају када је пореска обавеза настала у време важења овог закона даном сазнања надлежног пореског органа због тога што није пријављена у прописаним роковима, порез и пореско ослобођење се утврђује и плаћа применом закона којим се уређују порези на имовину који је био на снази у време када би пореска обавеза настала да је пријављена у прописаном року.

⁷ Закон о порезима на имовину (Службени гласник РС, бр. 47/2013).

III Закон о порезу на додату вредност⁸

Готово исто као и Закон о порезима на имовину, Закон о порезу на додату вредност у члану 56а прописује да „право на рефундацију ПДВ за куповину првог стана, на основу поднетог захтева, има физичко лице – пунолетни држављанин Републике, са пребивалиштем на територији Републике, који купује први стан (у даљем тексту: купац првог стана).

Купац првог стана може да оствари рефундацију ПДВ из става 1 овог члана, под следећим условима:

- 1) да од 1. јула 2006. године до дана овере уговора о купопродаји на основу којег стиче први стан није имао у својини, односно сусвојини стан на територији Републике;
- 2) да је уговорена цена стана са ПДВ у потпуности исплаћена продавцу уплатом на текући рачун продавца.

Право на рефундацију ПДВ из става 1 овог члана може се остварити за стан чија површина за купца првог стана износи до 40 м², а за чланове његовог породичног домаћинства до 15 м² по сваком члану који није имао у својини, односно сусвојини стан на територији Републике у периоду из става 2, тачка 1 овог члана, а за власнички удео у стану до површине сразмерне власничком уделу у односу на површину до 40 м², односно до 15 м².

Ако купац првог стана купује стан површине која је већа од површине за коју у складу са ставом 4 овог члана има право на рефундацију ПДВ, право на рефундацију ПДВ може да оствари до износа који одговара површини стана из става 4 овог члана.

Породичним домаћинством купца првог стана, у смислу става 4 овог члана, сматра се заједница живота, привређивања и трошења прихода купца првог стана, његовог супружника, купчеве деце, купчевих усвојеника, деце његовог супружника, усвојеника његовог супружника, купчевих родитеља, његових усвојитеља, родитеља његовог супружника, усвојитеља купчевог супружника, са истим пребивалиштем као купац првог стана...

...Надлежни порески орган, по спроведеном поступку, контроле испуњености услова за остваривање права на рефундацију ПДВ који морају да буду испуњени на дан овере уговора о купопродаји стана, осим услова из става 2, тачка 2, односно става 3 овог члана који мора да буде испуњен на дан подношења захтева за рефундацију ПДВ, доноси решење о рефундацији ПДВ купцу првог стана.“

⁸ Закон о порезу на додату вредност (Службени гласник РС, бр. 84/2004, 86/2004 – испр., 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013 и 6/2014 – усклађени дин. изн.).

Из цитираних одредаба закона произлази да се право на рефундацију плаћеног пореза на додату вредност за куповину првог стана остварује на основу захтева физичког лица – купца првог стана, који мора да испуни готово идентичне услове као и лице које тражи ослобођење од пореза на пренос апсолутних права, и то:

- да је држављанин Републике Србије;
- да је пунолетан;
- да има пребивалиште на територији Републике Србије;
- да од 1.7.2006. године до дана овере уговора о купопродаји на основу кога стиче први стан није имао у својини, односно сусвојини стан на територији Републике Србије.

Чланови породичног домаћинства купца првог стана такође морају да испуне одређене услове и то:

- да од 1.7.2006. године до дана овере уговора о купопродаји на основу кога се стиче први стан, нису имали у својини, односно у сусвојини стан на територији Републике Србије;
- да су са купцем првог стана остварили заједницу живота, при-вређивања и трошења прихода, са истим пребивалиштем као купац првог стана.

Будући да су наведени услови исти као услови за ослобођење од пореза на пренос апсолутних права, сматрам да их није потребно посебно анализирати, јер се правила и правни ставови који су установљени у примени Закона о порезима на имовину, примењују и у примени овог закона.

Међутим, и у примени овог закона уочене су одређене специфичности које се тичу пре свега обима права на рефундацију пореза на додату вредност код куповине својинског удела на стану, као и код Закона о порезима на имовину.

Наиме, одредбом члана 56а Закона о порезу на додату вредност која је била на снази од увођења права на рефундацију пореза на додату вредност 8.7.2007. до 29.9.2012. године, било је прописано да право на рефундацију пореза на додату вредност за куповину првог стана, на основу поднетог захтева, има физичко лице-пунолетни држављанин Републике, са пребивалиштем на територији Републике, који купује први стан (у даљем тексту: купац првог стана). Купац првог стана може да оствари рефундацију пореза на додату вредност из става 1 овог члана, под следећим условима:

- 1) да од 1. јула 2006. године до дана овере уговора о купопродаји на основу којег стиче први стан није имао у својини, односно сусвојини стан на територији Републике;

- 2) да је уговорена цена стана са порезом на додату вредност у потпуности исплаћена продавцу.

Према истој одредби закона право на рефундацију пореза на додату вредност може се остварити за стан чија површина за купца првог стана износи до 40 м², а за чланове његовог породичног домаћинства до 15 м² по сваком члану који није имао у својини, односно сусвојини стан на територији Републике у периоду од 1. јула 2006. године до дана овере уговора. Ако купац првог стана купује стан површине која је већа од површине за коју у има право на рефундацију пореза на додату вредност, право на рефундацију пореза на додату вредност може да оствари до износа који одговара површини стана до 40 м², а за чланове његовог породичног домаћинства до 15 м² по сваком члану.

Како законом није прецизно дефинисан појам стана, у пракси се јавило као спорно правно питање да ли куповина сувласничког удела на стану представља куповину стана, те да ли се право на рефундацију пореза на додату вредност може остварити за укупну површину до 40 м² и у односу на сувласнички удео или само сразмерно величини удела.

Пореска управа је била на становишту да се право на рефундацију пореза на додату вредност може остварити у односу на површину до 40 м² само сразмерно величини сувласничког удела. То значи да купац првог стана (уколико нема чланова породичног домаћинства који имају право на рефундацију пореза на додату вредност) који је купио 1/2 стана површине 100 м², може остварити право на рефундацију пореза на додату вредност за 20 м², односно за 1/2 од 40 м².

Врховни суд Србије је био на другачијем-супротном становишту. Будући да је нашао да је појам стана, у смислу Закона о порезу на додату вредност, дефинисан Правилником о поступку остваривања права на повраћај пореза на додату вредност и о начину и поступку рефакције и рефундације пореза на додату вредност, према коме се становима сматрају стамбени објекти, економски дељиве целине у оквиру тих објеката, као и власнички удели на тим добрима, Врховни суд Србије је у својој пресуди изразио следећи правни став:

„Купац првог стана има право на рефундацију пореза на додату вредност за површину до 40 м², независно од тога да ли је купио стамбени објекат, економски дељиву целину у оквиру тог објекта или сувласнички удео на тим добрима.“⁹

Овај правни став је преузео и Управни суд од свог оснивања, али га никада није прихватила Пореска управа. Резултат дугогодишњег различитог тумачења овог прописа је био велики број поништених одлука Пореске управе од стране Врховног суда Србије и Управног суда.

9 Пресуда Врховног суда Србије У. бр. 5524/2009 од 29.10.2009. године.

Да би се отклониле дилеме и решило спорно правно питање, донет је и 29.9.2012. године ступио на снагу Закон о изменама и допунама Закона о порезу на додату вредност. Чланом 45 тог Закона, који се примењује од 1.10.2012. године, извршене су одговарајуће измене члана 56а Закона о порезу на додату вредност и то тако што су у ставу 3, који постаје став 4, после речи: „тачка 1 овог члана“ додате речи „а за власнички удео на стану до површине сразмерне власничком уделу у односу на површину до 40 м², односно до 15 м²“.

Шта то значи?

То значи да се од 1.10.2012. године, право на рефундацију пореза на додату вредност, како за купца првог стана тако и за чланове његовог породичног домаћинства, утврђује сразмерно власничком уделу купца првог стана на стану. Наведено важи за све пореске обвезнике чија ја пореска обавеза настала после 1.10.2012. године.

Другу специфичност представља додатни услов за остваривање права на рефундацију пореза на додату вредност – да је уговорена цена стана са порезом на додату вредност у потпуности исплаћена продавцу уплатом на текући рачун продавца на дан подношења захтева.

У погледу испуњености овог услова Пореска управа је била на становишту да су испуњени услови за рефундацију пореза на додату вредност искључиво ако је уговорена купопродајна цена уплаћена од стране купца првог стана на текући рачун продавца, а не и ако је исплата уговорене купопродајне цене извршена на неки други, законом дозвољен начин (компензацијом, цесијом, преузимањем дуга и слично). Насупрот томе, Управни суд је у својој одлуци изразио другачији правни став, налазећи да из одредаба Закона о порезу на додату вредност не произлази ко све може да исплати продавцу уговорену вредност стана, већ да уговорена цена са порезом на додату вредност мора бити исплаћена у потпуности. У образложењу пресуде Управног суда је наведено:

„Из образложења оспореног решења и списка предмета произлази да је тужени орган нашао да је у потпуности првостепени орган поступио у складу са законским одредбама и на основу мишљења Министарства финансија Републике Србије број 413-00-2740/2009-04 од 30.12.2009. године. Ово са разлога што, имајући у виду да купац првог стана може да оствари право на рефундацију ПДВ-а ако је испунио законом прописане услове сходно одредби члана 56а став 2, тачка 1 и 2 Закона о порезу на додату вредност, у конкретном случају тужилац не испуњава основни услов прописан наведеном одредбом Закона, односно да подносилац захтева није исплатио уговорну цену стана са ПДВ-ом продавцу, већ лицу са којим продавац има закључен уговор о преузимању дуга. Стога је тужени нашао да је првостепени орган правилно закључио и одбио

тужиочев захтев за рефундацију плаћеног ПДВ-а, при куповини првог стана. Тужени је оценио неоснованим наводе тужиоца којим се оспорава ожалбено решење, имајући у виду да је неспорно утврђен податак који не спори ни тужилац, да је купопродајна цена стана продавцу исплаћена путем Уговора о цесији. Са свега наведеног, тужени орган је одбио жалбу као неосновану, применом члана 151, став 1 Закона о пореском поступку и пореској администрацији.

Управни суд налази да се основао тужбом указује на незаконитост решења туженог органа. Ово са разлога, што се тужени орган у одговору на тужбу, а ради појашњења, позива на Упутство за поступање организационих јединица Пореске управе у поступку рефундације ПДВ купцу првог стана, број 436-00061/2010-18 од 30.8.2010. године (тачка 10) – уколико купац није исплатио уговорну цену стана са ПДВ-ом продавцу, већ лицу са којим има закључен уговор о преузимању дуга, не може му се признати право на рефундацију ПДВ за први стан, а у том смислу је и мишљење туженог од 30.12.2009. године. Међутим, по налажењу суда, погрешно је позивање туженог органа на поменуто упутство, односно на примену мишљења од 30.12.2009. године за које је тужени у одговору на тужбу навео да је дато у смислу наведеног упутства, с обзиром на то да се подзаконским актом не могу мењати одредбе закона и да право тужиоца произлази из законске одредбе, а не из мишљења наведеног у образложењу оспореног решења. Осим тога одредба члана 56а став 2, тачка 2 Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“, бр. 84/04... 61/07), омогућава да купац првог стана може да оствари рефундацију ПДВ-а под условом да је уговорена цена стана са ПДВ-ом у потпуности исплаћена продавцу, из чега произлази да наведене одредбе не прописују ко све може продавцу да исплати уговорену цену стана са ПДВ-ом уколико је иста исплаћена у потпуности. Са свега наведеног, по налажењу суда тужени је учинио повреде правила поступка из члана 199, став 2 Закона о општем управном поступку („Службени лист СРЈ“, бр. 33/97 и 31/01 и „Службени гласник РС“, бр. 30/10), које је у поновном поступку дужан да отклони, а затим правилном применом прописа донесе нову на закону засновану одлуку“¹⁰.

IV Закључак

Из до сада изложеног произлази да купац првог стана на два различита начина може да буде ослобођен пореза по основу преноса права својине на стану, стамбеној згради или по основу преноса сувласничког удела на истима – ослобађањем од обавезе плаћања пореза на пре-

10 Пресуда Управног суда 6 У. 608/12 од 22.11.2012. године.

нос апсолутних права и рефундацијом већ плаћеног пореза на додату вредност. Међутим, понекад није једноставно утврдити да ли се у конкретном случају ради о предмету опорезивања порезом на пренос апсолутних права – за који је предвиђено пореско ослобођење купца првог стана од пореза, или о предмету опорезивања порезом на додату вредност – за који је предвиђено право купца првог стана на рефундацију плаћеног пореза на додату вредност.

Одлучујући по захтеву купца првог стана за рефундацију плаћеног пореза на додату вредност, Пореска управа је одбила захтев налазећи да у односу на стан који је предмет промета није извршен први пренос права располагања, већ да се у конкретном случају ради о другом преносу права својине на непокретности, односно да је реч о предмету опорезивања порезом на пренос апсолутних права. Ово стога, што је предметни стан припадао привредном друштву коме је била издата грађевинска и употребна дозвола за локацију на којој се стан налази. Уговором о одвајању уз оснивање, овај привредни субјект је извршио пренос дела своје имовине, као и предметног стана, на новоосновано привредно друштво. Налазећи да је оригинарно право својине на објекту имао носилац права коришћења грађевинског земљишта, односно субјект на кога гласе грађевинска и употребна дозвола, а да се као продавац јавља новоосновано привредно друштво, Пореска управа је оценила да купац првог стана не може да оствари право на рефундацију пореза на додату вредност, јер промет који је извршен куповином стана није први пренос права располагања на новоизграђеном објекту, односно промет предметног стана је у пореском режиму којим се опорезује пренос апсолутних права.

У поступку по тужби купца првог стана Управни суд је тужбу уважио и оспорено решење поништио, налазећи да је решењем Пореске управе повређен закон на штету тужиоца. У образложењу пресуде Управног суда је наведено:

„Наиме, пренос дела имовине једног привредног друштва, по основу статусне промене, не сматра се преносом имовине уз накнаду, обзиром да сагласно цитираним одредбама Закона о порезу на додату вредност и Правилника о утврђивању преноса целокупне или дела имовине, са или без накнаде, или као улог који се не сматра прометом добара и услуга у смислу Закона о порезу на додату вредност, привредно друштво стицалац, ступа у права и обавезе друштва преносиоца, а власник удела не стиче нова права нити накнаду за промет постојећих права, већ се само замењују постојећа права за уделе у друштву стицаоца, у истој економској вредности.

Код чињенице да се у списима предмета ове правне ствари налази Уговор о одвајању уз оснивање друштва са ограниченом одговорношћу,

закључен дана 20.12.2011. године, из чије садржине се може утврдити да је његов предмет одвајање дела имовине Привредног друштва „А“ д.о.о., друштва дељеника, уз смањење основног капитала и оснивање новог друштва са ограниченом одговорношћу и то Привредног друштва „А. Р. Е.“ д.о.о., на истој адреси, којим се врши пренос права и обавеза на друштво настало одвајањем, укључујући и део основног капитала, као и право својине на некретнинама, на начин предвиђен тим уговором, то се продаја стана тужиоцу не може сматрати другим прометом. Ово стога, што је предметни стан обухваћен као део имовине која се преноси на новоосновано друштво, због чега нема оствареног промета добара, који тужени орган сматра првим прометом.“¹¹

Ruža UROŠEVIĆ

Judge of the Administrative Court

THE RIGHT OF BUYERS OF THE FIRST APARTMENT ON EXEMPTION FROM TAX AND REFUND OF VAT

Summary

Starting from July 7, 2007 the buyers of first apartment are entitled to exemption from tax on transfer of absolute rights, or entitled to request a refund for previously paid value added tax, under the conditions prescribed by law. Due to the fact that tax authorities and courts have different interpretations of the fulfillment of certain conditions for tax exemption or tax refund, this study presents the legal opinions of the Tax Administration, the Serbian Supreme Court and the Administrative Court. The persistence of tax administration on the interpretation that the ownership share of the apartment or apartment building cannot be considered as apartment in terms of the law, has led to a change in legislation in this area. The new (amended) law denies the right of customers of ownership stake in apartment or apartment building to be exempt from tax for the apartment surface which is prescribed as an exception for customers who buy a whole apartment, or whole apartment building.

Key words: *the buyers of first apartment, tax exemption, tax refund, value added tax.*

11 Пресуда Управног суда 9 У. 12178/12 од 13.12.2013. године.