

Др Гордана ИЛИЋ-ПОПОВ
редовни професор Правног факултета Универзитета у Београду

Др Свјетислав В. КОСТИЋ
доцент Правног факултета Универзитета у Београду

ОПОРЕЗИВАЊЕ ПРОМЕТА КОД УГОВОРА О ЗАЈЕДНИЧКОЈ ИЗГРАДЊИ И УГОВОРА О ГРАЂЕЊУ*

Резиме

Грађевинарство је сложена и комплексна привредна грана, која ангажује велики број фирми и радника, те је од посебној значаја за привреду Србије и њен развој. Аутори се у раду баве пореским импликацијама грађевинске делатности, са аспекта пореза на додату вредност. Анализирајући уговор о заједничкој изградњи и уговор о грађењу, они указују на специфичности опорезивања промета грађевинских објеката и грађевинских услуга. Посебан критички осврт је дао на важеће решење, према којем у ситуацији када су и извођач радова, и инвеститор обвезници пореза на додату вредност, порески дужник који обрачунава порез на додату вредност није извођач радова, већ инвеститор. Иако је таквом одредбом законодавац хтео да побољша ликвидност овој сектору српске привреде, остаје дилема да ли ће се ова тенденција остварити у пракси, што зависи од ефикасности државе у повраћају пореза на додату вредност извођачу грађевинских радова.

* Рад је резултат рада на пројекту 179001 „Организациона и информациона подршка систему управљања квалитетом као кључним фактором повећања конкурентности наших предузећа и њиховог бржег изласка на светско и ЕУ тржиште“, који финансира Министарство просвете, науке и технолошког развоја.

Кључне речи: *грађевинарство, грађевински објекти, порез на додату вредност, порез, уговор о грађењу, уговор о заједничкој изградњи.*

І Уводне напомене

Грађевинарство представља једну од врло важних индустријских привредних грана, са аспекта привредног раста и функционисања привреде. Оно обухвата изградњу зграда (стамбене и нестамбене зграде – фабрике, пословне зграде, болнице, школе, хотели, ресторани, спортске дворане, складишта, подземне гараже и др.) и осталих грађевина (путеви, железничке пруге, подземне железнице, аеродроми, пристаништа, улице, мостови, тунели, цевоводи, електрични и телекомуникациони водови, хидротехнички објекти и др.), као и специјализоване грађевинске радове (рушење објеката и припрема градилишта, постављање електричних инсталација, водоводних, канализационих, грејних и климатизационих система, завршни грађевинско-занатски радови – малтерисање, уградња столарије, постављање подних и зидних облога, кровни радови и др.).¹

Према подацима Привредне коморе Србије, у грађевинској делатности Републике Србије је регистровано око 11.500 привредних друштава, у којима је запослено близу 120.000 радника, што чини око 12% укупом броју запослених.² Међутим, неодговарајуће институционално окружење (дуготрајни поступци добијања грађевинских дозвола, који неретко имплицирају нелегалне поступке и корупцију), правна несигурност и општа економска криза довели су до недостатка финансијских средстава за финансирање грађевинских пројеката.³ Ови проблеми су утицали да је у трећем кварталу 2014. године у односу на исти период претходне године забележен реални пад бруто додате вредности у сектору грађевинарства (6,4%), јер је и сама вредност изведених радова извођача из Србије за период јануар–септембар 2014. године опала за 7,1% у односу на исти период 2013. године.⁴ Такође, у току неколико

1 Уредба о класификацији делатности (Службени гласник РС, бр. 54/2010), Сектор Б, Области 41, 42 и 43.

2 Привредна комора Београда, *Статистички подаци*, доступно на адреси: www.kombeg.org.rs/Komora/.../UdruzenjeGradjevina, 26.2.2015. Такође, вид. *Привреда Србије*, Привредна комора Србије, доступно на адреси: www.pks.rs/PrivredaSrbije.aspx?id=7, 26.2.2015.

3 Игор Младеновић, „Грађевинарство као индустријски сектор у функцији опоравка привреде Републике Србије“, *Економски хоризонти*, Годиште XV, Свеска 3, септембар–децембар 2013, стр. 246.

4 Завод за статистику Републике Србије, *Месечни статистички билтен*, бр. 11/2014, стр. 13, 42.

последњих година без посла у овој индустрији остало је преко 20.000 радника.⁵

II Опорезиви промет добара и услуга у грађевинарству

Промет добара и пружање услуга који настају у вези са обављањем грађевинске делатности представљају опорезиве трансакције у српском систему пореза на додату вредност (у даљем тексту: ПДВ). Од посебног значаја је промет добара који се односи на пренос права располагања на грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката.⁶ Грађевински објекат је грађевина спојена са тлом, која чини физичку, функционалну, техничко-технолошку или биотехничку целину (зграде свих врста, саобраћајни, водопривредни и енергетски објекти, објекти инфраструктуре, објекти спорта и рекреације и др.).⁷ Економски дељивим целинама у оквиру новоизграђених грађевинских објеката сматрају се делови тих објеката који се испоручују као посебне целине (нпр. станови, пословни простори, гараже, гаражна места и др.).⁸ Одредба чл. 25 ст. 2 тач. 3 ЗПДВ указује да је ПДВ-у подвргнут само први пренос права располагања, и то на новоизграђеним грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру њих. Тумачењем наведене законске одредбе закључује се да су остали промети грађевинских објеката ослобођени од ПДВ-а без права на одбитак претходног пореза и подвргнути порезу на пренос апсолутних права. Пдв и порез на пренос апсолутних права примењују се алтерна-

5 Густаво Наваро, „Грађевинска индустрија као носилац привредног развоја Србије“, *Макроекономске анализе и иџрендови*, мај 2011, стр. 39–40.

6 Закон о порезу на додату вредност (*Службени гласник РС*, бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12, 108/13, 68/14, 142/14, у даљем тексту: ЗПДВ), чл. 4 ст. 3 тач. 7.

7 У чл. 2 тач. 22 Закона о планирању и изградњи (*Службени гласник РС*, бр. 72/09, 81/09, 64/10, 24/11, 121/12, 42/13, 50/13, 98/13, 132/14, 145/14) користи се термин „објекат“. Појам објекта, у смислу грађевинске делатности, на сличан начин је одређен и у пореским прописима. Њиме су обухваћени стамбени објекти (зграде које су у потпуности намењене становању, као и зграде које су делом намењене становању, а делом у друге сврхе, у делу који је намењен становању) и друге врсте објеката (пословне зграде, саобраћајни, водопривредни и енергетски објекти, објекти инфраструктуре електронских комуникација – кабловска канализација, објекти комуналне инфраструктуре, индустријски, пољопривредни и други привредни објекти, објекти спорта и рекреације, гробља, склоништа и др.). Вид. Правилник о утврђивању појединих добара и услуга из члана 25 Закона о порезу на додату вредност (*Службени гласник РС*, бр. 120/12, у даљем тексту: Правилник о утврђивању добара и услуга), чл. 2 ст. 1.

8 Правилник о утврђивању добара и услуга, чл. 3 ст. 2.

тивно, јер промет једног грађевинског објекта не може истовремено да буде оптерећен са оба ова пореза.⁹

Са становишта ПДВ обавезе, важно је да је у питању промет новоизграђеног грађевинског објекта и да је реч о првом преносу права располагања на њему. Појам новоизграђеног грађевинског објекта прецизиран је подзаконским актом¹⁰ и њиме су обухваћени објекти чија је изградња, односно доградња започета после 1. јануара 2005. године. То значи да предмет ПДВ-а не могу да буду грађевински објекти који су, у целости, изграђени пре 1. јануара 2005. године, иако се њихова испорука или плаћање врши после 1. јануара 2005. године. Примера ради, уколико је градња завршена 20. децембра 2004. године, а стан продат 20. јануара 2005. године, тада не постоји опорезиви промет у смислу ЗПДВ, јер је грађевински објекат изграђен пре 1. јануара 2005. године, тј. пре него што је у Србији почео са применом ЗПДВ. Али, ако је изградња грађевинског објекта започела до 31. децембра 2004. године, а затим настављена после 1. јануара 2005. године, тај објекат ће се, када буде завршен, сматрати новоизграђеним, у делу који је изграђен након почетка примене ЗПДВ, и његов промет ће бити подвргнут обавези по основу ПДВ-а.¹¹ Први пренос права располагања подразумева да грађевински објекат до тада није био предмет ниједног правног посла којим би се то право преносило.¹² У случају када се само промет дела новоизграђеног објекта опорезује ПДВ-ом као први пренос права располагања, обвезник ПДВ-а треба да утврди проценат вредности објекта који се опорезује ПДВ-ом. Процент вредности објекта представља проценат који је једнак разлици од 100% и процента учешћа вредности објекта на дан 31. децембра 2004. године, односно на дан стицања незавршеног новоизграђеног грађевинског објекта у укупној вредности објекта у моменту преноса права располагања.¹³ Основица за обрачунавање ПДВ-а на делу објекта се утврђује применом процента вредности објекта на укупан износ накнаде за промет новоизграђеног грађевинског објекта, уз одбитак ПДВ-а.

ПДВ-ом се опорезује и пренос власничког удела на грађевинским објектима или економски дељивим целинама у оквиру тих објеката,¹⁴

9 Гордана Илић-Попов, *Закон о порезу на додату вредност у Србији: Коментар закона и подзаконских аката*, Београд, 2005, стр. 31.

10 Правилник о утврђивању добара и услуга, чл. 3.

11 У тој ситуацији треба утврдити који део вредности је створен после 1. јануара 2005. године.

12 Вид. Г. Илић-Попов, *нав. дело*, стр. 32.

13 Правилник о утврђивању добара и услуга, чл. 3 ст. 3–5.

14 ЗПДВ, чл. 4 ст. 3 тач. 7а.

затим испорука материјала која се врши за потребе изградње објеката у Србији,¹⁵ као и размена добара за добра или услуге.¹⁶

У погледу промета услуга који подлеже ПДВ-у, за грађевинарство су карактеристичне услуге лица која врше грађевинску делатност и учествују у изградњи објеката као извођачи радова или подизвођачи¹⁷ и размена услуга за добра или услуге.¹⁸

Уколико грађевинско предузеће – обвезник ПДВ-а изгради грађевински објекат по налогу и од материјала наручиоца (инвеститора), његова предаја се сматра прометом услуга,¹⁹ а ако је грађевински објекат изграђен по налогу наручиоца (инвеститора), али од материјала испоручиоца (грађевинског предузећа), под условом да се не ради само о споредним материјалима, испорука тог објекта се опорезује ПДВ-ом као промет добара.²⁰

Промет добара, као и услуге из области грађевинарства које врши извођач радова – обвезник ПДВ-а инвеститору – обвезнику ПДВ-а, односно Републици и њеним органима, органима територијалне аутономије и локалне самоуправе и правним лицима основаним за обављање послова државне управе је, такође, подвргнут ПДВ-у.²¹ У тим случајевима порески дужник је инвеститор, који је прималац добара или услуга из области грађевинарства, о чему ће касније бити више речи.

III Уговор о заједничкој изградњи са аспекта српског ПДВ-а

У Србији је релативно чест случај заједничке изградње грађевинских објеката, када инвеститор који је ималац права коришћења грађевинског земљишта и права градње на грађевинском земљишту (пошто на њега гласи грађевинска дозвола)²² уступа право грађења извођачу радова – грађевинском предузећу, које организује и изводи грађевинске

15 Пдв обрачунат од стране добављача на грађевински материјал је за извођача радова претходни порез, који он одбија од дугованог ПДВ-а на испоруку грађевинског објекта. ЗПДВ, чл. 4 ст. 1 и 2.

16 ЗПДВ, чл. 4 ст. 3 тач. 8.

17 ЗПДВ, чл. 5 ст. 1.

18 ЗПДВ, чл. 5 ст. 3 тач. 4.

19 ЗПДВ, чл. 5 ст. 3 тач. 3.

20 ЗПДВ, чл. 4 ст. 3 тач. 6. Вид. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 430-00-02492/2005-04 од 12.10.2005. године.

21 ЗПДВ, чл. 10 ст. 2 тач. 3.

22 Закон о планирању и изградњи, чл. 2 тач. 21.

радове и финансира изградњу објекта. С обзиром на то да му је омогућио изградњу, инвеститор, заузврат, од извођача радова добија део изграђеног грађевинског објекта. Пошто грађевинско предузеће у целини финансира радове њему, по правилу, припада већи део изграђеног објекта.²³ Но, колики ће тај део бити инвеститор и извођач радова прецизирају уговором о заједничкој изградњи, који закључују.²⁴

Код уговора о заједничкој изградњи извршен је промет грађевинског објекта од стране извођача радова инвеститору за пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту од стране инвеститора извођачу радова. Из тога закључујемо да су извршена два одвојена промета, која су међусобно повезана: 1) испорука грађевинског објекта од стране извођача радова инвеститору и 2) први пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту, односно његовом делу, који врши инвеститор извођачу радова.

Са становишта ПДВ-а, ова размена добара између инвеститора и извођача грађевинских радова, као својеврсни облик промета, подвргнута је опорезивању.²⁵ Када извођач радова испоручује инвеститору грађевински објекат, који је изградио од сопственог материјала, у питању је опорезиви промет добара, односно промет услуга, ако грађевинско предузеће градњу објекта врши од материјала инвеститора, о чему је напред већ било речи. Пошто оригинарно (изворно) право својине на грађевинском објекту има лице на које гласи грађевинска дозвола и за чије потребе се гради објекат, први пренос права располагања на новоизграђеном грађевинском објекту или економски дељивој целини врши инвеститор.²⁶ Пренос права располагања на грађевинском објекту или економски дељивим целинама у оквиру тог објекта, подвргнут је ПДВ-у, у складу са чл. 4 ст. 3 тач. 7 ЗПДВ, односно чл. 25 ст. 2 тач. 3 ЗПДВ.²⁷ Но, ваља истаћи и то да од чињенице да ли су и инвеститор, и извођач радова обвезници ПДВ-а зависи да ли ће наведени промет, који врши инвеститор, бити опорезован ПДВ-ом или, пак, порезом на пренос апсолутних права.

23 Извођач за изградњу грађевинског објекта и остале грађевинске радове које је извршио не добија накнаду у новцу, већ у објекту, односно његовим економски дељивим целинама.

24 Упор. Драгољуб Симоновић, *Уговори у области грађевинарства*, Београд, 2011.

25 Вид. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-1389/2010-04 од 22.11.2010. године.

26 Вид. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-3520/2010-04 од 15.12.2010. године.

27 Вид. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-107/2012-04 од 6.01.2015. године.

1. Ситуација када су инвеститор и извођач радова обвезници ПДВ-а

У случају када су обе стране код уговора о заједничкој изградњи обвезници ПДВ-а, извођач радова је, у начелу, у обавези да приликом испоруке грађевинског објекта инвеститору обрачуна ПДВ по општој стопи од 20%. Како смо напред истакли, овде је реч о размени добара, те се накнада за испоручени грађевински објекат не остварује у новцу, већ у добру. Отуда, пореску основицу за обрачун ПДВ-а чини тржишна вредност оног дела грађевинског објекта коју извођач радова добија кроз размену по основу уговора о заједничкој изградњи. Тржишном вредношћу сматра се цена по којој се такви грађевински објекти, или економски дељиве целине могу набавити, на дан испоруке, у коју није укључен ПДВ.²⁸ Инвеститор има право да обрачуна ПДВ одбије као претходни порез, уколико поседује рачун о извршеном промету грађевинског објекта издат од стране извођача радова, затим да је по основу авансног плаћања, односно на накнаду за испоручено добро обрачунао ПДВ, као и ако објекат користи или ће га користити за промет који је опорезив ПДВ-ом, односно за који је у складу са чл. 24 ЗПДВ прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза.²⁹ Међутим, извођач радова и инвеститор могу уговором да предвиде да ће прималац грађевинског објекта – инвеститор на тај промет да обрачуна ПДВ.³⁰ У том случају, грађевинско предузеће издаје инвеститору рачун за испоручени грађевински објекат по завршетку његове градње, али у њему не исказује ПДВ, већ инвеститор за објекат добијен путем размене обрачунава ПДВ као порески дужник.

У погледу другог промета, инвеститор издаје рачун грађевинском предузећу за први пренос права располагања на оном делу новоизграђеног грађевинског објекта, који су уговором предвидели. Инвеститор има обавезу да у рачуну обрачуна и искаже ПДВ по посебној стопи од 10%, ако ће извођач радова користити део новоизграђеног грађевинског објекта, који добија у размени, за стамбене потребе, односно по општој

28 ЗПДВ, чл. 17 ст. 4.

29 ЗПДВ, чл. 28 ст. 5.

30 ЗПДВ, чл. 10 ст. 2 тач. 2. Али, када обвезник ПДВ – извођач радова врши промет добара и услуга из области грађевинарства у оквиру реконструкције постојећег грађевинског објекта (а не градње или доградње објекта), порески дужник за тај промет је извођач радова, пошто се обвезник ПДВ-а којем се врши промет у оквиру реконструкције објекта не сматра инвеститором, у смислу чл. 2 тач. 21 Закона о планирању и изградњи. Тада је, дакле, извођач радова дужан да обрачуна и плати ПДВ. Вид. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-252/2014-04 од 9.1.2015. године; Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-657/2013-04 од 26.6.2014. године.

стопа од 20%, уколико је у питању први пренос права располагања на објекту који се не сматра стамбеним.³¹ Пореска основица је тржишна вредност дела новоизграђеног грађевинског објекта који инвеститор добија у размени по основу уговора о заједничкој изградњи.

Пошто су обе уговорне стране обвезници ПДВ-а, намеће се питање да ли извођач радова има право да ПДВ обрачунат од стране инвеститора, као претходни порез, одбије од дугованог ПДВ-а. Одговор зависи од тога за које сврхе ће користити објекат. Уколико новоизграђени грађевински објекат, односно економски дељиве целине у оквиру њега убудуће користи за промет добара и услуга који је опорезив ПДВ-ом, или за промет добара и услуга за који постоји пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза (нпр. давање у закуп пословног простора правним лицима и предузетницима и др.), извођач има право на одбитак претходног пореза.³² Али, уколико новоизграђени објекат који је кроз размену примио од инвеститора даље користи за давање у закуп за стамбене потребе физичким лицима (нпр. запосленима у грађевинском предузећу или трећим лицима), он у том случају нема право на одбитак претходног ПДВ-а, који је инвеститор обрачунао и исказао у свом рачуну, јер је законом предвиђено пореско ослобођење без права на одбитак претходног пореза за услуге закупа станова, који се користе за стамбене потребе.³³

У пракси грађевинско предузеће најчешће, како би сачувало ликвидност и обезбедило средства за своје даље пословање, грађевински објекат (тачније, његове делове) који је стекао од инвеститора путем уговора о заједничкој изградњи, даље продаје. Уколико објекат прода лицу које није обвезник ПДВ-а, између њих се закључује купопродајни уговор и на тај промет се плаћа порез на пренос апсолутних права по стопи од 2,5%.³⁴ Разлог лежи у томе што се више не ради о првом преносу права располагања на новоизграђеном објекту, већ извођач тада врши други пренос права располагања, и то лицу које није обвезник ПДВ-а. Став Министарства финансија је да када обвезник ПДВ-а обрачуна ПДВ за други пренос права располагања на стану, који врши физичком лицу које није обвезник ПДВ-а, а које тиме купује први стан, физичко лице – купац нема право на рефундацију тако обрачунатог ПДВ-а на куповину

31 ЗПДВ, чл. 23 ст. 2 тач. 14.

32 ЗПДВ, чл. 28.

33 ЗПДВ, чл. 25 ст. 2 тач. 4.

34 Закон о порезима на имовину (*Службени гласник РС*, бр. 26/01, 45/02, *Службени лист СРЈ*, бр. 42/02, *Службени гласник РС*, бр. 80/02, 80/02, 135/04, 61/07, 5/09, 101/10, 24/11, 78/11, 57/12, 47/13, 68/14, у даљем тексту: ЗПИ), чл. 30. У случају да грађевинско предузеће изврши пренос без накнаде права својине на некој од економских дељивих целина плаћа се порез на поклон.

првог стана, пошто је ПДВ обрачунат за промет стана који није био опорезив ПДВ-ом (није реч о првом преносу права располагања – *йрим. ау-ишора*), већ се тај промет опорезивао према одредбама ЗПИ.³⁵ Међутим, постоје одређене пореске олакшице у домену опорезивања имовине, пошто се порез на пренос апсолутних права не плаћа на пренос права својине на стану физичком лицу које купује први стан, чија површина не прелази површину од 40 m² за њега 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 m² по сваком члану.³⁶

2. Ситуација када инвеститор није обвезник ПДВ-а

Код заједничке изградње грађевинских објеката ређе су ситуације када инвеститор није обвезник ПДВ-а. На пример, ималац грађевинске дозволе је физичко лице³⁷ које је власник неке старе куће (која је предвиђена за рушење) и земљишта, те он са извођачем радова, који је обвезник ПДВ-а, закључи уговор о заједничкој изградњи нове стамбене зграде, са четири стана и четири гаражна места, на свом земљишту. Тим уговором они предвиде да ће један стан и једно гаражно место припасти инвеститору,³⁸ а преостала три стана и три гаражна места извођачу радова.

Пошто је грађевинско предузеће обвезник ПДВ-а, оно је у обавези да у рачуну који испоставља инвеститору (који није обвезник ПДВ-а) обрачуна ПДВ на извршену испоруку грађевинског објекта, по општој стопи од 20%. Основицу за обрачун ПДВ-а чини тржишна вредност станова и гаражних места, које је добио од инвеститора, у замену (тј. као накнаду) за испоруку грађевинског објекта.³⁹ С друге стране, ин-

35 Вид. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-00009/2014-04 од 11.7.2014. године; Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-340/2012-04 од 10.4.2014. године.

36 ЗПИ, чл. 31а.

37 Могуће је и да грађевинска дозвола гласи на два физичка лица (на пример, у случају сувласништва над кућом). Вид. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-2060/2008-04 од 29.4.2009. године.

38 Када има више суинвеститора нема промета између њих, што потврђује и став Врховног суда Србије, према којем правни основ за упис права својине на изграђеном објекту од стране инвеститора представља грађевинска дозвола која гласи на њихова имена, а не уговор о заједничкој изградњи. Вид. У. 5686/06 и У. 3886/05. Одлуке Врховног суда у фискалним случајевима, Министарство финансија РС – Пореска управа, Београд, 2010, стр. 62, 66.

39 Вид. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-1273/2007-04 од 14.9.2007. године.

веститор није обвезник ПДВ-а, па пренос дела грађевинског објекта који по основу уговора о заједничкој изградњи врши извођачу радова представља пренос уз накнаду права својине на непокретности у смислу ЗПИ.⁴⁰ Концепт „првог преноса права располагања“ подразумева да се преноси права броје само у оквиру промета који подлеже ПДВ-у, тј. када промет врши порески обвезник, што овде није случај.⁴¹ Овај пренос је зато подвргнут порезу на пренос апсолутних права, а не ПДВ-у. Инвеститор нема право да одбије ПДВ обрачунат од стране извођача радова, пошто није обвезник ПДВ-а. Извођач радова, међутим, има право на одбитак ПДВ-а обрачуаног и исказаног у рачунима добављача, за материјал и услуге које је набавио, односно користио при изградњи грађевинског објекта.

У пракси се некада дешавају ситуације да порески обвезник купи стан, при чему на тај промет плати порез на пренос апсолутних права, а затим га адаптира и касније, тако адаптираног, прода. Адаптација подразумева извођење грађевинских и других радова на постојећем објекту којима се врши промена организације простора у објекту, замена уређаја, постројења, опреме и инсталација истог капацитета, а којима се не утиче на стабилност и сигурност објекта, не мењају конструктивни елементи, не мења спољни изглед и не утиче на безбедност суседних објеката, саобраћаја, заштите од пожара и животне средине.⁴² Примера ради, 80% укупне вредности адаптираног стана који се продаје представља вредност оног иницијалног објекта приликом чије куповине је плаћен порез на пренос апсолутних права, док 20% његове садашње вредности чини адаптација, код које је порески обвезник платио ПДВ при набавци добра и услуга које је користио за адаптацију. Приликом продаје адаптираног грађевинског објекта, ПДВ ће се обрачунати и платити само на тих 20% његове вредности. Порески обвезник има, при томе, право да од ПДВ-а који дугује на испоруку адаптираног грађевинског објекта одбије ПДВ који је платио кроз набавну цену свих инпута које је користио при адаптацији. На 80% вредности адаптираног грађевинског објекта се не обрачунава ПДВ, јер се не ради о првом преносу права располагања, него се опет плаћа порез на пренос апсолутних права.⁴³

40 Дејан Поповић, Стеван Алексић, *Примена Закона о порезу на годашњу вредност*, Београд, 2006, стр. 26.

41 *Ibid.*, стр. 22.

42 Закон о планирању и изградњи, чл. 2 тач. 34.

43 Вид. Г. Илић-Попов, *нав. дело*, стр. 33.

IV Уговор о грађењу са аспекта српског ПДВ-а

Уговор о грађењу је уговор о делу којим се извођач обавезује да према одређеном пројекту сагради у уговореном року одређену грађевину на одређеном земљишту, или да на таквом земљишту, односно на већ постојећем објекту изврши какве друге грађевинске радове, а наручилац се обавезује да му за то исплати одређену цену.⁴⁴ Појам грађевине је у Закону о облигационим односима одређен на ужи начин него што то чини чл. 2 тач. 22 Закона о планирању и изградњи.⁴⁵ Тако се грађевином сматрају зграде, бране, мостови, тунели, водоводи, канализације, путеви, железничке пруге, бунари и остали грађевински објекти чија израда захтева веће и сложеније радове.⁴⁶ Предмет уговора о грађењу могу да буду и одређени грађевински радови. ЗПДВ под грађевинским радовима подразумева изградњу нових објеката и грађевинске услуге на постојећим објектима, а Закон о планирању и изградњи⁴⁷ грађевинске радове помиње у контексту грађења, доградње, адаптације, реконструкције, санације и др.

У овом теретном и формалном правном послу, комутативне природе, уговорне стране су извођач радова и наручилац изградње нове грађевине или грађевинских радова на већ постојећој грађевини. Обе стране уговором преузимају одређене обавезе и имају одговарајућа права.⁴⁸ Обавезе извођача радова обухватају преглед техничке документације, изградњу грађевине на одређеном земљишту, извођење уговорених грађевинских радова на постојећем објекту, придржавање уговорених рокова за извођење градње и друге грађевинске радове, плаћање уговорене казне у случају непридржавања рокова из уговора, осигурање грађевинских радова и обавештење наручиоца о свим важнијим околностима у вези градње (на пример, кашњење у испоруци материјала или одговарајуће опреме, што отежава или онемогућава извођење радова). Извођач од наручиоца захтева плаћање уговорене цене за градњу, односно извршене грађевинске радове, а има и право да у одређеним случајевима тражи продужење рока за извођење грађевинских радова (на пример, у случају неповољних временских услова). С друге стране, наручилац је обавезан да прибави дозво-

44 Закон о облигационим односима (*Службени лист СФРЈ*, бр. 29/78, 39/85 и 57/89, *Службени лист СРЈ*, бр. 31/93, *Службени лист СЦГ*, бр. 1/03, у даљем тексту: ЗОО), чл. 630 ст. 1.

45 Вид. фн 7.

46 ЗОО, чл. 631.

47 Закон о планирању и изградњи, чл. 2 тач. 31–35.

48 Вид. Здравко Петровић, „Појам и правна природа уговора о грађењу“, *Гласник Адвокатске коморе Војводине*, бр. 6/1985, стр. 28–35.

лу за изградњу, као и да извођачу благовремено преда сву неопходну пројектно-техничку документацију, затим да уведе извођача у посао у року који је одређен уговором и да плати уговорену цену. Његово право је да од извођача захтева да изградњу, односно грађевинске радове оконча у уговореном року, на начин како је то предвиђено пројектом коју му је доставио, као и да захтева да му плати уговорену казну уколико није поштовао рокове из уговора.

Битан елемент уговора о грађењу чини цена, која може да буде уговорена или у укупном износу за целу грађевину, односно за све грађевинске радове које извођач треба да изврши, или посебно за појединачне уговорене радове или делове објекта. Цена обухвата вредност извршених грађевинских радова, а неретко је у њу укључена и вредност материјала, уколико је уговором предвиђено да га набавља извођач радова.⁴⁹ Уговорне стране могу да се договоре да наручилац извођачу плати укупну цену тек у тренутку испоруке (предаје) изграђеног објекта или завршених радова, или авансно, у моменту закључења уговора. У пракси, међутим, најчешће извођач и наручилац уговорају да наручилац плаћа цену сукцесивно, односно за радове који су извршени у одређеном периоду (привремене ситуације). Код класичног уговора о грађењу, дакле, извођач радова издаје инвеститору рачуне, које инвеститор има обавезу да измири плаћањем у новцу.⁵⁰

Са порескоправног аспекта, приликом извршења уговора о грађењу настаје један промет добара, односно услуга, који врши извођач радова инвеститору. То је главна разлика између уговора о заједничкој изградњи и уговора о грађењу. Пореску основицу чини износ новчане накнаде коју је извођач радова примио од инвеститора за испоручени грађевински објекат или пружене грађевинске услуге, у коју се урачунавају акцизе, царина, друге увозне дажбине и остали јавни приходи, осим ПДВ-а, и сви споредни трошкови које обвезник зарачунава инвеститору. Основица, међутим, не садржи попусте и друга умањења цене, који се инвеститору евентуално одобравају у моменту вршења промета добара или услуга.⁵¹

49 Ако уговор о грађењу садржи одредбу „кључ у руке“, уговорена цена обухвата и вредност свих непредвиђених радова и вишкова радова, а искључује утицај мањкова радова на уговорену цену. Вид. ЗОО, чл. 640. ст. 1 и 2. Вид. Vlado Belaj, Davor Rajčić, „Ugovor o građenju kao temelj pravnog posla“, *Грађевинар*, бр. 7/2008, стр. 627–629.

50 Испостављене привремене и коначна ситуација, које су оверене од стране овлашћеног надзорног органа, имају карактер рачуна у систему ПДВ-а. Вид. Правилник о одређивању случајева у којима нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци (*Службени гласник РС*, бр. 123/12).

51 ЗПДВ, чл. 17 ст. 1–3.

Када су и извођач грађевинских радова, и инвеститор обвезници ПДВ-а,⁵² извођач радова, почев од 1. јануара 2013. године,⁵³ не обрачунава ПДВ у периодичним рачунима, које испоставља инвеститору за сваку привремену ситуацију.⁵⁴ Тада је порески дужник који обрачунава ПДВ прималац објекта, односно грађевинске услуге, тј. инвеститор, чиме је постигнуто пореско растерећење извођача. Да би извођач радова имао право на ослобођење од обавезе обрачуна и плаћања ПДВ-а, потребно је прецизирати ко се сматра извођачем радова. У смислу Закона о планирању и изградњи, извођачем радова сматра се лице које је са инвеститором закључило уговор о грађењу грађевинског објекта, укључујући и доградивање.⁵⁵ Његов назив, у својству извођача радова, мора да буде истакнут на табли којом се обележава градилиште обезбеђеној од стране инвеститора.⁵⁶ Извођач радова, дакле, мора да буде обвезник ПДВ-а, затим да изводи радове на изградњи новог објекта или доградњи постојећег грађевинског објекта,⁵⁷ да своје радове фактурише директно инвеститору који је у систему ПДВ-а или државном органу, као и да инвеститор за радове које врши извођач мора да поседује грађевинску дозволу.

Иако не обрачунава излазни ПДВ на извршене грађевинске радове, извођач има право на одбитак ПДВ-а, који је исказан у рачунима добављача за материјал и услуге које је користио при градњи грађевинског објекта. Из оваквог законског решења произлази да грађевинске фирме које се искључиво или претежно баве изградњом грађевинских објеката неће исказивати ПДВ у излазним рачунима, а ПДВ из улазних рачуна ће да користе као одбитак. Отуда се може догодити да у пореском периоду излазни ПДВ буде мањи него улазни ПДВ, те по том основу могу од државе да траже повраћај ПДВ-а.

52 Као и када је инвеститор лице из чл. 9 ст. 1 ЗПДВ (Република и њени органи, органи територијалне аутономије и локалне самоуправе и правна лица основана за обављање послова државне управе). Вид. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-146/2014-04 од 19.5.2014. године.

53 Закон о изменама и допунама Закона о порезу на додату вредност (*Службени гласник РС*, бр. 93/2012).

54 У рачуну извођач радова наводи да ПДВ није обрачунат, у складу са чл. 10 ст. 2 тач. 3 ЗПДВ.

55 Извођач радова је привредно друштво, односно друго правно лице или предузетник, који су уписани у одговарајући регистар за грађење објеката, односно извођење грађевинских радова. Вид. Закон о планирању и изградњи, чл. 150 ст. 1 и 2.

56 Вид. Мишљење Министарства финансија РС, бр. 011-00-77/2012-04 од 18.1.2013. године.

57 Доградња подразумева извођење грађевинских и других радова којим се изграђује нови простор ван постојећег габарита објекта, као и надзиђивање објекта. Вид. Закон о планирању и изградњи, чл. 2 тач. 33.

Главни разлог због којег су грађевинска предузећа ослобођена од обавезе да обрачунавају излазни ПДВ лежи у намери законодавца да побољша ликвидност овог сектора привреде. Али, таква законска одредба неће моћи да оствари свој ефекат ако држава касни са повраћајем ПДВ-а. Штавише, грађевинска предузећа могу да буду у неповољнијем положају него што су била пре 1. јануара 2013. године. Наиме, она су раније могла да ПДВ плаћен за материјал и услуге наплате кроз рачуне, које испостављају инвеститорима. Сада, међутим, извођачу радова преостаје да чека повраћај ПДВ-а од државе, и све док га не добије, улазни ПДВ за њега представља значајан трошак, који може да му угрози пословање.

Уколико главни извођач ангажује подизвођача да врши одређене специјализоване радове на грађевинском објекту – што је у пракси чест случај – који му за своје извршене радове испоставља привремене ситуације или рачуне (пошто подизвођач није уговорио извођење радова са инвеститором, већ са главним извођачем – *йрим. аутора*), извођач радова је у обавези да инвеститору испостави рачун, односно обрачунску ситуацију са обрачунатим ПДВ-ом. То може да створи проблеме, јер ће за неке радове инвеститор да има улазни ПДВ, а за друге неће. Такође, када извођач радова изводи радове на објекту за који инвеститор има грађевинску дозволу, али није у систему ПДВ-а,⁵⁸ порески дужник који обрачунава ПДВ је извођач радова, а не инвеститор.

V Закључак

Економска криза која је погодила привреду Србије није заобишла ни грађевинарство, које је некада имало врло високо учешће у бруто друштвеном производу. Пошто грађевинску делатност прати врло велики број других привредних грана и делатности, врло је важно да држава различитим мерама, па и пореским, помогне да се грађевинарство опорави (значајан број великих грађевинских фирми је у озбиљној кризи због великих дугова или, чак, пред стечајем), јер ће то имати утицај на развој укупне српске привреде. Не треба сметнути с ума чињеницу да велике инвестиције најчешће долазе баш из грађевинарства. У наредним годинама планирано је да се у Србији изводе радови врло велике вредности, али је важно да се домаћим грађевинским предузећима пружи једнаке могућности као и страним извођачима, што би допринело да грађевинска индустрија буде основа економског опоравка Србије и пораста запослености.

58 Инвеститор је физичко лице или предузетник који није обвезник ПДВ-а.

Gordana ILIĆ-POPOV, PhD

Professor at the Faculty of Law University of Belgrade

Svetislav V. KOSTIĆ, PhD

Assistant Professor at the Faculty of Law University of Belgrade

TAXATION OF SUPPLY AT THE JOINT CONSTRUCTION CONTRACTS AND THE CONSTRUCTION CONTRACTS

Summary

Construction is comprehensive and complex industry, engaging a large number of firms and employing thousands of workers, so it is of a particular importance for the economy of Serbia and its development. In this paper, the authors are dealing with the tax implications of the construction industry, in terms of the value added tax. Analyzing the contract on joint construction and the construction contract, they point to the specifics of taxation of the supply of the buildings and the construction services. Especially, a critical review is given to the current solution, according to which in the situation when both the contractor and the investor are the taxpayers of the value added tax, tax debtor who calculated the value added tax is not a contractor, but an investor. Although such a provision has been aimed to improve the liquidity of this sector of the Serbian economy, the dilemma remains whether this legislator's intention shall be achieved in practice, depending on how the state will be effective in the return of the value added tax to the construction contractor.

Key words: *construction, construction contract, construction facility, joint construction contract, supply, value added tax.*