

ПРАВНИ СТАВ

Странка коју је у успешно окончаној парници заступао адвокат обвезник пореза на додату вредност има право на накнаду трошкова на име ПДВ-а на адвокатску услугу.

Као доказ треба да приложи рачун о извршеним адвокатским услугама.

Образложење

Привредни суд у Београду доставио је овом суду захтев за решавање спорног правног питања на основу одредбе члана 180. – 181. ЗПП уз који је приложио спис предмета П 3964/2014 и копије списа П 6992/15 и П 7234/15.

Суд поставља спорно правно питање: „**да ли странка коју је у успешно окончаној парници заступао адвокат обвезник пореза на додату вредност има право на накнаду трошкова на име ПДВ-а на адвокатску услугу и шта од доказа треба да преда суду с обзиром да се одлука о трошковима доноси без расправљања**“.

У захтеву се наводи да је спорно правно питање постављено у наведеним предметима и да се спорно правно питање може показати и у практично великом броју предмета те је предложио да Врховни касациони суд реши спорно правно питање. У образложењу захтева се наводи да је странку током поступка заступао пуномоћник из реда адвоката који је обвезник ПДВ-а и у поступку је успела управо та странка. Приликом наплате трошкова везаних за наведену услугу, пуномоћник испоставља свој рачун у коме исказује накнаду за пружене адвокатске услуге према важећој адвокатској тарифи са посебно исказаним износом по основу ПДВ-а и странка је дужна да овај рачун исплати адвокату. Крајњи корисник адвокатске услуге заступана странка, а износ ПДВ-а који ће адвокат платити сагласно органима пореске управе, сагласно Закону о порезу на додату вредност је у тренутку доношења одлуке о накнади трошкова непознат јер је то у зависности од договора између адвоката и странке. Дакле, странка као крајњи корисник адвокатске услуге је у обавези да плати ангажованом адвокату потребан износ ПДВ-а и то је њен трошак, а судском одлуком странка која је изгубила спор није обавезана да тај трошак накнади, јер се трошак одмерава према члану 154. ЗПП. Према мишљењу поступајућег судије у предмету П 3964/2014, странка која је успела у парници има право на накнаду овог трошка као трошка који је непходан за вођење парнице а из следећих разлога:

- странка има уставом гарантовано право на правну помоћ а што укључује и слободан избор лица које ће пружити правну помоћ, а право странке на слободан избор адвоката у смислу члана 2. став 2. тачка 2. Закона о адвокатури; трошак поступка чине сви издаци које странке имају поводом поступка, а то су издаци везани за судске таксе, награде за рад адвоката, награде за вештаке, трошкови копирања, трошкови превода и сви други трошкови који су неопходни, при чему се као неопходан трошак исказује и трошак ПДВ-а на адвокатске услуге уколико странку која је успела у спору заступа адвокат који је обвезник тог пореза; странка је крајњи корисник пружене адвокатске услуге сагласно одредбама Закона о порезу на додату вредност, овај трошак треба да падне на

терет крајњег корисника, а он то не наплаћује од странке која је изгубила парницу јер му она и није пружила услугу – обвезник је лице у чије име и за чији рачун се врши испорука добара или пружање услуга, обвезник је лице које врши испоруку добара, односно пружање услуга у своје име а за рачун другог лица.

Одредбом члана 180. Закона о парничном поступку је прописано да ако у поступку пред првостепеним судом у већем броју предмета постоји потреба да се заузме став о спорном правном питању које је од значаја за одлучивање о предмету поступка пред првостепеним судовима, првостепени суд ће по службеној дужности или на предлог странке, захтевом да покрене поступак пред Врховним касационим судом ради решавања спорног правног питања.

Према одредбама **Закона о адвокатури** („Службени гласник РС“ бр. 31/2011 и 24/2012 - одлука УС), адвокатура је независна и самостална служба пружања правне помоћи физичким и правним лицима (члан 2. став 1.). Адвокат има право на награду и накнаду трошкова за свој рад, у складу са тарифом, коју доноси Адвокатска комора Србије, а висина награде за рад адвоката утврђује се у зависности од врсте поступка, предузете радње, вредности спора или висине запрећене казне.

Према одредбама **Тарифе о наградама и накнадама трошкова за рад адвоката** („Службени гласник РС“ бр. 121/2012 – Тарифа) је прописано да Тарифом се одређује начин вредновања, обрачунавања и плаћања награда за адвокатске услуге и накнаде трошкова за рад адвоката или адвокатског ортачког друштва (члан 1.). Висина награде за рад адвоката утврђује се према важећој Тарифи у време обрачуна (члан 11.). **Досуда и наплата трошкова поступка на терет противне странке не утиче на обрачун и наплату награде и трошкова између адвоката и странке.** На захтев странке адвокат је дужан саставити писмени обрачун награде и трошкова за извршени рад уз приказ тарифе. **Адвокат који је обвезник пореза на додату вредност има право додати припадајући порез на додату вредност на извршени обрачуна награде и трошкова (члан 13.).**

Имајући у виду наведене законске одредбе Закона о адвокатури поставља се питање да ли се адвокати, односно ортачка адвокатска друштва чији су чланови адвокати, сматрају пореским обвезницима у смислу Закона о порезу на додату вредност („Службени гласник РС“ бр. 84/2004, 86/204 – ИСПР; 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 6/2014 – усклађени динарски износи, 68/2014, 124/2014, 5/2015, 83/2015 и 5/2016) и да ли имају сва права и обавезе пореских обвезника.

Законом о порезу на додату вредност (у даљем тексту: Закон) је прописано да је порески обвезник лице које самостално обавља промет добара и услуга, у оквиру обављања делатности. Делатност је трајна активност произвођача, трговца или пружаоца услуга у циљу остваривања прихода, укључујући и делатности експлоатације природних богатстава, пољопривреде, шумарства и самосталних занимања. Сматра се да обвезник обавља делатност и када је врши у оквиру пословне јединице (члан 8. став 1., 2. и 3.). Обвезник је лице у чије име и за чији рачун се врши испорука добара или пружање услуга, као и лице које врши испоруку добара, односно пружање услуга у своје име а за рачун другог лица (члан 8. став 4. и 5.).

Имајући у виду да адвокати самостално врше промет услуга у оквиру бављења адвокатуром, да делатност обављају као трајну активност, те да делатност обављају у циљу остваривања прихода – адвокати имају право на награду за свој рад и накнаду трошкова, адвокати се сматрају пореским обвезницима из члана 8. Закона. Ово важи како за адвокате који самостално или у оквиру заједничке адвокатске канцеларије обављају делатност, тако и за ортачка друштва чији су чланови адвокати. С обзиром на то да се адвокати и ортачка друштва чији су чланови адвокати, сматрају пореским обвезницима у смислу Закона, ова лица имају и сва права и обавезе пореских обвезника, па и право и обавезу да обављају ПДВ активност. Обављање ПДВ активности подразумева обрачунавање и плаћање ПДВ за извршени промет добара и услуга који је опорезив ПДВ, издавање рачуна у складу са Законом, подношење периодичних пореских пријава ПДВ и плаћање ПДВ, вођење евиденција о ПДВ, као и право на одбитак претходног пореза, право на повраћај и порески кредит и друга права и обавезе прописане Законом.

Према одредби члана 38. став 1. Закона, обвезник који је у претходних 12 месеци остварио укупан промет већи од 8.000.000,00 динара дужан је да, најкасније до истека првог рока за предају периодичне пореске пријаве, поднесе евиденциону пријаву надлежном пореском органу. Укупним прометом, у смислу одредбе члана 33. став 6. Закона, сматра се промет добара и услуга из члана 28. став 1. тачка 1. и 2. тог закона, осим промета опреме и објеката за вршење делатности. Прометом добара и услуга из члана 28. став 1. тачка 1. и 2. Закона, сматра се промет добара и услуга који је опорезив ПДВ и промет добара и услуга за који је одредбама члана 24. Закона прописано пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза.

У укупан промет адвоката урачунава се све оно што се сматра накнадом за промет адвокатских услуга, али не и износи које адвокат наплаћује у име и за рачун другог лица.¹ Према томе, износ новчаних средстава које адвокат наплати у име и за рачун странке и који преноси странци, не урачунава се у укупан промет адвоката.

Према члану 3. Закона прописано је да су предмет опорезивања и ПДВ испорука добара и пружање услуга које порески обвезник изврши у Републици уз накнаду, у оквиру обављања делатности, као и увоз добара у Републику. Промет услуга, у смислу овог закона, су сви послови и радње у оквиру обављања делатности који нису промет добара из члана 4. овог Закона (одредба члана 5. став 1. Закона). **Према томе, послови и радње које адвокат предузима у циљу пружања правне помоћи у оквиру бављења адвокатуром, сматрају се услугама пруженим уз накнаду и предмет су опорезивања ПДВ. Промер адвокатских услуга који врше обвезници ПДВ-а - адвокати опорезив је ПДВ у складу са Законом.**

¹ Према мишљењу Министарства финансија од 12.06.2009. године „износ новчаних средстава који је досуђен странци, а који адвокат наплати у име и за рачун странке и пренесе странци у чије име и за чији рачун је извршио наплату, не урачунава се у основицу за обрачун ПДВ за извршени промет добара и услуга, а самим тим ни у износ укупног промета на основу којег адвокат може да се определи за плаћање ПДВ-а односно на основу којег настаје обавеза“.

Према одредбама члана 16. тачка 1. и 2. Закона пореска обавеза настаје даном када се најраније изврши једна од следећих радњи: промет добара и услуга; наплата, односно плаћање ако је накнада или део накнаде наплаћен, односно плаћен у новцу пре промета добара и услуга.

Према члану 42. став 1. и 2. Закона, обвезник је дужан да изда рачун за сваки промет добара и услуга. У случају пружања временски ограничених или неограничених услуга чије је трајање дуже од годину дана, обавезно се издаје периодични рачун, с тим што период за који се издаје тај рачун не може бити дужи од годину дана. Према ставу 3. истог члана, обавеза издавања рачуна из става 1. и 2. овог члана постоји и ако обвезник наплати накнаду или део накнаде пре него што је извршен промет добара и услуга (авансно плаћање), с тим што се у коначном рачуну одбијају авансна плаћања у којима је садржан ПДВ. Према одредбама члана 15. став 1. Закона, услуга се сматра пруженом даном када је: 1) завршено појединачно пружање услуге; 2) престао правни основ пружања услуге – у случају пружања временски ограничених или неограничених услуга. Изузетно од става 1. тачка 2. овог члана, ако се за пружање услуга издају периодични рачуни, промет услуга сматра се извршеним последњег дана периода за који се издаје рачун (члан 15. став 2.). Делимична услуга сматра се извршеном у време када је окончано пружање тог дела услуге, при чему делимична услуга постоји ако је за одређене делове економски дељиве услуге посебно уговорена накнада (члан 15. став 3. и 4.). **Према наведеним законским одредбама, када обвезник ПДВ – адвокат наплати аванс за пружање адвокатских услуга, дужан је да по том основу обрачуна ПДВ, као и да изда авансни рачун странци, осим ако је странка физичко лице које није обвезник ПДВ (у том случају обвезник ПДВ-а – адвокат може странци издати авансни рачун, али није обавезан да то учини). Ако обвезник ПДВ-а – адвокат у истом пореском периоду прими аванс и пружи адвокатску услугу, не постоји обавеза издавања авансног рачуна.** Даном када се адвокатска услуга сматра пруженом, за обвезника ПДВ-а – адвоката настаје пореска обавеза по основу промета предметне услуге. Обвезник ПДВ-а – адвокат по том основу странци издаје коначан обрачун, у којем укупан износ накнаде без ПДВ умањује за износ примљених авансних средстава без ПДВ-а (ако је примио аванс), а укупан износ обрачунатог ПДВ-а умањује се за износ ПДВ-а обрачунатог на примљена авансна средства.

Адвокатска услуга се сматра пруженом када је завршено појединачно пружање услуге (на пример уговор или тестамент сачињен поднесак и слично). Међутим, адвокатске услуге се често пружају у континуитету истом лицу, у неком временском периоду. Време промета адвокатских услуга у том случају се утврђује у зависности од тога да ли је предвиђена накнада за сваку појединачну радњу коју адвокат предузима (састављање поднесака, излазак на рочиште и слично), у периоду пружања услуга (заступање странака у споровима пред судовима или другим државним органима, при чему ти поступци трају извесни временски период) или је уговорена јединствена накнада за све радње које адвокат у том периоду предузима (ако је уговорено да адвокат за странку обавља све правне послове у спровођењу одређеног пројекта, без обзира на број и учесталост радњи које предузима). У првом случају се извршењем сваке радње коју адвокат предузима, сматра да је извршена делимична адвокатска услуга (и настаје пореска обавеза за тај део услуге), док је у другом случају реч о временским ограниченим

или неограниченим услугама које се сматрају пруженим даном престанка правног основа на основу којег се те услуге пружају (пуномоћја, уговора), с тим што ако обвезник ПДВ-а – адвокат издаје периодичне рачуне за промет тих услуга, предметна услуга се сматра пруженом последњег дана периода за који се издаје рачун.²

Одредбом члана 17. став 1. и 2. Закона је прописано да пореску основицу код промета добара и услуга чини износ накнаде (у новцу, стварима или услугама) коју обвезник прима или треба да прими за испоручена добра или пружене услуге од примаоца добара или услуга или трећих лица, укључујући субвенције које су непосредно повезане са ценом тих добара и услуга у коју није укључен ПДВ, ако овим Законом није друкчије прописано. У основицу се урачунавају акцизе, царине и друге увозне дажбине, као и остали јавни приходи, осим ПДВ-а; сви споредни трошкови које обвезник зарачунава примаоцу добара и услуга.

У смислу наведених законских одредби, основицу за обрачунавање ПДВ-а за промет адвокатских услуга чини износ накнаде који обвезник ПДВ-а - адвокат прима или треба да прими за предметни промет од примаоца услуге или неког трећег (нпр. лица која је ангажовала адвоката да заступа интересе окривљеног у кривичном поступку), у коју није укључен ПДВ. У основицу за обрачунавање ПДВ-а урачунавају се и сви трошкови које обвезник ПДВ-а адвокат зарачунава примаоцу услуге, као што су на пример трошкови који настану у вези са вођењем поступка пред судом или неким другим државним органом, а које иницијално сноси адвокат. Основицу за обрачунавање ПДВ-а за промет адвокатских услуга, према томе, чини како износ награде који припада адвокату тако и сви други трошкови које адвокат зарачунава примаоцу услуге.

Према одредби члана 17. став 3. Закона, основица не садржи попусте и друга умањења цене, који се примаоцу добара или услуга одобравају у моменту вршења промета добара и услуга, ка ни износе које обвезник наплаћује и у име и за рачун другог, ако тај износ преноси лицу у чије име и за чији рачун је извршио наплату.

² Према мишљењу Министарства финансија од 17.06.2010. године „када је реч о појединачној адвокатској услузи која се пружа једнократно (нпр. сачињавање уговора, тестаментa и др), услуга се сматра пруженом даном када је завршено појединачно пружање услуге. Када се адвокатске услуге пружају на основу датих пуномоћја странака за заступање у поступцима пред судовима и другим државним органима, при чему је за сваку радњу адвоката у конкретном поступку опредељена накнада (нпр. за сачињавање поднесака, за изласке на рочишта ...) реч је о делимичним услугама које се сматрају пруженим у време окончања дела услуге. Када адвокат, на основу датог пуномоћја и уговора о заступању, пружа услуге у циљу реализације конкретног посла странке (нпр. изградња објекта), при чему за појединане радње адвоката није опредељена посебна накнада, већ је накнада опредељена збирно за све предузете радње у току реализације предметног посла, реч је о услугама које се сматрају пруженим даном престанка правног односа успостављеног уговорним односом адвоката и странке. Ако је период реализације посла, а самим тим и период пружања адвокатских услуга, дужи од годину дана, адвокатско ортачко друштво – обвезник ПДВ дужан је да изда периодични рачун за период који не може да буде дужи од годину дана. У овом случају промет услуга сматра се извршеним последњег дана периода за који се издаје рачун“.

Како је већ речено, у основицу за обрачунавање ПДВ-а не урачунавају се износи које обвезник ПДВ-а – адвокат наплаћује и у име и за рачун примаоца услуге, а које преноси примаоцу услуге. То је пре свега износ који је досуђен странци (примаоцу адвокатске услуге), а који адвокат наплаћује у име и за рачун странке и преноси странци. Одредбама члана 42. став 1. и 3. Закона и одредбама **Правилника о одређивању случајева у којим нема обавезе издавања рачуна и о рачунима код којих се могу изоставити поједини подаци** („Службени гласник РС“ бр. 123/2012 – даље **Правилник**) прописано је у којим случајевима обвезник ПДВ-а нема обавезу издавања рачуна и у којим случајевима се могу изоставити поједини подаци у рачуну.

Примењујући наведене одредбе на обвезника ПДВ-а – адвоката произлази да адвокат има обавезу да за промет адвокатских услуга које пружа изда рачун у складу са Законом и Правилником, осим ако је прималац услуга физичко лице које није обвезник ПДВ-а, у којем случају може али и не мора да изда рачун. У складу са одредбом члана 3. Правилника, када обвезник ПДВ-а – адвокат у истом пореском периоду прими авансну уплату и изврши промет адвокатских услуга за који је примио авансну уплату, у том случају нема обавезу издавања рачуна по основу примљене авансне уплате, већ само рачуна за извршени промет адвокатских услуга.

Члан 22. Правилника предвиђа да обвезник ПДВ који, на основу закључених уговора, сукцесивно врши испоруку добара или услуга, може да изда један рачун за више појединачних испорука добара или услуга једном лицу, под условом да у својој евиденцији обезбеди податке од значаја за обрачунавање и плаћање ПДВ (став 1). Обвезник ПДВ из става 1. овог члана за којег је порески период календарски месец, дужан је да изда рачун из става 1. овог члана најмање једном у пореском периоду, и то најкасније последњег дана пореског периода за испоруку добара и услуга извршених у том пореском периоду (став 2). Обвезник ПДВ из става 1. овог члана за којег је порески период календарско тромесечје, дужан је да изда рачун из става 1. овог члана најмање три пута у пореском периоду, и то најкасније последњег дана сваког календарског месеца у пореском периоду – календарском тромесечју за испоруку добара и услуга извршених у том пореском периоду (став 3).

У складу са одредбом члана 22. Правилника, када обвезник ПДВ-а – адвокат на основу закљученог уговора неком лицу пружа адвокатске услуге у дужем временском периоду може да изда један рачун за више појединачних адвокатских услуга, под условом да у својој евиденцији обезбеди податке од значаја за обрачунавање и плаћање ПДВ-а, с тим што период за који издаје рачун не може бити дужи од календарског месеца, а рачун може издати најкасније последњег дана календарског месеца за услуге извршене у том месецу. Односно, уколико адвокат на основу закљученог уговора за странку обавља све правне послове у вези са његовим пословањем, при чему је уговорено да се накнада плаћа за сваку услугу посебно, обвезник ПДВ, адвокат, за све пружене услуге пружене тој странци у пореском периоду (ако је месечни обвезник), односно у календарском месецу (ако је тромесечни обвезник), може издати један рачун, под условом да у својој евиденцији обезбеди прописане податке о свакој услузи појединачно.

Имајући у виду одредбе члана 153. и члана 154. Закона о парничном поступку („Службени гласник РС“, бр. 72/2011 и 55/2014) којима је прописано да је странка која у целини изгуби парницу, дужна да противној странци накнади трошкове, те да суд приликом одлучивања који ће трошкови да се накнаде странци узима у обзир само оне трошкове који су били потребни ради вођења парнице, следи да ће у досуђене трошкове парнице на име адвокатских услуга, странци која је успела у парници, а коју је заступао адвокат, обвезник ПДВ, морати да уђе и износ ПДВ на пружене услуге, будући да ће тај износ представљати стварни трошак странке.

(Правни став усвојен на седници Грађанског одељења Врховног касационог суда одржаној 05.07.2016. године)