



*Crna Gora*  
*Agencija za sprječavanje korupcije*

Broj: 03-04- *1624*  
26.7.2021. godine

Datum: 28-07-2021

Shodno članu 78 i 79 Zakona o sprječavanju korupcije (Sl. List CG, br 53/14 i 42/17) i članu 10 Statuta Agencije za sprječavanje korupcije, postupajući po službenoj dužnosti, Agencija za sprječavanje korupcije donosi:

**MIŠLJENJE NA ZAKON O POREZU NA DODATU VRIJEDNOST ("Sl. list RCG" br. 65/01, 12/02, 38/02, 72/02, 21/03, 76/05, 4/06 i "Sl. list CG", br. 16/07, 73/10, 40/11, 29/13, 9/15, 53/16, 1/17, 50/17, 46/19, 73/19, 80/20, 8/21 i 59/21)**

Analizirane odredbe Zakona o porezu na dodatu vrijednost, nose povećani rizik za nastanak korupcije, kako mogu dovesti do pojave sive ekonomije, koja je zbog svojih posljedica i razmjera prepreka za stvaranje ambijenta za održivi razvoj privrede i budući ekonomski rast, a samim tim i za izgradnju kvalitetnijeg života svakog pojedinca.

Zbog ozbiljnih posljedica po ukupan društveni i ekonomski razvoj koje izaziva siva ekonomija, te činjenice da je neadekvatan regulatorni okvir jedan od ključnih uzroka postojanja sive ekonomije, neophodno je u što kraćem roku uskladiti Zakon o porezu na dodatu vrijednost u svojoj primjeni sa Zakonom o fiskalizaciji u prometu proizvoda i usluga ("Sl. list CG", br. 46/19, 73/19 i 8/21), kao i sa Evropskom direktivom o zajedničkom sistemu poreza na dodatu vrijednost (2006/112EZ).

#### OBRAZLOŽENJE

#### I POSTUPAK

Zakonom o sprječavanju korupcije regulisana je nadležnost Agencije za sprječavanje korupcije (u daljem tekstu Agencija) da shodno članu 78 stav 1 Zakona o sprječavanju korupcije:

- "...daje inicijative za izmjenu i dopunu zakona, drugih propisa i opštih akata, radi otklanjanja mogućih rizika za nastanak korupcije ili njihovog usklađivanja sa međunarodnim standardima iz oblasti antikorupcije;
- daje mišljenje na nacрте zakona i drugih propisa i opštih akata radi usklađivanja sa međunarodnim standardima iz oblasti antikorupcije;..."

Takođe, članom 79 istog Zakona utvrđeno je da Agencija može, po sopstvenoj inicijativi ili na zahtjev organa vlasti, privrednog društva, pravnog lica,



preduzetnika ili fizičkog lica, dati mišljenje radi unaprjeđenja prevencije korupcije, smanjenja rizika od korupcije i jačanja etike i integriteta u organima vlasti i drugim pravnim licima, koje sadrži analizu rizika od korupcije, mjere za otklanjanje rizika od korupcije i sprječavanje korupcije.

Agencija se u svojim Mišljenjima može pozvati na odredbe Ustava i relevantnih zakona, ali ne u smislu procjene ustavnosti i zakonitosti, već u smislu primjene i ostvarivanja svrhe člana 79 Zakona o sprječavanju korupcije.

ANALIZA ČLANA 27 I 32 ZAKON O POREZU NA DODATU VRIJEDNOST ("Sl. list RCG" br. 65/01, 12/02, 38/02, 72/02, 21/03, 76/05, 4/06 i "Sl. list CG", br. 16/07, 73/10, 40/11, 29/13, 9/15, 53/16, 1/17, 50/17, 46/19, 73/19, 80/20, 8/21 I 59/21), U ODNOSU NA ČLAN 4 STAV 2 I ČLAN 5 ZAKONA O FISKALIZACIJI U PROMETU PROIZVODA I USLUGA ("Sl. list CG", br. 46/19, 73/19 i 8/21)

Potpisivanjem Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju („Službeni list Crne Gore“, broj 7/07.), Crna Gora se, kao država kandidat, obavezala da prije ostvarivanja članstva u Evropskoj uniji uskladi svoj pravni poredak sa pravnim poretkom koji postoji u Evropskoj uniji, odnosno, da prije članstva mora usvojiti *acquis communautaire*. Sporazumom o stabilizaciji i pridruživanju regulisana su i pojedina poreska pitanja, sa posebnim naglaskom na zabranu ili ograničavanje nejednakog postupanja u toj oblasti. Dodatno Crna Gora obavezala se na usaglašavanje sa propisima Evropske unije koji uređuju oblast oporezivanja potrošnje, prije svega sa Direktivom Savjeta 2006/112/EZ o zajedničkom sistemu poreza na dodatu vrednost. Ovom direktivom zamjenjena je Šesta direktiva, odnosno Direktiva 77/388/EEZ o harmonizaciji zakona država članica u vezi sa porezom na promet – zajedničkim sistemom poreza na dodatu vrednost: jedinstvene osnove utvrđivanja, koju je Savjet EU usvojio 17. maja 1977. godine.

Direktiva (2006/112/EZ) u članu 135. i članu 136. jasno navodi koje transakcije ne mogu biti u sistemu PDV-a, odnosno predviđa transakcije za koje države članice imaju obavezu da predvide poreska oslobođenja od PDV-a. Pomenute transakcije odnose se na: osiguranje, kredite, bankarske garancije, dionice, vrijednosne papire, fondove, poštanske marke, klađenja...

S tim u vezi, na liniji Direktive 2006/112/EZ u Zakonu o porezu na dodatu vrijednost ("Sl. list RCG" br. 65/01, 12/02, 38/02, 72/02, 21/03, 76/05, 4/06 i "Sl. list CG", br. 16/07, 73/10, 40/11, 29/13, 9/15, 53/16, 1/17, 50/17, 46/19, 73/19, 80/20, 8/21 I 59/21) u članu 27 predviđeno je koje su to usluge i proizvodi koji su oslobođeni plaćanja PDV-a, pored oslobođenja za usluge od javnog interesa koje su navedene u članu 26 Zakona. U njemu se navodi:



„Ostala oslobođenja - Član 27

Plaćanja PDV su oslobođeni (e):

- 1) usluge osiguranja i reosiguranja, uključujući usluge koje obavljaju posrednici i agenti u osiguranju;
- 2) promet nepokretnosti, osim prvog prenosa prava svojine, odnosno prava raspolaganja na novoizgrađenom objektu;
- 3) usluge davanja u zakup ili podzakup kuća za stanovanje, stanova, odnosno stambenih prostora za stalno stanovanje duže od 60 dana, kao i zakup poljoprivrednog zemljišta ili šuma, koji su upisani u zemljišne knjige;
- 4) bankarske i finansijske usluge, i to:
  - a) odobravanje i upravljanje (rukovanje) kreditima, kao i odobravanje i upravljanje garancijama, odnosno drugim oblicima osiguranja kredita od strane kreditora;
  - b) usluge u vezi sa upravljanjem (rukovanjem) depozitima, štednim ulozima, bankarskim računima, obavljanjem platnog prometa, nalogima za isplatu (doznakama), unovčavanjem dospjelih (prispjelih) obaveza, čekova ili drugih instrumenata, osim naplate (utjerivanja) dugova;
  - c) promet, uključujući izdavanje novčanica (banknota) i kovanica, koje su zakonsko platežno sredstvo u nekoj državi, osim predmeta za zbirke (prim: numizmatičkih zbirki); predmetima za zbirke se po ovoj tački smatraju zlatne i srebrne kovanice (kovani novac) kao i kovanice od drugog materijala, novčanice (banknote), koje nijesu u opticaju kao zakonsko sredstvo plaćanja i kovanice numizmatičke vrijednosti;
  - d) promet dionicama, odnosno udjelima u društvima, obveznicama i drugim hartijama od vrijednosti, uključujući njihovo izdavanje, osim čuvanja (depozita) hartija od vrijednosti;
  - e) upravljanje investicionim fondovima;
- 5) važeće poštanske marke, administrativne i sudske takse i poreske markice;
- 6) zlato i drugi plemeniti metali koje nabavlja Centralna banka Crne Gore;
- 7) usluge igara na sreću.“

Sa druge strane Pravilnikom o primjeni Zakona o porezu na dodatu vrijednost ("Sl. list RCG", br. 65/02, 13/03, 59/04, 79/05, 16/06 i "Sl. list CG", br. 64/20, 30/13, 32/15, 53/17, 84/17, 12/21 i 73/21) u članu 27 stav 3 određeno je da se izdavaocem računa iz stava 1 ovog člana smatra i lice koje obavlja isporuku proizvoda i usluga oslobođenih PDV, ako na računu odvojeno iskaže PDV.

Dodatno, članom 32 stav 2 Zakona o PDV-u navedeno da u slučaju kad se isporučuju proizvodi ili obavljaju usluge koje su oslobođene od plaćanja PDV ili se PDV obračunava po nultoj stopi, u računu treba navesti da PDV nije zaračunat, sa pozivom na član ovog zakona kojim je propisana nulata stopa,



odnosno oslobođenje, iz čega slijedi da su poreski obveznici koji pružaju usluge i djelatnosti koje su oslobođene od plaćanja PDV-a shodno članu 27 Zakona i dalje u obavezi izdavanja računa.

Navedeno dolazi do izražaja posebno nakon donošenja Zakona o fiskalizaciji u prometu proizvoda i usluga ("Sl. list CG", br. 46/19, 73/19 i 8/21), koji u članu 4 stav 2 navodi da se obveznikom fiskalizacije smatra pravno lice koje je obveznik poreza na dobit u skladu sa zakonom kojim se uređuje porez na dobit pravnih lica i koje je obveznik izdavanja računa za isporuku proizvoda, odnosno usluga. U istom zakonu, u članu 5 navodi se:

#### „Član 5

Obveznikom fiskalizacije ne smatra se poreski obveznik koji ostvaruje promet od:

- 1) prodaje karata ili žetona u linijskom putničkom saobraćaju i naplate prtljaga;
- 2) prodaje poljoprivrednih proizvoda na pijačnim tezgama i ostalim otvorenim prostorima na kojima je omogućena prodaja na otvorenom, proizvedenih na sopstvenom poljoprivrednom gazdinstvu;
- 3) otkupa poljoprivrednih proizvoda od strane obveznika poreza na dodatu vrijednost kod poljoprivrednih proizvođača;
- 4) univerzalnih poštanskih usluga;
- 5) pružanja bankarskih usluga i usluga osiguranja i reosiguranja;
- 6) uplata za učestvovanje u igrama na sreću i zabavnim igrama;
- 7) prodaje roba u avionima na letovima nacionalnog avio prevoznika.“

Iz navedenog jasno je da se u dijelu navođenja poreskih obveznika koji se ne smatraju obveznikom fiskalizacije ne izuzimaju sve djelatnosti navedene u članu 27 Zakona o PDV-u. S tim u vezi Agencija je prepoznala potrebu da se Zakon o PDV-u u svojoj primjeni uskladi sa Zakonom o fiskalizaciji u prometu proizvoda i usluga, te tendenciju usklađivanja našeg sistema poreza na dodatu vrijednost sa evropskim kroz Direktivu (2006/112EZ), shodno dinamici predviđenoj u Pregovaračkoj poziciji, te konstatovala da je u cilju otklanjanja postojećeg nesaglasja, u članu 32 Zakona o PDV-u potrebno dodati stav koji kaže da izdavanje računa nije obavezno za isporuku proizvoda ili obavljanje usluga definisanih članom 27 ovog Zakona.

Agencija je analizirajući predmetne odredbe odlučila da ukaže na nedostatke Zakona o PDV-u, a sve u cilju unaprjeđenja prevencije i smanjenja korupcije, posebno imajući u vidu da analizirane odredbe ovog Zakona nose povećani rizik za nastanak korupcije, kako mogu dovesti do pojave sive ekonomije, koja je zbog svojih posljedica i razmjera prepreka za stvaranje ambijenta za razvoj privrede i budući ekonomski rast, a samim tim i za izgradnju kvalitetnijeg života svakog pojedinca.



Nejasni, neprecizni propisi iz oblasti ekonomske politike neminovno predstavljaju prijetnju od pojave fenomena sive ekonomije koja znači mnogo više od nenaplaćenog poreza, jer dovodi do gubitka radnih mjesta, zatvaranja preduzeća, smanjenja budžeta za djelatnosti od javnog interesa i svega onoga što se finansira od poreza, a što predstavlja opšte dobro za društvo u cjelini. Imajući u vidu da se u konkretnom slučaju radi o transakcijama definisanim Direktivom EU (2006/112/EZ) koje su po svojoj prirodi takve da je nemoguće odrediti dodatnu vrijednost, te da su već prepoznate u članu 27 Zakona o PDV-u, Agencija je mišljenja da je ovaj Zakon u svojoj primjeni neophodno uskladiti sa Zakonom o fiskalizaciji u prometu proizvoda i usluga u dijelu na koji se citirani članovi dva pomenuta Zakona odnose.

#### V ZAKLJUČNE OCJENE

Analizirane odredbe Zakona o porezu na dodatnu vrijednost, nose povećani rizik za nastanak korupcije, kako mogu dovesti do pojave sive ekonomije, koja je zbog svojih posljedica i razmjera prepreka za stvaranje ambijenta za održivi razvoj privrede i budući ekonomski rast, a samim tim i za izgradnju kvalitetnijeg života svakog pojedinca.

Zbog ozbiljnih posljedica po ukupan društveni i ekonomski razvoj koje izaziva siva ekonomija, te činjenice da je neadekvatan regulatorni okvir jedan od ključnih uzroka postojanja sive ekonomije, neophodno je u što kraćem roku uskladiti Zakon o porezu na dodatnu vrijednost u svojoj primjeni sa Zakonom o fiskalizaciji u prometu proizvoda i usluga ("Sl. list CG", br. 46/19, 73/19 i 8/21), kao i sa Evropskom direktivom o zajedničkom sistemu poreza na dodatnu vrijednost (2006/112EZ).

S tim u vezi, Agencija za sprječavanje korupcije poziva Ministarstvo finansija i socijalnog staranja da otkloni uočene nedostatke kroz predlaganje dopune Zakona o porezu na dodatnu vrijednost kako bi isti u svojoj primjeni bio usklađen sa Zakonom o fiskalizaciji u prometu proizvoda i usluga, u duhu usklađivanja našeg sistema poreza na dodatnu vrijednost sa evropskim kroz Direktivu (2006/112EZ), shodno dinamici predviđenoj u Pregovaračkoj poziciji.

  
DIREKTORICA  
Jelena Perović