



Crna Gora  
Vlada Crne Gore  
Generalni sekretarijat

Broj: 10-024/24-6276/5

Podgorica, 28. novembar 2024. godine

USTAVNI SUD CRNE GORE  
Gospođa Snežana Armenko, predsjednik

PODGORICA

Na sjednici održanoj 28. novembra 2024. godine, Vlada Crne Gore razmotrila je **Inicijativu za pokretanje postupka za ocjenu ustavnosti odredbe člana 37 stav 5 tačka 1a Zakona o porezu na dodatu vrijednost („Službeni list RCG“, br. 65/01, 38/02, 72/02, 21/03 i 76/05 i „Službeni list CG“, br. 16/07, 29/13, 9/15, 53/16, 1/17, 50/17, 80/20, 59/21, 146/21, 49/22, 65/22, 140/22, 3/23 i 94/24), koju su Ustavnom sudu Crne Gore podnijeli advokati Bojana i Nenad Guberinić, a Ustavni sud dostavio Vladi radi davanja mišljenja.**

Povodom navedenog materijala, Vlada Crne Gore daje

### MIŠLJENJE

Podnosilac Inicijative ukazuje da je Skupština Crne Gore na Petoj sjednici Drugog redovnog (jesenjeg) zasijedanja u 2022. godini održanoj dana 29. decembra 2022. godine, donijela Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodatu vrijednost, u okviru kojeg je članom 14 stav 2 dodata nova tačka 1a) u okviru postojećeg člana 37 stav 5 Zakona o porezu na dodatu vrijednost koja glasi „kupovine novoizgrađenog stambenog objekta“.

Podnosilac Inicijative navodi da je osnovni princip poreza na dodatu vrijednost isključivo oporezivanje vrijednosti koju je konkretni obveznik „dodao“ na već postojeći stadijum proizvoda ili usluge, te da je Zakon o porezu na dodatu vrijednost propisao uslove za odbijanje ulaznog PDV, čime se suštinski postiže cilj predmetnog poreza, a to je oporezivanje isključivo „dodate vrijednosti“.

Podnosilac Inicijative ukazuje da je osnovni uslov primjene odbitka ulaznog PDV, da PDV koji obveznik želi odbiti, u direktnoj vezi sa obavljanjem konkretne oporezive djelatnosti, te da, ukoliko ovaj uslov ne bi postojao, onda bi trgovac plaćao „puni“ iznos PDV obračunat na ukupnu vrijednost proizvoda, a ne samo na dodatu vrijednost, što je u potpunosti u suprotnosti sa ciljem Zakona i principom konkretnog poreza.

Nadalje, podnosilac Inicijative navodi da se dodavanjem odredbe člana 37 stav 5 tačka 1a) postiže upravo suprotan cilj, jer fizička i pravna lica koja su registrovana za obavljanje djelatnosti prometa i/ili izdavanja nekretnina, a koja kupe novoizgrađenu stambenu nepokretnost – nemaju pravo na odbitak ulaznog PDV, koji je nastao u vezi sa kupovinom takve nepokretnosti, već isti plaćaju porez na puni iznos konačnog proizvoda, što je suprotno osnovnom principu PDV.

Podnosilac Inicijative ukazuje da je očigledna karakteristika neustavnosti ovakve odredbe, činjenica da su novoizgrađene stambene nepokretnosti jedini proizvod za koji je propisana apsolutna zabrana odbitka ulaznog PDV, što oporezive djelatnosti koje su direktno u vezi sa prometom i/ili izdavanjem nepokretnosti stavlja u potpuno neravnopravan i neopravdano neuravnotežen položaj u odnosu na sve druge oporezive djelatnosti na teritoriji Crne Gore.

Podnosilac Inicijative dodaje da je jedan od najzastupljenijih poslovnih modela iz oblasti turizma i/ili ugostiteljstva, model u kojem lica registrovana za obavljanje djelatnosti kupuju novoizgrađene stambene nepokretnosti (stanove/apartmane), te da iste, kroz jedinstveni brend ili model upravljanja i komercijalne prisutnosti na tržištu izdaju gostima, na koji način se dodatno stvaraju prihodi državi, odnosno opštini kroz boravišne i turističke takse, što dalje rezultira čitavim nizom benefita za državu i javni interes.

Nadalje, podnosilac Inicijative naglašava da je osporenim odredbom zakonodavac izvršio miješanje u pravo svojine zajamčeno članom 58 Ustava Crne Gore, odnosno pravom na imovinu zajamčeno članom 1 Protokola I uz Evropsku konvenciju za zaštitu ljudskih prava i sloboda. Podnosilac Inicijative objašnjava da pojam imovine u konkretnom slučaju treba posmatrati i sa aspekta prava uživanja imovine koje je zajamčeno članom 139 Ustava Crne Gore, te da bilo kakav specifičan finansijski teret nametnut samo određenoj privrednoj djelatnosti bez jasno utvrđenog javnog interesa predstavlja miješanje u pravo na uživanje imovine, te da se, u konkretnom slučaju apsolutnom zabranom odbitka PDV direktno i eksplicitno zadire u imovinu, na način da se ista umanjuje.

Podnosilac Inicijative ukazuje da se zakonodavac nelegitimno umiješao u prava zajamčena Ustavom Crne Gore i Evropskom konvencijom za zaštitu ljudskih prava i osnovnih sloboda, na način što je propisao zabranu odbitka ulaznog PDV kod kupovine novoizgrađenog stambenog objekta, čak i kada se isti koristi za obavljanje oporezive djelatnosti.

Podnosilac inicijative ističe da je zakonodavac usvojio zakonsku odredbu koja uspostavlja apsolutnu zabranu odbitka PDV za određenu vrstu proizvoda bez ikakvih ograničenja i uslova i samim tim nameće neproporcionalan teret oporezivim djelatnostima koje za obavljanje djelatnosti koriste upravo taj proizvod (izdavanje stambenih objekata, opremanje, preprodaja), te da isto dovodi privrednike u ovoj grani privrede u neravnopravan položaj u odnosu na ostale privrednike kojima je pravo na odbitak PDV pod istim uslovima zagantovano.

Podnosilac inicijative navodi da će primjenom osporene odredbe doći do dramatičnog derogiranja i povrede prava na mirno uživanje imovine, isključivo radi ostvarenja jednog najšire moguće određenog ekonomskog i finansijskog cilja, a koji je već osiguran čitavim nizom pravnih mehanizama, a može se dodatno ostvariti čitavim nizom drugačijih pravnih mjera i instrumenata bez stavljanja neproporcionalnog tereta u vidu ograničenja prava imovine.

Podnosilac Inicijative zaključuje da odredba člana 37 stav 5 tačka 1a Zakona o porezu na dodatu vrijednost ne ispunjava uslov proporcionalnosti koji podrazumijeva da postoji srazmjernost između miješanja zakonodavca koje za posljedicu ima ograničenje zajamčenog prava pojedinca potrebe za tim miješanjem da bi se ostvario određeni cilj od javnog interesa sa jedne strane i zakonskih mjera koje su propisane i preduzete u pravcu tog miješanja, odnosno ostvarenja pretpostavljenog cilja od javnog interesa sa druge strane.

Podnosilac Inicijative predlaže da Ustavni sud Crne Gore prihvati ovu inicijativu i pokrene postupak ocjene ustavnosti osporene odredbe Zakona o porezu na dodatu vrijednost, odnosno, po potrebi i drugih odredaba predmetnog Zakona, u skladu sa diskrecionim pravom Ustavnog suda, a sve kako bi Zakon o porezu na dodatu vrijednost u konačnom bio u skladu sa Ustavom Crne Gore i potvrđenim i objavljenim međunarodnim ugovorima.

Vlada smatra da nema osnova za prihvatanje podnijete inicijative.

Odredbama člana 3 Zakona o porezu na dodatu vrijednost („Službeni list RCG“, br. 65/01, 38/02, 72/02, 21/03 i 76/05 i „Službeni list CG“, br. 16/07, 29/13, 9/15, 53/16, 1/17, 50/17, 80/20, 59/21, 146/21, 49/22, 65/22, 140/22, 3/23 i 94/24), definisano je da je predmet oporezivanja PDV promet

proizvoda i promet usluga koje poreski obveznik u okviru obavljanja svoje djelatnosti vrši uz naknadu, odnosno uvoz proizvoda u Republiku Crnu Goru.

Odredbama člana 37 stav 1 citiranog zakona propisano je da poreski obveznik može, prilikom obračunavanja svoje poreske obaveze, odbiti PDV koji je dužan da plati ili je platio prilikom nabavke proizvoda, odnosno usluga od drugog poreskog obveznika, prilikom uvoza proizvoda i kao primalac (korisnik) usluge, ako je te proizvode, odnosno usluge upotrijebio (iskoristio) ili će ih iskoristiti u svrhe ostvarivanja prihoda pri obavljanju oporezive djelatnosti za koju se plaća PDV.

Stavom 4 istog člana ovog zakona definisano je da poreski obveznik ne smije odbiti ulazni PDV od:

1) plovnih objekata namijenjenih za sport i rekreaciju, putničkih automobila i motocikala, goriva i maziva i rezervnih djelova i usluga usko povezanih sa njima, osim za plovne objekte, odnosno vozila koja su namijenjena za: dalju prodaju, iznajmljivanje (renta-car), prevoz lica i dobara (taxi) i obuku vozača za upravljanje navedenim prevoznim sredstvima;

1a) kupovine novoizgrađenog stambenog objekta;

2) izdataka za reprezentaciju.

Dakle, predmetni zakon propisuje mogućnost odbitka PDV za nabavku proizvoda i usluga od strane poreskog obveznika, ako iste poreski obveznik upotrijebi, odnosno iskoristi u svrhe ostvarivanja prihoda pri obavljanju oporezive djelatnosti za koju se plaća PDV. Pored navedenog, ovaj zakon propisuje i situacije kada poreski obveznik ne smije odbiti ulazni PDV.

Suprotno navodima podnosioca Inicijative, koji ističe da su novoizgrađene stambene nepokretnosti jedini proizvod za koji je propisana apsolutna zabrana odbitka ulaznog PDV, što oporezive djelatnosti koje su direktno u vezi sa prometom i/ili izdavanjem nepokretnosti stavlja u potpuno neravno pravo i neopravdano neuravnotežen položaj u odnosu na sve druge oporezive djelatnosti na teritoriji Crne Gore, navedeni zakon propisuje da se ulazni PDV ne smije odbiti i u slučaju plovnih objekata namijenjenih za sport i rekreaciju, putničkih automobila i motocikala, goriva i maziva i rezervnih djelova i usluga usko povezanih sa njima (osim u zakonom propisanim slučajevima), kao i u slučaju izdataka za reprezentaciju.

Dakle, novoizgrađene stambene nepokretnosti nijesu jedini proizvod za koji je propisana apsolutna zabrana odbitka ulaznog PDV, već zakon prepoznaje i druge proizvode za koje se ovo pravo ne može koristiti, te samim tim, djelatnosti prometa, odnosno izdavanja nepokretnosti nijesu stavljene u neravno pravo položaj u odnosu na druge djelatnosti.

Imajući u vidu da je uređenje sistema PDV, što između ostalog obuhvata i korišćenje prava na ulazni PDV u diskrecionoj nadležnosti

zakonodavca, isti je definisao proizvode za koje nije moguće iskoristiti pravo na odbitak ulaznog PDV.

Ukidanje prava na odbitak ulaznog PDV propisano je članom 177 stav 1 Direktive 2006/112/EU o zajedničkom sistemu poreza na dodatu vrijednost, kao glavnim propisom kojim je uređen ovaj porez na nivou Evropske unije, sa čijim zakonodavstvom se Crna Gora usklađuje u okviru Pregovaračkog poglavlja 16 (Oporezivanje), kojim je propisano da, za potrebe zadovoljenja ekonomskih potreba, države članice mogu djelimično ili u potpunosti ukinuti pravo na odbitak ulaznog PDV za kapitalna ili druga dobra.

Nadalje, nesporno je da je PDV porez koji se obračunava i plaća u svim fazama prometa oporezivih proizvoda, odnosno oporezivih usluga, te da, ako poreski obveznici nabavljene proizvode i usluge iskoriste za svrhe ostvarivanja prihoda pri obavljanju oporezive djelatnosti za koju se plaća PDV, isti imaju pravo na odbitak ulaznog PDV.

Upravo je korišćenje novoizgrađenih stambenih objekata za svrhe obavljanja oporezive djelatnosti osnovni razlog za propisivanje zabrane odbitka ulaznog PDV prilikom kupovine ovih objekata.

Naime, kako bi se ostvarila svrha poreza na dodatu vrijednost, neophodno je da poreski obveznici koriste te objekte za obavljanje oporezive djelatnosti, što u najvećem broju situacija u praksi nije bio slučaj, već bi poreski obveznici iskoristili pravo na ulazni PDV, a nakon toga nisu obavljali oporezivu djelatnost. Za razliku od drugih proizvoda, odnosno usluga, koji su jasno povezani sa oporezivom djelatnošću, novoizgrađeni stambeni objekti predstavljaju specifičnu kategoriju podložnu korišćenju za privatne, odnosno neoporezive svrhe.

Važno je istaći da pravo na odbitak ulaznog PDV nije apsolutno pravo, već se isto ostvaruje pod uslovima propisanim zakonom, a ti uslovi uključuju direktnu vezu između ulaznog PDV i obavljanja oporezive djelatnosti.

Usljed nepostojanja direktne veze između ulaznog PDV i obavljanja oporezive djelatnosti dolazi do značajnih gubitaka za budžet Crne Gore. Ovaj gubitak je naročito izražen u sektoru novoizgrađenih stambenih objekata, jer su poreski obveznici imali pravo na odbitak ulaznog PDV po standardnoj stopi od 21%, dok su usluge vezane za izdavanje tih objekata obračunavali po sniženoj stopi od 7%. Razlika u poreskim stopama između ulaznog i izlaznog PDV, kao i korišćenje ovih objekata u privatne svrhe od strane poreskih obveznika, dovode do fiskalne neuravnoteženosti i narušavanja integriteta poreskog sistema.

Analize poreskog organa potvrđuju značajne razlike između ulaznog PDV i PDV koji su poreski obveznici iskazivali u okviru obavljanja oporezivih djelatnosti, posebno u vezi sa novoizgrađenim stambenim objektima.

Takođe, navedeni zakon propisuje da, ukoliko se u toku perioda od deset godina od kalendarske godine u kojoj je počela da se koristi nepokretnost izmijene uslovi koji su u toj godini bili opredjeljujući za odbitak ulaznog PDV, ispravka ulaznog PDV se vrši za period od izmjene okolnosti. Dakle, poreski obveznici su dužni da, u roku od 10 godina od kalendarske godine u kojoj su počeli da koriste nepokretnosti, izvrše ispravku ulaznog PDV, ukoliko stečene nepokretnosti iskoriste za namjene koje nijesu obavljanje oporezive djelatnosti. Istekom ovog roka, ne postoji mehanizam za zaštitu budžeta Crne Gore, u slučaju da poreski obveznici navedene nepokretnosti koriste za obavljanje djelatnosti koje su oslobođene od plaćanja poreza.

Analize poreskog organa ukazale su da, čak i u slučaju da svi poreski obveznici koriste novoizgrađene stambene objekte za obavljanje oporezive djelatnosti tokom perioda od 10 godina, iznos izlaznog PDV ne bi dostigao ni trećinu iznosa ulaznog PDV na koji su poreski obveznici imali pravo prilikom kupovine ovih objekata, što definitivno nije u interesu države.

Citirani zakon takođe propisuje da su usluge davanja u zakup ili podzakup kuća za stanovanje, stanova, odnosno stambenih prostora za stalno stanovanje duže od 60 dana oslobođene od plaćanja PDV, te poreski obveznici koji obavljaju ovu djelatnost nemaju pravo na odbitak ulaznog PDV. Na ovaj način, prije izmjena citiranog zakona, ovi poreski obveznici bili su diskrimisani jer nijesu imali pravo na odbitak ulaznog PDV u odnosu na obveznike koji vrše usluge davanje u zakup stambenih objekata za druge namjene, iako je riječ gotovo istim djelatnostima.

Upravo iz navedenih razloga, zakonodavac je odlučio da ukine pravo na odbitak ulaznog PDV prilikom kupovine novoizgrađenog stambenog objekta. Uvođenjem navedene zakonske odredbe sprječavaju se zloupotrebe od strane poreskih obveznika i osigurava stabilnost budžeta.

Suprotno navodima podnosioca Inicijative, Vlada ukazuje da osporena odredba ne stavlja određenu grupu poreskih obveznika u neravnopravan položaj, imajući u vidu da se ukidanje predmetne odredbe odnosi isključivo na kupovinu novoizgrađenog stambenog objekta, dok poreski obveznici koji vrše nabavku poslovnih i drugih nestambenih objekata imaju pravo na odbitak ulaznog PDV.

Nadalje, Vlada ukazuje da su neosnovani navodi podnosioca Inicijative da je osporenom odredbom zakonodavac izvršio miješanje u pravo svojine zajamčeno članom 58 Ustava Crne Gore, odnosno pravom na imovinu

zajamčeno članom 1 Protokola I uz Evropsku konvenciju za zaštitu ljudskih prava i sloboda. Naime, pravo na odbitak ulaznog PDV ne može se poistovijetiti sa pravom svojine, jer se radi o poreskom tretmanu a ne o imovinskom pravu. Osporena odredba nema uticaja na vlasništvo nad nepokretnostima, već isključivo na poreski tretman određene kategorije proizvoda, te samim tim ne postoji povreda ovog prava.

Pored navedenog, Vlada napominje da zakonska odredba koja ukida pravo na odbitak ulaznog PDV prilikom kupovine novoizgrađenih stambenih objekata ispunjava uslov proporcionalnosti jer je mjera koja se primjenjuje u odgovarajućem i nužnom obimu kako bi se postigao cilj zaštite javnih finansija i stabilnosti budžeta.

Uzimajući u obzir navedene okolnosti koje su dovele do fiskalne neuravnoteženosti u periodu kada je bio dozvoljen odbitak ulaznog PDV prilikom kupovine novoizgrađenih stambenih objekata, zabilježen je negativan efekat kroz odliv sredstava iz budžeta Crne Gore. S obzirom na to, zakonodavac je iskoristio svoje diskreciono pravo i odlučio da ukidanje prava na odbitak ulaznog PDV prilikom kupovine ovih objekata predstavlja društveno odgovoran korak, s ciljem zaustavljanja daljeg odliva sredstava iz budžeta Crne Gore.

Imajući u vidu navedeno, Vlada smatra da odredbe člana 37 stav 5 tačka 1a Zakona o porezu na dodatu vrijednost („Službeni list RCG“, br. 65/01, 38/02, 72/02, 21/03 i 76/05 i „Službeni list CG“, br. 16/07, 29/13, 9/15, 53/16, 1/17, 50/17, 80/20, 59/21, 146/21, 49/22, 65/22, 140/22, 3/23 i 94/24) nijesu nesaglasne sa Ustavom i potvrđenim i objavljenim međunarodnim ugovorima, iz čega proizilazi da nema osnova za prihvatanje Inicijative za pokretanje postupka za ocjenu ustavnosti osporene odredbe koju su Ustavnom sudu Crne Gore podnijeli advokati Bojana i Nenad Guberinić.

**PREDSJEDNIK**  
**Mr Milojko Spajić**

