



POZICIONI DOKUMENT

AMERIČKA PRIVREDNA KOMORA U CRNOJ GORI
KOMITET ZA POREZE

Podgorica, mart 2017.

Poštovani,

Američka privredna komora u Crnoj Gori (AmCham Montenegro) je posvećena unapređenju poslovnog ambijenta u Crnoj Gori u cilju privlačenja više američkih i drugih stranih investicija.

S tim u vezi, ranije je kreiran pozicioni dokument, na temu predvidljivosti u domenu poreske politike kako bi se doprinijelo kreiranju podsticajnog poslovnog ambijenta. Pomenuti dokument se fokusirao na neopodnost:

- Održavanja kontinuiteta u poslovnoj politici
- Adekvatne i transparentne izmjene poreskih zakona i podzakonskih akata
- Eliminisanje retroaktivne primjene izmjena u poreskom sistemu
- Eliminisanje diskrecije i netransparetnosti u primjeni poreskih propisa

U skorijem periodu, u skladu sa analizom značaja pojedinih zakonskih rješenja iz domena poreske politike članice su procijenile da je korisno posebno obraditi određene zakone.

Kao rezultat toga, pred Vama je nacrt dokumenta koji predstavlja pregled komentara članica Komiteta za poreze AmCham Montenegro, a koji se tiču izmjena i dopuna Zakona o porezu na dodatu vrijednost (dalje Zakon o PDV-u).

Aktuelna situacija i posljednje izmjene Zakona o PDV-u ukazuju da i dalje treba optimizirati proces izrade poreskih odredbi kako bi se uklonio negativan efekat na poslovne subjekte i okruženje. Jedan od primjera se konkretno odnosi na skorašnje izmjena Zakona o PDV-u, kojim se uvode pojedine odredbe u cilju smanjenja efekata sive ekonomije i izbjegavanja plaćanja poreza, pri čemu se zanemaruje direktni efekat ovih odredbi na uredne poreske obveznike i činjenicu da kreiramo dvostruko oporezivanje u pojedinim slučajevima.

Ovdje želimo i da napomenemo da je AmCham Montenegro u toku rada na posljednjem predlogu izmjena pomenutog Zakona pokušao da da svoj doprinos izradi teksta Zakona. Ministarstvo finansija je informisalo Komitet za poreze AmCham Montenegro da je u toku priprema nacrt izmjena Zakona o porezu na dodatu vrijednost. Tom prilikom ostavljen je rok od samo 3 dana za dostavljanje komentara na ovaj akt. Rok je nakon toga produžen na još 5 dana. Uprkos vrlo kratkom roku, AmCham Komitet za poreze je dostavio predlog konkretnih izmjena Zakona uz prateća obrazloženja. Ipak, finalna verzija predloga za

izmjenu i dopunu Zakona nije sadržala ni jedan predlog naveden od strane AmCham-a. Od strane Ministarstva finansija nijesmo dobili informaciju o razlozima zbog kojih predlog izmjena Zakona dostavljen od strane AmCham-a nije uključen u finalnu verziju predloga, iako je AmCham to u nekoliko navrata zatražio od Ministarstva.

Naše iskustvo navodimo upravo iz razloga kako bismo unaprijedili komunikaciju i saradnju u narednom periodu. Smatramo da bi bilo korisno da u budućem radu na izmjenama poreskih zakona budu uzeti u obzir i komentari AmCham-a kao direktna povratna informacija od poreskih obveznika. Vjerujemo da naše internacionalno iskustvo i dugogodišnja praksa poslovanja u Crnoj Gori može doprinijeti kako daljem unapređenju poreskih propisa (prvenstveno sa aspekta harmonizacije sa EU regulativom, a u cilju održanja atraktivnosti u poređenju sa zemljama u okruženju) tako i u iznalaženju adekvatnih odgovora na tekuće izazove u praktičnoj primjeni zakonskih normi.

Preporuke iznesene u dokumentu se odnose na konkretne izazove koji su posljedica trenutnog tretmana pojedinih oblasti u okviru Zakona o PDV-u, a odnose se na sljedeće kategorije:

- poreskog obveznika
- poreskog obveznika koji nema sjedište u Crnoj Gori
- mjesto prometa usluga
- poreske osnovice
- isporuka dobara i usluga ispod tržišne cijene
- mješovite isporuke
- ispravka PDV-a kod nenaplativih potraživanja
- poreska stopa
- promet imovine
- PDV tretman usluga zastupanja u osiguranju koje obavljaju banke i druga pravna lica
- ostala oslobođenja
- obaveza izdavanja računa
- uslovi za odbijanje ulaznog PDV-a
- usluga smještaja u ugostiteljskim objektima
- pravilnik o primjeni Zakona o PDV-u
- prijava za obračun PDV-a
- Povratni obračun PDV (obračun PDV u svojstvu poreskog dužnika) u slučaju usluga koje su povezane sa nepokretnostima u Crnoj Gori

U daljem tekstu su izneseni predlozi i argumentacija za koju smatramo da predstavljaju trenutnu situaciju i potrebe tržišta. Kao takvi, nadamo se da će predstavljati dobar osnov za poboljšanje regulatornog okvira u ovoj oblasti u Crnoj Gori.

S poštovanjem,
AmCham Montenegro

Sadržaj

Poreski obveznik	5
Poreski obveznik koji nema sjedište u Crnoj Gori	4
Mjesto prometa usluga.....	5
Poreska osnovica	8
Isporuke dobara i usluga ispod tržišne cijene	8
Mješovite isporuke	10
Ispravka PDV kod nenaplativih potraživanja.....	12
Promet imovine	14
PDV tretman usluga zastupanja u osiguranju koje obavljaju banke i druga pravna lica	14
Ostala oslobođenja	15
Obaveza izdavanja računa.....	15
Uslovi za odbijanje ulaznog PDV-a	16
Usluga smještaja u ugostiteljskim objektima.....	15
Pravilnik o primjeni Zakona o PDV-u.....	16
Prijava za obračun PDV-a	166
Povratni obračun PDV (obračun PDV u svojstvu poreskog dužnika) u slučaju usluga koje su povezane sa nepokretnostima u Crnoj Gori.....	

Poreski obveznik

Obrazloženje: Ukoliko fizičko lice ostvaruje prihod od imovinskih prava čiji obim prelazi 18.000,00€ godišnje, prema Zakonu o PDV-u, obavezan je da se registruje kao PDV obveznik i obračunava i plaća PDV. U isto vrijeme je taj prihod oporeziv po Zakonu o porezu na dohodak fizičkih lica pa se na isti prihod obračunavaju oba poreza.

Predlog: Pod djelatnošću, u smislu člana 13 stava 1, podrazumijeva se svaka proizvodna, trgovinska i uslužna djelatnost, uključujući rudarsku, poljoprivrednu i profesionalnu djelatnost. Navedeni član bi trebalo dopuniti stavom koji definiše da se korišćenje materijalne i nematerijalne imovine (imovinskih prava) u svrhu trajnog ostvarivanja prihoda smatra poslovnom djelatnošću osim ako se u vezi tih djelatnosti naplaćuju porezi i doprinosi.

Poreski obveznik koji nema sjedište u Crnoj Gori

Predlog: U tački 2, stava 1, člana 12 Zakona, riječ „plaća“ se zamjenjuje riječju „obračunava“, tako da predmetna tačka glasi:

„2) poreski zastupnik koga imenuje poreski obveznik koji nema sjedište, poslovnu jedinicu, stalno, odnosno uobičajeno prebivalište u Crnoj Gori (u daljem tekstu: poreski obveznik koji nema sjedište u Crnoj Gori), ako izvrši promet proizvoda, odnosno usluga u Crnoj Gori. Ako poreski obveznik koji nema sjedište u Crnoj Gori ne imenuje poreskog zastupnika, PDV obračunava primalac proizvoda, odnosno usluga;“

Mjesto prometa usluga

Obrazloženje 1: Rješenje koje prelažemo je standard u istim uporednim rješenjima (npr. čl. 24 Zakona o PDV-u Republike Hrvatske, čl. 15 Zakona o PDV-u Bosne i Hercegovine; čl. 12 Zakona o PDV-u Republike Srbije). Nejasno je zašto je profesionalni savjetnički angažman od početka izostavljen u crnogorskom Zakonu. Ovim rješenjem bi se omogućilo konsultantskim firmama i pojedincima koji se bave nenormiranim konsultantskim poslovima (iz bilo koje poslovne oblasti) da budu izjednačeni sa srodnim i sličnim uslugama od strane već navedenih profesija.

Predlog 1: U članu 17 stav 3 tačka 4 na početku dodati termin „savjetnik“.

Obrazloženje 2: Cilj izmjene odredbi o mjestu prometa usluga je usaglašavanje sa aktuelnim pravilima o mjestu prometa usluga koje primenjuju zemlje članice EU (u primjeni od izmjena pravila o mjestu prometa usluga iz 2010. godine). Predloženo usaglašavanje će doprinijeti harmonizaciji poreskih pravila u primjeni na teritoriji Crne Gore sa pravilima EU. Harmonizacija pravila ima za cilj izbjegavanja slučajeva dvostrukog oporezivanja, odnosno ne-oporezivanja, koji se javljaju kao rezultat trenutne neusklađenosti pravila o mjestu prometa usluga.

Predlog 2: Izmjene i dopune u članu 17

Član 17

- (1) Mjestom izvršenog prometa usluga smatra se mjesto u kojem lice koje obavlja poslovnu delatnost i koje prima usluge, ima svoje sjedište ili poslovnu jedinicu iz kojeg obavlja usluge ili stalno, odnosno uobičajeno prebivalište, ako nema sjedište ili poslovnu jedinicu, ako ovim Zakonom nije drugačije određeno.
- (2) Mjestom pružanja usluga licima koja ne obavljaju poslovnu djelatnost smatra se mjesto u kojem poreski obveznik koji pruža usluge ima svoje sjedište ili poslovnu jedinicu iz kojeg obavlja poslovnu djelatnost ili stalno, odnosno uobičajeno prebivalište, ako nema sjedište ili poslovnu jedinicu.
- (3) Izuzetno od stava 1 ovog člana, mjestom vršenja prometa usluga smatra se:
 - 1) mjesto u kome se nepokretnost nalazi, ako se usluga vrši neposredno u vezi sa nepokretnostima, uključujući i usluge posredovanja u prometu nepokretnosti, procjene nepokretnosti, usluge smještaja u sektoru hotelijerstva ili sektoru slične funkcije poput mesta za kampovanje i sl., pravo korišćenja nepokretne imovine i usluga za pripremu i koordinaciju građevinskih radova uključujući pripremne radove u građevinarstvu (usluge arhitekata i ovlašćenih nadzornika i sl.);
 - 2) put ili dio puta kojim se vrši usluga prevoza putnika i usluga prevoza dobara licima koja ne obavljaju poslovnu djelatnost. Ako se usluga prevoza ne obavlja samo u Crnoj Gori (već i u inostranstvu), ovaj Zakon se primjenjuje samo na dio usluge prevoza koji se obavlja u Crnoj Gori;
 - 3) Mjesto kratkoročnog iznajmljivanja prevoznih sredstava će biti mjesto gde je prevozno sredstvo zapravo stavljeno na raspolaganje korisniku. Pojam „kratkoročno“ znači neprekidan posjed ili upotreba prevoznih sredstava u

periodu ne dužem od trideset dana i, u slučaju brodova, ne duže od devedeset dana;

- 4) Mjesto pružanja restoranskih usluga i usluga posluživanja hrane koje se fizički pružaju na brodovima, avionima ili vozovima tokom dijela obavljanja prevoza putnika koji se odvija na teritoriji Crne Gore, će biti na mjestu započinjanja prevoza putnika;
- 5) mjesto u kome je usluga stvarno izvršena ako se radi o:
 - a) uslugama iz oblasti: kulture, umjetnosti, nauke, obrazovanja, sporta, zabavnih priredbi i slične usluge, uključujući i usluge organizatora izvršenja tih usluga;
 - b) pomoćnim prevoznim uslugama, kao što su usluge: utovara, istovara, pretovara, skladištenja i druge usluge koje su na uobičajen način povezane sa prevozom pružene licima koja ne obavljaju poslovnu djelatnost;
 - c) uslugama stručnih mišljenja, procjene i ocjene pokretnih dobara pružene licima koja ne obavljaju poslovnu djelatnost;
 - d) restoranskim i uslugama posluživanja hrane osim usluga koje se fizički pružaju na brodovima, avionima ili vozovima tokom dijela prevoza putnika;

(4) Izuzetno od stava 2 ovog člana kod usluga:

- 1) prenosa ustupanja i korišćenja autorskih prava, patenata, licenci, zaštitnih znakova i drugih prava intelektualne svojine;
 - 2) telekomunikacija;
 - 3) reklamiranja;
 - 4) inženjera, advokata, notara, revizora, računovođa, tumača, prevodilaca i drugih sličnih usluga savjetovanja;
 - 5) obrade podataka i pružanja informacija, uključujući i informacije o poslovnim postupcima i iskustvima;
 - 6) banaka (isključujući iznajmljivanje sefova), osiguranja i reosiguranja;
 - 7) stavljanja na raspolaganje osoblja;
 - 8) iznajmljivanja pokretnih dobara, osim prevoznih sredstava;
 - 9) odobravanja pristupa mreži prirodnog gasa i mreži za prenos električne energije;
 - 10) odustajanja od obavljanja poslovne djelatnosti;
 - 11) pruženih elektronskim putem;
 - 12) posredovanja u vezi sa uslugama iz tač. 1 do 12 ovog stava, ako ih obavljaju agenti u ime i za račun naručioca, mjestom izvršenog prometa smatra se sjedište primaoca usluge u slučaju lica koje ne obavlja poslovnu djelatnost.
- (5) Kada pružalac i primalac usluge komuniciraju putem elektronske pošte, to samo po sebi ne znači da je isporučena usluga pružena elektronskim putem u smislu tačke 11 prethodnog stava.

- (6) Kod usluga posredovanja pruženih licu koje ne obavlja poslovnu djelatnost, osim usluga iz stava 3 tačka 1 i stava 4 tačka 11 ovog člana, mjestom izvršenog prometa usluga smatra se mjesto isporuke proizvoda, odnosno usluga za koje je izvršeno posredovanje.
- (7) Telekomunikacionim uslugama, u smislu ovog Zakona, smatraju se usluge koje se odnose na prenos, emitovanje ili prijem signala, riječi, slike i zvuka ili drugih informacija putem žice, radija, optičkih ili drugih elektromagnetnih sistema, prenos prava na osnovu kojeg se ovi kapaciteti koriste za takav prenos, kao usluge koje omogućavaju pristup informativnoj mreži drugih država.
- (8) Radi izbjegavanja dvostrukog oporezivanja, odnosno neoporezivanja, Ministarstvo finansija može, za usluge iz st. 1 i 3 ovog člana i usluge davanja u najam prevoznih sredstava, mjestom izvršenog prometa da odredi i mjesto u kojem se usluga iskoristi, odnosno mjesto u kome se usluga izvrši.

Poreska osnovica

Obrazloženje: Prilikom prodaje-fakturisanja novoizgrađenih nepokretnosti, vrijednost nepokretnosti se umanjuje za pripadajući, neoporezivi dio zemljišta i komunalija. Ako je PDV prethodno plaćen na iznos cijelog primljenog avansa, onda se prilikom fakturisanja bespotrebno javlja velika negativna korekcija PDV-a u jednom obračunskom periodu.

Predlog: Poreska osnovica kod primljenih avansa pri prometu novoizgradjenih objekata, je iznos primljenog avansa umanjen za neoporezivi dio zemljišta i komunalija.

Isporuke dobara i usluga ispod tržišne cijene

Obrazloženje: Zakon o PDV-u u svom sadašnjem tekstu ne propisuje jasna pravila o načinu na koji se utvrđuje poreska osnovica u slučajevima u kojima se dobra i usluge prodaju ispod njihove tržišne cijene. Naime, stav 7 člana 20 Zakon o PDV-u propisuje da u slučajevima u kojima se proizvodi i usluge prodaju ispod tržišne cijene ili bez naknade, osnovicu za obračun PDV predstavlja tržišna vrijednost proizvoda/usluga, ali samo ako je prodaja bez naknade ili uz naknadu koja je niža od tržišne izvršena iz neposlovnih razloga. S druge strane, stav 6 člana 20 propisuje da se u slučajevima koji su definisani članom 5 Zakon o PDV-u osnovicu predstavlja nabavna cijena proizvoda/usluga (a ne tržišna cijena).

Tekst člana 5, st. 1 je, nelogičan budući da ovaj član u svom sadašnjem tekstu propisuje:

„Ako poreski obveznik koristi proizvode koji su dio njegovih poslovnih sredstava i upotrijebi ih za lične potrebe ili za potrebe svojih zaposlenih, otuđi ih bez naknade ili uz naknadu manju od one koja bi se ostvarila na tržištu, odnosno iskoristi u svrhe koje nijesu

u funkciji obavljanja njegove djelatnosti, takva upotreba, odnosno otuđenje, smatra se prometom proizvoda izvršenim uz naknadu“.

Dakle, član 5 u vezi sa prometom proizvoda ispod tržišne cijene ne propisuje ništa drugo do da se ovakav promet smatra prometom uz naknadu, što nema ni pravnog ni praktičnog smisla. Ovo je očigledna greška napravljena u izvornom tekstu čl. 5 koji uopšte ne treba da pominje promet ispod tržišne cijene. Primarna svrha čl. 5 je da reguliše slučajeve u kojima će se za različite oblike prometa bez naknade smatrati da su izvršeni uz naknadu, tako da su oporezivi PDV-om u smislu čl. 3, st. 1, tačka 1 Zakon o PDV-u. Za utvrđivanje osnovice za obračun PDV na promet bez naknade onda se primenjuje čl. 20, st. 6 koji propisuje da se kod ovih vrsta prometa bez naknade PDV obračunava na nabavnu vrijednost proizvoda.

S druge strane, osnovica kod prometa ispod tržišne cijene bi se morala utvrđivati na osnovu čl. 20, st. 7 Zakona o PDV-u koji propisuje da je osnovica za ovaj promet tržišna cijena, ali samo ako se prodaja ispod tržišne cijene vrši iz neposlovnih razloga. Međutim, budući da čl. 20, st. 6 upućuje na čl. 5 Zakona o PDV-u, koji greškom uključuje i promet ispod tržišne cijene, nije jasno da li osnovica za promet ispod tržišne cijene utvrđuje na osnovu stava 6 ili stava 7 člana 20 Zakon o PDV-u.

Kontradiktorna rješenja člana 20 i čl. 5 izazivaju velike probleme u praksi, prije svega za kompanije koje radi privlačenja novih klijenata sprovode različite vrste akcija u kojima se proizvodi i usluge prodaju ispod tržišne cijene, po pravilu tako što se ova cijena nudi uz osnovnu uslugu/proizvod koja se prodaje po tržišnoj cijeni. Ovakve „akcijske“ prodaje (na primjer sezonske rasprodaje, prodaje za simboličnu cijenu od 1 euro i sl.) su vrlo česte na crnogorskom tržištu i u ovim slučajevima je apsolutno jasno da je jedini cilj ovakvih prodaja privlačenje novih kupaca i time povećanje profita. Zbog kontradiktornih rješenja u sadašnjem tekstu Zakona o PDV-u, u praksi je gotovo formulisan stav da su crnogorske kompanije u ovim slučajevima dužne da PDV obračunaju na nabavnu vrijednost proizvoda, iako su ga svojim kupcima prodali po mnogo nižim cijenama (tako da od svog kupca neće dobiti iznos PDV koji su dužni da plate državi što je suprotno osnovnim principima PDV-a).

Pravila o utvrđivanju poreske osnovice u slučajevima u kojima je ugovorena cijena niža od tržišne propisana su članom 80 PDV Direktive Evropske unije¹. Ovaj član najprije propisuje da države članice mogu (ali ne moraju) propisati pravilo da se PDV obračunava na tržišnu (a ne nabavnu) cijenu umjesto na ugovorenu. Ovo se dozvoljava samo izuzetno i pod sljedećim uslovima:

¹ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, Official Journal of the European Union No L 347 with amendments up to including Council Directive 2010/88/EU of 7 December 2010, Official Journal of the European Union No L 326.

- da je ovo potrebno radi sprečavanja izbjegavanja poreza – dakle ako se prodaja ispod tržišne cijene vrši iz razloga koji nijesu poslovne prirode;
- da se takvo pravilo može primijeniti samo ako se isporuke ispod tržišne cijene vrše povezanim licima;
- da se takvo pravilo može primijeniti samo ako jedan od učesnika u prometu nije registrovani PDV obveznik.

Predlog: U skladu sa gore navedenim predlažemo da se Zakon o PDV-u uskladi sa rešenjima iz EU PDV Direktive i da se relevantne odredbe izmijene na jedan od dva načina:

- a) da se potpuno ukinu posebna pravila o utvrđivanju poreske osnovice u slučajevima u kojima se proizvodi i usluge prodaju ispod tržišne cijene, tako da se u ovim slučajevima primjenjuje opšte pravilo o utvrđivanju poreske osnovice – da osnovicu čini ugovorena cijena.
- b) ukoliko se, pak, insistira na mogućnosti da se u slučajevima u kojima se prodaja vrši bez naknade ili uz naknadu koja je niža od tržišne, osnovica utvrđuje prema nekoj drugoj, a ne ugovorenoj cijeni, da se relevantna pravila Zakon o PDV-u izmijene tako da bude jasno da je to moguće samo ako je cijena niža od tržišne iz neposlovnih razloga.

U oba slučaja potrebno je promijeniti tekst čl. 5 st 1 Zakon o PDV-u tako da bude usklađen sa čl. 16 EU PDV Direktive, te da posle izmjene glasi:

„Ako poreski obveznik koristi proizvode koji su deo njegovih poslovnih sredstava i upotrijebi ih za lične potrebe ili za potrebe svojih zaposlenih, ili u svrhe koje nijesu u funkciji obavljanja njegove djelatnosti, ili ih otuđi bez naknade, takva upotreba, odnosno otuđenje smatra se prometom izvršenim uz naknadu“.

Takođe, u oba slučaja potrebno je promijeniti nedavno izmijenjeni čl. 20, st. 8 Zakon o PDV-u, tako da poslije izmjene glasi:

„U poresku osnovicu se ne uračunavaju:

- 1) Sniženja cijene i popusti odobreni na računu u trenutku prometa;“

Osim ovoga, ako se prihvati rješenje da se kod prometa uz naknadu nižu od tržišne primjenjuje opšte pravilo o utvrđivanju osnovice (čl. 20, st. 1, tačka 1 Zakon o PDV-u), nezavisno od toga da li je prodaja po cijeni nižoj od tržišne izvršena iz poslovnih ili neposlovnih razloga, potrebno je izbrisati čl. 20, st. 7 Zakona o PDV-u.

Mješovite isporuke

Obrazloženje: U praksi se često dešava da kompanije radi privlačenja novih kupaca formiraju svojevrstne „pakete“ usluga ili dobara tako da uz svoj osnovni proizvod/uslugu nude dodatni proizvod/uslugu (na primjer besplatan proizvod uz kupljeni časopis, akcijske prodaje „2 za 1“, ili u telekomunikacionoj industriji davanje mobilnog telefona uz pretplatnički ugovor za osnovnu uslugu mobilne telefonije). Iako se ovakve akcije promovišu tako da se uz osnovnu uslugu neki proizvod daje „besplatno“ radi se zapravo o jednoj jedinstvenoj cijeni za cio „paket“ koja bi u ovim slučajevima morala da predstavlja osnovicu za PDV. U praksi, međutim, poreski organi Crne Gore kontinuirano ignorišu pravilo o tzv. „mješovitim isporukama“ i tretiraju davanja dodatnog proizvoda ili usluge kao samostalan promet koji se vrši „besplatno“ i na koji je poreski obveznik dužan da obračuna i plati PDV. I ovdje je opet posljedica da poreski obveznik mora da plati PDV koji nikada neće primiti od svog kupca čime se opet narušava elementarna ravnoteža PDV sistema.

Pravilo o mješovitim isporukama implementirano je i u crnogorske PDV propise, ali se jednostavno ne primjenjuje. Članom 4 stav 3 Pravilnika o primjeni Zakona o PDV-u (u daljem tekstu: Pravilnik) propisano je da se u slučajevima u kojima određena isporuka uključuje i isporuku usluga i isporuku proizvoda, za razgraničenje da li se radi o prometu usluga ili prometu proizvoda, bitna ona obilježja isporuke koja određuju stvarni poslovni sadržaj isporuke, uzimajući u obzir volju ugovornih strana. Ova odredba implicira da u određenim slučajevima jedna transakcija može uključivati i promet dobara i promet usluga koji čine jednu jedinstvenu isporuku dobara ili isporuku usluga u zavisnosti od toga šta je osnovna komercijalna svrha takve transakcije. Ovo dalje znači da ovdje ne postoji jedna isporuka uz naknadu i druga koja se vrši bez naknade (u smislu člana 5 i 6 Zakon o PDV-u) već jedna jedinstvena isporuka za jedinstvenu cijenu, koja uključuje i promet dobara i promet usluga. Budući da se radi o jedinstvenom prometu za jedinstvenu cijenu, to su obje isporuke zapravo oporezovane PDV.

Pravilo utvrđeno članom 4 st. 3 Pravilnika izraz je principa o jedinstvenom oporezivanju glavnog i sporednog prometa koji se primjenjuje u PDV sistemima zemalja članica EU, a koji je utvrđen nizom odluka Evropskog suda pravde (u daljem tekstu: Sud). U slučaju *Card Protection Plan Ltd v Commissioners of Customs and Excise*², Sud je utvrdio princip da „...postoji jedna jedinstvena isporuka u slučajevima u kojima se jedan ili više elemenata imaju smatrati kao sporedna usluga, dok se suprotno jedan ili više elemenata imaju smatrati glavnom uslugom. Usluga se mora smatrati sporednom uz osnovnu uslugu ukoliko ona za korisnika nije sama sebi cilj već samo sredstvo za bolje korišćenje osnovne usluge koja mu je pružena“ (paragraf 30). Sud je u svojoj odluci napomenuo da činjenica postojanja jedinstvene cijene nije odlučujući faktor u odlučivanju da li se radi o jednoj ili

² *Card Protection Plan Ltd v Commissioners of Customs and Excise* [1999] ECR I-09973.

više različitih usluga, ali je dodao da se „...mora priznati da kada se usluga sastoji od više elemenata za jedinstvenu cijenu, postojanje jedinstvene cijene može uputiti na zaključak da se radi o jedinstvenoj isporuci“ (paragraf 31).

Predlog: Smatramo da bi Zakon o PDV-u morao uključiti eksplicitna pravila o mješovitim isporukama u skladu sa principima koji su izgrađeni u praksi Suda, i koji su implementirani u nacionalna PDV zakonodavstva svih država članica EU tako da se u slučajevima prodaje paketa proizvoda i/ili usluga za PDV potrebe smatra da postoji jedna jedinstvena isporuka gde se PDV obračunava na jedinstvenu osnovicu – ugovorenu cijenu cijelog paketa.

U skladu sa ovim, predlažemo da se čl. 5 Zakon o PDV-u, stav 2 izmjeni tako da se doda nova tačka 3 koja glasi: „Besplatno davanje proizvoda, ukoliko je uslov za besplatno davanje kupovina glavnog proizvoda ili usluge uz naknadu, u okviru akcijskih promotivnih prodaja i slično.“

Ispravka PDV-a kod nenaplativih potraživanja

Obrazloženje: Pravila Zakona o PDV-u o ispravci osnovice za PDV u slučajevima nenaplativih potraživanja ne daju efikasno rešenje za povraćaj PDV-a koji poreski obveznici plate na isporuke koje ne mogu da naplate od svojih kupaca/klijenata. Naime, u ovim slučajevima obveznik plaća PDV na cjelokupni iznos ugovorene naknade, ali ako svoje potraživanje ne može da naplati ovako plaćeni PDV za njega postaje čist trošak budući da taj iznos PDV-a nikada nije primio od svog kupca što je suprotno sa osnovnim principima PDV-a.

Član 20, stav 9 Zakon o PDV-u propisuje da poreski obveznik može ispraviti izmijeniti (umanjiti) osnovicu usled povraćaja, popusta ili nemogućnosti plaćanja samo ako posjeduje pisanu izjavu svog kupca da je izvršio ispravku (smanjenje) svog ulaznog PDV-a. Ovdje najprije treba naglasiti da je ovo rešenje neprimjenjivo za preduzeća koja posluju sa fizičkim licima, budući da ona po pravilu nisu registrovana za PDV pa ne mogu vršiti ispravke svog ulaznog PDV-a.

Pravilnik, s druge strane, postavlja posebne uslove za ispravku u slučaju nemogućnosti plaćanja. Naime članom 49 Pravilnika propisano je da se ispravka osnovice PDV-a u slučaju nenaplativih potraživanja poreski obveznik može izvršiti samo ako je nad kupcem otvoren postupak stečaja ili ako postupak prinudne naplate potraživanja nije uspio. Ovakvo rešenje je jednostavno suviše restriktivno i ne uzima u obzir specifičnost poslovanja, prije svega onih poreskih obveznika koji posluju uglavnom sa fizičkim licima. Potraživanja prema ovoj vrsti korisnika uglavnom je dosta teško naplatiti sudskim putem.

Iznosi potraživanja prema ovoj grupi korisnika često su niži od troškova sudskog postupka. Osim toga, sami sudski postupci često traju godinama prije nego što uđu u postupak izvršenja.

Ova realnost uvažava se u većini država članica Evropske unije u kojima se po pravilu ispravka osnovice u slučaju nemogućnosti naplate uslovljava time da poreski obveznik nije u određenom periodu uspio da naplati potraživanje, da demonstrira da potraživanje tretira kao nenaplativo u svojim internim evidencijama sa jedne strane, i, sa druge, da nastavlja da preduzima prema kupcu razumne mjere usmjerene na naplatu potraživanja. Karakterističan primjer je Velika Britanija u kojoj se umanjenje osnovice PDV-a za nenaplativa potraživanja dopušta pod sljedećim uslovima:

- da je potraživanje starije od 6 mjeseci (ali ne više od 4 i po godine),
- da je potraživanje otpisano u knjigama obveznika,
- da potraživanje nije ustupljeno faktoring kući kao i da cijena koja se potražuje od dužnika nenaplaćenog potraživanja nije značajno veća od uobičajene cijene.

Druge članice EU propisuju vrlo slične uslove s tim da se često ističe i zahtjev da je obveznik preduzeo razumne mjere usmjerene ka naplati potraživanja. Ovdje se namjerno insistira na „razumnim“ mjerama umjesto pokrenutim ili okončanim sudskim sporovima budući da pokretanje (a još manje okončanje) sudskog spora u velikoj većini slučajeva, naročito za potraživanja malih iznosa nije razumno očekivati od poreskih obveznika.

Predlog: U skladu sa ovim, predlažemo da se trenutno rješenje Zakon o PDV-u i Pravilnika izmijeni tako da se uslov vezan za okončanje izvršnog postupka za izmjenu poreske osnovice za nenaplativa potraživanja zamijeni razumnijim uslovima u skladu sa praksom u Evropskoj uniji.

U skladu sa ovim, predlažemo da se čl. 20a Zakona o PDV-u promjeni tako da posle izmjene glasi:

- (1) Poreski obveznik može zbog nemogućnosti naplate potraživanja ispraviti (smanjiti) iznos PDV-a ako su ispunjeni sljedeći uslovi:
- 1) da je poreski obveznik obračunao i platio PDV na sporno potraživanje u skladu sa zakonom;
 - 2) da je cijena koju poreski obveznik potražuje od dužnika nije značajno veća od uobičajene cijene;
 - 3) da poreski obveznik potraživanje nije naplatio, prodao ili ustupio faktoring kući;

- 4) da je poreski obveznik otpisao potraživanje u svojim knjigovodstvenim evidencijama kao nenaplativo;
- 5) da poreski obveznik nije uspeo da naplati potraživanje od dužnika u periodu od najmanje šest mjeseci od dana dospelosti potraživanja, ili od dana isporuke ukoliko je isporuka izvršena posle dospelosti potraživanja, ali ne više od četiri godine;
- 6) da je poreski obveznik preduzeo sve razumne mjere kako bi naplatio potraživanje od svog dužnika (uključujući radnje kao što su slanje opomena za plaćanje, podnošenje tužbe sudu i slično);

(2) Ako poreski obveznik naknadno primi uplatu ili djelimičnu uplatu za izvršen promet proizvoda ili uslugu u vezi sa kojom je ostvario ispravku poreske osnovice, dužan je da od primljenog iznosa obračuna PDV.

Promet imovine

Obrazloženje: Izmjena člana 7 treba da ukloni bilo kakve nedoumice u pogledu interpretacije stava 1. Osnivački ulog (bio nenovčani ili novčani) nije predmet oporezivanja u crnogorskom poslovnom zakonodavstvu, ali treba izvršiti jasno normiranje i u Zakon o PDV-u.

Predlog: U članu 7 stav 1 eksplicitno treba navesti da se pod prometom proizvoda ne smatraju nenovčani ulogi uneseni u postupku osnivanja privrednih društava i drugih pravnih lica, kao i prilikom povećanja osnovnog kapitala.

PDV tretman usluga zastupanja u osiguranju koje obavljaju banke i druga pravna lica

Obrazloženje: Usluge zastupanja u osiguranju koje obavljaju banke i druga pravna lica nijesu eksplicitno oslobođene od PDV-a u skladu sa trenutno važećom regulativom. Prema članu 27 Zakona o PDV-u, plaćanja PDV-a su oslobođeni(e): usluge osiguranja i reosiguranja, uključujući usluge koje obavljaju posrednici i agenti u osiguranju. Član 67 Pravilnika o primjeni Zakona o PDV-u predviđa:

- (1) Usluge osiguranja i reosiguranja iz člana 27 tačka 1) Zakona su ugovaranje i sprovođenje ugovora o imovinskom i ličnom osiguranju, reosiguranju i suosiguranju.

(2) Usluge koje obavljaju posrednici osiguranja i agenti su poslovi posredovanja u osiguranju sa kojima osiguravajuće društvo posreduje u osiguranju preko drugih privrednih društava i pojedinaca.

Predlog: Navedene usluge zastupanja u osiguranju je potrebno eksplicitno uvrstiti u usluge oslobođene od plaćanja PDV-a. Predlažemo da se član 27 izmijeni tako da glasi „PDV se ne plaća i na promet: 1) usluga osiguranja i reosiguranja, uključujući prateće usluge posrednika i agenta (zastupnika) u osiguranju.“ Smatramo da je predložena izmjena ovog člana u skladu sa članom 135 PDV Direktive EU i vodi dodatnoj harmonizaciji propisa sa regulativom EU. Upravo harmonizacija crnogorske regulative sa pravilima EU umanjuje mogućnost pojave dvostrukog oporezivanja ili dvostrukog oslobođenja od oporezivanja. Takođe, primjeri u regionu, regulativa u Srbiji i Hrvatskoj, je jasno napravila distinkciju kako bi izbjegla nedoumice u tumačenju, kroz precizno definisanje pojma agenti/zastupnici u osiguranju.

Ostala oslobođenja

Obrazloženje: Članom 27 treba obuhvatiti uplatu osnivačkog uloga u novcu i povećanje novčanog osnovnog kapitala. Na ovaj način bi se eksplicitno normiralo rješenje koje je međunarodno standardizovano u pogledu neoporezivog unosa osnivačkog kapitala u privrednim društvima i nekorporativnim ustanovama.

Predlog: U članu 27 poslije tačke 7 dodati tačku 8 koja bi obuhvatila uplatu osnivačkog uloga u novcu i povećanje novčanog osnovnog kapitala.

Obaveza izdavanja računa

Obrazloženje: Savremeno informatičko poslovanje čini izlišnim rješenje o kopiji i originalu računa. Prosto, sve što kupac primi kao uredno obrađen račun treba tretirati legalnim dokumentom.

Predlog: Brisati iz člana 31 stav 1 dio koji se odnosi na originalni račun koji zadržava kupac.

Uslovi za odbijanje ulaznog PDV

Obrazloženje: Nejasno je i konfuzno rješenje koje govori o tzv. samostalnosti, trajnosti i namjeri ostvarivanja prihoda koji moraju postojati istovremeno. Ovo otvara prostor za voluntarizam poreskih vlasti i osporavanje prava na odbijanje ulaznog PDV-a.

Predlog: U članu 37 stav 1 nakon riječi "ili će ih iskoristiti u svrhe ostvarivanja prihoda" treba staviti tačku. Ostatak rečenice treba brisati.

Obrazloženje: Trenutni Zakon o PDV-u ne dozvoljava odbitak ulaznog PDV-a na ulaganja u tuđi objekat, ukoliko se ulaganje ne fakturiše zakupodavcu. Dakle, ukoliko zakupac iznajmi objekat i želi da ga rekonstruiše u cilju stvaranja uslova za obavljanje djelatnosti (privede objekat namjeni), a zakupodavac mu ne prizna ta ulaganja (ne zeli da ih snosi) već isključivo želi prihod od zakupca (što je najčešći slučaj), zakupac nema pravo odbitka ulaznog PDV-a. Ova odredba Zakona o PDV-u u mnogome destimulise investiciona ulaganja, budući da zakupac može priznati ulazni PDV samo ako iznos investicije fakturiše zakupcu, što najčešće zakupodavac ne prihvata.

Predlog: Smatramo da bi bilo potrebno omogućiti priznavanje ulaznog PDV-a u ovom slučaju, čime bi se podstakla ulaganja u objekte koji nijesu u vlasništvu onoga ko obavlja djelatnost, što bi opet imalo pozitivne efekte ne samo na zakupca već i prihode budžeta u dugom roku.

Obrazloženje: Zakon o PDV-u nije propisan rok u kojem obveznik može da koristi ulazni PDV. To ostavlja dilemu kod privrednih subjekata ali i kod inspektora Poreske uprave.

Predlog: Potrebno je ovu nejasnoću/nepreciznost regulisati kroz novi Zakon, kako ne bismo u budućnosti imali problema.

Usluga smještaja u ugostiteljskim objektima

U tački 6, stava 1, člana 24a, riječi „*hotelima, motelima, turističkim naseljima, pansionima, kampovima i vilama*” se zamjenjuju riječima „*ugostiteljskim objektima*”, tako da predmetna tačka glasi:

“6) *usluga smještaja u ugostiteljskim objektima;*”

Pravilnik o primjeni Zakona o PDV-u

U članu 8 Pravilnika, nakon riječi „**uplaćene**“ dodaju se riječi „**ili unijete**“, tako da predmetni član glasi:

„Na stvarne uloge uplaćene ili unijete u postupku povećanja osnovnog kapitala društva, ne obračunava se i ne plaća PDV.“

Obrazloženje: Prenos cjelokupne imovine ili dijela imovine sa ili bez naknade ili kao ulog (član 7. Zakona o PDV-u) propisuje poresko oslobođanje. Međutim, **član 8. Pravilnika** propisuje da stvarni ulozi uplaćeni u postupku povećanja osnovnog kapitala društva nisu predmet PDV, a stvarni ulozi mogu biti i uplaćeni (ako su novčani) i unijeti (ako su nenovčani) u društvo.)

U stavu 3, člana 93 Pravilnika, nakon riječi „**platio**“ dodaju se riječi „**ili obračunao**“, tako da predmetni stav glasi:

“(3) Pretporezom se smatra iznos PDV koji je poreski obveznik, kao primalac usluga, platio ili obračunao u skladu sa članom 12 tač. 2 i 3 Zakona.”

Obrazloženje: Predložena izmjena se odnosi na obračun PDV-a na usluge stranih lica i priznavanje prava na odbitak prethodnog poreza. Pravilnik u vezi sa popunjavanjem poreske prijave dozvoljava korišćenje prava na odbitak PDV u istom periodu u kom je izvršen i obračun obaveze. Brojna izdata mišljenja takođe potvrđuju ovaj stav; međutim, u jednom dijelu poreske prakse postoji i tumačenje da se obračunati PDV na usluge stranih lica mora platiti da bi se priznalo pravo na njegov odbitak kao prethodnog poreza. U ovom slučaju smatramo da se na usluge definisane članom 17 stav 2 i članom 17 stav 3 može primjeniti obrnuto zaračunavanje PDV-a.)

U stavu 1, člana 100 Pravilnika, poslije riječi i brojeva „**člana 17**“, dodaju se riječi i brojevi „**stav 2 i**“, tako da predmetni stav glasi:

„(1) Poreski obveznik koji, na osnovu člana 17 stav 2 i stav 3 Zakona obračunava PDV, ima pravo da taj porez odbije kao pretporez ako:“

(Obrazloženje: Kao u članu 2 predloga izmjena i dopuna Pravilnika.)

Prijava za obračun PDV-a

Predlog: Sadržaj prijave PDV-a definisan je Pravilnikom, ali uzimajući u obzir značaj i tog dokumenta, predlažemo da u Prijavi za obračun PDV-a bude dodato sljedeće:

- 26. Preneseni poreski kredit iz predhodnog perioda (ukoliko ga ima)
- 27. Preostali poreski kredit (ukoliko ga bude bilo)
- 28. Kod povraćaja bi se tražio eventualni povraćaj poreskog kredita sa Rb. 27

Povratni obračun PDV (obračun PDV u svojstvu poreskog dužnika) u slučaju usluga koje su povezane sa nepokretnostima u Crnoj Gori

Objašnjenje: Svjedoci smo da je Poreska uprava u kontrolama obračuna PDV zauzimala stav da su obveznici PDV u obavezi da obračunaju i plate PDV na naknadu za usluge primljene od inostranih pružalaca usluga koji nisu imenovali poreskog zastupnika, a u slučaju da je riječ o uslugama iz člana 17 stav 2 Zakona o PDV (usluge koje su direktno povezane sa nepokretnostima u Crnoj Gori – pripremni radovi u građevinarstvu (usluge arhitekata i sl.) bez obzira na postojanje prava primaoca usluga da obračunati porez odbije kao ulazni PDV.

Navedeni zahtjev da se obračunati PDV mora platiti nije u skladu sa opštim principima propisanim u Zakonu o PDV.

Pravilnik o primjeni Zakona o PDV (Pravilnik) ne propisuje dodatna/specifična pravila u vezi sa obračunom PDV u navedenom slučaju (usluge čije je mjesto prometa definisano odredbama člana 17 stav2).

Pravilnik u stavu (2) člana 100 navodi:

„(1) Poreski obveznik koji, na osnovu člana 17 stav 3 Zakona obračunava PDV, ima pravo da taj porez odbije kao pretporez ako:

- 1. su ispunjeni uslovi iz člana 37 Zakona,
- 2. račun izda poreski obveznik koji ima sjedište van Crne Gore,
- 3. je PDV plaćen.

(2) Smatra se da je PDV iz stava 1 tačka 3 ovog člana plaćen, kada je iskazan u obračunu PDV.“

Predlog: Izmijeniti član 100 Pravilnika tako da referiše i na stav član 17 stav 2 Zakona o PDV (a ne samo na član 17 stav 3). Navedeno bi, vjerujemo, doprinijelo jasnijem tumačenju osnovnih principa navedenih u Zakonu o PDV.