



Broj: 05-430/21-868/4

Podgorica, 18.11.2021. godine

Savjet Agencije za zaštitu konkurencije na osnovu čl. 20f st 1 t.8 Zakona o zaštiti konkurencije („Sl. list CG“, br. 44/12 i 13/18), člana 10 Zakona o kontroli državne pomoći („Sl. list CG“, br. 12/18) u postupku davanja mišljenja na zahtjev Ministarstva finansija i socijalnog staranja, ul. Stanka Dragojevića br.2, Podgorica, na sjednici održanoj 18.11.2021. godine, daje sljedeće

MIŠLJENJE

Predlog zakona o reprogramu poreskog potraživanja ne predstavlja državnu pomoć u smislu člana 2 Zakona o kontroli državne pomoći, ukoliko se u isti implementiraju sljedeće preporuke Agencije:

1. Precizirati odredbu člana 3, stav 1, tačka 4 predloga zakona propisivanjem roka do kojeg moraju biti podnijete sve zaostale prijave da bi poreski dužnik mogao koristiti prava iz ovog zakona iz razloga navedenih u obrazloženju mišljenja;
2. Brisati odredbu člana 3, stav 1, tačka 3 predloga zakona iz razloga navedenih u obrazloženju mišljenja.

O b r a z l o ž e n j e

Ministarstvo finansija i socijalnog staranja (u daljem tekstu: „**Ministarstvo**“) obratilo se Agenciji za zaštitu konkurencije (u daljem tekstu: „**Agencija**“) dopisom br.04-15182/1 od 4.11.2021.godine, zavedenim kod Agencije pod poslovnom oznakom UPI-05-430/21-868/1 od 5.11.2021.godine, uz koji je dostavljen Predlog zakona o reprogramu poreskog potraživanja, radi davanja mišljenja.

Dopisom br. 04-15182/2 od 10.11.2021.godine, zaveden u Agenciji pod br.UPI-05-430/21-868/2 od 11.11.2021.godine, Ministarstvo je dostavilo Obrazac 1, zaveden pod brojem: UPI-05-430/21-868/3 od 11.11.2021.godine, koji se odnosi na Predlog zakona o reprogramu poreskog potraživanja (u daljem tesktu: „**Predlog zakona**“).



Ovlašćeno lice Ministarstva je svojim potpisom i pečatom ministarstva, na svakoj stranici Obrasca 1, potvrdilo da su svi navedeni podaci, istiniti i tačni.

OPIS

Cilj predložene mjere

U obrazloženju predloga se navode razlozi za donošenje Zakona o reprogramu poreskog potraživanja, kojim će se svim pravnim i fizičkim licima koji se suočavaju sa problemom nelikvidnosti i nijesu u mogućnosti da izmire dospjele poreske obaveze usljed negativnih efekata na poslovanje izazvanih epidemijom Covid-19 virusa, pružiti podsticaj u rješavanju njihove situacije u pogledu plaćanja poreskih obaveza, odnosno da se njihov poreski dug reprogramira u najviše 60 mjesečnih rata, u zavisnosti od iznosa duga.

Cilj je da se primjenom predloženog zakona stvore uslovi za stimulisanje svih poreskih obveznika da uplate poresku obavezu, čime će se obezbijediti redovnost u izmirivanju prihoda, a ujedno i relaksiranje poreskih obveznika od dodatnog zaduživanja u cilju izmirivanja poreske obaveze. Takođe, usvajanjem ovog zakona doprinijeće se poboljšanju naplate i značajnih iznosa neizmirenih poreskih obaveza i poreske discipline poreskih obveznika s jedne strane, a povećanju budžetskih prihoda s druge strane.

Opis mjere

Prema važećem Zakonu o poreskoj administraciji poreski obveznici za neizmireni poreski dug plaćaju kamatu za period od dana nastanka poreske obaveze do njenog konačnog izmirivanja. Takođe, prema istom zakonu poreski organ ima obavezu da preduzima mjere za naplatu neizmirenih poreskih obaveza, a koje se uglavnom odnose na plenidbu novčanih sredstava i imovine. Poreski dužnik prema važećem zakonu ima obavezu i plaćanja troškova postupka u vezi sa prinudnom naplatom potraživanja.

Predlogom zakona je planirano uvođenje nove mjere, koja je ograničenog trajanja, a ista predviđa mogućnost da poreski obveznik uplati poreski dug u periodu do 60 jednakih mjesečnih rata, a da se država odriče naplate kamate i troškova postupka u vezi sa poreskim potraživanjem.



Dalje se predlogom zakona predviđa mogućnost reprogramiranja sljedećih obaveza po osnovu javnih prihoda:

- poreza na dobit pravnih lica,
- poreza na dohodak fizičkih lica,
- poreza na dodatu vrijednost,
- poreza na promet nepokretnosti,
- poreza na kafu,
- doprinosa za penzijsko i invalidsko osiguranje,
- doprinosa za zdravstveno osiguranje,
- doprinosa za osiguranje za slučaj nezaposlenosti,
- doprinosa Fondu rada,
- koncesionih naknada.

Poreski obveznik kojem se odobri reprogram poreskog duga imao bi sljedeće obaveze:

- da izvrši jednokratnu uplatu od 10% od ukupnog iznosa poreskog potraživanja utvrđenog rješenjem o reprogramu poreskog potraživanja u roku od 30 dana od dana donošenja rješenja,
- da redovno plaća mjesečne rate u skladu sa rješenjem o reprogramu,
- da u periodu za koji je zaključen reprogram poreskog potraživanja redovno izmiruje tekuće obaveze u skladu sa zakonom.

U slučaju da poreski obveznik ne izmiri bilo koju od naprijed navedenih obaveza, poreski organ bi bio dužan da:

- ukine rješenje o reprogramu,
- poreski dug uveća za iznos pripadajuće kamate od dana njegovog nastanka u skladu sa zakonom kojim se uređuje poreski postupak,
- da po službenoj dužnosti pokrene postupak prinudnog izvršenja,
- pokrene stečajni postupak protiv poreskog dužnika ako se naplata ne može izvršiti prinudnim izvršenjem.

Za određena poreska potraživanja, ne predviđa se mogućnost reprograma, a odnose se na:

- poreske obaveze Glavog grada, opštine i Prijestonice,



- poreske obaveze pravnog lica, nad kojim je otvoren stečajni postupak, osim ako se stečaj sprovodi reorganizacijom,
- poreske obaveze poreskog obveznika kojem je odobren reprogram poreskog potraživanja, u skladu sa propisima o državnoj pomoći,
- poreske obaveze pravnog lica, koji nije podnio poreske prijave u skladu sa zakonom,
- poreska potraživanja za koja je već izvršeno odlaganje.

Predlogom zakona se utvrđuje i iznos minimalne mjesečne rate koja se može utvrditi u rješenju o reprogramu i to:

- 50 eura za fizičko lice koje ne obavlja privrednu djelatnost,
- 70 eura za preduzetnika koji plaća obaveze u paušalnom iznosu,
- 100 eura za preduzetnika koji plaća obaveze prema stvarnom dohotku,
- 100 eura za pravno lice koje ima do pet zaposlenih,
- 500 eura za pravno lice koje ima od šest do 50 zaposlenih,
- 1000 eura za pravno lice koje ima preko 50 zaposlenih.

Utvrđivanjem minimalne mjesečne rate, a u zavisnosti od visine poreskog duga, period reprograma može da bude utvrđen i u roku kraćem od 60 mjesečnih rata.

Primjena mjere će započeti objavljivanjem javnog poziva od strane organa nadležnog za poslove finansija najkasnije do 15.03.2022. godine. Prijavljivanje za reprogram je na dobrovoljnoj osnovi i u roku koji ne može biti kraći od 45 dana od dana objavljivanja. U obrazloženju predloga zakona se navodi procijenjeni finansijski benefit po Budžet, odnosno naplata zaostalog duga u periodu trajanja mjere (5 godina) iznosila bi oko 75 miliona eura, odnosno prosječno godišnje oko 15 miliona eura.

Slične mjere koje su predviđene predlogom ovog zakona već su bile propisane ranijim Zakonom o reprogramu poreskog potraživanja ("Sl.list CG" 83/16), a iste su bile vremenski ograničene tako da rješenja o reprogramu mogu biti na snazi do kraja prve polovine 2022.godine.



OCJENA

Postojanje pomoći

Shodno SSP-u i Ugovoru o funkcionisanju Evropske Unije, članu 107 (1) svaka pomoć dodijeljena od strane države putem državnih sredstava u bilo kom obliku, a koja narušava ili prijeti da naruši konkurenciju na tržištu stavljanjem određenih preduzetnika ili proizvodnju određene robe u povoljniji položaj, nije u skladu sa unutrašnjim tržištem u mjeri u kojoj utiče na trgovinu između država članica.

Shodno članu 2 Zakona o kontroli državne pomoći, državna pomoć definisana je:

- 1) finansijska pomoć koja se direktno ili indirektno dodjeljuje iz državnog budžeta, odlukom Vlade Crne Gore, budžeta opštine, odlukom nadležnog organa opštine, uključujući fondove Evropske unije i druge javne fondove;
- 2) pomoć koja se dodjeljuje korisnicima koji obavljaju privrednu djelatnost, čime se dovode u povoljniji položaj u odnosu na druge učesnike na tržištu;
- 3) finansijska pomoć koja se ne pruža privrednim društvima pod istim uslovima, ili se pruža selektivno privrednim društvima na osnovu veličine privrednog društva, mjesta poslovanja ili mjesta registracije, ili je namijenjena jednom privrednom društvu; i
- 4) pomoć koja ugrožava konkurenciju i utiče na trgovinu između Crne Gore i drugih država suprotno potvrđenim međunarodnim ugovorima.

Da bi mjera predstavljala državnu pomoć moraju kumulativno biti ispunjena četiri gore navedena uslova, odnosno: da je pomoć dodijeljena od strane države ili iz sredstava države, da predstavlja selektivnu ekonomsku prednost, da narušava ili prijeti da naruši konkurenciju i da utiče na trgovinu između država članica.

- 1) Prijavljena mjera predstavlja odricanje države od naplate kamate i troškova postupka u vezi sa naplatom poreskog potraživanja, a koji predstavljaju obavezu poreskog dužnika, te se u tom dijelu mjera daje na teret državnih sredstava i predstavlja rashod za budžet države. Prema tome, po ovom kriterijumu ispunjeni su uslovi za postojanje državne pomoći.
- 2) Predlogom zakona o reprogramu poreskog potraživanja kao korisnici reprograma definisani su sva fizička i pravna lica koja se bave privrednom (ekonomskom) djelatnošću, i koji će koristeći mjere ovog zakona ostvariti ekonomsku prednost u smislu smanjenja opterećenja svog poslovanja obzirom da će poreski dug plaćati u 60 mjesečnih rata. Takođe prema ovom kriterijumu ispunjeni su uslovi za postojanje državne pomoći.



- 3) Pojam selektivnosti tumači se u sudskoj praksi EU na način da je mjera selektivna ako je „namijenjena djelimično da izuzme određena preduzeća iz finansijskih troškova koji proizilaze iz normalne primjene opšteg sistema obaveznih doprinosa propisanih zakonom.” Iz toga slijedi da je poreska mjera selektivna ako predstavlja odstupanje od primjene opšteg poreskog okvira. Za ovu svrhu, praksa Suda pravde navodi da treba procijeniti da li data mjera favorizuje određene učesnike na tržištu u poređenju sa drugim preduzećima koji se nalaze u pravnom i činjeničnom stanju koje je uporedivo u svijetlu cilja koji slijedi šema o kojoj je riječ. Nasuprot tome, prednosti koje proizilaze iz opšte mjere koja se primjenjuje bez razlike na sve privredne subjekte ne čini državu pomoć u smislu tog člana.¹

Iz Predloga zakona proizilazi da mjera ne pravi razliku između poreskih obveznika po osnovu njihove veličine, pripadnosti sektoru, mjestu obavljanja djelatnosti i slično.

Mjera se zasniva na principu dobrovoljnosti da se poreski obveznici mogu dobrovoljno prijavljivati za reprogram i isključuje bilo kakva diskreciona ovlašćenja poreskog organa u pogledu izbora obveznika kojima može biti odobren reprogram. Poreski organ ne može uticati na intezitet mjere, odnosno iznos poreskog duga koji može biti predmet reprograma, a odobravanje reprograma jedino može usloviti u slučaju odredbe iz člana 3, stav 1, tačka 4 predloga zakona, a prema kojoj pravo na reprogram ne bi imao poreski dužnik koji nije podnio poreske prijave u skladu sa zakonom. Od strane Agencije uočena je određena nepreciznost u formulaciji ove odredbe, te nije jasno po kojem kriterijumu će poreski organ za potrebe primjene ovog zakona utvrditi poreskog dužnika koji nije podnio poreske prijave u skladu sa zakonom. Pod licem koje je podnijelo poreske prijave u skladu sa zakonom prije svega se podrazumijeva lice koje je redovno i blagovremeno podnijelo sve poreske prijave u rokovima propisanim zakonom, te se postavlja pitanje da li reprogramom mogu biti obuhvaćene sve zaostale prijavljene poreske obaveze prije podnošenja zahtjeva za reprogram. Agencija pretpostavlja da je cilj predlagača da se prijave i zaostale poreske obaveze i na taj način obezbijede veći poreski prihodi i veći stepen poštovanja poreskih propisa, te da predlagač zakona podrazumijeva da ovaj uslov treba da bude ispunjen do raspisivanja javnog poziva. Međutim, Agencija smatra da je potrebno precizirati ovu odredbu i odrediti rok do kada moraju biti podnijete sve poreske prijave da bi poreski dužnik ostvario pravo na reprogram. Važno je ukazati da se radi o roku koji se utvrđuje samo za potrebe primjene ovog zakona, a da se pri tom poreski dužnici ne amnestiraju od kazni i drugih mjera koje preduzma poreski i drugi

¹ Odluka EK u predmetu SA.33183 (2012/N) – Letonija (Mjere poreske podrške), stav 16



organi zbog neblagovremenog i netačnog prijavljivanja poreskih obaveza. Agencija smatra da bi nepreciznost odredbe mogla imati za posljedici selektivnost u odobravanju reprograma, te daje preporuku da se ista precizira, tako što će se odrediti rok do kojeg se mogu podnijeti zaostale poreske prijave, a na osnovu kojih su obračunate poreske obaveze za koje će se tražiti reprogram.

Propisivanje iznosa minimalne rate je opravdano iz razloga što ista ne treba da bude nesrazmjerna administrativnim troškovima koji bi uslijedili iz naplate mjesečnih rata manjih od predloženih.

Postavlja se pitanje da li bi prijavljena mjera dala selektivnu prednost poreskim obveznicima koji imaju poreski dug u odnosu na poreske obveznike koji su blagovremeno plaćali porez. Iz same prirode mjere proizilazi da se ista primjenjuje na poreske dugove koji dospijevaju do dana objavljivanja javnog poziva od strane organa nadležnog za poslove finansija, te će za korišćenje reprograma faktički prijavljivati poreski obveznici koji imaju poreski dug nastao do navedenog datuma. Sama činjenica da svi poreski obveznici neće koristiti pogodnosti iz zakona ne može je samo po tom kriterijumu kvalifikovati kao selektivnu mjeru. Moguće je i da kod poreskih obveznika koji trenutno nemaju iskazan poreski dug može nastupiti potreba da koriste pogodnosti iz ovog zakona, na primjer kod naknadnog utvrđivanja poreske obaveze od samog obveznika, ili od strane poreskog organa. Prema tome, mjera je jednako dostupna svim poreskim obveznicima, a odluku o tome ko će je koristiti i u kojem obimu pojedinačno i dobrovoljno donose sami poreski obveznici.

Bitno je ukazati da odredbe iz predloga zakona isključuju mogućnost periodičnog ponavljanja odlaganja iste poreske obaveze. Članom 7, stav 1 se predviđa da poreski dužnik može organu uprave nadležnom za poslove poreza da podnese zahtjev za reprogram poreskog potraživanja za potraživanja za koja nije izvršeno odlaganje. Prema tome, poreski obveznici ne mogu podnijeti zahtjev za reprogram za poreska potraživanja za koja je ranije izvršeno odlaganje po ranijem Zakonu o reprogramu poreskih potraživanja, drugim podzakonskim i pojedinačnim aktima, a što je značajno za ocjenu da li se poreskim dužnicima predloženom mjerom dodjeljuje selektivna prednost. Ovdje se posebno ukazuje na odredbu člana 3, stav 1, tačka 3 predloga zakona a prema kojoj se poreskim dužnikom ne smatra poreski obveznik kojemu je odobren reprogram poreskog potraživanja, u skladu sa propisima o državnoj pomoći, te prema tome ne bi mogao podnijeti zahtjev za reprogram. Odredba je neprecizna i nejasno je da li se sa njom isključuju poreska potraživanja za koja je odobren reprogram, ili ova kategorija potpuno diskvalifikuje ovakvog poreskog dužnika kod



podnošenja zahtjeva za bilo koja poreska potraživanja. Ukoliko bi ovaj zakon predstavljao mjeru koja sadrži državnu pomoć, postojali bi razlozi da ovi obveznici budu u potpunosti isključeni kod podnošenja zahtjeva za reprogram, jer bi se slijedio princip da se subjektu kojem je jednom odobrena državna pomoć ne može ponovo dodijeliti u narednih 10 godina. Međutim, kod ocjene da predlog zakona ne predstavlja državnu pomoć ne postoje razlozi da se ova kategorija obveznika tretira drugačije od ostalih, te Agencija smatra da im treba omogućiti reprogram ostalih poreskih obaveza, koje nijesu bile obuhvaćene prethodnim reprogramom. S obzirom da je status ranije odloženih obaveza riješen članom 7, stav 1, a isti se može odnositi i na ovu kategoriju obveznika to Agencija daje preporuku da odredba člana 3, stav 1, tačka 3 bude brisana iz predloga zakona. Preporuka se daje sa ciljem da se izbjegne potencijalna selektivnost u primjeni zakona u odnosu na ovu kategoriju poreskih obveznika.

Ovakva mjera odgovara konceptu poreske amnestije, od koje država očekuje da će podstaći poreske obveznike na veći stepen dobrovoljnog poštovanja poreskih obaveza, da će ubrzati naplatu poreskog duga, da će uštedjeti troškove vođenja poreskog postupka, te da će obezbijediti i veće poreske prihode na način što će omogućiti poreskim obveznicima da lakše obavljaju svoju djelatnost bez dodatnog zaduživanja za izmirenje poreskih obaveza. Poreska amnestija se odnosi na odricanje države od kamate i troškova postupka u vezi sa naplatom poreskih potraživanja, ali se ne odnosi na kazne izrečene u prekršajnom postupku i druge kazne izrečene u odgovarajućem sudskom postupku, pri čemu se u cjelosti naplaćuje poresko potraživanje.

Samo odlaganje plaćanja poreskog duga ne predstavlja po svojoj prirodi poresku amnestiju. To je institut koji se često koristi u brojnim poreskim administracijama, ukoliko olakšava naplatu poreskog potraživanja. S druge strane, u ovom slučaju na određen način može se zaključiti da je i u ovom dijelu prisutan koncept poreske amnestije, a s obzirom da se daje mogućnost za odlaganje poreskog duga i za poreske obaveze koje nijesu blagovremeno prijavljene u skladu sa zakonom. Međutim, princip odlaganja u skladu sa ovim predlogom zakona jednako je dostupan svim poreskim obveznicima, a samim tim ne daje selektivnu prednost.

Od strane predlagača se ukazuje da se radi o efikasnoj poreskoj amnestiji koja će rezultirati većom naplatom poreza u procijenjenom iznosu od oko 75 miliona eura u periodu trajanja mjere.

Imajući u vidu prethodno navedeno, Agencija je zaključila da kod ove mjere (predloga zakona) nije prisutan kriterijum selektivnosti, uz prihvatanje dvije



preporuke Agencije navedene u dispozitivu i opisane u obrazloženju ovog mišljenja.

Poznato je da se od svake poreske amnestije očekuju pozitivni efekti, ali da istu mogu pratiti i različiti negativni efekti. U tom cilju je neophodno uspostaviti odgovarajući balans koji će smanjiti prisustvo ili eliminisati negativne efekte, ali Agencija smatra da nije nadležna za to pitanje, niti je isto relevantno kod donošenja ocjene o prisustvu državne pomoći. Radi se o pitanju za koje je nadležan prije svega predlagač zakona, a u konačnom zakonodavac.

- 4) S obzirom da nije prisutan kriterijum selektivnosti i na činjenicu da je mjera dostupna svim poreskim obveznicima Agencija je zaključila da ne postoji rizik od ugrožavanja konkurencije, kao ni uticaj na trgovinu između Crne Gore i drugih država suprotno potvrđenim međunarodnim ugovorima, te da ni po ovom kriterijumu nije prisutna državna pomoć.

Zaključak

Na osnovu gore navedenog, Agencija je zaključila da mjere sadržane u Predlogu zakona o reprogramu poreskog potraživanja ne predstavljaju državnu pomoć, uz prihvatanje preporuka Agencije navedenih u dispozitivu i opisanih u obrazloženju ovog mišljenja, već opštu mjeru, a s obzirom da nijesu ispunjena kumulativno sva četiri kriterijuma na osnovu kojih se cijeni prisustvo državne pomoći.

Imajući u vidu navedeno ocijenjeno je kao u dispozitivu ovog mišljenja.

ČLAN SAVJETA
Jovana Tošković

ČLAN SAVJETA
Novo Radović

Dostavljeno:

- Ministarstvo finansija i socijalnog staranja, ul. Stanka Dragojevića br.2, Podgorica
- u spise predmeta i
- arhivi