USTAVNI SUD CRNE GORE

U-I br. 11/15

25. jul 2017. godine

P o d g o r i c a

 Ustavni sud Crne Gore, u sastavu: predsjednik Dragoljub Drašković i sudije - Milorad Gogić, Miodrag Iličković, Desanka Lopičić, Mevlida Muratović, Hamdija Šarkinović i Budimir Šćepanović, na osnovu odredaba člana 149. stav 1. tačka 2. Ustava Crne Gore, člana 49. tačka 2., člana 37. tačka 6., člana 49. tačka 3. i člana 60. Zakona o Ustavnom sudu Crne Gore (”Službeni list Crne Gore”, broj 11/15.), na sjednici od 25. jula 2017. godine, donio je

**R J E Š E NJ E**

 **I NE PRIHVATA SE** inicijativaza pokretanjepostupka za ocjenu ustavnosti **odredaba člana 25. stav 1. tač. 10.a i 12.a i člana 27. tačka 7.** Zakona o porezu na dodatu vrijednost ("Službeni list Republike Crne Gore", br. 65/01., 38/02.,72/02., 21/03.. i 76/05. i ”Službeni list Crne Gore”, br. 16/07., 29/13., 9/15., 53/16. i 1/17.), **koji je donijela Skupština Crne Gore**.

**II ODBACUJE SE** inicijativa za pokretanje postupka za ocjenu ustavnosti odredbe člana 27. tačka 4. podtačka b, u dijelu koji glasi: "i otkupa", istog zakona.

 **O b r a z l o ž e nj e**

 I1. NVO ”Mreža za afirmaciju nevladinog sektora”- MANS, u Podgorici, podnijela je inicijativu za pokretanje postupka za ocjenu ustavnosti odredaba **člana 25. stav 1. tač. 10.a i 12.a i člana 27. tačka 4. podtačka b i tačka 7.** Zakona, označenog u izreci, navodeći: da je tim odredbama povrijeđen ustavni princip o jednakosti, iz odredbe člana 17. stav 2. Ustava, jer su investitori ugostiteljskih objekata i drugi poreski obveznici dovedeni u povoljniji i privilegovan položaj u odnosu na ostale subjekte koji porez na dodatu vrijednost plaćaju po opštoj stopi od 19%; da su osporenom odredbom člana 27. tačka 4. podtačka b) Zakona, na štetu budžeta Crne Gore, od obaveze plaćanja PDV-a oslobođene usluge u bankarskom sektoru i priređivači igara na sreću u dijelu otkupa dugova, čime se bitno narušava i ograničava sloboda konkurencije i podstiče neravnopravan, monopolski i dominantan položaj na tržištu samo za određena lica i da se osporenom odredbom člana 25.stav 1. tačka 12.a ZakonaVladi daju ovlašćenja koja nema po Ustavu i omogućava da zaključenjem ugovora arbitrerno oslobađa subjekte poreskih obaveza*.*

 2. U odgovoru Vlade Crne Gore navedeno je: da je rješenje sadržano u osporenim odredbama Zakona usklađeno sa Direktivom Savjeta, br. 2006/112/EZ, o zajedničkom sistemu poreza na dodatu vrijednost, od 28. novembra 2006. godine i obavezom crnogorskog zakonodavstva u pogledu sprovođenja zakona i pravila o konkurenciji, iz odredaba čl. 8.,72. i 100. Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju Evropskoj zajednici; da je osporenim odredbama člana 4. st. 1. i 2. Zakona, u cilju pojednostavljenja postupka naplate PDV-a ili sprječavanja određenih oblika utaje ili izbjegavanja plaćanja poreza, nulta stopa poreza uvedena samo za jednu fazu prometa u cilju olakšanja realizacije investicija velikih vrijednosti, čime se ne umanjuju budžetski prihodi; da se investitorima ne daje poreska povlastica u vidu poreskog oslobođenja, već olakšica da ne angažuju dodatna sredstva za plaćanje poreza po primljenim računima od strane isporučilaca proizvoda i usluga za izgradnju objekata, na koja imaju pravo povraćaja (PDV kredit) nakon isteka perioda od nekoliko mjeseci i da je u skladu s odredbom člana 135. navedene direktive, kojom je propisano da će zemlje članice odobriti poresko oslobođenje transakcija, uključujući i ugovaranje.

3. Osporenim odredbama Zakona o porezu na dodatu vrijednost propisano je:

“Član 25.**stav 1. tač. 10.a i 12.a**

“PDV se plaća po stopi od 0% na:

10a) isporuku proizvoda i usluga za gradnju i opremanje ugostiteljskog objekta kategorije pet i više zvjezdica, energetskog objekta za proizvodnju električne energije instalisane snage veće od 10 MW i kapaciteta za proizvodnju prehrambenih proizvoda razvrstanih u okviru sektora C grupa 10. Zakona o klasifikaciji djelatnosti ("Službeni list CG", broj 18/11.), čija investiciona vrijednost prelazi 500.000 eura;

12.a) isporuku proizvoda, odnosno usluga koja se vrši u skladu sa ugovorom o kreditu, odnosno zajmu, zaključenim između Crne Gore i međunarodne finansijske organizacije, odnosno druge države ili treće strane u kojem se Crna Gora pojavljuje kao garant, u dijelu koji se finansira dobijenim novčanim sredstvima, ako je tim ugovorom predviđeno da se iz dobijenih novčanih sredstava neće plaćati troškovi poreza.

 Član **27. tačka 4. podtačka b i tačka 7.**

Plaćanja PDV su oslobođeni (e):

4) bankarske i finansijske usluge, i to:

b) usluge u vezi sa upravljanjem (rukovanjem) depozitima, štednim ulozima, bankarskim računima, obavljanjem platnog prometa, nalozima za isplatu (doznakama), unovčavanjem dospjelih (prispjelih) obaveza, čekova ili drugih instrumenata, osim naplate (utjerivanja) dugova;

7) usluge igara na sreću."

3.1. Osporenim odredbama Zakona bilo je propisano:

 Član **27. tačka 4. podtačka b.**

Plaćanja PDV su oslobođeni (e):

4) bankarske i finansijske usluge, i to:

 b) usluge u vezi sa upravljanjem (rukovanjem) depozitima, štednim ulozima, bankarskim računima, obavljanjem platnog prometa, nalozima za isplatu (doznakama), unovčavanjem dospjelih (propalih) obaveza, čekova ili drugih instrumenata, osim naplate (utjerivanja) i otkupa dugova.

 4. Ustavni sud je, nakon razmatranja sadržine osporenih odredaba **Zakona,** ocijenio da nema osnova za pokretanje postupka za ocjenu ustavnosti odredaba **člana 25. stav 1. tač. 10.a i 12.a i člana 27. tačka 7. i da su se stekli uslovi da se inicijativa** za pokretanje postupka za ocjenu ustavnosti odredbe člana 27. tačka 4. podtačka b, u dijelu koji glasi: "i otkupa", **odbaci.**

5. Za odlučivanje u ovom predmetu pravno relevantne su odredbe sljedećih propisa:

Ustava Crne Gore:

 ”Član 1. stav 2.

Crna Gora je građanska, demokratska, ekološka i država socijalne pravde, zasnovana na vladavini prava.

 Član 16. tač. 1. i 5.

 Zakonom se, u skladu sa Ustavom, uređuju:

1) način ostvarivanja ljudskih prava i sloboda, kada je to neophodno za njihovo ostvarivanje;

 5) druga pitanja od interesa za Crnu Goru.

 Član 17.

 Prava i slobode ostvaruju se na osnovu Ustava i potvrđenih međunarodnih sporazuma.

 Svi su pred zakonom jednaki, bez obzira na bilo kakvu posebnost ili lično svojstvo.

 Član 24.

Zajemčena ljudska prava i slobode mogu se ograničiti samo zakonom, u obimu koji dopušta Ustav u mjeri koja je neophodna da bi se u otvorenom i slobodnom demokratskom društvu zadovoljila svrha zbog koje je ograničenje dozvoljeno.

 Ograničenja se ne smiju uvoditi u druge svrhe osim onih radi kojih su propisana.

 Član 140. stav 3.

 Zabranjeno je narušavanje i ograničavanje slobodne konkurencije i podsticanje neravno-pravnog, monopolskog ili dominantnog položaja na tržištu.

 Član 142.

 Država se finansira od poreza, dažbina i drugih prihoda.

 Svako je dužan da plaća poreze i druge dažbine.

 Porezi i druge dažbine mogu se uvoditi samo zakonom.

 Član 145.

Zakon mora biti saglasan sa Ustavom i potvrđenim međunarodnim ugovorima, a drugi propis mora biti saglasan sa Ustavom i zakonom.

 Član 149. stav 1. tačka 1.

Ustavni sud odlučuje:

1) o saglasnosti zakona sa Ustavom i potvrđenim i objavljenim međunarodnim ugovorima“.

Zakona o ratifikaciji Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju između Evropskih zajednica i njihovih država članica, s jedne strane i Crne Gore, s druge strane („Službeni list Crne Gore“, broj 7/07.):

 ''Član 8.

Pridruživanje će se postepeno odvijati i biće u potpunosti ostvareno u toku tranzicionog perioda od najviše 5 godina.

Član 68.

1. Tretman Najpovlašćenije nacije, dodijeljen u skladu s odredbama ove Glave, neće se primjenjivati na poreske povlastice koje ugovorne strane pružaju ili će pružati u budućnosti na osnovu Sporazuma čija je svrha izbjegavanje dvostrukog oporezivanja ili drugih poreskih aranžmana.

 2. Nijedna odredba ove Glave se neće tumačiti kao sprječavanje ugovornih strana da usvoje ili sprovedu bilo koju mjeru čiji je cilj sprječavanje izbjegavanja ili utaje poreza, u skladu sa poreskim 45. odredbama Sporazuma o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i drugih poreskih aranžmana ili domaćeg fiskalnog zakonodavstva.

3. Nijedna od odredbi ove Glave se neće tumačiti kao sprječavanje država članica i Crne Gore da primjenjuju relevantne odredbe njihovog fiskalnog zakonodavstva i da razlikuju poreske obveznike koji nijesu u identičnoj situaciji, posebno u pogledu njihovog prebivališta.

 Član 72.

 Ugovorne strane potvrđuju važnost usklađivanja postojećeg zakonodavstva u Crnoj Gori sa zakonodavstvom Zajednice, kao i njegovog efikasnog sprovođenja. Crna Gora će nastojati da osigura postepeno usklađivanje svojih postojećih zakona i budućeg zakonodavstva s pravnim propisima Zajednice acquis. Crna Gora će osigurati adekvatnu implementaciju i sprovođenje postojećeg i budućeg zakonodavstva.

Usklađivanje će započeti danom potpisivanja Sporazuma i postepeno će se proširivati na sve elemente acquis-a Zajednice iz ovog Sporazuma do kraja tranzicionog perioda utvrđenog članom 8 ovog Sporazuma.

Usklađivanje će, u ranoj fazi, biti fokusirano na osnovne elemente acquis-a koji se odnose na unutrašnje tržište, uključujući zakonodavstvo u oblasti finansija, pravosuđa, slobode i bezbjednosti, kao i na druge oblasti trgovine. U kasnijoj fazi, Crna Gora će se fokusirati na ostale djelove acquis-a.

Usklađivanje će se sprovoditi na osnovu programa o kojem će se dogovoriti Evropska komisija i Crna Gora.

Crna Gora će u dogovoru s Evropskom komisijom definisati modalitete za praćenje sprovođenja usklađivanja zakonodavstva i radnji koje treba preduzimati u vezi s njegovim sprovođenjem.

 Član 100.

 Ugovorne strane će uspostaviti saradnju u oblasti poreza, uključujući mjere usmjerene na dalju reformu crnogorskog fiskalnog sistema i prestrukturiranje poreske uprave, u cilju obezbjeđenja efikasne naplate poreza i unaprjeđenja borbe protiv fiskalne prevare. Saradnjom će se naročito obuhvatiti prioritetne oblasti povezane s acquis-em Zajednice u oblasti poreza i borbe protiv štetne poreske konkurencije. Eliminaciju štetne poreske konkurencije bi trebalo sprovesti na osnovu principa Kodeksa ponašanja za poslovno oporezivanje, odobrenog od strane Savjeta 1. decembra 1997. godine. Takođe, saradnja bi trebala da obuhvati povećanje transparentnosti i borbu protiv korupcije, kao i razmjenu informacija sa državama članicama Evropske unije, da bi se olakšalo sprovođenje mjera za sprječavanje poreskih prevara, utaje i izbjegavanja plaćanja poreza. Crna Gora će, takođe, kompletirati mrežu bilateralnih Sporazuma s državama članicama, na osnovu posljednjeg modela OECD-a o prihodima i kapitalu i modela Sporazuma OECD-a o razmjeni informacija o poreskim pitanjima, u mjeri u kojoj se država članica obavezuje na gore navedeno.”

Direktive 2006/112/EZ Savjeta, o zajedničkom sistemu poreza na dodatu vrijednost (Sužbeni list Evropske Unije - SL L 347/1., od 28. novembra 2006. godine):

“(…)

GLAVA IX.

IZUZEĆA

POGLAVLJE 1.

Opšte odredbe

Član 131.

 Izuzeća predviđena poglavljima 2. do 9. primjenjuju se bez dovođenja u pitanje ostalih odredaba Zajednice i u skladu s uslovima koje države članice utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i dosljedne primjene tih izuzeća i sprečavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zloupotrebe.

 POGLAVLJE 3.

Izuzeća ostalih aktivnosti

Član 135. stav 1. tačka (i)

1. Države članice obavezne su izuzeti sljedeće transakcije:

|  |  |
| --- | --- |
| ( |  (i) klađenje, lutrija i ostale vrste kockanja, zavisno od uslova i ograničenjima koje propisuju same države članice. |

Države članice mogu primjenjivati dalja isključenja iz obima izuzeća iz tačke (i) stava 1.”

 6. Iz citiranih odredaba Ustava proizilazi, da je Crna Gora građanska, demokratska, ekološka i država socijalne pravde, zasnovana na vladavini prava; da je vlast ograničena Ustavom i zakonom; da ustavnost i zakonitost štiti Ustavni sud i da zakon mora biti saglasan s Ustavom i potvrđenim međunarodnim ugovorima, a drugi propis mora biti saglasan s Ustavom i zakonom. Iz citiranih odredaba Ustava, takođe, proizilazi da se država finansira od poreza, dažbina i drugih prihoda, da je obaveza plaćanja poreza konstituisana kao ustavna obaveza i da je opšteg karaktera, što znači da je svako dužan da plaća poreze i druge dažbine. Takođe, Ustavom je utvrđen princip da se porezi i dažbine mogu uvoditi samo zakonom (*nullum tributum sine lege)*. Osim osnovnih načela Ustav ne definiše predmet, postupak i način oporezivanja i uvođenja drugih dažbina, niti sadrži ograničenja u pogledu njihovog uređivanja, već uređivanje tih pitanja u cjelini prepušta zakonodavcu. Ovlašćenje za uređivanje tih pitanja, saglasno odredbi člana 16. tačka 5. Ustava, podrazumijeva donošenje zakona kojim se na generalan i apstraktan način određuju prava i obaveze u pogledu pravnih pitanja koja se, u smislu Ustava, smatraju pitanjima od interesa za Crnu Goru. Ono je usmjereno na donošenje objektivnih pravnih normi zakonske snage koje, po pravilu, *pro futuro*, od stupanja na snagu zakona, određuju sadržaj prava i njegove granice. Pojam "javnog-opšteg interesa", kao izraz određene ekonomske politike koju vodi država, pa i poreske politike, po ocjeni Ustavnog suda, mora se tumačiti ekstenzivno u smislu da nacionalni zakonodavac, u tom pogledu, ima na raspolaganju širok stepen slobodne procjene. Pri uređivanju tih pitanja, zakonodavac je dužan uvažiti granice koje pred njega postavlja Ustav, a posebno one koje proizilaze iz načela vladavine prava i one kojima se štite određena ustavna dobra i vrijednosti. U konkretnom slučaju to su principi o jednakosti, zabrane narušavanja i ograničavanja slobodne konkurencije i podsticanja neravnopravnog, monopolskog ili dominantnog položaja na tržištu i opštosti plaćanja poreza, iz odredaba člana 17. stav 2., člana 140. stav 3. i člana 142. stav 2. Ustava.

6.1. Princip jednakosti pred zakonom (član 17. stav 2. Ustava) ne može se posmatrati kao jednostavni princip opšte jednakosti za sve. Ustav ne sprječava zakonodavca da prava i obaveze pojedinih istovrsnih ili sličnih grupa uređuje različito, ako se time ispravljaju postojeće nejednakosti između tih grupa ili za to postoje drugi opravdani razlozi. Različito postupanje prema pojedinim istovrsnim ili sličnim grupama ne mora nužno biti ocijenjeno nejednakošću (diskriminacijom) u smislu odredbe člana 17. stav 2. Ustava. Različito uređenje prava i obaveza smatraće se nejednakim (diskriminatornim) ako to razlikovanje nema objektivnog i razumnog opravdanja, što znači: takvo razlikovanje koje ne teži legitimnom cilju i/ili ne postoji razumna srazmjernost između primijenjene mjere i cilja koji se njome nastojao postići ili da adresati takve mjere snose prekomjerni teret.

 6.1.1. Jednаkost pred poreskim zаkonom ili zаkonom kojim se uvode druge dažbine, prema pravnoj teoriji, obezbjeđuje se kroz opštost plaćanja i pretpostаvljа dа svа licа, u grаnicаmа svoje poreske odgovornosti morаju dа plаćаju poreze i druge dažbine, jer koriste jаvnа dobrа. Osnovni rаzlog zа opštost u oporezivаnju treba da obezbijedi prаvično oporezivаnje, odnosno da isključi privilegije po bilo kojem osnovu, i to kаko moguće individuаlne (biološke, duhovne i mаterijаlne) nejednаkosti među ljudimа, tаko i društvenu strаtifikаciju (po stаtusu, zаnimаnju, obrаzovаnju, ugledu i moći). Načelo opštosti iz odrebe člana 142. stav 1. Ustava zahtijeva da se porezi i ostale dažbine određuju generalno za sva lica unaprijed, a ne od slučaja do slučaja, odnosno selektivno prema pojedinim licima.

 6.2. Uređivanje poreskog sistema, izbora oblika i načina oporezivanja, saglasno odredbama člana 142. stav 3. Ustava, dio je ustavne samostalnosti zakonodavca, koji je ovlašćen da uvodi poreze, određuje vrste poreza i bitne elemente poreske obaveze (obveznika, osnovicu, stopu, način utvrđivanja i plaćanja, poreska oslobođjenja i druga pitanja važna za ostvarivanje poreskog sistema u cjelini.). Stoga, ustavnosudska ocjena saglasnosti zakona s Ustavom ne podrazumijeva ocjenu odabranog modela poreskog sistema Crne Gore, njegovog uređenja, posebno ne njegovu opravdanost i cjelishodnost. Ustavnopravno pitanje, u tom smislu, ne može biti ni propisivanje pojedinih vrsta poreza, kruga poreskih obveznika, kao ni visina poreskih stopa. Ta pitanja su u isključivoj nadležnosti zakonodavca.

 6.2.1. Saglasno navedenim ustavnim ovlašćenjima Skupština Crne Gore je donijela Zakon o porezu na dodatu vrijednost, kojim je uređen sistem poreza na dodatu vrijednost i uvedena obaveza njegovog plaćanja u Crnoj Gori (član 1. stav 1.). Poreski dužnik, u smislu odredaba člana 12. Zakona, je: poreski obveznik koji izvrši promet proizvoda, odnosno usluga, na koji se obračunava i plaća PDV; poreski zastupnik koga imenuje poreski obveznik koji nema sjedište, poslovnu jedinicu, stalno, odnosno uobičajeno prebivalište u Crnoj Gori, ako izvrši promet proizvoda, odnosno usluga u Crnoj Gori; primalac proizvoda, odnosno usluga, ako poreski obveznik koji nema sjedište u Crnoj Gori ne imenuje poreskog zastupnika; svako lice, koje na računu ili drugoj ispravi (dokumentu), koji služi kao račun, iskaže PDV koji po ovom zakonu nije smio iskazati i lice koje uvozi proizvode, odnosno primalac proizvoda prilikom uvoza. Prema odredbama člana 13. Zakona, poreski obveznik je: svako lice koje na bilo kojem mjestu samostalno obavlja bilo koju poslovnu djelatnost (svaka proizvodna, trgovinska i uslužna djelatnost, uključujući rudarsku, poljoprivrednu i profesionalnu djelatnost, korišćenje materijalne i nematerijalne imovine (imovinskih prava) u svrhu trajnog ostvarivanja prihoda, bez obzira na namjenu ili ishod te djelatnosti (st. 1. i 2.); lice koje povremeno obavlja djelatnost koja se odnosi na isporuku novoizgrađenih građevinskih objekata ili djelova građevinskih objekata (stav 3.); lice koje za svoj račun izvrši uvoz proizvoda, odnosno primi proizvod iz inostranstva, kao i lice za čiji račun se proizvod uvozi (stav 5.); državni organi i organizacije i organi jedinice lokalne samouprave i druga javno pravna tijela, ukoliko vrše promet proizvoda, odnosno usluga koji je prema ovom zakonu oporeziv kod drugih poreskih obveznika (stav 7.) i organizatori usluga iz oblasti: kulture, umjetnosti, nauke, obrazovanja, sporta, zabavnih priredbi i slične usluge, uključujući i usluge organizatora izvršenja tih usluga, pomoćnih prevoznih usluga (utovara, istovara, pretovara, skladištenja i druge usluge koje su na uobičajen način povezane sa prevozom) i usluga iz člana 17. stav 4. tačka 3. podtačka a. ovog zakona (stav 8.). Poreskim obveznicima se ne smatraju državni organi i organizacije i organi jedinice lokalne samouprave i druga javno pravna tijela u okviru vršenja djelatnosti po osnovu javnih funkcija, ako se u vezi tih djelatnosti naplaćuju porezi, takse, doprinosi i druge dažbine, kao ni političke stranke, sindikati i komore ne smatraju se poreskim obveznicima, ako obavljaju poslove u okviru svog djelokruga, odnosno ovlašćenja (član 13. stav 6. Zakona).

6.2.1.1. Odredbom člana 24. Zakona zakonodavac je propisao da se porez na dodatu vrijednost (PDV) obračunava i plaća po opštoj stopi od 19%, od svakog prometa proizvoda, usluga i uvoza proizvoda, osim od prometa proizvoda, usluga i uvoza proizvoda, za koje je propisano da se PDV plaća po sniženoj stopi, kao i od prometa proizvoda, usluga i uvoza proizvoda za koje je propisana nulta (0) stopa PDV. Saglasno odredbi člana 37. stav 1. Zakona, poreski obveznik može, prilikom obračunavanja svoje poreske obaveze, odbiti (ulazni) 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, pri čemu samostalnost, trajnost i namjera ostvarivanja prihoda moraju postojati istovremeno.

6.2.1.2. Osporenim odredbama člana 25. stav 1. **Zakona o porezu na dodatu vrijednost**, zakonodavac je, pored ostalih taksativno nabrojanih slučajeva, propisao da se PDV plaća po stopi 0% i u slučajevima isporuke proizvoda i usluga za gradnju i opremanje ugostiteljskog objekta kategorije pet i više zvjezdica i energetskog objekta za proizvodnju električne energije instalisane snage veće od 10 MW i kapaciteta za proizvodnju prehrambenih proizvoda razvrstanih u okviru sektora C grupa 10. Zakona o klasifikaciji djelatnosti[[1]](#footnote-1) čija investiciona vrijednost prelazi 500.000 eura, (tačka 10.a) i na isporuku proizvoda, odnosno usluga koja se vrši u skladu sa ugovorom o kreditu, odnosno zajmu, zaključenim između Crne Gore i međunarodne finansijske organizacije, odnosno druge države ili treće strane u kojem se Crna Gora pojavljuje kao garant, u dijelu koji se finansira dobijenim novčanim sredstvima, ako je tim ugovorom predviđeno da se iz dobijenih novčanih sredstava neće plaćati troškovi poreza (tačka 12.a).Osporenim odredbama člana **27. Zakona propisano je da su plaćanja PDV-a oslobođene** bankarske i finansijske usluge, usluge u vezi sa upravljanjem (rukovanjem) depozitima, štednim ulozima, bankarskim računima, obavljanjem platnog prometa, nalozima za isplatu (doznakama), unovčavanjem dospjelih (prispjelih) obaveza, čekova ili drugih instrumenata, osim naplate (utjerivanja) dugova (**tačka 4. podtačka b) i** usluge od igara na sreću **(tačka 7.).**

 7. Prilikom meritornog odlučivanja o navodima podnosioca predloga, u ovom predmetu, Ustavni sud je imao u vidu ustavno načelo jedinstva pravnog poretka, utvrđenog odredbama člana 145. Ustava, s obzirom na to da su pitanja javnog-opšteg interesa u oblasti turizma, energetike, poljoprivrede i igara na sreću, kao osnova za propisivanje poreskih olakšica i oslobođanja osporenim odredbama **člana 25. stav 1. tač. 10.a i 12.a i člana 27. tačka 7.** Zakona, uređena sa više zakona.

7.1. Zakonom o turizmu[[2]](#footnote-2) uređeni su uslovi i način obavljanja turističke i ugostiteljske djelatnosti (član 1.). Odredbom člana 3. alineja 5. Zakona propisano je da se uređenje odnosa u oblasti turizma zasniva na načelu obezbjeđivanja jedinstvenih standarda za pružanje usluga u turizmu.

7.2. Zakonom o uređenju prostora i izgradnji objekata*[[3]](#footnote-3)* uređen je sistem uređenja prostora Crne Gore, način i uslovi izgradnje objekata, kao i druga pitanja od značaja za uređenje prostora i izgradnju objekata (član 1.). Odredbama člana 7. Zakona propisano je: da su objekti od opšteg interesa državni objekti od opšteg interesa i lokalni objekti od opšteg interesa (stav 1.); da se državnim objektima od opšteg interesa smatraju: hoteli (osim apart hotela, kondo hotela i garni hotela), hotel resort, mali hotel, boutique hotel, turističko naselje i wild beauty resort, sa četiri i pet zvjezdica, eco lodge i etno selo (…), (stav 2.) i da se lokalnim objektima od opšteg interesa smatraju: (…) objekti ruralnog razvoja (poljoprivredni, seoskog stanovanja i turizma, stočarstva, vinogradarstva, voćarstva) i dr. (stav 3.).

7.3. Zakonom o energetici*[[4]](#footnote-4)* određene su energetske djelatnosti, uređeni uslovi i način njihovog obavljanja radi kvalitetnog i sigurnog snabdijevanja krajnjih kupaca energijom, podsticanja proizvodnje energije iz obnovljivih izvora i visokoefikasne kogeneracije, način organizovanja i upravljanja tržištem električne energije i gasa, kao i druga pitanja od značaja za energetiku (član 1.). Prema odredbama člana 4. Zakona obezbjeđivanje dovoljnih količina energije koje su potrebne za život i rad građana i poslovanje i razvoj privrednih subjekata i njihovo snabdijevanje na siguran, bezbjedan, pouzdan i kvalitetan način, kao i energetski razvoj su od javnog interesa, dok se javni interes ostvaruje obavljanjem energetskih djelatnosti iz člana 86. ovog zakona, na principima (…). Odredbom člana 86. tačka 1. Zakona propisano je da je proizvodnja električne energije energetska djelatnost od javnog interesa.

7.4. Zakonom o poljoprivredi i ruralnom razvoju[[5]](#footnote-5) uređena su pitanja razvoja poljoprivrede i ruralnih područja, ciljeva i mjera agrarne politike, podsticaja u poljoprivredi i uslovi za njihovo ostvarivanje, prava i obaveza korisnika podsticaja, dopunskih djelatnosti u poljoprivredi, organizovanja u poljoprivredi, kao i druga pitanja od značaja za razvoj poljoprivrede i ruralnih područja. Odredbama člana 2. stav 1. tač. 1., 9. i 11. Zakona propisano je da je poljoprivreda privredna djelatnost koja obuhvata biljnu i stočarsku proizvodnju i sa njima povezane uslužne djelatnosti, u skladu sa propisima kojima je uređena klasifikacija djelatnosti i registar jedinica razvrstavanja (…).

 7.5. Zakonom o poljoprivrednom zemljištu[[6]](#footnote-6) uređena su pitanja uređivanja, iskirišćavanja i zaštite poljoprivrednog zemljišta. Prema odredbi člana 1. Zakona, poljoprivredno zemljište, kao dobro od opšteg interesa uživa posebnu zaštitu i koristi se pod uslovima i na način propisan tim zakonom. Odredbama člana 5. stav 1. Zakona propisano je da Crna Gora i opštine stvaraju uslove kojima se obezbjeđuje korišćenje poljoprivrednog zemljišta za poljoprivrednu proizvodnju, povećanje površina obradivog poljoprivrednog zemljišta i njegova zaštita.

7.6. Zakonom o igrama na sreću[[7]](#footnote-7) uređen je sistem i uslovi priređivanja igara na sreću i nagradnih igara (član 1. stav 1.). Prema odredbama člana 5. st. 1. i 2. Zakona priređivanje igara na sreću je djelatnost od javnog interesa i isključivo pravo Crne Gore, ako ovim zakonom nije drukčije određeno, koji se ostvaruje naročito radi: obezbjeđivanja sredstava za zadovoljavanje potreba u oblasti socijalno-humanitarnih djelatnosti, zaštite mentalnog zdravlja, za programske aktivnosti omladine i za druge namjene određene tiim zakonom; usklađivanja igara na sreću sa socijalno-ekonomskim i drugim prilikama i izbjegavanja rizika od kriminala i zaštite od obmana i otklanjanja negativnih dejstava koja imaju igre na sreću.

8. Polazeći od navoda iz inicijative, u ovom predmetu, kao sporno, postavilo se sljedeće ustavnopravno pitanja: *Da li je zakonodavac osporenim odredbama* ***člana 25. stav 1. tač. 10.a i 12.a. i člana 27. tačka 7. Zakona*** *kojima je propisana nulta stopa PDV-a za obavljanje određenih djelatnosti (...).i oslobođenja od plaćanja PDV-a za obavljanje određenih usluga (…)***,** *prekoračio svoja ovlašćenja iz odredbe člana 142. stav 2. Ustava, prema kojoj je svako dužan da plaća poreze i druge dažbine i na taj način povrijedio ustavi princip iz odredbe člana 17. stav 2. Ustava, o jednakosti pred zakonom, odnosno da li su kategorije poreskih obveznika iz osporenih odredaba* ***člana 25. stav 1. tač. 10.a i 12.a. i člana 27. tačka 7. Zakona*** *dovedene u priviligovan položaj u odnosu na ostale poreske obveznike koji plaćaju PDV po opštoj stopi od 19%, bez objektivnog i razumnog opravdanja?*

9. Ustavni sud je ocijenio da zakonodavac osporenim odredbama **člana 25. stav 1. tač. 10.a i 12.a i člana 27. tačka 7.** Zakona nije prekoračio svoja ovlašćenja iz odredaba člana 142. Ustava, niti je povrijedio ustavne principe o jednakosti pred zakonom i narušavanja i ograničavanja slobodne konkurencije i podsticanja neravnopravnog, monopolskog ili dominantnog položaja na tržištu, iz odredaba člana 17. stav 2. i člana 140. stav 3. Ustava.

10. Iz navedene odredbe člana 142. stav 3. Ustava proizilazi da je zakonodavac ovlašćen da uvede porez na dodatu vrijednost, bliže odredi predmet oporezivanja, tj. usluga koje podliježu obavezi plaćanja tog poreza, kao i usluga koje predstavljaju izuzetke od te obaveze. S obzirom na to da Ustav neposredno ne određuje ekonomsku snagu obveznika, kao kriterijum za utvrđivanje srazmjernosti fiskalnih obaveza to, prema ocjeni Ustavnog suda, ne postoji ograničenje za zakonodavca, da odredi predmet oporezivanja, u okviru odgovarajuće vrste poreza, kao i da propiše oslobođenja za pojedine predmete oporezivanja. Izbor kriterijuma za propisivanje poreske olakšice, u vidu određivanja usluga za koje se plaća nulta stopa PDV-a, odnosno ne plaća porez na dodatu vrijednost, po ocjeni Ustavnog suda, isključivo je stvar poreske politike koju vodi Skupština. Saglasno tom ustavnom ovlašćenju, zakonodavac je uveo porez na dodatu vrijednost koji se obračunava i plaća po opštoj stopi od 19% od svakog prometa proizvoda, usluga i uvoza proizvoda, osim od prometa proizvoda, usluga i uvoza proizvoda za koje je propisano da se PDV plaća po sniženoj stopi, kao i od prometa proizvoda, usluga i uvoza proizvoda za koje je propisana nulta (0) stopa PDV-a (član 24. Zakona).

10.1. Ustavni sud je ocijenio da zakonodavac, propisivanjem osporenim odredbama člana **25. stav 1. tač. 10.a i 12.a. i člana 27. tačka 7. Zakona** nulte stope PDV-a i oslobađanja od obaveze plaćanja PDV-a, nije prekoračio svoja ovlašćenja iz odredaba člana 142. Ustava, jer ti izuzeci imaju zakonski osnov **i** legitiman kvalifikovan javni (opšti) interes: podsticanje gradnje i opremanje “*ugostiteljskih (turističkih) objekata”, “energetskih objekata za proizvodnju električne energije” (…), “kapaciteta za proizvodnju prehrambenih proizvoda” (…),* (poljoprivredni objekti), čija investiciona vrijednost prelazi 500.000€; realizaciju ugovora o kreditu, odnosno zajma. “*zaključenih između Crne Gore i međunarodne finansijske organizacije, odnosno druge države ili treće strane u kojem se Crna Gora pojavljuje kao garant, u dijelu koji se finansira dobijenim novčanim sredstvima, ako je tim ugovorom predviđeno da se iz dobijenih novčanih sredstava neće plaćati troškovi poreza”* i priređivanje igara na sreću u cilju “*obezbjeđivanja sredstava za zadovoljavanje potreba u oblasti socijalno-humanitarnih djelatnosti, zaštite mentalnog zdravlja, za programske aktivnosti omladine i za druge namjene određene zakonom; usklađivanja igara na sreću sa socijalno-ekonomskim i drugim prilikama; izbjegavanja rizika od kriminala i zaštite od obmana i otklanjanja negativnih dejstava koja imaju igre na sreću”*.

10.1.1. Naime, iz odredaba člana 3. alineja 5. Zakona o turizmu, člana 2. stav 1. tač. 1., 9. i 11. Zakona o poljoprivredi i ruralnom razvoju, čl. 1. i 2. i člana 1. i člana 5. stav 1. Zakona o poljoprivrednom zemljištu, člana 7. Zakona o uređenju prostora i izgradnji objekata proizilazi da je utvrđen javni interes u turizmu koji se ostvaruje obezbjeđivanjem jedinstvenih standarda za pružanje usluga u turizmu u objektima od opšteg interesa (*hotel resort, mali hotel, boutique hotel, turističko naselje i wild beauty resort, sa četiri i pet zvjezdica),* odnosno u oblasti poljoprivrede, koji se, pored ostalog, ostvaruje i unaprjeđenjem proizvodnje prehrambenih proizvoda u objektima ruralnog razvoja koji su od opšteg interesa (poljoprivredni objekti). Iz odredaba člana 4. i 86. tačka 1. Zakona o energetici, takođe, proizilazi da se javni interes u oblasti energetike, pored ostalog, ostvaruje i obavljanjem energetske djelatnosti proizvodnje električne energije. Iz odredaba člana 5. st. 1. i 2. Zakona o igrama na sreću proizilazi da je priređivanje igara na sreću djelatnost od javnog interesa i isključivo pravo Crne Gore koje se ostvaruje radi obezbjeđivanja sredstava za zadovoljavanje potreba u oblasti socijalno-humanitarnih djelatnosti, zaštite mentalnog zdravlja, za programske aktivnosti omladine i za druge namjene određene tiim zakonom; usklađivanja igara na sreću sa socijalno-ekonomskim i drugim prilikama; izbjegavanja rizika od kriminala i zaštite od obmana i otklanjanja negativnih dejstava koja imaju igre na sreću. Saglasnoo navedenim odredbama zakona, osporene zakonodavne mjere poreske politike države kojima su propisane nulta poreska stopa i oslobođanja od obaveze plaćanja poreza na dodatu vrijednost, iz osporenih odredaba člana **25. stav 1. tač. 10.a i 12.a. i člana 27. tačka 7. Zakona**, Ustavni sud smatra ustavnopravno prihvatljivim.

11. Po ocjeni Ustavnog suda, osporene odredbe člana **25. stav 1. tač. 10.a i 12.a. i člana 27. tačka 7. Zakona** ne mogu se dovesti u pitanje u odnosu na ustavno načelo jednakosti pred zakonom s aspekta bilo kojeg ličnog svojstva adresata Zakona, jer se primjenjuju na svako lice koje dođe u pravnu situaciju da na njega budu primijenjene i za ta lica je predviđen jedinstven pravni režim. Iz načela jednakosti pred zakonom za zakonodavca, zavisno od predmeta uređenja, proizilaze različite obaveze, koje idu od jednostavne zabrane proizvoljnog postupanja do strogog vezanja načelom srazmjernosti. Ustav ne sprječava zakonodavca da prava i obaveze pojedinih istovrsnih ili sličnih grupa uređuje različito, ako se time ispravljaju postojeće nejednakosti između tih grupa ili za to postoje drugi opravdani razlozi.

11.1. Ustavom zajamčena jednakost svih pred zakonom podrazumijeva jednakost prava i obaveza u istovjetnom pravnom položaju, pa se pitanje jednakosti poreskih obveznika koji isporučuju proizvode i usluge *“za gradnju i opremanje ugostiteljskog objekta kategorije pet i više zvjezdica, energetskog objekta za proizvodnju električne energije instalisane snage veće od 10 MW i kapaciteta za proizvodnju prehrambenih proizvoda, (…), čija investiciona vrijednost prelazi 500.000 eura; u skladu sa ugovorom o kreditu, odnosno zajmu, zaključenim između Crne Gore i međunarodne finansijske organizacije, odnosno druge države ili treće strane u kojem se Crna Gora pojavljuje kao garant” (…)* ikoji pružaju usluge igara na sreću, ne može dovesti u međusobni odnos sa poreskim obveznicima koji porez na dodatu vrijednost plaćaju po opštoj stopi od 19%, jer se ta lica nalaze u različitom pravnom položaju pred Zakonom i za ta lica je predviđen drugi, različit, pravni režim. Pitanje jednakosti pred zakonom, s ustavnopravnog aspekta, po ocjeni Ustavnog suda, moglo bi biti relevantno samo u slučaju kada bi zakonodavac bez ustavnopravno prihvatljivih razloga propisao razlike u ostvarivanju prava na naknadu u okviru jedne iste grupe lica, što u konkretnom predmetu nije slučaj, jer se radi o licima koja sa nalaze u istoj pravnoj situaciji i među njima, u normativnom smislu, po nalaženju Ustavnog suda, nema neravnopravnosti. Naime, po nalaženju Ustavnog suda, nema ustavno-pravnih smetnji da se, u javnom interesu u navedenim oblastima, zakonom propišu poreske olakšice i oslobođenja, jer su te povoljnosti utemeljene na objektivnom i razumnom opravdanju. Takođe, zakonodavac je osporenim odredbama člana 25. stav 1. tač. 10.a i 12.a. i člana 27. tačka 7. Zakona, po ocjeni Ustavnog suda, uspostavio razuman odnos proporcionalnosti između upotrijebljenih sredstava i ciljeva koji se žele postići.

12. Osporenim odredbama člana **25. stav 1. tač. 10.a i 12.a. i člana 27. tačka 7.** Zakona, po ocjeni Ustavnog suda, ne povređuje se ni ustavni princip iz odredbe člana 140. stav 3. Ustava o zabrani narušavanja i ograničavanja slobodne konkurencije i podsticanja neravnopravnog, monopolskog ili dominantnog položaja na tržištu. Naime, iz osporenih odredaba člana **25. stav 1. tač. 10.a i 12.a. i člana 27. tačka 7.** Zakona, po ocjeni Ustavnog suda, proizilazi da se te odredbe jednako odnose na sve poreske obveznike koji obavljaju određenu djeletnost pod uslovima predviđenim zakonom, za koje je utvrđena zakonska obaveza plaćanja PDV-a po nultoj stopi, odnosno koji su oslobođeni plaćanja te poreske obaveze.

13. Pored toga**, u**važavajući mogućnost interpretativnog dejstva evropskog prava, Ustavni sudje ocijenio da osporena odredba **člana 27. tačka 7. Zakona kojom je propisano poresko oslobođenje od plaćanja PDV-a po opštoj stopi od 19% za usluge od igara na sreću,** nije u suprotnosti ni s odredbama člana 135. stav 1. tačka (i) Direktive Savjeta 2006/112 EZ, od 28. novembra 2006. godine, o zajedničkom sistemu poreza na dodatu vrijednost.

13.1. Naime, oblast direktnog oporezivanja nije neposredno uređena evropskim pravnim propisima, ali direktive i sudska praksa Evropskog suda pravde doprinose utvrđivanju usklađenih standarda za oporezivanje privrednih subjekata i da bilateralni poreski sporazumi, zaključeni između država članica međusobno ili država članica sa trećim zemljama, obuhvataju oporezivanje prekograničnih tokova prihoda i regulišu izbjegavanje dvostrukog oporezivanja. Kod utvrđivanja poreza na dodatu vrijednost, države odlučuju o sopstvenim poreskim pravilima, ali je potrebna harmonizacija ovog poreza u određenim aspektima, naročito u pogledu smanjenja vjerovatnoće za izbjegavanje plaćanja poreza i eliminisanja dvostrukog oporezivanja. Potpisivanjem Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju, 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 neka poreska pitanja, sa posebnim naglaskom na zabranu ili ograničavanje nejednakog postupanja u toj oblasti. Ugovor o funkcionisanju Evropske unije, kao ni Sporazum o stabilizaciji i pridruživanju, ne utvrđuju obavezu harmonizacije u domenu direktnih poreza.

13.2. U tom smislu, Ustavni sud je u ovom predmetu imao u vidu relevantne odredbe Sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju između Evropskih zajednica i njihovih država članica, s jedne strane i Crne Gore, s druge strane, kojim se Crna Gora obavezala da prije ostvarivanja članstva uskladi svoj pravni poredak s pravnim poretkom koji postoji u Evropskoj uniji, odnosno da prije članstva mora usvojiti *acquis communautaire,* dok je dinamika tog usklađivanja određena Nacionalnim programom za integraciju Crne Gore u Evropsku uniju. Za sprovođenje direktiva u principu, potrebni su akti kojima se direktive prenose u domaći pravni poredak. S obzirom na to, da iz odredbe člana 135. stav 1. tačka (i) Direktive 2006/112/EZ Savjeta, o zajedničkom sistemu poreza na dodatu vrijednost za zemlje članice prizilazi obaveza da od plaćanja poreza na dodatu vrijednost (zavisno od uslova i ograničenja koje propišu same države članice), izuzmu transakcije: klađenje, lutrija i ostale vrste kockanja, Ustavni sud je ocijenio, da poresko oslobođenje za usluge igara na sreću propisano osporenom odredbom člana 27. tačka 7. Zakona, nije nesaglasno sa navedenom odredbom Direktive.

14. Navod podnosioca inicijative da se osporenom odredbom člana 25. **stav 1. tačka 12.a Zakona povrjeđuje ustavni princip o podjeli vlasti, iz odredaba člana 11. Ustava, jer se “***Vladi daju ovlašćenja koja nema po Ustavu i omogućava da zaključenjem ugovora arbitrerno oslobađa subjekte poreskih obaveza”,* **ocijenio neosnovanim.** Naime, iz sadržine osporene odredbe člana 25. **stav 1. tačka 12.a** Zakona, po ocjeni Ustavnog suda, proizilazi da zakonodavac tom odredbom nije uredio pitanje ovlašćenja za zaključivanje navedene vrste ugovora, niti je, u tom smislu, svoje ovlašćenje da uređuje poreski sistem prenio na Vladu, pa ni ovlašćenje da uređuje slučajeve u kojima se primjenjuje nulta stopa PDV-a. Ustavni sud je, stoga, ocijenio da odredba člana 11. stav 1. Ustava kojom je utvrđen princip o podjeli Vlasti na zakonodavnu izvršnu i sudsku nije relevantna za rješavanje ovog ustavnopravnog pitanja.

II1. Iz citiranih odredaba Ustava proizilazi da je Ustavni sud nadležan da odlučuje o saglasnosti zakona s Ustavom i potvrđenim i objavljenim međunarodnim ugovorima i da odlučuje o ustavnosti i zakonitosti propisa koji je prestao da važi, samo ako je postupak već pokrenut a nijesu otklonjene posljedice njegove primjene. Postupak se, u smislu odredaba člana 36. Zakona o Ustavnom sudu, smatra pokrenutim danom: podnošenja prjedloga, ustavne žalbe, odnosno žalbe Ustavnom sudu; donošenja rješenja Ustavnog suda o pokretanju postupka po inicijativi za ocjenu saglasnosti zakona s Ustavom i potvrđenim i objavljenim međunarodnim ugovorima, odnosno po inicijativi za pokretanje postupka za ocjenu saglasnosti drugih propisa i opštih akata s Ustavom i zakonom i donošenja rješenja Ustavnog suda da sam pokrene postupak za ocjenu saglasnosti zakona s Ustavom i potvrđenim i objavljenim međunarodnim ugovorima ili drugih propisa i opštih akata s Ustavom i zakonom. Iz odredaba člana 37. tačka 6. i člana 49. tačka 3. Zakona proizilazi da će Ustavni sud rješenjem odbaciti prjedlog, inicijativu, ustavnu žalbu, žalbu, odnosno drugi podnesak, kojim se pokreće postupak, kad ne postoje druge pretpostavke za odlučivanje o osnovanosti podneska.

1.1. U prethodnom postupku ispitivanja procesnih pretpostavki za vođenje postupka i odlučivanje Ustavni sud je utvrdio da je Skupština Crne Gore donijela Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodatu vrijednost (“Službeni list Crne Gore”, broj. 9/15.). Odredbom člana 5. stava 1. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodatu vrijednost izmijenjene su odredbe člana 27. tačka 4. podtačka b. Zakona o porezu na dodatu vrijednost, na sljedeći način:

 “U članu 27. tačka 4. podtačka b riječi: "i otkupa" brišu se.”

 1.2. U konkretnom slučaju, Ustavni sud je utvrdio da je osporena odredba člana 27. tačka 4. podtačka b. Zakona, u dijelu koji glasi: “i otkupa”, saglasno odredbi člana 5. stav 1. Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodatu vrijednost (“Službeni list Crne Gore”, broj. 9/15.), prestala da važi danom stupanja na snagu tog zakona, tj. 13. marta 2015. godine. Kako je osporeni dio odredbe člana 27. tačka 4. podtačka b Zakona prestao da važi prije pokretanja postupka za ocjenu njegove ustavnosti pred ovim sudom, Ustavni sud je, saglasno odredbi člana 149. stav 2. Ustava, utvrdio da nema pravnog osnova da utvrđuje da li je taj dio odredbe Zakona, u vrijeme važenja, bio u saglasnosti s Ustavom. Prestankom važenja osporene odredbe člana 27. tačka 4. podtačka b. Zakona, u dijelu koji glasi: “i otkupa”, prestale su procesne pretpostavke za vođenje postupka i odlučivanje Ustavnog suda.

15. Na osnovu iznijetih razloga, riješeno je kao u izreci.

 PREDSJEDNIK,

 dr Dragoljub Drašković,s.r.

1. Službeni list Crne Gore”, broj 18/11.), [↑](#footnote-ref-1)
2. ''Službeni list Crne Gore'', br. 61/10. i 31/14. [↑](#footnote-ref-2)
3. ''Službeni list Crne Gore'', br. 51/08., 34/11., 47/11., 35/13., 39/13. i 33/14. [↑](#footnote-ref-3)
4. ''Službeni list Crne Gore'', broj 5/16. [↑](#footnote-ref-4)
5. ''Službeni list Crne Gore'', br. 56/09., 34/14., 1/15. i 30/17. [↑](#footnote-ref-5)
6. “Službeni list Republike Crne Gore", br. 15/92 i 59/92 i "Službeni list Crne Gore", broj 32/11. [↑](#footnote-ref-6)
7. “Službeni list Republike Crne Gore", broj 52/04. i "Službeni list Crne Gore", br. 13/07., 61/13 i 37/17. [↑](#footnote-ref-7)