



Ministarstvo
finansija

Adresa: ul. Stanka Dragojevića 2,
81000 Podgorica, Crna Gora
tel: +382 20 242 835
fax: +382 20 224 450
www.mif.gov.me

VLADA CRNE GORE GENERALNI SEKRETARIJAT

Povodom Inicijative za pokretanje postupka za ocjenu ustavnosti odredbe člana 50f Zakona o porezu na dohodak fizičkih lica ("Službeni list RCG", br. 65/01, 37/04 i 78/06 i "Službeni list CG", br. 86/09, 14/12, 6/13, 62/13, 60/14, 79/15, 83/16, 67/19, 59/21, 146/21, 152/22 i 88/24), koju je Ustavnom sudu Crne Gore podnijelo "Meridianbet" d.o.o. Podgorica, Ministarstvo finansija daje sljedeće

MIŠLJENJE

Podnosilac inicijative „Meridianbet“ d.o.o. Podgorica (u daljem tekstu: Podnosilac inicijative), koga zastupa Lucija Anđelić Kukuljić, navodi da odredba koja glasi: „Porez na prihode ostvarene od igara na sreću obračunava i obustavlja priređivač igara na sreću pri svakom dobitku i uplaćuje se istovremeno sa isplatom dobitka“ nije u skladu sa Ustavom Crne Gore i Evropskom konvencijom za zaštitu ljudskih prava i osnovnih sloboda.

U obrazloženju razloga za pokretanje inicijative za ocjenu ustavnosti navodi se da je primjena odredbe čije se ispitivanje ustavnosti i zakonitosti inicira pravno i faktički neizvršiva, ističući da je zakonodavac priređivače igara na sreću spornom odredbom zakona poistovjetio sa poreskim organom, dajući im nadležnost i obavezu da vrše identifikaciju poreskih obveznika i da učestvuju u poslovima utvrđivanja i naplate poreza, kao prihoda Budžeta Crne Gore. Međutim, priređivačima igara na sreću kao privrednim subjektima, niti jednim pozitivnim propisom nijesu data javna pravna ovlašćenja koja se odnose na poresku aktivnost države.

Podnosilac inicijative je istakao da Zakon o poreskoj administraciji ne predviđa nadležnost i ovlašćenje odnosno bilo kakvog učešća privatno pravnih subjekata u oblasti utvrđivanja i naplate poreza ili drugih javnih prihoda, te da citirani zakon propisuje da se poreska obaveza utvrđuje rješenjem koje, pored podataka utvrđenih zakonom kojim se uređuje upravni postupak, sadrži naročito PIB poreskog obveznika, vrstu poreza, poresku osnovicu, poresku stopu, iznos utvrđenog poreza, poreski period, poreske olakšice, uplatni račun, nalog i rok za uplatu i iznos kamate i kamatnu stopu.

Ukazano je da primjena odredbe člana 50f Zakona o porezu na dohodak fizičkih lica u kontekstu Zakona o poreskoj administraciji znači da priređivač igara na sreću u svakom pojedinačnom slučaju ostvarenog dobitka od igre na sreću u iznosu većem od 300€ donosi poresko rješenje.

Podnosilac inicijative je istakao da poreski zakoni ne predviđaju niti jedan drugi način obavezujućeg utvrđivanja poreske obaveze, osim rješenjem, te da je zakonodavac spornom odredbom obavezao priređivače igara na sreću na vođenje upravnog postupka i donošenje upravnog akta.

Ukazano je da bi priređivač igara na sreću prije donošenja poreskog rješenja, shodno Zakonu o upravnom postupku, bio dužan da sprovede ispitni postupak, kako bi utvrdio sve

činjenice i okolnosti bitne za rješavanje upravne stvari, a nakon toga i da omogući dobitniku igre na sreću da se izjasni o rezultatima ispitnog postupka, te da je odredba zakona donesena suprotno načelu određenosti u donošenju propisa.

Podnosilac inicijative ističe da zaposleni kod priređivača igara na sreću nemaju pravo da od građana zahtijevaju uvid u identifikacioni dokument, niti da obrađuju lične podatke građana, shodno Zakonu o zaštiti podataka o ličnosti.

Napominje se da priređivači igara na sreću putem interneta posjeduju podatke o identitetu igrača (ime i prezime, adresa, jedinstveni matični broj ili broj identifikacionog dokumenta) shodno Zakonu o igrama na sreću, te da je identitet igrača za ostale priređivače igara na sreću po pravilu nepoznat.

Nadalje, podnosilac inicijative ukazuje da bi u slučaju primjene člana 50f Zakona o porezu na dohodak fizičkih lica priređivači igara na sreću putem interneta bili u očigledno neravnopravnom položaju u odnosu na ostale privredne subjekte koji priređuju igre na sreću, za koje u nedostatku zakonskog ovlašćenja za identifikaciju igrača sporna odredba bi bila praktično neizvršiva. Ističe se da bi selektivna primjena sporne odredbe od strane samo priređivača igara na sreću putem interneta bila u suprotnosti sa načelom ravnopravnosti privrednih subjekata, koje se izražava u njihovom jednakom položaju u privrednom poslovanju, u jednakosti uslova privređivanja, u jednakom položaju, pravima i odgovornostima na tržištu.

Podnosilac inicijative ukazuje na problem pravnog lijeka u slučaju kada se poreska obaveza ne utvrđuje rješenjem već se ista odbije primjenom proste matematičke formule. Ističe se da dobitnik ne bi bio u mogućnosti da uloži žalbu, ali ni da pokrene parnični postupak pred sudom opšte nadležnosti, što bi ga lišilo prava na pravni lijek i prava na pristup sudu, koja su garantovana čl. 20 i 32 Ustava Crne Gore i člana 13 Evropske konvencije za zaštitu ljudskih prava i osnovnih sloboda.

Navodi se da je zakonodavac donošenjem ovakve odredbe izvršio neosnovano miješanje u mirno uživanje imovine građana Crne Gore, što je u suprotnosti sa članom 58 stav 1 Ustava Crne Gore i članom 1 Protokola 1 uz Evropsku konvenciju za zaštitu ljudskih prava i osnovnih sloboda.

Podnosilac inicijative ukazuje da bi primjena sporne odredbe proizvela i šire socio-ekonomske posljedice, usljed umanjenja realnog dobitka igrača, opadanja popularnosti i interesovanja za učestvovanje u igrama na sreću i razvoja različitih nelegalnih načina klađenja, sve u cilju izbjegavanja plaćanja poreskih obaveza.

Na kraju, podnosilac inicijative predlaže da Ustavni sud Crne Gore donese odluku kojom se pokreće postupak za ocjenu ustavnosti i zakonitosti člana 50f Zakona o porezu na dohodak fizičkih lica ("Službeni list RCG", br. 65/01, 37/04 i 78/06 i "Službeni list CG", br. 86/09, 14/12, 6/13, 62/13, 60/14, 79/15, 83/16, 67/19, 59/21, 146/21, 152/22 i 88/24), te da se usljed neusaglašenosti sa odredbom čl. 8, čl. 20, čl. 32, čl. 58, st. 1, čl. 111 i čl. 145 Ustava Crne Gore, sa članom 13 Evropske konvencije za zaštitu ljudskih prava i osnovnih sloboda i sa članom 1 Protokola 1 uz Evropsku konvenciju za zaštitu ličnih prava i osnovnih sloboda obustavlja primjena i ukida član 50f Zakona o porezu na dohodak fizičkih lica ("Službeni list RCG", br. 65/01, 37/04 i 78/06 i "Službeni list CG", br. 86/09, 14/12, 6/13, 62/13, 60/14, 79/15, 83/16, 67/19, 59/21, 146/21, 152/22 i 88/24).

Mišljenja smo da nema osnova za prihvatanje podnijete inicijative.

Članom 4 Zakona o porezu na dohodak fizičkih lica ("Službeni list RCG", br. 65/01, 37/04 i 78/06 i "Službeni list CG", br. 86/09, 14/12, 6/13, 62/13, 60/14, 79/15, 83/16, 67/19, 59/21, 146/21, 152/22 i 88/24) propisano je da je predmet oporezivanja rezidenta dohodak koji rezident ostvari u Crnoj Gori i izvan Crne Gore, a da je predmet oporezivanja nerezidentnog fizičkog lica dohodak koji nerezident ostvari u Crnoj Gori.

Odredbama člana 10 stav 1 tačka 3 i člana 12 stav 2 tačka 10 citiranog zakona propisano je da se porez na dohodak plaća na prihode ostvarene po osnovu igara na sreću, po stopi od 15% od poreske osnovice.

Članom 37s citiranog zakona propisano je da se prihodom od igara na sreću smatra svaki dobitak od igara na sreću koji je ostvaren u skladu sa zakonom kojim se uređuju igre na sreću. Dobitkom od igara na sreću iz stava 1 ovog člana smatra se iznos pojedinačne isplate dobitka umanjen za iznos pojedinačne uplate na osnovu koje je ostvaren dobitak. Porez na dobitke od igara na sreću ne plaća se na pojedinačno ostvaren iznos iz stava 2 ovog člana do iznosa od 300,00 eura.

Odredbama člana 50f citiranog zakona propisano je da porez na prihode ostvarene od igara na sreću obračunava i obustavlja priređivač igara na sreću pri svakom dobitku i uplaćuje se istovremeno sa isplatom dobitka. Porez na dobitke od igara na sreću plaća se po stopi od 15%.

Članom 40 Zakona o poreskoj administraciji ("Službeni list RCG", br. 65/01 i 80/04 i "Sl. list CG", br. 20/11, 28/12, 8/15, 47/17, 52/19, 145/21 i 15/25) propisano je da poreska prijava za porez po odbitku je izvještaj koji poreski isplatilac, odnosno posrednik, podnosi poreskom organu. Zbirna poreska prijava, odnosno izvještaj sadrži podatke o obračunatom i plaćenom porezu po odbitku od strane jednog poreskog isplatioca, odnosno posrednika, za sve primaoca prihoda. Pojedinačna poreska prijava sadrži podatke o obračunatom i plaćenom porezu po odbitku od strane jednog poreskog isplatioca, odnosno posrednika, za svakog primaoca prihoda. Izvještaj iz stava 2 ovog člana podnosi se do 15. u mjesecu za isplate izvršene u prethodnom mjesecu.

Odredbama člana 36 st. 1 i 2 citiranog zakona propisano je da se pod poreskom prijavom, u smislu ovog zakona, podrazumijeva dokumenat koji se sačinjava i podnosi poreskom organu na propisanom obrascu. Poreska prijava obavezno sadrži opšti i posebni dio. U opštem dijelu poreske prijave unose se matični podaci poreskog obveznika, a u posebnom dijelu podaci od značaja za utvrđivanje poreske obaveze.

Odredbama člana 52 stav 1 citiranog zakona propisano je da poreski obveznik sam vrši utvrđivanje poreza kada je poreskim zakonom propisano samooporezivanje.

Članom 10 st. 1 do 4 Zakona o objedinjenoj registraciji i sistemu izvještavanja o obračunu i naplati poreza i doprinosa ("Službeni list RCG", broj 29/05 i "Službeni list CG", br. 75/10, 40/11 i 145/21) propisano je da se izvještaj o obračunatim i plaćenim porezima i doprinosima podnosi Poreskoj upravi na jedinstvenom obrascu. Jedinstveni obrazac podnose: isplatilac ličnih primanja i drugih prihoda, lice koje obavlja samostalnu djelatnost i drugo lice za koja je zakonom propisana obaveza da samo obračunava poreze i doprinose. Na jedinstvenom obrascu se iskazuju podaci o: obračunskom periodu; obvezniku poreza i doprinosa; osnovici za obračun poreza i doprinosa; plaćenim porezima i doprinosima i drugi podaci od značaja za obračun poreza i doprinosa. Jedinstveni obrazac se podnosi do 15-og u mjesecu za prethodni obračunski period (mjesec).

Oporezivanje dobitaka od igara na sreću po odbitku bliže je uređeno Pravilnikom o obliku, sadržini, načinu popunjavanja i dostavljanja jedinstvenog obrasca izvještaja o obračunatom i plaćenom porezu na dohodak fizičkih lica i doprinosima za obavezno socijalno osiguranje („Službeni list CG“, br. 76/10, 63/11, 28/12, 8/13, 4/14, 49/14, 1/15, 2/15, 10/16, 8/17, 50/17, 15/19, 9/20, 61/21, 110/21, 8/22, 20/22, 32/22, 15/23 i 68/24). Šifarnikom osnova za obračun citiranog pravilnika predviđena je posebna šifra 088-dobici od igara na sreću, koja se koristiti za oporezivanje dobitaka od igara na sreću u skladu sa Zakonom o porezu na dohodak fizičkih lica. Sastavni dio citiranog pravilnika je IOPPD obrazac koji u posebnom dijelu sadrži kolonu "PIB lica (JMB)".

Zakonodavac priređivače igara na sreću nije poistovjetio sa poreskim organom već je Zakonom o porezu na dohodak fizičkih lica propisao da se oporezivanje prihoda ostvarenih po osnovu igara na sreću sprovodi po odbitku, a na tu mogućnost ukazuje član 40 i član 52 Zakona o poreskoj administraciji. Dakle, oporezivanje prihoda po odbitku je model samooporezivanja koji se sprovodi na način što se od oporezivog prihoda odbije porez koji pripada Budžetu Crne Gore (član 50f stav 1 Zakona o porezu na dohodak fizičkih lica), a poresku prijavu (izvještaj) poreski isplatilac, odnosno posrednik podnosi poreskom organu do 15. u mjesecu za isplate izvršene u prethodnom mjesecu (član 40 st. 1 i 4 Zakona o poreskoj administraciji i član 10 stav 4 Zakona o objedinjenoj registraciji i sistemu izvještavanja o obračunu i naplati poreza i doprinosa). Obračun poreza i doprinosa podnosi se Poreskoj upravi na obrascu Izvještaja o obračunatim i plaćenim porezima i doprinosima (u daljem tekstu: IOPPD), koji je sastavni dio Pravilnika o obliku, sadržini, načinu popunjavanja i dostavljanja jedinstvenog obrasca izvještaja o obračunatom i plaćenom porezu na dohodak fizičkih lica i doprinosima za obavezno socijalno osiguranje.

Posebno ističemo da oporezivanje prihoda po odbitku nije nepoznanica u Crnoj Gori, da je princip utvrđivanja poreske obaveze samooporezivanjem postojao i prije donošenja ovog zakona u Crnoj Gori za druge izvore prihoda, te da se opisani model oporezivanja kod igara na sreću ne razlikuje od modela koji važi za prihoda po osnovu zarada, ugovora o djelu, imovine, kapitala, drugih i sličnih primanja. Napominjemo da je oporezivanje prihoda od igara na sreću po principu samooporezivanja zastupljeno širom Evrope, te da uvođenje poreza na dohodak za prihode od igara na sreću ne predstavlja izuzetak već pravilo u Evropi.

Zakonodavac priređivačima igara na sreću nije dao nadležnost i obavezu da vrše identifikaciju koja već ne postoji kod drugih poreskih obveznika, već je priređivačima igara na sreću propisao u potpunosti identičnu obavezu koja postoji i kod ostalih isplatilaca kod kojih se oporezivanje vrši po odbitku, a na šta ukazuje član 36 stav 2 Zakona o poreskoj administraciji. Naime, u posebnom dijelu IOPPD obrasca koji je sastavni dio Pravilnika o obliku, sadržini, načinu popunjavanja i dostavljanja jedinstvenog obrasca izvještaja o obračunatom i plaćenom porezu na dohodak fizičkih lica i doprinosima za obavezno socijalno osiguranje, propisana je kolona 2 – PIB lica (JMB) u koju se unosi poreski identifikacioni broj lica (JMB) za koje se vrši obračun poreza, odnosno doprinosa. Dakle, identifikacija lica (JMB) za koje se vrši obračun poreza, odnosno doprinosa po odbitku se sprovodi na identičan način za sva lica koja ostvare dohodak u skladu sa Zakonom o porezu na dohodak fizičkih lica, bez obzira da li prihod potiče od igara na sreću, zarade, ugovora o djelu, imovine, kapitala i sličnih primanja.

Oporezivanje prihoda po odbitku, suprotno navodima podnosioca inicijative, ne podrazumijeva utvrđivanje poreske obaveze rješenjem, već poreski obveznik sam vrši utvrđivanje poreza samooporezivanjem, na šta ukazuje član 52 stav 1 Zakona o poreskoj administraciji. Prethodno podrazumijeva dostavljanje poreske prijave (izvještaja o obračunatim i plaćenim porezima i doprinosima) Poreskoj upravi, do 15-og u mjesecu za

prethodni obračunski period (mjesec), što važi za sve prihode koji se oporezuju po odbitku. Pod poreskom prijavom, u smislu Zakona o poreskoj administraciji, podrazumijeva se dokument koji se sačinjava i podnosi poreskom organu na propisanom obrascu. Princip oporezivanja prihoda po odbitku, u smislu Zakona o porezu na dohodak fizičkih lica, je identičan za sve izvore prihoda, bez obzira da li je riječ o igrama na sreću ili zaradi, ugovoru o djelu, drugim primanjima, kapitalu, imovini i drugim sličnim primanjima. Dakle, oporezivanje prihoda po odbitku ne podrazumijeva donošenje poreskog rješenja priređivača igara na sreću, kao ni vođenje upravnog postupka i donošenje upravnog akta, sprovođenje ispitnog postupka te omogućavanje dobitniku da se izjasni o rezultatima ispitnog postupka, već se utvrđivanje poreske obaveze vrši samooporezivanjem.

Član 50f Zakona o porezu na dohodak fizičkih lica nije suprotan načelu određenosti u donošenju propisa, imajući u vidu da se dobitkom od igara na sreću smatra iznos pojedinačne isplate dobitka umanjen za iznos pojedinačne uplate na osnovu koje je ostvaren dobitak.

Ističemo da odluka o koncesiji koju navodi podnosilac inicijative u razlozima na kojima se inicijativa temelji nije povezana sa oporezivanjem prihoda od igara na sreću, posebno iz razloga što je koncesija trošak priređivača igara na sreću a porez na dohodak fizičkih lica je trošak lica koje je ostvarilo prihod od igara na sreću. Ukazujemo da su svi isplatioci prihoda koji se oporezuju po odbitku u skladu sa Zakonom o porezu na dohodak fizičkih lica u obavezi da izvrše identifikaciju lica (JMB) koje je ostvarilo prihod, bez obzira na izvor prihoda. Prethodno podrazumijeva da su priređivači igara na sreću kao i svi drugi isplatioci i prije ovog zakona bili u obavezi da izvrše identifikaciju lica (JMB) kojima isplaćuju određeni prihod, npr. naknadu, zaradu, pomoć i slično (član 36 stav 2 Zakona o poreskoj administraciji).

Zakonodavac je propisao obavezu identifikacije fizičkih lica koja ostvare prihod od igara na sreću za koji pozitivna razlika između isplate i uplate iznosi više od 300,00€. Prethodno važi za sve igre na sreću, što ne dovodi u neravnopravan položaj priređivače igara na sreću putem interneta u odnosu na druge priređivače. Na ovaj način je zaštićeno načelo ravnopravnosti i zabrane diskriminacije pojedinih privrednih subjekata, imajući u vidu da će se identifikacija fizičkih lica vršiti na isti način za sve dobitke od igara na sreću.

Naglašavamo da se identifikacija fizičkih lica u skladu sa poreskim propisima vrši isključivo za svrhe oporezivanja, i istu ne treba posmatrati u kontekstu drugih zakona koji na poseban način uređuju kriterijume za identifikaciju fizičkih lica. Dakle, u skladu sa poreskim propisima identifikacija fizičkih lica se vrši za sva lica koja u skladu sa zakonom ostvare dohodak, bez obzira na vrstu igre na sreću i izvor prihoda.

Suprotno stavovima podnosioca inicijative, mišljenja smo da član 50f Zakona o porezu na dohodak fizičkih lica ne prouzrokuje posrednu diskriminaciju, posebno iz razloga što oporezivanje prihoda od igara na sreću ne utiče negativno na priređivače igara na sreću, a sva fizička lica koja ostvare prihod od igara na sreću plaćaju porez na dohodak na identičan način i po istoj stopi poreza od 15%.

Princip oporezivanja prihoda po odbitku podrazumijeva da poreski obveznik sam vrši utvrđivanje poreza, a kontrolu obračuna i uplate poreza na dohodak fizičkih lica vrši Poreska uprava. Ukoliko pravno lice (priređivač) kao isplatilac dobitaka od igara na sreću porez na prihode ne obračuna, netačno obračuna, ne obustavi ili ne uplati u propisanom roku, kazniće se novčanom kaznom od 2.000€ do 20.000€. Identičan princip kontrole

tačnosti obračuna i plaćanja poreza postoji i za sve druge kategorije prihoda za koje se porez plaća po odbitku (zarade, naknade, ugovor o djelu, druga primanja, kapital, imovina i slično).

Postupak oporezivanja prihoda od igara na sreću je jasan, i isti podrazumijeva primjenu stope poreza na dohodak od 15% na pozitivnu razliku između pojedinačne isplate dobitka i pojedinačne uplate na osnovu koje je ostvaren dobitak, koja je veća od 300,00€. Mišljenja smo da svaki dohodak fizičkog lica treba da bude oporezovan u skladu sa Zakonom o porezu na dohodak fizičkih lica (zarada, naknada, prihod od igara na sreću, socijalna pomoć, jubilarna nagrada, ugovor o djelu, kapitalni dobitak, naknada isplaćena licu koje nije zaposleno kod isplatioca), te iz tog razloga smatramo da nije izvršeno miješanje u mirno uživanje imovine građana Crne Gore, već pravičan način oporezivanja prihoda iz svih izvora dohotka u skladu sa Zakonom o porezu na dohodak fizičkih lica.

Imajući u vidu navedeno, smatramo da odredbe člana 50f Zakona o porezu na dohodak fizičkih lica ("Službeni list RCG", br. 65/01, 37/04 i 78/06 i "Službeni list CG", br. 86/09, 14/12, 6/13, 62/13, 60/14, 79/15, 83/16, 67/19, 59/21, 146/21, 152/22 i 88/24), su usaglašene sa Ustavom Crne Gore i Evropskom konvencijom za zaštitu ljudskih prava i osnovnih sloboda, iz čega proizilazi da nema osnova za prihvatanje inicijative za pokretanje postupka za ocjenu ustavnosti osporene odredbe koju je Ustavnom sudu Crne Gore podnijelo „Meridianbet“ d.o.o. Podgorica.

 **MINISTAR**
Novica Vuković
