



01-430/23-4862/1

Podgorica, 3. jul 2023. godine

**VLADA CRNE GORE**  
**GENERALNI SEKRETARIJAT**

-n/r generalnog sekretara, g-dina Borisa Marića-

U vezi sa vašim dopisom, broj: 07-024/23-2789/2 od 15. juna 2023. godine, kojim se traži davanje mišljenja na Inicijativu za pokretanje postupka za ocjenu ustavnosti odredaba čl. 28a i 43c Zakona o porezu na dobit pravnih lica ("Službeni list RCG", br. 65/01 i 80/04 i "Službeni list CG", br. 40/08, 86/09, 14/12, 61/13, 55/16, 146/21, 152/22 i 28/23), koju je podnijela mr. Mila Kasalica iz Podgorice, Ministarstvo finansija daje sljedeće

**M I Š L J E N J E**

Podnosilac inicijative navodi da odredbe člana 28a i 43c Zakona o porezu na dobit pravnih lica nijesu u skladu sa čl. 139 i 142 Ustava. Odredbama člana 28a citiranog zakona propisano je da je obveznik poreza na dobit dužan da obračuna, obustavi i uplati porez po odbitku na isplate izvršene po osnovu zajma, odnosno pozajmice sa ili bez kamate fizičkim licima, kao i u slučaju produženja roka otplate zajma odnosno pozajmice, osim fizičkog lica za pozajmice do 5.000 eura na godišnjem nivou, a koje nema status povezanog lica iz člana 38 ovog zakona. Naprijed navedeni porez po odbitku plaća se u trenutku vršenja isplate po stopi od 15%, na osnovicu koju čini njen bruto iznos, pri čemu je obveznik poreza po odbitku dužan da nadležnom poreskom organu podnese izvještaj o uplaćenom porezu po odbitku do kraja februara tekuće godine za prethodnu godinu. Podnosilac inicijative smatra da su osporene zakonske odredbe u suprotnosti sa Ustavom, i to člana 142: „Država se finansira iz poreza, dažbina i drugih prihoda. Svako je dužan da plaća poreze i druge dažbine. Porezi i druge dažbine mogu se uvoditi samo zakonom.“ i člana 139: „Ekonomsko uređenje zasniva se na slobodnom i otvorenom tržištu, slobodi preduzetništva i konkurencije, samostalnosti privrednih subjekata i njihovoj odgovornosti za preuzete obaveze u pravnom prometu, zaštiti i ravnopravnosti svih oblika svojine.“ Podnosilac predmetne inicijative ukazuje da se Zakonom o porezu na dobit pravnih lica uređuje sistem i uvodi obaveza plaćanja plaćanja poreza na dobit pravnih lica, definiše se predmet oporezivanja, izvori dobiti, utvrđivanje poreske osnovice. Takođe, zakonom je propisano i uskađivanje prihoda i rashoda iskazanih u bilansu uspjha kao primarnoj izvještajnoj formi, na osnovu koje se izračunava obaveza poreskog obveznika u vezi poreza na dobit pravnih lica. U predmetnoj inicijativi se navodi da član 28 a zakona uvodi izraze koji nijesu predmet oporezivanja saglasno odredbama zakona i to: „isplate“ i „izvršene po osnovu zajma, odnosno pozajmice“. Navedeni termini ne predstavljaju zakonske pojmove koji računovodstveno, ekonomski, pravno, ugovorno i obligaciono pripadaju odredbama zakona. Razlozi za neustavnost citiranog člana su:

- „isplate“ u računovodstvenom i ekonomskom poretku Crne Gore ne predstavljaju razliku između prihoda i rashoda, niti u ekonomskoj teoriji imaju bilo koju drugu odrednicu, osim novčanih tokova, koji nijesu prihodi i rashodi pravnog lica;
- „isplate“ predstavljaju transakcije iz bilansa stanja, što znači da nijesu pozicije bilansa uspjha i konsekvantno pozicije bilansa stanja ne mogu biti predmet oporezivanja u skladu sa odredbama citiranog zakona;
- „izvršene po osnovu zajma, odnosno pozajmice“ u računovodstvenom i ekonomskom poretku ne predstavljaju razliku između prihoda i rashoda, niti u ekonomskoj teoriji

imaju bilo koju drugu odrednicu, osim novčanih tokova, koji nijesu prihodi i rashodi pravnog lica;

- Anex ugovora o zajmu/pozajmici, odnosno produženje roka otplate zajma/pozajmice je uređeno odredbama Zakona o obligacionim odnosima (Službeni list CG", br. 47/08, 04/11 i 22/17, Glava X čl. 566-574), koji ne predstavljaju regulatorni osnov da se oporezuje zajam/pozajmica pravnog lica fizičkom licu.

Nadalje, u inicijativi je navedeno da se poreski sistem bazira na oporezivanju transakcija u vezi: imovine, potrošnje i dohotka i ne oporezuju se novčani tokovi bilo kojeg poreskog obveznika, pošto je to suprotno odredbama Zakona o porezu na dobit pravnih lica. Takođe, podnosilac inicijative navodi da usvajanje odredbi o oporezivanju zajma/pozajmice pravnih lica prema fizičkim licima, odnosno gotovinskih tokova unutar odredbi citiranog zakona, predstavlja praksu štetne poreske konkurencije, što Crna Gora na putu pristupanja Evropskoj uniji ne bi trebala da radi. Kodeks ponašanja za poslovno oporezivanje [Code of Conduct Group (Business Taxation)] insistira na eliminaciji štetne poreske konkurencije. Institucionalni okvir u Crnoj Gori ima kompetencije da se nepravilne prakse ponašanja poreskih obveznika isprate uz zakonski nesumnjiva inspektorska upravno-utemeljena postupanja na terenu, kao i unutar analitičkih kapaciteta resorne uprave, uz poštovanje Ustava Crne Gore. Svako drugo prevođenje gotovinskih tokova u odredbe bilansa uspjeha, predstavlja umanjeње atraktivnosti crnogorskog internog tržišta za dalji i snažni ekonomski razvoj. Takođe, podnosilac inicijative navodi da zajam/pozajmica računovodstveno, ekonomski, regulatorno nemaju tretman dividendi ili udjela u dobiti, a što su dva zakonski utvrđena osnova za usklađivanje prihoda. Slobodna novčama sredstva na transakcionom računu nijesu dividenda ili učešće u dobiti, ukoliko nijesu potkrijepljena pravnim dokumentima o respektivnog odlučivanju organa upravljanja pravnog lica. Na osnovu navedenog, podnosilac inicijative predlaže da Ustavni sud Crne Gore prihvati podnijetu Inicijativu i pokrene postupak za ocjenjivanje ustavnosti odredaba člana 28a (43c) Zakona o porezu na dobit pravnih lica, objavljenog u "Službenom listu CG", broj 152/22 od 30. decembra 2022. godine, kao i "Službenom listu CG", broj 28/23 od 10. marta 2023. godine, i da poslije sprovedenog postupka donese odluku da odredbe člana 28a (43c) Zakona o porezu na dobit pravnih lica, nijesu u saglasnosti sa Ustavom i da se navedeni članovi zakona stavljaju van pravne snage.

Smatramo da nema osnova za prihvatanje podnijete inicijative.

Podnosilac inicijative suštinski ne navodi razloge neustavnosti odredbi koje su predmet ove inicijative sa članovima 139 i 142 Ustava. Smatramo da cjelishodnost uvođenja određenog poreskog oblika ne može biti predmet ocjene ustavnosti, jer je to isključivo ovlašćenje Skupštine Crne Gore, što je i ustaljena praksa Ustavnog suda Crne Gore: „Iz navedenih odredaba Ustava dalje, proizilazi 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, Ustav utvrđuje princip da se porezi i dažbine mogu uvoditi samo zakonom. Osim osnovnih načela Ustav ne definiše predmet, postupak i način oporezivanja niti sadrži ograničenja u pogledu njihovog uređivanja, već uređivanje tih pitanja u cjelini prepušta zakonodavcu. (Odluka Ustavnog suda Crne Gore, U-I br. 2/10 od 14 oktobra 2010. godine).

Iz Odluke Ustavnog suda Crne Gore, U. br.104/07 od 28. januara 2010. godine, proizilazi da: "...je Skupština Crne Gore ovlašćena da zakonom, u skladu sa Ustavom, uredi način ostvarivanja ljudskih prava i sloboda, kada je to neophodno za njihovo ostvarivanje i druga pitanja od interesa za Crnu Goru, kao i da je svako dužan da plaća poreze i druge dažbine... Ustavni sud, saglasno odredbama člana 149 Ustava, nije nadležan da ocjenjuje cjelishodnost osporenog zakonskog rješenja, već je takva ocjena u domenu zakonodavne politike." kao i da Ustavni sud Crne Gore nema ovlašćenja da ocjenjuje valjanost, odnosno cjelishodnost odluka zakonodavca u oblasti oporezivanja. Pravo na utvrđivanje osnovnih

elemenata poreske obaveze je u nadležnosti Skupštine Crne Gore, što se može vidjeti i u Odluci Ustavnog suda Crne Gore, U. br. 12/07 od 29. marta 2007. godine - "Iz citiranih odredaba Ustava proizilazi da je Republika ovlašćena da zakonom uredi odnose u oblasti poreza i drugih fiskalnih davanja. Pri tome zakonodavni organ je ovlašćen da uređuje vrste poreza i bitne elemente poreske obaveze (obveznika, osnovicu, stopu, način utvrđivanja i plaćanja, poreska oslobođenja i druga pitanja važna za ostvarivanje poreskog sistema u cjelini.), pa prema tome i elemente pomenutog oblika oporezivanja na način koji nije nesaglasan sa Ustavom."

Nadalje, pravo u određivanju objekta oporezivanja je, takođe u nadležnosti Skupštine Crne Gore, što se može vidjeti i u Odluci Ustavnog suda Crne Gore, U. br. 12/07 od 29. marta 2007. godine - "Uređivanje poreskog sistema u izboru oblika i načina oporezivanja dio je ustavne samostalnosti zakonodavca. Pod uređivanjem poreskog sistema podrazumijeva se i određivanje predmeta oporezivanja. Kako u Ustavu ne postoje ograničenja za zakonodavca da odredi predmet oporezivanja, u okviru odgovarajuće vrste poreza, to je Zakonom, čije se odredbe osporavaju, uvedena obaveza plaćanja poreza na dohodak fizičkih lica i bliže određen predmet oporezivanja."

Takođe, ovlašćenja vezana za propisivanje poreskih olakšica su u isključivoj nadležnosti Skupštine Crne Gore, što se može vidjeti i u Odluci Ustavnog suda Crne Gore, U. br. 8/11 od 22. marta 2012. godine - "Izbor kriterijuma za propisivanje poreske olakšice, u vidu umanjenja poreza od 5% do 50% za svaku navršenu godinu starosti vozila, kao i određivanje vozila za čiju se upotrebu ne plaća porez, po ocjeni Suda, isključivo je stvar poreske politike koju vodi Skupština."

Imajući u vidu prethodno navedeno, može se zaključiti da je definisanje elemenata poreske obaveze, kao i pitanje cjelishodnosti nekog poreskog oblika u isključivoj nadležnosti Skupštine Crne Gore. Stoga, ocjena podnosioca inicijative, da određena transakcija ne treba biti predmet oporezivanja, predstavlja kršenje ustavnog načela iz člana 142. U konkretnom slučaju, uvođenje novog poreskog oblika je isključivo pravo Skupštine Crne Gore. Takođe, na osnovu prakse Ustavnog suda, nesporno je i pravo Skupštine da utvrđuje poreske olakšice, kao i momenat nastanka poreske obaveze.

Istovremeno ukazujemo da su porezi po odbitku posebna vrsta poreza, i isti nijesu istovjetni sa porezom na dobit. Naime, članom 29 Zakona o porezu na dobit pravnih lica propisano je da poreski obveznik poreza na dobit pravnih lica, plaća pored ovog poreskog oblika i seriju posebnih poreskih oblika - tzv. poreza po odbitku upravo na razne vrste isplata:

- dividende i udjele u dobiti koji se isplaćuju rezidentnim i nerezidentnim pravnim i fizičkim licima;

- kamate, naknade za autorska prava i druga prava intelektualne svojine, kapitalnog dobitka, naknada za zakup pokretne i nepokretne imovine, naknada po osnovu konsalting usluga, usluga istraživanja tržišta i revizorskih usluga, koje se isplaćuju nerezidentnom pravnom licu.

- prihode koje obveznik poreza na dobit isplaćuje rezidentnim i nerezidentnim fizičkim licima po osnovu otkupa upotrebljivanih proizvoda, poluproizvoda i poljoprivrednih proizvoda otkupljenih od proizvođača koji je obveznik PDV-a.

- prihode koje obveznik poreza na dobit isplaćuje nerezidentnom pravnom licu po osnovu izvođenja estradnog, zabavnog, umjetničkog, sportskog ili sličnog programa u Crnoj Gori.

S tim u vezi, porez po odbitku na isplate po osnovu pozajmica fizičkim licima predstavlja samo jedan od gore navedenih poreza po odbitku, te bi sporenje njegove cjelishodnosti značilo osporavanje postojanja svih ostalih navedenih poreza po odbitku. Tvrdnje podnosioca inicijative da je isplata sredstava, kao vrsta transakcije do sada nepoznata kao poreski oblik, je eksplicitno suprotna članu 29 Zakona o porezu na dobit pravnih lica, koji je dio pravnog sistema od uvođenja poreza na dobit, i isti je sadržan u svim

uporednim zakonima ove vrste. Imajući u vidu prethodno navedeno, ukazujemo da je stav podnosioca inicijative suprotan praksi Ustavnog suda po kojoj je Skupština Crne Gore isključivo nadležna za pitanje cjelishodnosti uvođenja nekog poreskog oblika, utvrđivanja njegovih elemenata, a posebno utvrđivanja predmeta oporezivanja.

Na osnovu iznijetih razloga, Ministarstvo finansija je mišljenja da su odredbe člana 28a i 43c Zakona o porezu na dobit pravnih lica saglasne sa Ustavom i pravnim sistemom Crne Gore i da istim nije narušeno nijedno od Ustavom utvrđenih načela.

**MINISTAR,**  
**mr Aleksandar Damjanović**

