

Crna Gora
VLADA CRNE GORE
Broj: 07-430/23-3288/2
Podgorica, 12. jul 2023. godine

USTAVNI SUD CRNE GORE
Gospodin Budimir Šćepanović, predsjednik

PODGORICA

Vlada Crne Gore je, na sjednici održanoj 6. jula 2023. godine, razmotrila **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 Ustavnom sudu Crne Gore podnijela mr Mila Kasalica iz Podgorice, a Ustavni sud dostavio Vladi radi davanja mišljenja.**

S tim u vezi, Vlada 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, koje nema status povezanog lica iz člana 38 ovog zakona. Navedeni porez po odbitku plaća se prilikom isplate po stopi od 15%, na osnovicu koju čini njen bruto iznos. Pri tom je obveznik poreza po odbitku dužan da, do kraja februara tekuće godine za prethodnu godinu, nadležnom poreskom organu podnese izvještaj o uplaćenom porezu po odbitku. Podnosilac Inicijative smatra da su osporene zakonske odredbe u suprotnosti s Ustavom, i to s članom 142, koji glasi: „Država se finasira 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 članom 139, koji glasi: „Ekonomsko uređenje zasniva se na slobodnom i otvorenom tržištu, slobodi preduzetništva i konkurencije, samostlnosti privrednih subjekata i njihovoj odgovornosti za preuzete

obaveze u pravnom prometu, zaštiti i ravnopravnosti svih oblika svojine.“ Takođe, u Inicijativi se ističe da se Zakonom o porezu na dobit pravnih lica uređuje sistem i uvodi obaveza plaćanja poreza na dobit pravnih lica, definiše se predmet oporezivanja, izvori dobiti, utvrđivanje poreske osnovice, te da je Zakonom propisano i usklađivanje prihoda i rashoda iskazanih bilansom uspjeha, kao primarnoj izvještajnoj formi, na osnovu koje se izračunava obaveza poreskog obveznika u vezi s porezom na dobit pravnih lica. U Inicijativi se navodi i da član 28a Zakona sadrži 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 su računovodstveno, ekonomski, pravno, ugovorno i obligaciono odrednice 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, te nijesu pozicije bilansa uspjeha i konsekventno pozicije bilansa stanja ne mogu biti predmet oporezivanja u skladu s 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 drugu odrednicu, osim novčanih tokova, koji nijesu prihodi i rashodi pravnog lica;

- aneks 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) i 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 s: imovinom, potrošnjom i dohotkom i ne oporezuju se novčani tokovi bilo kojeg poreskog obveznika, suprotno odredbama Zakona o porezu na dobit pravnih lica.

Takođe, podnosilac Inicijative navodi da usvajanje odredaba o oporezivanju zajma/pozajmice pravnih lica prema fizičkim licima odnosno gotovinskih tokova unutar odredaba citiranog zakona predstavlja praksu „štetne“ poreske konkurencije, koju Crna Gora ne treba da praktikuje s obzirom na pristupanje Evropskoj uniji. Kodeksom ponašanja poslovnog oporezivanja [Code of Conduct Group (Business Taxation)] insistira se na eliminaciji „štetne“ poreske konkurencije. Institucije u Crnoj Gori su nadležne da neodgovarajuće aktivnosti/prakse poreskih obveznika prate, u skladu sa zakonom, odnosno upravno-utemeljenim aktivnostima inspektora na terenu, kao i unutar analitičkih kapaciteta resorne uprave, poštujući Ustav. Drugačije 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, koji predstavljaju zakonom utvrđeni osnov za usklađivanje prihoda. Slobodna novčana sredstva na transakcionom računu nijesu dividenda ili učešće u dobiti ukoliko nijesu argumentovana pravnim dokumentima o respektivnog odlučivanju organa upravljanja pravnog lica.

U vezi s tim, Vlada smatra da su neosnovani navodi i da ne treba prihvatiti podnijetu inicijativu.

Podnosilac Inicijative suštinski ne navodi razloge neustavnosti odredaba koje su predmet ove inicijative s članovima 139 i 142 Ustava. Vlada, smatra da cjelishodnost uvođenja određenog poreskog oblika ne može biti predmet ocjene ustavnosti jer je to nadležnost Skupštine Crne Gore, kao i praksa Ustavnog suda Crne Gore. Iz navedenih odredaba Ustava proizilazi da je obaveza plaćanja poreza konstituisana kao ustavna obaveza i da je opšteg karaktera, te je svako dužan da plaća poreze i druge dažbine. Takođe, Ustav utvrđuje princip da se porezi i dažbine mogu uvoditi zakonom. Ustavom se definišu osnovna načela, a predmet, postupak i način oporezivanja i ograničenja uređuju se zakonom. (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: „Skupština Crne Gore ovlašćena je da zakonom, u skladu s 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, koje je sadržano 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 u nadležnosti Skupštine Crne Gore, koje je sadržano 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 u vezi s propisivanjem poreskih olakšica su u isključivoj nadležnosti Skupštine Crne Gore, koje je sadržano 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 navedeno, Vlada smatra da je definisanje elemenata poreske obaveze, kao i pitanje cjelishodnosti nekog poreskog oblika u 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, uvođenje novog poreskog oblika je u nadležnosti Skupštine Crne Gore.

Takođe, polazeći od prakse Ustavnog suda, nesporno je i pravo Skupštine da utvrđuje poreske olakšice, kao i period nastanka poreske obaveze.

Istovremeno, Vlada ukazuje da su porezi po odbitku posebna vrsta poreza i nijesu istovjetni s 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 niz posebnih poreskih oblika, tzv. poreza po odbitku upravo na razne vrste isplata, i to:

- 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 i
- 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 jedan od 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 nepoznata kao poreski oblik, eksplicitno je suprotna članu

29 Zakona o porezu na dobit pravnih lica, koji je dio pravnog sistema od uvođenja poreza na dobit i sadržan je u uporednim sistemskim zakonima.

Imajući u vidu navedeno, Vlada ukazuje da je stav podnosioca Inicijative suprotan praksi Ustavnog suda, na osnovu koje je Skupština Crne Gore nadležna za cjelishodnost uvođenja nekog poreskog oblika, utvrđivanja njegovih elemenata, a posebno utvrđivanja predmeta oporezivanja.

Na osnovu navedenog, Vlada smatra da su odredbe člana 28a i 43c Zakona o porezu na dobit pravnih lica saglasne s Ustavom i pravnim sistemom Crne Gore i da ovim odredbama nijesu narušena Ustavom utvrđena načela.

PREDSJEDNIK
Dr Dritan Abazović

