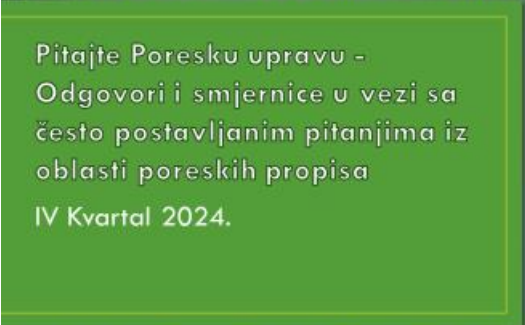




Pitajte Poresku upravu -
Odgovori i smjernice u vezi sa
često postavljanim pitanjima iz
oblasti poreskih propisa
IV Kvartal 2024.

Poštovani poreski obveznici,

Pored osnovnog preduslova izrade jasnih poreskih propisa – zakona i podzakonskih akata od strane Ministarstva finansija zaduženog za kreiranje poreske politike, pravilna i jednoobrazna primjena istih od strane poreskih obveznika i od strane poreskog organa ključna je za uspostavljanje pozitivne poreske prakse .

Imajući u vidu navedeno, u ovom dokumentu upoznajemo vas sa nekim od često postavljenih pitanja, kao i datim odgovorima kroz servisnu funkciju Poreske uprave, uz očekivanja da isti mogu biti od koristi i vama u nastojanju da pravilno primijenite pojedine norme iz poreskih propisa.

OBLASTI OPOREZIVANJA

PDV	3
Porez na dohodak fizičkih lica	9
Porez na dobit pravnih lica.....	13
Ostalo.....	18

POREZ NA DODATU VRIJEDNOST

Odgovor na pitanje vezano za utvrđivanje mjesta oporezivanja sa aspekta PDV kod IT usluga koje pruža domaći poreski obveznik kompaniji iz inostranstva

Zakonom o porezu na dodatu vrijednost ("Službeni list Republike Crne Gore", br. 065/01 od 31.12.2001, ..., 004/06 od 27.01.2006, "Službeni list Crne Gore", br. 016/07 od 27.12.2007, ..., 003/23 od 10.01.2023) u članu 3 stav 1 tačka 1 propisano je da je predmet oporezivanja PDV je promet proizvoda i promet usluga koje poreski obveznik u okviru obavljanja svoje djelatnosti vrši uz naknadu.

Shodno članu 14 stav 1 Zakona PDV se obračunava i plaća prema mjestu gdje je obavljen promet proizvoda, odnosno usluga, odnosno prema mjestu u kome se, prema ovom zakonu, smatra da je taj promet obavljen.

Član 17 stav 1 Zakona propisuje da se mjestom prometa usluga koje se pružaju **poreskom obvezniku**, smatra mjesto u kojem **primalac usluga ima sjedište** ili stalnu poslovnu jedinicu, ako se promet usluga vrši u stalnoj poslovnoj jedinici koja se ne nalazi u mjestu sjedišta primaoca usluga, odnosno mjesto u kojem primalac usluga ima prebivalište ili boravište.

Za svrhu određivanja mjesta pružanja usluge poreskim obveznikom iz stava 1 ovog člana smatra se:

- 1) svako lice koje obavlja djelatnost trajno;
- 2) pravna lica, državni organi, organizacije i organi jedinice lokalne samouprave i druga javno pravna tijela u skladu sa ovim zakonom;
- 3) strana pravna lica.

Nadalje, stavom 9 istog člana Zakona propisano je da se, radi izbjegavanja dvostrukog oporezivanja, odnosno neoporezivanja, za usluge iz st. 1 i 3 i stava 4 tačka 6 ovog člana i usluge davanja u zakup prevoznih sredstava, **mjestom izvršenog prometa usluga** u kojem se ta usluga koristi, odnosno izvršava smatra se mjesto prometa usluga:

- 1) van Crne Gore ako su usluge pružene u Crnoj Gori, a stvarno se koriste van Crne Gore;
- 2) **unutar Crne Gore** ako su usluge pružene van Crne Gore, **a stvarno se koriste u Crnoj Gori.**

Shodno članu 75 stav 3 i 4 **Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dodatu vrijednost** ("Službeni list Republike Crne Gore", br. 065/02 od 29.11.2002, ..., 016/06 od 16.03.2006, "Službeni list Crne Gore", br. 064/08 od 27.10.2008, ..., 030/24 od 02.04.2024), poreski obveznik koji isporučuje usluge za koje u skladu sa članom 17 Zakona, mjestom prometa usluga nije određena Crna Gora, **vrši prenos poreske obaveze na primaoca usluge** i na račun unosi klauzulu "obaveza za PDV se prenosi na primaoca usluge", sa pozivom na odgovarajuću odredbu Zakona.

Poreski obveznik koji isporučuje usluge poreskom obvezniku iz člana 17 stav 2 Zakona, a koji nema sjedište, odnosno prebivalište u Crnoj Gori, prenos poreske obaveze može da izvrši ako mu je primalac usluge prethodno dostavio odgovarajući dokaz o registraciji u stranoj državi.

Rezidentni poreski obveznik shodno članu 17 stav 1 i 2 Zakona i članu 75 stav 3 i 4 Pravilnika, radi izbjegavanja dvostrukog oporezivanja nema obavezu da obračuna PDV na usluge koje pruža **stranom pravnom licu**, jer se PDV plaća u inostranstvu, pod uslovom da je isti pribavio dokaz da je primalac usluge registrovanom PDV obvezniku u inostranstvu. Ovaj promet se ne evidentira u PDV prijavi.

Dakle, PDV tretman zavisi od svake pojedinačne poslovne situacije i okolnosti koje istu prate, te ukoliko se, shodno svi gore navedenim zakonskim normama, utvrdi da je mjesto oporezivanja inostranstvo, tada poreski obveznik vrši fakturisanje usluge bez PDV, uz naznaku prenosa poreske obaveze, pod uslovom da je primalac usluge prethodno dostavio odgovarajući dokaz o poreskoj registraciji u stranoj državi.

Odgovor na pitanje vezano za poreski tretman nabavke motornog vozila od strane auto-škole a za potrebe sprovođenja obuke vozača

Zakonom o porezu na dodatu vrijednost ("Službeni list Republike Crne Gore", br. 065/01 od 31.12.2001, 012/02 od 15.03.2002, ..., 004/06 od 27.01.2006, "Službeni list Crne Gore", br. 016/07 od 27.12.2007, ..., 003/23 od 10.01.2023), shodno članu 3 stav 1 tačka 1, propisano je da je predmet oporezivanja PDV promet proizvoda i **promet usluga** koje poreski obveznik **u okviru obavljanja svoje djelatnosti vrši uz naknadu**. Nadalje, članom 8 Zakona propisano je da promet usluga predstavlja obavljanje, napuštanje, odnosno **dopuštanje svake radnje u okviru obavljanja djelatnosti**, a koje ne predstavljaju promet proizvoda u smislu čl. 4, 5 i 6 ovog zakona.

Shodno članu 13 stav 6 i 7 Zakona državni organi i organizacije i organi jedinice lokalne samouprave i druga javno pravna tijela u okviru vršenja djelatnosti **po osnovu javnih funkcija** ne smatraju se poreskim obveznicima, ako se u vezi tih djelatnosti naplaćuju porezi, takse, doprinosi i druge dažbine. Političke stranke, sindikati i komore ne smatraju se poreskim obveznicima, ako obavljaju poslove u okviru svog djelokruga, odnosno ovlašćenja. Državni organi i organizacije i organi jedinice lokalne samouprave i druga javno pravna tijela su poreski obveznici, ukoliko vrše promet proizvoda, odnosno usluga koji je prema ovom zakonu oporeziv kod drugih poreskih obveznika.

Nadalje, članom 26 stav 1 tačka 4 Zakona propisano je da su plaćanja PDV oslobođene usluge od javnog interesa, i to usluge **predškolskog vaspitanja, obrazovanja i osposobljavanja djece, omladine i odraslih**, uključujući promet proizvoda i usluga neposredno povezanih sa tim djelatnostima, ako se te djelatnosti obavljaju u skladu sa propisima koji regulišu tu oblast.

Članom 60 stav 1 Pravilnika o primjeni Zakona o PDV propisano je da se uslugama obrazovanja, iz člana 26 tačka 4 Zakona smatraju naročito: usluge koje se u okviru propisanih programa izvode na području predškolskog vaspitanja; usluge koje su u okviru propisanih programa namijenjene sticanju javnog priznatog obrazovanja i sprovode se na području osnovnog obrazovanja; vaspitanja i obrazovanja djece, maloljetnika i mladih punoljetnih lica sa posebnim potrebama, osnovnog muzičkog obrazovanja, nižeg i srednjeg obrazovanja, srednjeg stručnog i tehničkog obrazovanja, srednjeg opšteg obrazovanja, višeg

stručnog obrazovanja, visokoškolskog i fakultetskog obrazovanja, uključujući obrazovanje odraslih i upotpunjavanje koje se sprovodi na osnovu studijskih programa propisanih važećim propisima kod kojih se stiče potvrda koja je javna isprava i vaspitanja i djelatnost domova za učenike i studente.

Dakle, shodno gore navedenim propisima, **pružanje, odnosno promet obrazovnih usluga navedenih u citiranoj normi ne podliježe** oporezivanju PDV.

Međutim, usluge koje **drugi poreski obveznici** pružaju licima koja se bave prethodno pomenutim uslugama, **predstavljaju promet koji je oporeziv PDV**, s obzirom da se porez na dodatu vrijednost, kao opšti porez na potrošnju, obračunava i plaća u svim fazama prometa oporezivih proizvoda, odnosno oporezivih usluga. S tim u vezi, upućujemo da je članom 79 Pravilnika o primjeni Zakona o PDV propisano da u računu koji obveznik PDV izda licima koja nijesu obveznici PDV nije potrebno iskazivati podatke iz člana 74 tač. 6, 7 i 8 ovog pravilnika, **ali je dužan iskazati zbirni iznos naknade sa uračunatim PDV i posebno iznos uračunatog PDV**.

Koristimo priliku da vas uputimo na odredbe člana 37 stav 1 Zakona o PDV koji propisuje da poreski obveznik može, prilikom obračunavanja svoje poreske obaveze, odbiti 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 (u daljem tekstu: ulazni PDV), 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**.

Shodno stavu 5 tačka 1 istog člana Zakona poreski obveznik ne smije odbiti ulazni PDV od plovniha objekata namijenjenih za sport i rekreaciju, putničkih automobila i motocikala, goriva i maziva i rezervnih djelova i usluga usko povezanih sa njima, osim za plovne objekte, odnosno vozila koja su namijenjena za: dalju prodaju, iznajmljivanje (rent-a-car), prevoz lica i dobara (taxi) i **obuku vozača za upravljanje navedenim prevoznim sredstvima**.

Dakle, shodno svim gore navedenim normama, mišljenja smo da pravio na odbitak ulazanog PDV može ostvariti isključivo lice koje se bavi djelatnošću koja je oporeziva PDV, a kada je u pitanju status djelatnosti kojom se bave auto-škole, odnosno da li se ista može svrstati u usluge čiji je promet oslobođen plaćanja PDV, shodno članu 26 stav 1 tačka 4 Zakona, upućujemo vas na konsultacije sa institucijama nadležnim za propise u oblasti obrazovanja – Ministarstvo prosvjete, nauke i tehnološkog razvoja, od čega će i zavisiti poreski tretman predmetne situacije.

Odgovor na pitanje vezano za stopu PDV kod prometa proizvoda i usluga od strane poreskog obveznika koji se bavi uslugama hotelskog smještaja, shodno izmjenama Zakona o PDV

Prije svega, upućujemo vas da je **Zakonom o turizmu i ugostiteljstvu** ("Službeni list Crne Gore", br. 002/18 od 10.01.2018,..., 084/24 od 06.09.2024) u članu 72 izvršeno je razvrstavanje ugostiteljskih objekata na:

1) primarne ugostiteljske objekte za pružanje usluge smještaja i pripremanja hrane, pića i napitaka:

- hotel i slični objekti (turističko naselje, motel, pansion, eco lodge i wild beauty resort);
- integralni (udruženi) hotel;
- turistički rizort;

- kamp (sa 16 i više smještajnih jedinica);
- 2) komplementarni ugostiteljski objekti za pružanje usluga smještaja i pripremanja hrane, pića i napitaka:
 - soba;
 - turistički apartman;
 - turistički apartmanski blok (deset i više turističkih apartmana u okviru istog građevinskog objekta);
 - kuća i stan;
 - kamp (sa najviše 15 smještajnih jedinica);
 - gostionica, hostel, etno selo, odmaralište, planinarski dom;
 - seosko domaćinstvo;
- 3) ugostiteljski objekti za pružanje usluge pripremanja i usluživanja hrane, pića i napitaka:
 - restoran (nacionalni, klasični, specijalizovani i drugi);
 - bar, picerija, konoba, objekti brze hrane;
 - poslastičarnica, pečenjara, pekara;
- 4) catering objekti.

Kada je u pitanju poreski tretman prometa u ugostiteljskim objektima, upućujemo vas da je **Zakonom o porezu na dodatu vrijednost** ("Službeni list Republike Crne Gore", br. 065/01 od 31.12.2001, ..., 004/06 od 27.01.2006, "Službeni list Crne Gore", br. 016/07 od 27.12.2007, ..., 094/24 od 30.09.2024), u članu 24a stav 1 tačka 3) propisano da se PDV obračunava i plaća po sniženoj stopi od 7% od prometa proizvoda, usluga i uvoza proizvoda, i to vode za piće, osim flaširane.

Shodno članu 24a stav 2 tačka 2) Zakona PDV se obračunava i plaća po sniženoj stopi od 15% kod usluga smještaja u ugostiteljskim objektima za smještaj, a koji objekti su definisani zakonom kojim se uređuje turizam i ugostiteljstvo.

Takođe, tačkom 3 istog stava člana 24a Zakona propisano je da se po istoj stopi od 15% oporezuju usluge pripremanja i usluživanja hrane, pića i napitaka, osim alkoholnih pića, gaziranih i negaziranih pića sa dodatkom šećera i kafe u objektima za pružanje ugostiteljskih usluga.

Nadalje, članom 17 **Pravilnika o utvrđivanju proizvoda i usluga koji se oporezuju po sniženoj stopi PDV** ("Službeni list Crne Gore", br. 117/24 od 06.12.2024) propisano je da se uslugom smještaja u ugostiteljskim objektima za smještaj u smislu člana 24a stav 2 tačka 2 Zakona, smatra usluga prenoćišta u primarnim i komplementarnim ugostiteljskim objektima za pružanje usluge smještaja i pripremanja hrane, pića i napitaka kategorisanim u skladu sa propisima kojima se uređuje obavljanje turističke i ugostiteljske djelatnosti.

Takođe, članom 18 Pravilnika propisano je da se alkoholnim pićima u smislu člana 24a stav 2 tačka 3 Zakona smatraju: pivo, vino, ostala fermentisana pića, međuproizvodi i etil alkohol, dok se gaziranim i negaziranim pićima sa dodatkom šećera i kafe u smislu člana 24a stav 2 tačka 3 Zakona smatraju **gazirana, negazirana voda** i ostala bezalkoholna pića, sa dodatkom šećera ili drugih sredstava za zaslađivanje ili aromatizaciju.

Dakle, od početka 2025. godine po sniženoj stopi od 15% oporezuju se usluge smještaja u primarnim i komplementarnim ugostiteljskim objektima za pružanje usluga smještaja, a koji su kategorisani i posjeduju dozvolu za obavljanje djelatnosti u skladu sa Zakonom o turizmu i ugostiteljstvu.

Nadalje, po sniženoj stopi od 15% oporezuju se i usluge pripremanja i usluživanja hrane, pića i napitaka, osim alkoholnih pića, gaziranih i negaziranih pića sa dodatkom šećera i kafe, **u svim objektima** koji shodno Zakonu o turizmu i ugostiteljstvu posjeduju dozvolu za obavljanje djelatnosti kao ugostiteljski objekti za pružanje usluge pripremanja i usluživanja hrane, pića i napitaka.

Po standardnoj stopi od 21% vrši se promet alkoholnih pića - piva, vina, ostalih fermentisanih pića, kao i pića sa dodatkom kafe, te gazirane i negazirane vode i ostalih bezalkoholnih pića sa dodatkom šećera ili drugih sredstava za zaslađivanje ili aromatizaciju.

Promet čaja u ugostiteljskim objektima, oporezuje se, shodno navedenim normama, po stopi od 15%.

Odgovor na pitanje vezano za stopu PDV kod usluga javnog prevoza putnika, kao i ugostiteljskih usluga, shodno izmjenama Zakona o PDV

Zakonom o porezu na dodatu vrijednost ("Službeni list Republike Crne Gore", br. 065/01 od 31.12.2001, ..., 004/06 od 27.01.2006, "Službeni list Crne Gore", br. 016/07 od 27.12.2007, ..., 094/24 od 30.09.2024), u članu 24 propisano da se PDV obračunava i plaća po opštoj stopi od 21% 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.

Članom 24a stav 1 tačka 7) Zakona propisano je da se PDV obračunava i plaća po sniženoj **stopi od 7%** od prometa usluga javnog prevoza putnika i njihovog ličnog prtljaga.

Nadalje, članom 24a stav 2 tačka 3) Zakona propisano da se PDV obračunava i plaća po sniženoj **stopi od 15%** od usluga pripremanja i usluživanja hrane, pića i napitaka, osim alkoholnih pića, gaziranih i negaziranih pića sa dodatkom šećera i kafe u objektima za pružanje ugostiteljskih usluga.

Nadalje, članom 10 **Pravilnika o utvrđivanju proizvoda i usluga koji se oporezuju po sniženoj stopi PDV** ("Službeni list Crne Gore", br. 117/24 od 06.12.2024) propisano je da se uslugom javnog prevoza putnika i njihovog prtljaga, u smislu člana 24a stav 1 tačka 7 Zakona, smatra se prevoz putnika i njihovog prtljaga u gradskom, prigradskom, međugradskom i međunarodnom prevozu.

Takođe, članom 18 **Pravilnika o utvrđivanju proizvoda i usluga koji se oporezuju po sniženoj stopi PDV** ("Službeni list Crne Gore", br. 117/24 od 06.12.2024) propisano je da se alkoholnim pićima u smislu člana 24a stav 2 tačka 3 Zakona smatraju: pivo, vino, ostala fermentisana pića, međuproizvodi i etil alkohol, dok se gaziranim i negaziranim pićima sa dodatkom šećera i kafe u smislu člana 24a stav 2 tačka 3 Zakona smatraju gazirana, negazirana voda i ostala bezalkoholna pića, sa dodatkom šećera ili drugih sredstava za zaslađivanje ili aromatizaciju.

Dakle, po sniženoj stopi PDV od 7% oporezuje se promet usluga javnog prevoza putnika i njihovog prtljaga od strane poreskih obveznika koji se bave navedenom djelatnošću u skladu sa propisima kojima je uređena oblast saobraćaja, dok se od početka 2025. godine po sniženoj stopi od 15% oporezuju usluge pripremanja i usluživanja hrane, pića i napitaka, osim alkoholnih pića, gaziranih i negaziranih pića sa dodatkom šećera i kafe, **u svim objektima** koji shodno Zakonu o turizmu i ugostiteljstvu posjeduju dozvolu za obavljanje djelatnosti kao ugostiteljski objekti za pružanje usluge pripremanja i usluživanja hrane, pića i napitaka.

Po standardnoj stopi od 21% vrši se promet alkoholnih pića - piva, vina, ostalih fermentisanih pića, kao i pića sa dodatkom kafe, te gazirane i negazirane vode i ostalih bezalkoholnih pića sa dodatkom šećera ili drugih sredstava za zaslađivanje ili aromatizaciju.

S tim u vezi upućujemo vas da je **Zakonom o turizmu i ugostiteljstvu** ("Službeni list Crne Gore", br. 002/18 od 10.01.2018,..., 084/24 od 06.09.2024) u članu 72 izvršeno razvrstavanje ugostiteljskih objekata na:

1) primarne ugostiteljske objekte za pružanje usluge smještaja i pripremanja hrane, pića i napitaka:

- hotel i slični objekti (turističko naselje, motel, pansion, eco lodge i wild beauty resort);
- integralni (udruženi) hotel;
- turistički rizort;
- kamp (sa 16 i više smještajnih jedinica);

2) komplementarni ugostiteljski objekti za pružanje usluga smještaja i pripremanja hrane, pića i napitaka:

- soba;
- turistički apartman;
- turistički apartmanski blok (deset i više turističkih apartmana u okviru istog građevinskog objekta);

- kuća i stan;
- kamp (sa najviše 15 smještajnih jedinica);
- gostionica, hostel, etno selo, odmaralište, planinarski dom;
- seosko domaćinstvo;

3) ugostiteljski objekti za pružanje usluge pripremanja i usluživanja hrane, pića i napitaka:

- restoran (nacionalni, klasični, specijalizovani i drugi);
- bar, picerija, konoba, objekti brze hrane;
- poslastičarnica, pečenjara, pekara;

4) catering objekti.

Po pitanju prometa u pekarama, mišljenja smo da pri prometu pekarskih proizvoda treba praviti razliku između **pekara kao ugostiteljskih objekata**, u kojima se primjenjuje snižena stopa PDV, i maloprodajnih objekata koji nijesu klasifikovani kao ugostiteljski objekti shodno Zakonu o turizmu i ugostiteljstvu i u kojima se promet oporezuje po standardnoj stopi od 21%.

Takođe napominjemo da se promet **hljeba**, pod kojim se shodno Pravilniku o utvrđivanju proizvoda i usluga koji se oporezuju po sniženoj stopi PDV smatra pekarski proizvod koji se pod tim nazivom stavlja u promet i koji je dobijen miješanjem, oblikovanjem, fermentacijom i pečenjem tijesta umiješanog od osnovnih sirovina (pšeničnog, ražanog, kukuruznog, ječmenog, ovsenog i heljedinog brašna, prekrupe žita, vode ili drugih dozvoljenih tečnosti, pekarskog kvasca ili drugih dozvoljenih sredstava za fermentaciju i kuhinjske soli), **vrši po stopi od 7%** shodno članu 24a stav 1 tačka 1 Zakona o PDV.

POREZ NA DOHODAK FIZIČKIH LICA

Odgovor na pitanje vezano za poreski tretman isplate naknade za odborničku funkciju lica koje je u periodu od 25.07.2028. do 09.12.2022. godine vršilo dužnost predsjednika skupštine opštine, a kojoj je isti i zasnovao radni odnos, te koji je bio i odbornik sa pravima i dužnostima odbornika, sa aspekta poreza na dohodak fizičkih lica i doprinosa za obavezno socijalno osiguranje

Prije svega, koristimo priliku da napomenemo da Poreska uprava shodno članu 6 Zakona o poreskoj administraciji ima ovlaštenje da pruža stručnu pomoć poreskim obveznicima u primjeni poreskih propisa, te da je ista nadležna za davanje odgovora instruktivnog karaktera u pravcu pravilne primjene poreskih propisa, dok se potpun i precizan stav vezan za tačnost obračuna, prijave i plaćanja poreza i uopšteno ispravnost poslovnih odluka poreskih obveznika može dati tek u postupku inspeksijskog nadzora i uvidom u kompletnu poslovnu dokumentaciju poreskog obveznika.

U vezi sa navedenim, u granicama ovlaštenja Sektora za usluge i registraciju, upućujemo vas na sljedeće zakonske norme koje regulišu ovu oblast i koje će vam pomoći u poštovanju poreskih propisa:

Zakon o porezu na dohodak fizičkih lica ("Službeni list RCG", br.65/01,..., 40/07 i "Službeni list CG", br.86/09, ... 152/22 od 30.12.2022.) propisuje da je obveznik poreza na dohodak rezidentno fizičko lice, koje ostvari dohodak u Crnoj Gori i izvan Crne Gore, odnosno odnosno nerezidentno fizičko lice koje ostvari dohodak u Crnoj Gori.

Shodno članu 12 stav 1 navedenog Zakona porez na dohodak plaća se na prihode iz svih izvora, osim onih koji su izuzeti ovim zakonom, pri čemu se shodno stavu 2 tačke 1 istog člana Zakona izvorom prihoda smatraju lična primanja.

Ličnim primanjima, shodno članu 14 stav 3 tačka 5 Zakona, smatraju se naročito primanja članova primanja članova predstavničkih i izvršnih tijela državne, odnosno lokalne uprave.

Prema odredbama člana 3a stav 1 **Zakona o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje** ("Službeni list Crne Gore", br. 013/07 od 18.12.2007, ..., 094/24 od 30.09.2024) osnovica za obračun i plaćanje doprinosa je bruto zarada zaposlenog, koja obuhvata zaradu za obavljeni rad i vrijeme provedeno na radu, uvećanu zaradu, naknadu zarade i druga lična primanja utvrđena zakonom, kolektivnim ugovorom i ugovorom o radu, na koja se plaća porez na dohodak fizičkih lica.

Bruto zarada zaposlenog iz stava 2 ovog člana Zakona obuhvata i naknade koje su direktno povezane sa radom i radnim učinkom (naknada za rad u radnim tijelima, grupama, timovima i sl.), na koje se plaća porez na dohodak fizičkih lica.

Shodno članu 5 stav 1 tačka 3 Zakona, obveznici doprinosa za penzijsko i invalidsko osiguranje su izabrana ili imenovana lica, **ako za obavljanje funkcije ostvaruju zaradu.**

U skladu sa navedenim, ukoliko lice imenovanjem na određenu funkciju zasniva radni odnos i po tom osnovu ostvaruje zaradu, isto je obveznik poreza na dohodak fizičkih lica i doprinosa za obavezno socijalno osiguranje.

Nadalje, ukoliko isto lice pored zarade ostvaruje i naknadu za vršenje odborničke funkcije, mišljenja smo da isplata primanja po osnovu te naknade podliježe obračunu i plaćanju samo **poreza na dohodak fizičkih lica**, s obzirom da ista ne predstavlja zaradu.

U izvještaju IOPPD ova primanja evidentiraju se zasebno i to pod šifrom **025 – Naknada skupštinskim poslanicima i odbornicima.**

Na navedene prihode, plaća se prirez porezu na dohodak fizičkih lica po stopama propisanim opštinskim propisima.

S obzirom da se porez po osnovu ličnih primanja u IOPPD obrascu obračunava na **nivou kumulativnih prihoda**, te ukoliko su predmetnim licima u izvještajnom periodu kod istog isplatioca isplaćena primanja čiji kumulativni bruto iznos **prelazi 700 €**, isti se prijavljuje pod **šifrom 097 - lična primanja čiji ukupni bruto iznos je iznad iznosa od 700 €, prema stopama iz člana 10, stav 1 Zakona o porezu na dohodak fizičkih lica.**

Napominjemo da je predmetni odgovor sačinjen s pozivom na odredbe Zakona o porezu na dohodak fizičkih lica koji je trenutno u primjeni, te da će od 01.01.2025. godine početi primjena izmijenjenog i dopunjenog Zakona o porezu na dohodak fizičkih lica koje je objavljen u "Službenom listu Crne Gore" 088/24 od 13.09.2024. godine.

Odgovor na pitanje vezano za poreski tretman naknade isplaćene fizičkim licima po osnovu ugovora o djelu

U vezi sa navedenim, upućujemo vas na odredbe **Zakona o obligacionim odnosima** ("Službeni list Crne Gore", br. 047/08 od 07.08.2008, 004/11 od 18.01.2011, 022/17 od 03.04.2017) koji u članu 669 propisuje da se ugovorom o djelu poslenik (preduzimač, izvođač radova) obavezuje se da obavi određeni posao (izrada ili opravka neke stvari ili izvršenje nekog fizičkog ili intelektualnog rada i sl.), a naručilac se obavezuje da mu za to plati naknadu.

Kada je u pitanju **poreski tretman** ugovora o djelu, upućujemo vas da je prema odredbama člana 2 stav 1 i člana 4 **Zakona o porezu na dohodak fizičkih lica** ("Službeni list RCG", br.65/01,..., 40/07 i "Službeni list CG", br.86/09, ... 152/22 od 30.12.2022) obveznik poreza na dohodak je rezidentno fizičko lice, koje ostvari dohodak u Crnoj Gori i izvan Crne Gore, odnosno nerezidentno fizičko lice koje ostvari dohodak u Crnoj Gori.

Porez na dohodak plaća se na prihode iz svih izvora, osim onih koji su izuzeti ovim zakonom, a izvorom prihoda koji podliježu oporezivanju porezom na dohodak fizičkih lica shodno članu 12 stav 2 tačka 2 navedenog Zakona smatra se **prihod od samostalne djelatnosti.**

Prema članu 16 stav 1 tačka 2 ovog Zakona prihodom od obavljanja samostalne djelatnosti smatra se prihoda od drugih samostalnih djelatnosti koje nijesu osnovna djelatnost poreskog obveznika, a koje povremeno obavlja radi ostvarivanja prihoda, ako se u skladu sa ovim zakonom ne oporezuje po drugom osnovu, odnosno **prihodi koji su ostvareni na osnovu ugovora o djelu koji za predmet ima samostalnu izradu ili opravku određene stvari, odnosno samostalno izvršenje određenog fizičkog ili intelektualnog posla.**

Članom 48 u stavu 5 Zakona propisano je da, izuzetno od stave 1 ovog člana, porez na prihode ostvarene na osnovu **ugovora o djelu** i od drugih samostalnih djelatnosti iz člana 16 stav 1 ovog zakona obračunava, obustavlja i uplaćuje isplatilac prihoda **pri svakoj isplati, po stopi od 15%** na poresku osnovicu, koja predstavlja razliku između ostvarenih prihoda i rashoda iz člana 20 stav 2 ovog zakona, koji propisuje da se poreskom obvezniku koji ostvaruje prihod od drugih samostalnih djelatnosti koje nijesu njegova osnovna djelatnost, koji ne dokumentuje rashode, priznaju standardni rashodi u visini 30% od ostvarenih prihoda.

Imajući u vidu da je kod ove vrste prihoda isplatilac dužan da obračuna, obustavi i uplati poresku obavezu u ime fizičkog lica, to se radi o **konačno plaćenju obavezi**, po osnovu koje poreski obveznik **nema obavezu podnošenja GPPFL prijave**.

Shodno **Zakonu o finansiranju lokalne samouprave** ("Službeni list Crne Gore", br. 003/19 od 15.01.2019, 086/22 od 03.08.2022), na isplaćene prihode po osnovu ugovora o djelu plaća se i **prireze porezu na dohodak** fizičkih lica po stopi koju opština utvrdi svojim propisom.

Nadalje, shodno članu 5 stav 1 tačka 13 **Zakona o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje** ("Službeni list Crne Gore", br. 013/07 od 18.12.2007, ..., 094/24 od 30.09.2024), obveznici doprinosa za penzijsko i invalidsko osiguranje su lica koja ostvaruju **ugovorenu** naknadu, **ako nijesu obveznici doprinosa po drugom osnovu**.

S tim u vezi, upućujemo da su, shodno članu 9 stav 1 tačka 2 Zakona o penzijskom i invalidskom osiguranju ("Službeni list Republike Crne Gore", br. 054/03 od 29.09.2003, ..., 047/07 od 07.08.2007, "Službeni list Crne Gore", br. 012/07 od 14.12.2007, ..., 077/24 od 05.08.2024) osiguranici, u smislu ovog zakona, lica koja obavljaju samostalnu djelatnost (**osiguranik samostalnih djelatnosti**); te da se, u skladu sa članom 11 stav 1 tačka 2 istog Zakona osiguranici samostalnih djelatnosti lica koja obavljaju poslove po osnovu **ugovora o djelu**, odnosno poslove po osnovu autorskog ugovora, kao i poslove po osnovu drugih ugovora, kod kojih za izvršen posao ostvaruju naknadu (**ugovorena naknada**), a nijesu osigurani po drugom osnovu.

Dakle, u zavisnosti da li je već fizičko lice osigurano po drugom osnovu ili ne, zavisi i obaveza isplatioca prihoda da isto osigura, te ukoliko fizičko lice nije već osigurano po drugom osnovu, isplatilac prihoda dužan je isto prijaviti na obavezno socijalno osiguranje putem JPR obrasca (šifra 263 - lica koja obavljaju poslove po osnovu ugovora o djelu, a nijesu osigurani po drugom osnovu), koji se podnosi nadležnoj područnoj jedinici Uprave prihoda i carina, i po tom osnovu pored poreza na dohodak fizičkih lica obračunavati i doprinose za PIO putem IOPPD obrasca (šifra 048 - Ugovorena naknada (ugovor o djelu, autorski ugovor i dr.), za lica koja nisu prijavljena na obavezno socijalno osiguranje).

S druge strane, ukoliko je predmetno fizičko lice već osigurano po drugom osnovu, isplatilac prihoda po osnovu ugovora o djelu nema obavezu prijave lica na obavezno socijalno osiguranje, već vrši samo obračun, obustavu i uplatu proeza na dohodak fizičkih lica i prireza porezu, a isto prijavljuje u IOPPD obrascu pod šifrom 047 - Ugovorena naknada (ugovor o djelu, autorski ugovor i dr.), za lica koja su prijavljena na obavezno socijalno osiguranje po drugom osnovu.

Napominjemo da je predmetni odgovor pripremljen s pozivom na odredbe Zakona o porezu na dohodak fizičkih lica koje su trenutno u primjeni, te da će od 01.01.2025. godine biti u primjeni izmijenjene i dopunjene odredbe predmetnog Zakona koje su objavljene u "Službenom listu CG" br. 088/24 od 13.09.2024. godini, s kojima se možete upoznati putem internet stranice Poreske uprave.

Odgovor na pitanje vezano za tretman tretman isplate jednokratne novčane pomoći fizičkom licima koja nijesu zaposlena u Opštini radi rješavanja različitih medicinskih probelma, a isplata kojih nije regulisana Odlukom o ostvarivanju predmetnog prava, sa aspekta Zakona o porezu na dohodak fizičkih lica

Zakon o porezu na dohodak fizičkih lica ("Službeni list RCG", br.65/01,..., 40/07 i "Službeni list CG", br.86/09, ... 088/24 od 13.09.2024) propisuje da je obveznik poreza na dohodak rezidentno fizičko lice, koje ostvari dohodak u Crnoj Gori i izvan Crne Gore, odnosno odnosno nerezidentno fizičko lice koje ostvari dohodak u Crnoj Gori.

Shodno članu 12 stav 1 navedenog Zakona porez na dohodak plaća se na prihode iz svih izvora, osim onih koji su izuzeti ovim zakonom, pri čemu se shodno stavu 2 tačka 8 istog člana Zakona izvorom prihoda smatraju druga primanja.

Članom 37n stav 1 tačka 1 Zakona drugim primanjima iz člana 12 stav 2 tačka 8 ovog zakona smatraju se nagrade, **novčane pomoći**, naknade troškova i štete i **davanje fizičkim licima** koja nijesu zaposlena kod isplatioca prihoda.

Shodno članu 50d Zakona isplatilac prihoda od drugih primanja dužan je da obračuna, obustavi i uplati porez na prihod od **drugih primanja** istovremeno sa isplatom prihoda, primjenom stope od 15%, na prihod iz člana 37n ovog zakona.

Ova primanja u IOPPD obrascu prijavljuju se pod šifrom **šifrom 037** - *Nagrada od jedinica lokalne samouprave i nagrade ostvarene na festivalskim, sportskim i dr. takmičenjima i druge naknade isplaćene fizičkim licima koji nijesu zaposleni kod isplatioca prihoda.*

Odgovor na pitanje vezano za poreski tretman isplate naknade za novorođeno dijete zaposlenom od strane poslodavca, sa aspekta poreza na dohodak fizičkih lica i poreza na dobit pravnih lica

Prema odredbama člana 5a stav 2 tačka 9a) **Zakona o porezu na dohodak fizičkih lica** ("Službeni list RCG", br.65/01,..., 40/07 i "Službeni list CG", br.86/09, ..., 152/22 od 30.12.2022.), **koji je još uvijek u primjeni**, porez na dohodak ne plaća se na primanja ostvarena po osnovu naknada za novorođeno dijete.

Shodno članu 18a stav 2 **Zakona o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje** ("Službeni list Crne Gore", br. 013/07 od 18.12.2007, ..., 152/22 od 30.12.2022), doprinosi se ne plaćaju na primanja po osnovu otpremnina, solidarnih i socijalnih pomoći, zimnica najviše do iznosa minimalne zarade, naknada za odvojeni život, **naknada za novorođeno dijete** i jubilarnih nagrada.

Imajući u vidu navedeno, a s obzirom da predmetnom normom nije propisano ograničenje po pitanju visine naknade na koju se ne plaća porez na dohodak fizičkih lica, mišljenja smo da se ista može primijeniti na jednokratnu naknadu za novorođeno dijete, bez obzira na iznos naknade, pri čemu smatramo da je isto neophodno predvidjeti i dokumentovati internim aktima poslodavca, radi sprečavanja eventualnih zloupotreba, kao i obezbjeđenja dokumentacije prilikom provjere tačnosti obračuna, prijave i plaćanja poreza u postupcima inspeksijskog nadzora.

Napominjemo da je izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak fizičkih lica koje su obavljene u Službenom listu Crne Gore br. 088/24 od 13.09.2024, a koje stupaju na snagu 01.01.2025. godine, predviđena izmjena člana 5a stav 2 tačka 9a) u dijelu koji se odnosi na tretman naknade za novorođeno dijete, te se shodno navedeno propisu, od navedenog datuma **porez na dohodak neće plaćati samo po osnovu naknade za novorođeno dijete zaposlenog do 1.000 €, ostvarene u skladu sa zakonom kojim se uređuje socijalna i dječja zaštita.**

Kada je u pitanju priznavanje ove vrste troškova u poreske svrhe, upućujemo vas da je **Zakonom o porezu na dobit pravnih lica** ("Službeni list Republike Crne Gore", br. 065/01 od 31.12.2001, ..., 080/04 od 29.12.2004, "Službeni list Crne Gore", br. 040/08 od 27.06.2008, ..., 125/23 od 30.12.2023) u članu 11 stav 1 tačka 1 i 2 propisano je da se na teret rashoda ne priznaju troškovi **koji nijesu nastali u svrhu obavljanja poslovne djelatnosti**, kao i troškovi koji se ne mogu dokumentovati.

Imajući u vidu navedeno, mišljenja smo da se ova vrsta troška ne može priznati na teret rashoda u poreske svrhe.

POREZ NA DOBIT PRAVNIH LICA

: Odgovor na pitanje vezano za poreski tretman otpisa potraživanja pravnog lica od drugog pravnog lica koje je u međuvremenu likvidirano, sa stanovišta Zakona o porezu na dobit pravnih lica; davanja pozajmica opd strane pravnog lica fizičkim licima u 2014., 2017. i 2018. godini, te tretman eventualnog otpisa istih sa aspekta Zakona o porezu na dohodak fizičkih lica i Zakona o porezu na dobit pravnih lica i tretman otpisa potraživanja starijih od 10 godina na osnovu odluke poreskog obveznika sa aspekta Zakona o porezu na dobit pravnih lica

U vezi sa navedenim, prije svega ističemo da je Sektor za usluge i registraciju Poreske uprave nadležan za davanje odgovora instruktivnog i generalnog karaktera u pravcu pravilne primjene poreskih propisa, te da isti nije nadležan za davanje potvrda i konačnih stavova vezanih za ispravnost poslovnih odluka poreskih obveznika, imajući u vidu da se tek u postupku inspeksijskog nadzora i uvidom u kompletnu poslovnu dokumentaciju poreskog obveznika može doći do ključnih činjenica koje omogućavaju potpun stav vezan za tačnost obračuna, prijave i plaćanja poreza.

Stoga vas, uz napomenu da poreski obveznik samostalno donosi odluke o sopstvenom poslovanju, u konkretnom slučaju o eventualnom otpisu pojedinačnih potraživanja, u nastavku odgovora u granicama nadležnosti i ovlašćenja Sektora za usluge i registraciju

upućujemo vas na sljedeće zakonske norme koje regulišu oblast vašeg interesovanja i koje će vam pomoći kod definisanja poreskog tretmana istih:

I

Prema odredbama člana 17 stav 1 **Zakona o porezu na dobit pravnih lica** ("Službeni list Republike Crne Gore", br. 065/01 od 31.12.2001, ..., 080/04 od 29.12.2004, "Službeni list Crne Gore", br. 040/08 od 27.06.2008, ..., 125/23 od 31.12.2023) Na teret rashoda priznaje se otpis vrijednosti sumnjivih potraživanja ako:

- 1) se nesumnjivo dokaže da su ta potraživanja prethodno bila uključena u prihode poreskog obveznika;
- 2) su ta potraživanja u knjigama poreskog obveznika otpisana kao nenaplativa;
- 3) **poreski obveznik pruži dokaze da su ta potraživanja utužena, odnosno da je pokrenut izvršni postupak radi naplate potraživanja ili da su potraživanja prijavljena u likvidacionom ili stečajnom postupku nad dužnikom, i**
- 4) su ta potraživanja starija od 365 dana.

Shodno stavu 2 i 3 istog člana Zakona, na teret rashoda priznaje se otpis vrijednosti sumnjivih potraživanja za koja su ispunjeni uslovi iz stava 1 tač. 1, 2 i 4 ovog člana, ako su troškovi utuženja pojedinačnog dužnika veći od ukupnog iznosa potraživanja od tog dužnika, pri čemu se pod troškovima utuženja iz stava 2 ovog člana smatraju se takse koje se plaćaju za podnošenje tužbe u skladu sa zakonom kojim se uređuju sudske takse.

Dakle, mišljenja smo da se potraživanja koja poreski obveznik otpiše mogu smatrati priznatim rashodima u poreske svrhe isključivo uz ispunjenost svih gore navedenih uslova, uz punu dokumentovanost svakog pojedinačnog uslova.

II

Zakonom o porezu na dobit pravnih lica u članu 28a stav 1 propisano je da je obveznik poreza na dobit dužan je 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.

Članom 44c Zakona propisano je da je obveznik poreza na dobit koji je sa fizičkim licem zaključio ugovor o zajmu odnosno pozajmici sa ili bez kamate do dana stupanja na snagu ovog zakona, dužan da nakon isteka perioda na koji je taj ugovor zaključen obračuna i plati porez po odbitku iz člana 28a ovog zakona, ako zaključuje ugovor kojim se taj period produžava.

U vezi sa vašim drugim pitanjem, mišljenja smo da, shodno gore navedenim zakonskim normama, obaveza obračuna, obustave i uplate poreza po odbitku za pozajmice fizičkim licima nastaje shodno ugovorima potpisanim **od momenta primjene navedene odredbe zakona**, kao i aneksima ugovora kojima se produžava rok otplate zajma, odnosno pozajmice, te da, u kontekstu vašeg pitanja, u konkretnom slučaju kada su pozajmice date u 2014., 2017. i 2018. godini **nema obaveze obračuna i plaćanja poreza po odbitku, osim ukoliko dođe d aneksiranja ugovora.**

Međutim, ukoliko dođe do oprosta duga, odnosno ukoliko fizička lica ne vrate data sredstva, mišljenja smo da takva isplata postaje prihod fizičkog lica koji podliježe oporezivanju imajući u vidu da je **Zakonom o porezu na dohodak fizičkih lica** ("Službeni list RCG", br.65/01,..., 40/07 i "Službeni list CG", br.86/09, ... 152/22 od 30.12.2022.), propisano da se porez na dohodak plaća na prihode iz svih izvora, osim onih koji su izuzeti ovim zakonom.

S tim u vezi, ukoliko se radi o oprostima duga po osnovu pozajmice date fizičkom licu koje nije zaposleno kod poslodavca, isto ima prirodu **drugih primanja** čiji poreski tretman je regulisan članom 37n stav 1 tačka 1 Zakona, koji propisuje da se prugim primanjima smatraju nagrade, novčane pomoći, naknade troškova i **davanja fizičkim licima koja nijesu zaposlena kod isplatioca prihoda**.

Primanja iz stava 1 tačka 1 ovog člana ne predstavljaju obavezu protivusluge i nijesu oporezovana po drugom osnovu ili nijesu izuzeti od oporezivanja, niti predstavljaju oslobađanje od plaćanja poreza po tom osnovu.

Nadalje, član 50d Zakona propisuje da je isplatioc prihoda od drugih primanja dužan da obračuna, obustavi i uplati porez na prihod od drugih primanja istovremeno sa isplatom prihoda, primjenom stope od 15%, na prihod iz člana 37n ovog zakona.

Navedena primanja prijavljuju se u IOPPD obrascu pod šifrom **037 - Nagrada od jedinica lokalne samouprave i nagrade ostvarene na festivalskim, sportskim i dr. takmičenjima i druge naknade isplaćene fizičkim licima koji nijesu zaposleni kod isplatioca prihoda**.

S druge strane, ukoliko se radi o oprostima duga po osnovu pozajmice date fizičkom licu koje je zaposleno kod poslodavca, isto ima prirodu **ličnih primanja** čiji poreski tretman je regulisan članom 14 stav 4 Zakona, koji propisuje da se ličnim primanjima smatraju se i primanja ostvarena u obliku bonova, novčanih potvrda, akcija ili robe, činjenjem ili pružanjem pogodnosti, **opraštanjem duga**, kao i pokrivanjem rashoda poreskog obveznika novčanom naknadom ili neposrednim plaćanjem.

Prema odredbama člana 18a stav 2 i 3 **Zakona o doprinosima za obavezno socijalno osiguranje** ("Službeni list Crne Gore", br. 013/07 od 18.12.2007, ..., 152/22 od 30.12.2022) doprinosi se ne plaćaju na primanja po osnovu otpremnina, **solidarnih i socijalnih pomoći**, naknada za odvojeni život i jubilarnih nagrada, kao i na lična primanja ostvarena u obliku robe, poklona i **kod činjenja ili pružanja pogodnosti zaposlenom**, osim ako se ta lična primanja daju kao kompenzacija za neisplaćenu zaradu.

U izvještaju IOPPD ovakav prihod evidentira se pod šifrom 081- Ostale naknade na koje se plaća samo porez na dohodak fizičkih lica.

Svakako, s obzirom da se radi o novoj zakonskoj odredbi koja do sada nije razrađena u praksi, upućujemo vas na konsultacije i sa Ministarstvom finansija, kao institucijom nadležnom za kreiranje poreske politike i izradu poreskih propisa, uključujući i predmetnu normu.

III

Odgovor na treće pitanje je istovjetan kao i odgovor na drugo pitanje, te smo mišljenja da poreski obveznik može potraživanje koje otpisano kao zastarjelo priznati kao reshod u poreske svrhe uz ispunjenost uslova propisanih članom 17 stav 1 i 2 Zakona o porezu na dobit pravnih lica.

Imajući u vidu kompleksnost vašeg upita i pojedinačnosti poslovnih situacija koje su predložene, upućujemo vas i poreske savjetnike, kao lica čija djelatnost shodno Zakonu obuhvata sljedeće poslove: davanje savjeta o poreskim i carinskim pitanjima, izradu poreskih prijava, poreskih bilansa i drugih dokumenata koji su od značaja za oporezivanje, kao i zastupanje u poreskim postupcima pred upravnim i sudskim organima, a za carinske postupke pred ministarstvima i sudskim organima.

Predmet: Pitanje vezano za poreski tretman isplate naknade za usluge konsaltinga i izrade dokumentacije vezane za podvodni prag u obuhvatu plaže koje strano pravno lice pruža domaćem pravnom licu, sa aspekta poreza na dobit pravnih lica i PDV

31.12.2001, ..., 080/04 od 29.12.2004, "Službeni list Crne Gore", br. 040/08 od 27.06.2008, ..., 125/23 od 31.12.2023) u članu 29 stav 1 tačka 2 propisano je da je obveznik poreza na dobit dužan da obračuna, obustavi i uplati porez po odbitku na prihode isplaćene po osnovu kamata, naknada 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, i koji su precizno definisani članom 29b Zakona.

Shodno stavu 4 istog člana Zakona, porez po odbitku obračunava se i plaća u trenutku isplate prihoda, po stopi od 15% na osnovicu koju čini iznos bruto prihoda.

Bliže određenje i definicija naknada koje podliježu porezu po odbitku dati su članom 29b stav 1 tačka 4 Zakona, kojim je, između ostalog, propisano da se pod:

- **konsalting uslugama** smatraju usluge pravnih lica koja daju savjete i intelektualne usluge prilikom izvođenja privrednih, finansijskih i tehničkih projekata ili rade na nekom drugom projektu za određenu naknadu, kao i pravne, poreske, računovodstvene i revizorske usluge, koje strana pravna lica vrše za domaće subjekte uz naknadu i drugi oblik poslovnog savjetovanja ili konsultacija, **osim usluga** održavanja seminara, predavanja, radionica, i drugih sličnih metoda podučavanja, usluga inženjera, arhitekata i **sličnih usluga koje za rezultat imaju pisana dokumenta za postupanje (idejni i izvođački projekti, nacrti, uputstva i druga dokumenta za postupanje)**, usluge posredovanja i zastupanja, kao i usluge korišćenja raznih baza podataka.

Dakle, shodno svim gore navedenim normama, ukoliko se, u zavisnosti od svoje prirode, specifikacije i očekivanog proizvoda, predmetna vrsta usluge ne može svrstati u konsalting usluge definisane članom 29b stav 1 tačka 4 Zakona (odnosno ukoliko ista ima za rezultat izradu pisanog dokumenta za postupanje), isplata naknade po tom osnovu ne podliježe porezu po odbitku shodno Zakonu o porezu na dobit pravnih lica.

Koristimo priliku i da vas uputimo na poreski tretman redmetne situacije sa aspekta PDV:

Odredbama člana 3 **Zakona o porezu na dodatu vrijednost** ("Službeni list Republike Crne Gore", br. 065/01 od 31.12.2001, ..., 004/06 od 27.01.2006, "Službeni list Crne Gore", br. 016/07 od 27.12.2007, ..., 003/23 od 10.01.2023) propisano je da je predmet oporezivanja PDV isporuka proizvoda i pružanje usluga koje poreski obveznik izvrši u Crnoj Gori uz naknadu, **u okviru obavljanja djelatnosti**, kao i uvoz proizvoda u Crnu Goru.

Shodno članu 12 stav 1 tačka 2 istog Zakona poreski dužnik PDV je **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**. Ako poreski obveznik koji nema sjedište u Crnoj Gori ne imenuje poreskog zastupnika, **PDV plaća primalac proizvoda, odnosno usluga**.

Shodno članu 17 stav 1 Zakona mjestom prometa usluga koje se pružaju **poreskom obvezniku**, smatra se **mjesto u kojem primalac usluga ima sjedište ili stalnu poslovnu**

jedinicu, ako se promet usluga vrši u stalnoj poslovnoj jedinici koja se ne nalazi u mjestu sjedišta primaoca usluga, odnosno mjesto u kojem primalac usluga ima prebivalište ili boravište.

Imajući u vidu gore navedenu normu, mišljenja smo da je mjesto oporezivanja u konkretnoj poslovnoj situaciji Crna Gora, te vas u tom smislu upućujemo da je članom 12 stav 1 tačka 2 Zakona o PDV propisano da je poreski dužnik **poreski zastupnik** koga imenuje poreski obveznik koji nema sjedište, poslovnu jedinicu, stalno, odnosno uobičajeno prebivalište u Crnoj Gori (u daljem tekstu: poreski obveznik koji nema sjedište u Crnoj Gori), **ako izvrši oporezivi promet proizvoda, odnosno usluga u Crnoj Gori**. Ako **poreski obveznik koji nema sjedište u Crnoj Gori** ne imenuje poreškog zastupnika, **PDV plaća primalac proizvoda, odnosno usluga**.

Članom 30 stav 1 **Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dodatu vrijednost** ("Službeni list Republike Crne Gore", br. 065/02 od 29.11.2002, ..., 016/06 od 16.03.2006, "Službeni list Crne Gore", br. 064/08 od 27.10.2008, ..., 106/21 od 04.10.2021) propisano je da ako **strano lice** koje vrši isporuku proizvoda, odnosno usluga u Crnoj Gori ne imenuje poreškog zastupnika, tada je, u skladu sa članom 12 tačka 2 Zakona, obveznik plaćanja PDV primalac tih proizvoda, odnosno usluga.

Članom 38 Pravilnika propisano je da ako je obveznik plaćanja PDV u skladu sa članom 12 tačka 2 Zakona, primalac proizvoda, odnosno usluge, poreska obaveza nastaje u momentu kada je proizvod nabavljen, odnosno u momentu kada je usluga izvršena.

Smatra se da je proizvod nabavljen, odnosno usluga izvršena kada primalac proizvoda, odnosno usluge primi račun.

Ako primalac proizvoda, odnosno usluge ne primi račun, onda se PDV obračunava osmi dan od dana isporuke proizvoda, odnosno izvršenja usluge.

Shodno članu 100 Pravilnika, poreski obveznik koji, na osnovu člana 17 Zakona obračunava PDV, ima pravo da taj porez odbije kao pretporez ako:

1. su ispunjeni uslovi iz člana 37 Zakona,
2. račun izda poreski obveznik koji ima sjedište van Crne Gore,
3. je PDV plaćen.

Smatra se da je PDV iz stava 1 tačka 3 ovog člana plaćen, kada je iskazan u obračunu PDV.

Dakle, kada je primalac usluge PDV obveznik, isti vrši obračun poreske obaveze na uobičajeni način, te u mjesečnom obračunu PDV pod rednim brojem 18 unosi ukupan iznos PDV kojeg plaća kao primalac usluga stranih lica shodno članu 12 stav 1 tačka 2 Zakona, i može istovremeno ostvariti pravo na odbitak istog u vidu pretporeza uz ispunjenost uslova propisanih članom 37 Zakona o PDV i članom 100 Pravilnika o primjeni Zakona o PDV.

Radi vaše informisanosti, napominjemo da je predmetni odgovor pripremljen s pozivom na odredbe Zakona o porezu na dobit pravnih lica i Zakona o porezu na dodatu vrijednost koji su trenutno u primjeni, te da će od 01.01.2025. godine biti u primjeni izmijenjene i dopunjene odredbe predmetnih Zakona, s kojima se možete upoznati putem internet stranice Poreske uprave.

OSTALO

Odgovor na pitanje vezano za umanjeње poreske obaveze po osnovu poreza na dobit pravnih lica kod reinvestiranja u poljoprivredne projekte shodno Zakonu o porezu na dobit pravnih lica

U vezi sa Vašim upitom, ovim putem Vas obavještavamo da je pravo na umanjeње poreske obaveze poreza na dobit pravnih lica po osnovu reinvestiranja sredstava iz ostvarene dobiti u realizaciju poljoprivrednih projekata propisano članom 31 d stav 1 **Zakona o porezu na dobit pravnih lica** ("Službeni list Republike Crne Gore", br. 065/01 od 31.12.2001, ..., 080/04 od 29.12.2004, "Službeni list Crne Gore", br. 040/08 od 27.06.2008, ..., 088/24 od 13.09.2024).

Članom 31e stav 6 Zakona propisano je da bliži način korišćenja poreskog oslobođenja iz člana 31d ovog zakona, oblik i sadržinu zahtjeva i izjave iz st. 1, 2 i 3 ovog člana propisuje Ministarstvo.

Takođe, članom 31f stav 1 Zakona propisano je da će, radi kontrole korišćenja prava na poresko oslobođenje iz člana 31d ovog zakona, Vlada Crne Gore obrazovati komisiju, na predlog organa državne uprave nadležnog za poslove poljoprivrede.

Imajući u vidu da su navedene norme obuhvaćene Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit pravnih lica objavljenom u "Službenom listu Crne Gore" br. 088/24 od 13.09.2024. godine, a koji stupa na snagu 1. januara 2025. godine, to smo mišljenja da se pravo na poresko oslobođenje može ostvariti za reinvestiranje dobiti koje će se vršiti počevši od 2025. godine, a koje će se prijavljivati kroz prijavu poreza na dobit pravnih lica za 2025. godinu.

Svakako, imajući u vidu da je Ministarstvo finansija nadležno za kreiranje poreske politike i donošenje poreskih propisa, to očekujemo da će isto blagovremeno donijeti gore pomenuti podzakonski akt, kao i da će biti formirana Komisije koja će biti zadužena za kontrolu korišćenja prava na poresko oslobođenje po ovom osnovu, te da će na taj način biti definisani svi uslovi i pojedinačni aspekti praktične primjene ove podsticajne mjere.

Poreska uprava stoji na raspolaganju za konsultacije u vezi sa pravilnom primjenom poreskih propisa, u duhu dosadašnje dobre saradnje i servisnog pristupa koji gradimo prema poreskim obveznicima.