

## **Poreska praksa za oktobar 2013.godine**

<b>Pitanja i odgovori iz PDV-a .....</b>	<b>od strane</b>	<b>2 - 6</b>
<b>Pitanja i odgovori iz poreza na dobit pravnih lica.....</b>	<b>od strane</b>	<b>7 - 7</b>
<b>Pitanja i odgovori - razno .....</b>	<b>od strane</b>	<b>8 - 9</b>

## POREZ NA DODATU VRIJEDNOST

1. «Firma se bavi uzgojem muznih krava i proizvodnjom mlijeka, ministarstvo poljoprivrede preko registrovanih mljekara daje podršku u vidu premija po litru isporučenog mlijeka i iznosi 0,07€ po litru. Da li su ove premije oporezive?»

Zakon o porezu na dodatu vrijednost («Sl. list RCG», br. 65/01...04/06 i «Sl. list Crne Gore», br.16/07... br. 29/13), u članu 3 propisuje da je predmet oporezivanja PDV-om promet proizvoda i promet usluga koje poreski obveznik u okviru obavljanja svoje djelatnosti vrši uz naknadu, kao i uvoz proizvoda u Crnu Goru.

Promet proizvoda, u smislu ovog zakona, a u skladu sa odredbom člana 4 stav 1. Zakona, predstavlja prenos prava raspolaganja pokretnim, odnosno nepokretnim stvarima, ako ovim zakonom nije drukčije određeno.

Osnovica PDV, u skladu sa čl. 20 stav 1 Zakona, je sve što predstavlja plaćanje (u novcu, u stvarima ili uslugama), koje je poreski obveznik primio ili će primiti od kupca, naručioca ili trećeg lica za izvršeni promet proizvoda, odnosno usluga, uključujući subvencije koje su neposredno povezane sa cijenom takvog prometa, osim PDV, ako ovim zakonom nije drukčije određeno.

Shodno navedenim zakonskim odredbama, u osnovicu za obračun PDV za promet proizvoda (mlijeka), koji obveznik PDV - proizvođač mlijeka vrši prerađivaču mlijeka, uračunava se i iznos premije za mlijeko koju proizvođač mlijeka preko registrovanih mljekara ostvaruje od Ministarstva poljoprivrede, s obzirom da ova novčana sredstva predstavljaju dio naknade za promet navedenog proizvoda.

2. Da li se može ostvariti pravo na povraćaj PDV-a u situaciji kada dolazi do uništenja određene količine cigareta, kakva je i sama procedura uništenja cigareta?

Iz vašeg dopisa se može zaključiti da planirate uništenje određene količine cigareta iz razloga što na njima ne postoji kombinovano slikovno upozorenje propisano Zakonom o ograničavanju duvanskih proizvoda i Pravilnikom o slikovnom prikazu upozorenja na pakovanju duvanskih proizvoda.

Kada je u pitanju pravo na povraćaj PDV usled manjka ili uništenja, ono je propisano članom 19 Pravilnika o primjeni Zakona o PDV-u. Predmetnim članom je propisano da se manjkom može smatrati manjak proizvoda koji je nastao zbog više sile, koji je neodvojivo povezan sa procesom izrade i prerade proizvoda i manjak i uništenje po osnovu kala, rastura, loma, kvara proizvoda koji su neodvojivo povezani sa skladištenjem proizvoda u stvarnom obimu, a koji se priznaju u iznosima koji su propisani Pravilnikom o količini rashoda na koji se ne plaća porez na dodatu vrijednost.

U smislu manjka nastalih zbog više sile smatraju se gubici na proizvodima nastali usled elementarnih nepogoda (poplava, požar i dr).

S obzirom da je primjena odredbi Zakona o ograničavanju duvanskih proizvoda i Pravilnika o slikovnom prikazu upozorenja na pakovanju duvanskih proizvoda, kojima se zabranjuje stavljanje u promet cigareta koje nemaju slikovnu oznaku, više puta odlagana od dana donošenja ovih propisa i time distributerima duvanskih proizvoda ostavljena mogućnost prodaje ovakvih cigareta na zalihama, smatramo da se prilikom uništenja ovakve robe ne može ostvariti pravo na povraćaj PDV, niti da se radi o uništenju koje je nastalo usled više sile.

Što se tiče samog postupka uništenja robe, obavještavamo vas da nakon predhodno izvršenog popisa akciznih markica koje se nalaze nalijepljene na paklicama cigarete koje planirate da uništite, obavezni ste obavijestiti poreski organ o danu, vremenu i lokaciji na kojoj će biti izvršeno uništenje radi sačinjavanja zapisnika od strane predstavnika poreskog organa.

### 3. Pojašnjenje člana 25 stav 1 tačka 2 Zakona o PDV i da li se na špeditorske usluge koje su povezane sa izvozom obračunava PDV po 0% stopi?

U skladu sa članom 3 stav 1 Zakona o porezu na dodatu vrijednost (Sl. list RCG br. 65/01...4/06 i Sl. list CG br. 16/07...40/11,29/13) i člana 2 stav 1 Pravilnika o primjeni zakona o PDV (Sl. list RCG br. 65/02...4/06 i Sl. list CG br. 64/08,30/13), predmet oporezivanja PDV je svaki promet proizvoda i usluga obavljen u zemji uz naknadu koju u okviru obavljanja svoje djelatnosti radi ostvarivanja prihoda.

Takođe članom 25 stavom 1 tačka 2 je propisano da se PDV plaća po stopi od 0% na promet usluga, uključujući prevoznike i druge sporedne usluge koje su neposredno povezane sa izvozom, odnosno sa uvozom proizvoda, u skladu sa članom 16 stav 2, odnosno članom 30 stav 1 tačka 1 ovog zakona.

Pravilnikom o primjeni zakona o PDV članom 54 stav 6 je propisano da kao dokaz da se radi o izvoznim uslugama može koristiti i carinska deklaracija za unošenje u carinsko skladište ili slobodnu carinsku zonu, ako se radi o proizvodima koji su u skladu sa članom 25 stav 3 Zakona namijenjeni izvozu. U tom slučaju poreski obveznik mora taj dokument čuvati zajedno sa izvoznom carinskom deklaracijom sa kojim je proizvod stvarno napustio carinsko područje Crne Gore. Pod uslugama neposredno povezanim sa izvozom, smatraju se one usluge koje su izvršene u vezi sa otpremanjem proizvoda neposredno za izvoz kao napr. usluge prevoza usluge utovara, pretovara na drugo prevozno sredstvo, usluge organizovanja prevoza i sl.

Da je usluga iz stava 9 ovog člana neposredno povezana sa izvozom proizvoda dokazuje se ugovorom potpisanim sa izvoznikom ili drugim licem za račun izvoznika ili tovarnim listom ili drugim dokumentom kojim se dokazuje da je usluga izvršena u vezi sa otpremanjem proizvoda za izvoz.

Dakle na osnovu citiranih odredbi Zakona o PDV i Pravilnika o primjeni zakona o PDV špeditorske usluge se ne mogu svrstati u usluge koje su u direktnoj vezi sa otpremanjem proizvoda neposredno za izvoz na koje se obračunava PDV po 0%, već se na fakturama tako izvršene usluge obračunava PDV po opštoj stopi PDV od 19%.

4. Po kojoj stopi PDV-a treba da se obračuna usluga koja je izvršena u septembru, a na osnovu ugovora iz juna sa uračunatom stopom PDV po 17%?

Zakonom o porezu na dodatu vrijednost («Sl. list RCG», broj 65/01 ...04/06 i «Sl. list Crne Gore», broj 16/07,40/11,29/13), u članu 20. stav 1., propisana je osnovica za obračun poreza na dodatu vrijednost, a koju čini sve što predstavlja plaćanje (u novcu, u stvarima ili uslugama), koje je poreski obveznik primio od kupca, naručioca ili trećeg lica za izvršeni promet proizvoda, odnosno usluga, uključujući subvencije koje su neposredno povezane sa cijenom takvog prometa, osim PDV.

Članom 18 istog zakona je propisano da se porez na dodatu vrijednost obračunava u trenutku isporuke proizvoda, odnosno u trenutku izvršenja usluge. Smatra se da je proizvod isporučen, odnosno usluga izvršena u trenutku izdavanja računa (fakture). Ako račun nije izdat, PDV se obračunava osam dana od dana isporuke proizvoda, odnosno izvršenja usluge. Od 01.jula 2013.godine primjenjuje se opšta stopa PDV od 19 %, što znači da na svim fakturama izdatim od dana stupanja na snagu Zakona o izmjenama zakona o PDV, potrebno je obračunati i iskazati PDV po stopi od 19% , bez obzira što Vi navodite u dopisu je usluga izvršena na osnovu ugovora iz juna sa uračunatom stopom PDV po 17%.

Nastanak obaveze obračuna PDV je propisan zakonom, dok ugovorni odnosi između dobavljača i kupca su stvar koji moraju biti usklađeni na način da se iz knjigovodstvene dokumentacije može utvrditi momenat nastanka poreske obaveze.

5. Kakav je postupak oporezivanja PDV-om transakcija koje su nastale iz ugovora o građenju zaključenog između, s jedne strane fizičkog lica vlasnika nekretnine i suinvestitora privrednog društva koji je ujedno i izvođač radova?

Kada je u pitanju izgradnja građevinskih objekata i za poreski tretman bitan je status pojedinih lica u građevinskoj djelatnosti. Kod izgradnje građevinskih objekata uvijek mora postojati odnos investitor i izvođač, Status investitora se opredjeljuje Zakonom o planiranju prostora i izgradnji objekata («Službeni list CG», br. 51/08) i radi se o licu koje finansira izgradnju objekta, koje mora pribaviti dokumentaciju za građenje, a kao važan dokument se smatra dokaz o vlasništvu na zemljištu nad kojim se gradi objekat. Status izvođača je takođe propisan Zakonom o planiranju prostora i izgradnji objekata i izvođač radova može da bude lice koje ima odgovarajuću licencu izdatu u skladu sa odredbama ovog zakona.

Značajno pitanje je šta se smatra novoizgrađenim objektom, te se može dati odgovor da se novoizgrađenim smatra objekat čija je izgradnja završena, te može biti predat kupcu na raspolaganje ili korišćenje. S obzirom da se građevinski objekat može predati na raspolaganje i korišćenje jedino nakon dobijanja odobrenja za upotrebu, onda se može smatrati novoizgrađenim, samo objekat za koji je dato odobrenje za upotrebu, nakon postupka tehničkog prijema. Poslije tog momenta je logično da se vrši isporuka kupcima i da se u momentu isporuke obračunava PDV, jer je to prvi promet novoizgrađene nepokretnosti, koji se oporezuje PDV-om u skladu sa Zakonom o PDV

Ukoliko se određeni promet vrši i prije završetka izgradnje, tako da investitor na koga je izdata građevinska dozvola u određenoj fazi izgradnje prodaje objekat drugom licu, koje

nastavlja investiranje, te se takav promet ne bi mogao smatrati prvom prodajom novoizgrađenog objekta, ali svakako podliježe obavezi obračunavanja i plaćanja PDV-a Ugovorne strane pored obaveze fakturisanja transakcija PDV –om u toku gradnje po završetku prave konačni obračun čime se u potpunosti zatvaraju potraživanja između vlasnika zemljišta i finansijera.

Dakle, kod zajedničke gradnje najbitnije je utvrditi način na koji se ostvaruju obligacioni odnosi, postupak sprovođenja fakturisanja od čega zavisi i sam momenat nastanka poreske obaveze i poreska osnovica za sve transakcije.

U vašem slučaju, na osnovu opisanih transakcija iz dopisa postoji obaveza fakturisanja po osnovu ugovornog odnosa, tako da finansijer koji je prihvatio da ustupi polovinu objekta vlasniku zemljišta fakturiše sa iskazanim PDV vrijednost polovine izgrađenog objekta, dok vlasnik zemljišta fizičko lice fakturiše finansijeru vrijednost zemljišta u ugovorenom iznosu.

U ovom slučaju i promet zemljišta se oporezuje u skladu sa Zakonom o porezu na promet nepokretnosti i poreski obveznik je kupac zemljišta, odnosno pravno lice finansijer gradnje.

Treba istaći da obavezi obračuna i plaćanja PDV podliježu transakcije koje nastaju angažovanjem podizvođača od strane investitora iako je ugovornim odnosom predviđeno da plaćanje od strane investitora prema podizvođaču je kompezacioni odnos u vidu dobijanja stambene jedinice za izvršene radove.

Iz vašeg pitanja se može nagovijestiti da se radi o više transakcija vezanih za izgradnju objekta koji nije završen te za davanje potpunog odgovora potrebno je tačno utvrditi ko i na koji način vrši isporuku dobara i usluga da bi se tačno utvrdila osnovica i momenat nastanka obaveze obaračuna i plaćanja PDV-a.

## 6. Kakav je poreski tretman u slučaju kada crnogorska firme vrši prodaju robe putem interneta, a plaćanje se vrši biznis karticom?

Članom 3 Zakona o porezu na dodatu vrijednost ("Sl. list RCG, broj 65/01 ... i "Sl. list Crne Gore", broj 40/11,29/13), je propisano da je predmet oporezivanja PDV-om, promet proizvoda i promet usluga koje poreski obveznik u okviru obavljanja svoje djelatnosti vrši uz naknadu.

U skladu sa odredbama člana 12 stav 1 Zakona o porezu na dodatu vrijednost poreski dužnik PDV je poreski obveznik koji izvrši promet proizvoda, odnosno usluga, na koji se obračunava i plaća PDV.

Porez na dodatu vrijednost se u skladu sa članom 14 istog Zakona 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. Teritorija Crne Gore smatra se jednim mjestom isporuke proizvoda, odnosno obavljanja usluga.

Članom 17 stav 1 Zakona o porezu na dodatu vrijednost, propisano je da se mjestom izvršenog prometa usluga smatra mjesto u kojem poreski obveznik koji pruža usluge, ima svoje sjedište ili poslovnu jedinicu iz koje obavlja usluge ili stalno, odnosno uobičajeno prebivalište, ako nema sjedište ili poslovnu jedinicu. Istim članom su propisani i određeni izuzeci.

Iz naprijed navedenog proizilazi da na izvršene usluge koje ste opisali u vašem dopisu, dužni ste da obračunavate i platite PDV po stopi od 19%.

## 7. Da li imate pravo na odbitak ulaznog PDV iskazanog na fakturi dobavljača za ishranu radnika?

Kada je u pitanju korišćenje prava na odbitak ulaznog PDV uslovi su propisani članom 37 Zakona i 94 Pravilnika o primjeni zakona o PDV. Naime, pravo na odbitak pretporeza priznaje se ako su kumulativno ispunjeni uslovi propisani članom 94 Pravilnika o primjeni zakona o PDV, a jedan od osnovnih uslova jeste da su primljeni proizvodi, odnosno usluge namijenjene za obavljanje djelatnosti poreskog obveznika. Kako se u konkretnom slučaju radi o uslugama ishrane, zaposlenih radnika, a djelatnost poreskog obveznika je izvođenje građevinskih radova, radi se o pretporezu zaračunatom na fakturama od strane dobavljača koji se ne može koristiti kao odbitni.

Troškovi vezani za smještaj i ishranu radnika, priznaju se u troškove poslovanja u svrhe utvrđivanja oporezive dobiti, odnosno priznaju se kao rashod u iznosima utvrđenim bilansom uspjeha u skladu sa zakonom kojim se uređuje računovodstvo.

## POREZ NA DOBIT PRAVNIH LICA

### 1. Kakav je poreski tretman u slučaju nabavke softvera od nerezidentnog pravnog lica?

Prenos prava koja se odnose na softver može se izvršiti otuđenje cjelokupnih prava iz autorskog prava ili u obliku prenosa prava koja podliježe vremenskim ograničenjima. Od prirode transakcije, zavisno od toga koje pravo stiče po osnovu ugovora, zavisi da li transakcija potpada pod autorsku naknadu na koju se plaća porez po odbitku ili ne. Pri tom, nije od značaja u kojoj se formi vrši prenos softvera, u pisanom ili elektronskom obliku, CD ili na drugi način.

Plaćanje izvršeno nerezidentnom pravnom licu kojim se prenosi vlasništvo na autorskim pravima ne predstavlja autorsku naknadu koja bi u smislu Zakona o porezu na dobit pravnih lica bila predmet oporezivanja porezom po odbitku.

Plaćanja izvršena nerezidentnom pravnom licu zbog sticanja djelimičnih prava u okviru autorskih prava, čime prenosilac ne otuđuje autorska prava u potpunosti predstavlja autorsku naknadu. Predmetna plaćanja se vrše u svrhu naknade za korišćenje ili za pravo korišćenja računarskog programa. Isti tretman ima naknada koja se plaća za korišćenje ili prava korišćenja za komercijalnu upotrebu u smislu dalje distribucije softvera, kao i naknada za korišćenje ili pravo korišćenja za sopstvenu upotrebu.

U oba slučaja radi se o autorskoj naknadi na koje se obračunava porez po odbitku po stopi od 9% u skladu sa članom 29 Zakona o porezu na dobit pravnih lica. Porez po odbitku se obračunava i plaća u momentu isplate prihoda, istovremeno sa plaćanjem naknade za autorska prava. Osnovica za obračun poreza po odbitku je bruto iznos naknade.

Ukoliko je sa državom čiji je primalac naknade rezident, Crna Gora sklopila bilateralni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porez po odbitku se plaća po stopi koja je sadržana u tom ugovoru za autorske naknade.

## RAZNO

1. «Da li vi kao marketing agencija, ukoliko klijent zakupi oglasni prostor u nekom štampanom mediju preko vas, imate obavezu da evidenciju sa podacima naručioca oglasa podnosite Poreskoj upravi ili tu obavezu ima štampani medij?»

Članom 12 Zakona o sprječavanju nelegalnog poslovanja ("Sl. list Crne Gore", br. 29/13 od 22.06.2013), propisano je da elektronski i štampani mediji i izdavači biltena, kataloga i drugih publikacija namijenjenih isključivo reklamiranju dužni su da, prije objavljivanja oglasa i reklama za prodaju proizvoda i pružanje usluga, od naručioca tih oglasa i reklama pribave podatke, i to:

- od pravnog lica: naziv i sjedište, matični broj i PIB, kao i ime i prezime odgovornog lica u tom pravnom licu;
- od fizičkog lica: ime i prezime, broj lične karte i prebivalište fizičkog lica.

Medij je dužan da vodi evidenciju o naručiocima oglasa i reklama iz stava 1 ovog člana i o tome kvartalno obavještava poreski organ, kao i da podatke iz evidencije, na pisani zahtjev, dostavi poreskom organu.

Dakle, navedenim zakonskim odredbama propisano je obaveza da medij (elektronski ili štampani) vodi evidenciju sa podacima naručioca oglasa i obavještava Poresku upravu. Obaveza vaše agencije kao posrednika je da mediju dostavljate zakonom propisane podatke za pravna i fizička lica naručioce oglasa i reklama.

Napominjemo da ste dužni da u svojim poslovnim knjigama registrujete sve poslovne transakcije i vodite njihovu evidenciju koja mora biti zasnovana na vjerodostojnoj računovodstvenoj dokumentaciji, u skladu sa pravilima urednog knjigovodstva i mora da prikazuje istinito finansijsko stanje i rezultate poslovanja.

2. Da li kupac nerezident (pravno lice) koji kupuje nekretnine u Crnoj Gori radi obavljanja djelatnosti izdavanja u zakup nekretnine, mora imati registrovanu firmu u Crnoj Gori da bi imao pravo na povraćaj ulaznog PDV?

Iz dopisa razumijemo vaše namjere o kupovini nekretnine radi obavljanja djelatnosti izdavanja iste u zakup u Crnoj Gori, što pretpostavlja trajanje djelatnosti duže od šest mjeseci, te shodno tome, a imajući u vidu odredbe člana 4 stav 4 Zakona o porezu na dobit pravnih lica („Sl.list RCG“, broj 65/01 ... 80/04, „Sl. list Crne Gore“, broj 40/08 ... 14/12) ste obavezni da konstitujete stalnu poslovnu jedinicu u Crnoj Gori.

Kod registracije stranih pravnih lica u Crnoj Gori bitne su odredbe više zakonskih propisa: Zakona o poreskoj administraciji ("Sl. list RCG", br. 65/01 i 80/04 i "Sl. list CG", br. 20/11), Zakona o privrednim društvima ("Sl. list RCG", br. 06/02 i "Sl. list CG", br. 17/07...40/11), Zakona o objedinjenoj registraciji i sistemu izvještavanja o obračunu i naplati poreza i doprinosa ("Službeni list Crne Gore", br. 29/05 i «Sl. list CG», br. 75/10 i 40/11), kao i podzakonskim propisima, između ostalog i Pravilnikom o obliku i sadržini jedinstvene prijave



za registraciju poreskih obveznika, obveznika doprinosa i osiguranika u Centralni registar ("Službeni list Crne Gore", br. 10/10 i 32/10).

Zakonom o privrednim društvima propisani su oblici obavljanja privrednih djelatnosti i njihova registracija kod Centralnog registra Privrednog suda (CRPS), gdje je između ostalog, predviđen poseban oblik organizovanja, kao dio stranog društva. Način registracije ovih lica je bliže propisan članom 80, gdje se zahtijeva ispunjavanje određenih uslova da bi se izvršila registracija kod CRPS.

Bliže informacije u vezi registracije, potrebna uputstva, kao i obrasce možete naći na web sajtu Centralnog registra Privrednog suda: [www.crps.me](http://www.crps.me)

### 3. Da li pravno lice može obveznicama emitovanim po osnovu obeštećenja imovine (obveznice restitucije) koje su stečene kupovinom, platiti svoje poreske obaveze?

Shodno članu 25 stav 5 Zakona o povraćaju oduzetih imovinskih prava i obeštećenju ("Sl. list RCG", br.21/04 ...60/07 i "Sl. list Crne Gore", br.12/07...73/10), propisano je da obveznice, emitovane u skladu sa članom 22 stav 1 alineja 2 ovog zakona, mogu se koristiti za kupovinu akcija, udjela i druge imovine Crne Gore i državnih fondova za koje Vlada odredi da se mogu kupovati obveznicama Fonda za obeštećenje, kao i za isplatu poreskih obaveza (prihod Crne Gore) bivših vlasnika, odn. njihovih nasljednika (**isključeni su svi drugi sticaoci obveznica od ovog prava**).

Dakle, imajući u vidu navedenu odredbu, zaključujemo da sa obveznicama stečenim po pomenutom zakonu mogu izmiriti samo poreske obaveze koje imaju fizička lica (bivši vlasnici, odnosno njihovi nasljednici). Što se tiče poreskih obaveza pravnih lica, nemaju pravo da iste plaćaju koristeći naznačene obveznice bez obzira što je pravno lice sada vlasnik obveznica jer je njihova namjena decidno navedena u pomenutom zakonu.