



Pitajte Poresku upravu -
Odgovori i smjernice u vezi sa
često postavljanim pitanjima iz
oblasti poreskih propisa
II Kvartal 2025.

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	7
Porez na dobit pravnih lica.....	12
Ostalo.....	15

POREZ NA DODATU VRIJEDNOST

Odgovor na pitanje vezano za poreski tretman penala koje izvođač radova isplaćuje investitoru zbog kašnjenja u realizaciji posla, u skladu sa Zakonom o porezu na dodatu vrijednost

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 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.

Prema članu 20 stav 1 navedenog Zakona **poreska osnovica PDV** 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.

Prema tumačenju ovog člana Zakona u drugom dopunjenom izdanju publikacije "Crnogorski Zakon o porezu na dodatu vrijednost" (autor Koviljka Mihailović, april 2006. godine, Podgorica) u poresku osnovicu se ne uračunava, između ostalog:

"Naknada štete – Isporuca kojom primalac proizvoda obeštećuje za štetu nastalu po osnovu ranije isporuke, **ne podliježe oporezivanju** jer predstavljaju odštetu, i to samo u slučaju kada isporučilac na osnovu zakona ili **ugovora odgovara za štetu ili njene posledice**, pa tu štetu nadoknađuje ili otklanja isporukom određenih proizvoda. U slučaju da stranka odustane od ugovora, pa nadoknađuje štetu nastalu raskidom ugovora, **naknada štete ne smatra se oporezivom isporukom** pod uslovom da platilac odštete **nije stekao nikakve proizvode i usluge**, već njegovo plaćanje **predstavlja način obeštećenja poslovnog partnera.**"

Imajući u vidu navedeno, mišljenja da naplata penala zbog kašnjenja u realizaciji ugovorenog posla ista nema karakter oporezive isporuke, a samim tim da navedeni iznos koji se odnosi na penal ne ulazi u osnovcu za obračun PDV.

Odgovor na pitanje vezano za tretman djelatnosti koje strano pravno lice vrši u Crnoj Gori

Član 4 stav 1 tačke 7 i 8 Zakona o poreskoj administraciji ("Službeni list Republike Crne Gore", br. 065/01 od 31.12.2001, ..., 029/05 od 09.05.2005, "Službeni list Crne Gore", br. 073/10 od 10.12.2010, ..., 145/21 od 31.12.2021) propisuje da je **poreski zastupnik** lice koje je u skladu sa zakonom ovlašćeno da vodi dio ili sve poslove poreskog obaveznika u vezi sa ispunjavanjem poreskih obaveza, dok je **poreski punomoćnik** lice koje poreski obveznik pismeno ovlasti da u njegovo ime i za njegov račun vodi poslove u vezi sa izvršavanjem poreskih obaveza u skladu sa poreskim propisima.

Nadalje, članom 26 stav 2 Zakona propisano je da je strano pravno ili fizičko lice **koje nema stalnu poslovnu jedinicu**, odnosno prebivalište na teritoriji Crne Gore, a ostvaruje prihode ili posjeduje imovinu u Crnoj Gori, **dužno je** da u roku od deset dana od dana početka ostvarivanja prihoda, odnosno sticanja imovine u Crnoj Gori, **imenuje poreskog punomoćnika i o tome obavijesti poreski organ**.

Shodno stavu 3 ovog člana Zakona, a izuzetno od stava 2 ovog člana, ako strano pravno ili fizičko lice ostvaruje prihode koji se oporezuju po odbitku, za koje nije obavezno podnošenje poreske prijave, nije dužno da imenuje poreskog punomoćnika.

Posmatrajući aspekt poreza na dodatu vrijednost, 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, ..., 094/24 od 30.09.2024) 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**.

Nadalje, upućujemo vas da član 28 **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, ..., 124/24 od 25.12.2024) propisuje da za strano lice koje u Crnoj Gori obavlja privrednu djelatnost preko poslovne jedinice, ta poslovna jedinica obračunava i plaća PDV, u skladu sa ovim pravilnikom.

Poslovna jedinica stranog lica istupa u ime i za račun stranog lica, pri čemu mora koristiti firmu matičnog preduzeća, njegovo sjedište i svoj naziv.

Shodno stavu 3 ovog člana Pravilnika, strano lice koje, u skladu sa propisima, nije obavezno osnovati poslovnu jedinicu, a vrši promet u Crnoj Gori, **upisuje se u registar obveznika za PDV i može imenovati poreskog zastupnika koji u njegovo ime ispunjava obaveze propisane ovim pravilnikom**.

Način imenovanja poreskog zastupnika od strane stranog lica koje vrši promet usluga u Crnoj Gori za potrebe ispunjavanja obaveza vezanih za obračun i plaćanje PDV shodno Zakonu o porezu na dodatu vrijednost propisani su detaljno članovima 29, 29a i 29b Pravilnika o primjeni Zakona o PDV.

Shodno članu 30 Pravilnika, ako strano lice koje vrši isporuku proizvoda, odnosno usluga u Crnoj Gori, ne imenuje poreskog zastupnika, tada je, u skladu sa članom 12 tačka 2 Zakona, **obveznik plaćanja PDV primalac tih proizvoda, odnosno usluga**.

Dakle, shodno gore navedenim odredbama, ukoliko poreski obveznik, u zavisnosti od poslovnih odluka, kontinuiteta poslovne aktivnosti u Crnoj Gori, kao i ostalih poslovnih interesa, osnuje stalnu poslovnu jedinicu Crnoj Gori (dio stranog društva), ista će biti nosilac poreske obaveze za dio aktivnosti društva koji se realizuje u Crnoj Gor, a ukoliko isti ne osnuje stalnu poslovnu jedinicu, onda poreski zastupnik obavezu po osnovu PDV snosi u ime stranog društva.

S druge strane, ukoliko strani poreski obveznik ne obavlja djelatnost u Crnoj Gori preko stalne poslovne jedinice niti imenuje zastupnika, onda će poreski dužnik za PDV biti primalac isporučenih proizvoda, odnosno usluga.

Odgovor na pitanje vezano za ostvarivanje prava na oslobađanje od plaćanja PDV kod prometa novoizgrađene nepokretnosti fizičkom licu koje ima status diplomate

Članom 25 stav 1 tačka 8 alinija c) **Zakona 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, ..., 094/24 od 30.09.2024) propisano je da se PDV plaća **po stopi od 0%** na proizvode i usluge namijenjene za lične potrebe stranog osoblja, diplomatskih i konzularnih predstavništava, uključujući i članove njihovih porodica.

Nadalje, Pravilnik o načinu ostvarivanja prava na oslobađanje od plaćanja akcize i poreza na dodatu vrijednost za diplomatska i konzularna predstavništva i međunarodne organizacije ("Službeni list Crne Gore", br. 034/10 od 18.06.2010, 052/13 od 08.11.2013, 068/15 od 08.12.2015, 053/17 od 14.08.2017, 065/17 od 13.10.2017) propisuje način ostvarivanja prava na oslobađanje od plaćanja akcize i poreza na dodatu vrijednost za proizvode i usluge koje nosioci prava, utvrđeni ovim pravilnikom, nabavljaju za službene i lične potrebe **za vrijeme svog djelovanja, odnosno boravka u Crnoj Gori**.

Istim je u članu 3 stav 1 propisano da oslobađanje od plaćanja poreza, za lične potrebe, mogu **uz uslov uzajamnosti**, ostvarivati:

1. diplomatski agent i članovi njegove porodice koji žive u istom domaćinstvu, ako nijesu državljani Crne Gore ili u Crnoj Gori nemaju stalno prebivalište;
2. konzularni funkcioner i članovi njegove porodice koji žive u istom domaćinstvu, ako nijesu državljani Crne Gore ili nemaju u Crnoj Gori stalno prebivalište, sa izuzetkom počasnih konzularnih funkcionera;
3. članovi administrativnog i tehničkog osoblja diplomatskih predstavništava i članovi njihove porodice koji žive u istom domaćinstvu, ako nijesu državljani Crne Gore ili nemaju u Crnoj Gori stalno prebivalište.
4. konzularni službenici ako nijesu državljani Crne Gore ili nemaju u Crnoj Gori stalno prebivalište u konzulatima kojima rukovode počasní konzularni funkcioneri.

Član 4 ovog Pravilnika propisuje da se oslobađanje od poreza može ostvarivati za sve vrste proizvoda, odnosno usluga, bez obzira da li su nabavljeni na domaćem tržištu ili su uvezeni iz inostranstva na područje Crne Gore, **ako su ispunjeni uslovi u pogledu nosilaca prava** i ako su priložena zahtijevana dokumenta.

Takođe, shodno članu 7 stav 4 Pravilnika, Ministarstvo obavještava Poresku upravu o promjenama, koje se odnose na listu nosilaca prava, kao i o ograničenjima u pogledu uzajamnosti iz čl. 2 i 3 ovog pravilnika.

U vezi sa navedenim, mišljenja smo da pravo na oslobađanje od plaćanja PDV pri nabavci novoizgrađene nepokretnosti diplomatski predstavnik može ostvariti isključivo uz ispunjenost kriterijuma uzajamnosti sa državom koju isti predstavlja, te vas upućujemo da se obratite Ministarstvu finansija radi dobijanja informacije da li država Crna Gora posjeduje ugovor o takvoj vrsti reciprociteta sa državom porijekla predmetnog diplomate, s obzirom da Poreska uprava nije u saznanju o postojanju takvog ili sličnog međunarodnog dokumenta koji bi predstavljao pravni osnov za sticanje prava na poresko oslobođenje.

Odgovor na pitanje vezano za mogućnost povraćaja PDV zaračunatog stranom licu po osnovu nabavke proizvoda i usluga u Crnoj Gori, kao i za obračun PDV od strane navedenog lica prilikom fakturisanja usluga svojim klijentima

Posmatrajući aspekt priznavanja prava na odbitak ulaznog PDV, upućujemo vas da je članom 51 stav 1 **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, ..., 094/24 od 30.09.2024) propisano da poreski obveznik koji **nema sjedište u Crnoj Gori** ima pravo na povraćaj ulaznog PDV koji mu je zaračunat na osnovu obavljenog prometa proizvoda, odnosno **usluga od strane poreskih obveznika u Crnoj Gori** ili mu je zaračunat prilikom uvoza proizvoda u Crnu Goru, pod uslovima i na način utvrđen ovim zakonom.

Shodno stavu 2 ovog člana Zakona, poreski obveznik ima pravo na povraćaj ulaznog PDV, ako:

1) je proizvod nabavljen, odnosno uvezen, a usluge izvršene u svrhu obavljanja djelatnosti koju u inostranstvu obavlja, pod uslovima pod kojima bi za tu djelatnost, ukoliko bi se obavljala u Crnoj Gori, bilo priznato pravo na odbitak ulaznog PDV;

2) u periodu za koji mu je priznato pravo na povraćaj ulaznog PDV **ne izvrši promet proizvoda, odnosno usluga koji se smatra prometom izvršenim u Crnoj Gori**, osim:

a) usluga prilikom uvoza proizvoda u vezi sa članom 22 stav 2 tačka 2) ovog zakona; usluga pri izvozu u skladu sa članom 25 ovog zakona i usluga uvoza u skladu sa članom 30 ovog zakona;

b) usluga na koje PDV mora biti plaćen od strane lica kojem je usluga izvršena.

Nadalje, članom 110 **Pravilnika o primjeni Zakona o PDV** ("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, ..., 124/24 od 25.12.2024) propisano je da strano lice koje obavlja privrednu djelatnost preko poslovne jedinice i strano lice koje je zbog obavljanja djelatnosti u Crnoj Gori imenovalo poreskog zastupnika **nema pravo na povraćaj PDV** na osnovu člana 51 Zakona, a **ima pravo na odbijanje pretporeza** ako ispunjava uslove iz člana 37 Zakona. Strano lice iz stava 1 ovog člana koje ne imenuje poreskog zastupnika, nema pravo na povraćaj pretporeza, na osnovu člana 51 Zakona.

Član 111 Pravilnika propisuje da lice koje nema sjedište u Crnoj Gori a **ima pravo na povraćaj pretporeza na osnovu člana 51 Zakona**, podnosi zahtjev za povraćaj PDV nadležnom poreskom organu u Podgorici (Filijala - Podgorica), koji odlučuje o povraćaju PDV na osnovu podnijetog zahtjeva.

Zahtjev za povraćaj PDV podnosi se na obrascu ZP-PDV-S koji je sastavni dio Pravilnika.

Pri podnošenju prvog zahtjeva za povraćaj strani poreski obveznik se o toj činjenici izjašnjava na mjestu predviđenom u obrascu ZP-PDV-S.

Pri obradi prvog zahtjeva za povraćaj poreskom obvezniku se dodjeljuje broj pod kojim će se voditi kod nadležnog poreskog organa.

Dodijeljeni broj poreski obveznik, odnosno njegov zastupnik, obavezan je upisati pri podnošenju zahtjeva za povraćaj u obrascu ZP-PDV-S za na to predviđenom mjestu.

Podnosilac zahtjeva na poleđini zahtjeva sam specificira račune po kojima traži povraćaj PDV.

Zahtjev za povraćaj PDV može, umjesto poreskog obveznika podnijeti njegov zastupnik, uz priloženo punomoćje poreskog obveznika.

Zastupnik poreskog obveznika mora biti domaći poreski obveznik.

Članom 37 stav 1 Zakona propisano je 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, 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.

Takođe, stavom 6 istog člana Zakona propisano je da poreski obveznik smije odbiti ulazni PDV ako je:

- 1) iskazan u računima iz člana 32 ovog zakona;
- 2) iskazan u carinskim deklaracijama;
- 3) plaćen na osnovu člana 39 stav 2 i člana 43 stav 3 ovog zakona.

Dakle, ostvarenje prava na povraćaj PDV poreskim obveznicima koji nemaju sjedište u Crnoj Gori, a koji mu je zaračunat na osnovu obavljenog prometa proizvoda, odnosno usluga od strane poreskih obveznika u Crnoj Gori, zavisi od ispunjenosti uslova propisanih Zakonom i pratećim Pravilnikom, prije svega od načina na koji isti egzistira u Crnoj Gori, odnosno da li ima stalnu poslovnu jedinicu ili poreskog zastupnika u Crnoj Gori, kao i da li je u periodu za koji traži predmetno pravo vršio promet proizvoda, odnosno usluga, te se u poreskom postupku koji se vodi u nadležnoj Područnoj jedinici Poreske uprave utvrđuju sve relevantne činjenice i odlučuje o zahtjevu poreskog obveznika u smislu prava na povraćaj PDV ili odbijanje pretporeza.

U vezi sa vašim drugim pitanjem, s obzirom da iz upita možemo zaključiti da se radi o poreskom obvezniku koji nije rezident Crne Gore, a koji pruža usluge svojim klijentima koji takođe nijesu iz Crne Gore, upućujemo da je način obračuna PDV u Republici Hrvatskoj regulisan propisima navedene države, na osnovu kojih se možete informisati kakav tretman ima promet usluga koje poreski obveznici pružaju u istoj, uz napomenu da se PDV obračunava na teritorijalnom principu i da područje jedne države predstavlja domen na koji se mogu primijeniti poreski propisi predmetne države.

POREZ NA DOHODAK FIZIČKIH LICA

Odgovor na pitanje vezano za poreski tretman prihoda isplaćenih fizičkom licu po osnovu ugovora o djelu, ukoliko se radi o licu koje je već osigurano po drugom osnovu, kao i poreski tretman sticanja nepokretnosti od strane predmetnog fizičkog lica po istom osnovu

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, ..., 088/24 od 13.09.2024.) 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 ovog Zakona prihodom od obavljanja samostalne djelatnosti smatra se prihod ostvaren od:

- 1) osnovne djelatnosti, i
- 2) **povremene samostalne djelatnosti.**

Shodno stavu 4 ovog člana Zakona, prihod od povremene samostalne djelatnosti je prihod od djelatnosti koja nije osnovna djelatnost poreskog obveznika, a koju povremeno obavlja radi ostvarivanja prihoda, odnosno prihod koji je ostvaren po osnovu ugovora o djelu ili drugog vida angažovanja koji za predmet ima samostalnu izradu ili opravku određene stvari, odnosno samostalno izvršenje određenog fizičkog ili intelektualnog posla, ako se u skladu sa ovim zakonom ne oporezuje po drugom osnovu.

Nadalje, članom 48a stav 1 tačka 1 Zakona propisano je da porez na prihode ostvarene od povremene samostalne djelatnosti koji je predmet poreza po odbitku iz člana 16 stav 4 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. 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 **prirez 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**.

Dakle, 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 poreza 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.

Imajući u vidu da nas u postavljenom upitu upoznajete da će predmetno lice po osnovu ugovora o djelu steći nepokretnost, upućujemo vas da je postupak obračunavanja, prijave i plaćanja **poreza na promet nepokretnosti** utvrđen je **Zakonom o porezu na promet nepokretnosti** ("Službeni list Crne Gore", br. 036/13 od 26.07.2013, 003/23 od 10.01.2023, 028/23 od 10.03.2023).

Istim je u članu 4 propisano da je predmet oporezivanja ovom vrstom poreza promet nepokretnosti, pod kojim se, u smislu ovog zakona, **smatra svako sticanje prava svojine** na nepokretnosti u Crnoj Gori, i to: kupoprodaja, razmjena, nasljeđivanje, poklon, unošenje i povlačenje nepokretnosti iz privrednog društva, sticanje nepokretnosti u postupku likvidacije ili stečaja, sticanje nepokretnosti na osnovu odluke suda ili drugog nadležnog organa, kao i drugi načini sticanja nepokretnosti.

Obveznik poreza na promet nepokretnosti je sticalac nepokretnosti,

Član 9 Zakona propisuje da je poreska osnovica poreza na promet nepokretnosti **tržišna vrijednost nepokretnosti** u trenutku njenog sticanja, koju predstavlja cijena nepokretnosti koja se postiže ili se može postići na tržištu u trenutku njenog sticanja.

Tržišna vrijednost nepokretnosti utvrđuje se na osnovu **isprava o sticanju nepokretnosti**.

Kod sticanja nepokretnosti uz naknadu, **poreska osnovica poreza na promet nepokretnosti je ukupan iznos naknade koja je plaćena**, odnosno data za prenos prava svojine na nepokretnosti.

Članom 10 stav 1 Zakona predviđeno je da ako je cijena iz isprave o sticanju nepokretnosti **niža od tržišne ili nije navedena u ispravi o sticanju nepokretnosti, poreski organ lokalne samoprave procjenom** utvrđuje tržišnu vrijednost nepokretnosti prema tržišnim cijenama u trenutku nastanka poreske obaveze..

Stope poreza na promet nepokretnosti su progresivne i iznose:

- 1) do 150.000,00 eura 3%;
- 2) preko 150.000,01 eura: 4.500,00 eura + 5% na iznos preko 150.000,01 eura;
- 3) preko 500.000,01 eura: 22.000,00 eura + 6% na iznos preko 500.000,01 eura.

Poreska obaveza nastaje **danom zaključenja ugovora**, odnosno drugog pravnog posla kojim se stiče nepokretnost.

Poreski obveznik dužan je da obračuna porez na promet nepokretnosti **u poreskoj prijavi** koju podnosi **nadležnom poreskom organu-upravi lokalnih javnih prihoda opštine u kojoj se nepokretnost nalazi** u roku od 15 dana od dana nastanka poreske obaveze.

S obzirom da ste u dostavljenom upitu naglasili da je vrijednost prihoda ostvarenih od strane fizičkog lica po osnovu ugovora o djelu iznad 30 000 eura, s tim u vezi 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 3 stav 1 tačka 1 propisano da je predmet oporezivanja PDV promet proizvoda i **promet usluga** koje poreski obveznik u okviru obavljanja svoje djelatnosti vrši uz naknadu.

Članom 8 stav 1 istog 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 1 i 2 istog Zakona poreski obveznik je u smislu ovog zakona svako lice koje na bilo kojem mjestu **samostalno obavlja bilo koju poslovnu djelatnost** iz stava 2 ovog člana, bez obzira na namjenu ili ishod te djelatnosti, pri čemu se pod djelatnošću, u smislu stava 1 ovog člana, podrazumijeva se svaka proizvodna, trgovinska i uslužna djelatnost, uključujući rudarsku, poljoprivrednu i **profesionalnu djelatnost**. Korišćenje materijalne i nematerijalne imovine (imovinskih prava) u svrhu trajnog ostvarivanja prihoda smatra se poslovnom djelatnošću.

Shodno članu 2 **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, ..., 124/24 od 25.12.2024) predmet oporezivanja je svaki promet proizvoda i usluga obavljen u zemlji uz naknadu koji **u okviru obavljanja svoje djelatnosti** izvrši poreski obveznik radi ostvarivanja prihoda, uvoz proizvoda, kao i upotreba proizvoda i usluga u neposlovne svrhe, ako su ispunjeni ostali Zakonom propisani uslovi. **Samostalnost, trajnost i namjera ostvarenja prihoda moraju postojati istovremeno.**

Takođe, članom 23 stav 1 Pravilnika, propisano je da je poreski obveznik PDV svako pravno ili fizičko lice koje nezavisno (samostalno) obavlja djelatnost, u skladu sa propisima, **nezavisno od toga da li je upisano u odgovarajući registar ili drugu propisanu evidenciju.**

Dakle, u zavisnosti od ispunjenosti gore navedenih uslova, naročito u pogledu kontinuiteta u ostvarivanju prihoda po osnovu pružanja usluga, utvrđuje se da li predmetno lice predstavlja PDV obveznika, odnosno da li je dužno izvršiti PDV registraciju na način propisan članom 55 Zakona ukoliko izvrši promet proizvoda, odnosno usluga u vrijednosti koja prelazi iznos od 30.000 eura, te vršiti obračun poreske obaveze shodno odredbama ovog Zakona.

Odgovor na pitanje vezano za poreski tretman prihoda isplaćenih fizičkom licu-penzioneru po osnovu ugovora o djelu

Kada je u pitanju **poreski tretman** ugovora o djelu sa penzionerom, 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, ..., 088/24 od 13.09.2024.) 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 ovog Zakona prihodom od obavljanja samostalne djelatnosti smatra se prihod ostvaren od:

- 1) osnovne djelatnosti, i
- 2) povremene samostalne djelatnosti.

Shodno stavu 4 ovog člana Zakona, prihod od povremene samostalne djelatnosti je prihoda od djelatnosti koja nije osnovna djelatnost poreskog obveznika, a koju povremeno obavlja radi ostvarivanja prihoda, odnosno prihod koji je ostvaren po osnovu ugovora o djelu ili drugog vida angažovanja koji za predmet ima samostalnu izradu ili opravku određene stvari, odnosno samostalno izvršenje određenog fizičkog ili intelektualnog posla, ako se u skladu sa ovim zakonom ne oporezuje po drugom osnovu.

Nadalje, članom 48a stav 1 tačka 1 Zakona propisano je da porez na prihode ostvarene od povremene samostalne djelatnosti koji je predmet poreza po odbitku iz člana 16 stav 4 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. 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 plaćenoj 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 **prirez 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, imajući u vidu da penzioner momentom odlaska u penziju nema status osiguranika, odnosno da predstavlja fizičko lice koje nije osigurano po drugom osnovu, to je isplatilac prihoda dužan isto prijaviti na obavezno socijalno osiguranje putem JPR obrasca (zavisnosti od vrste penzije čiji je korisnik angažovano lice (starosna, porodična), prijava istog na osiguranje vrši se pod relevantnom šifrom), koji se podnosi nadležnoj područnoj jedinici Poreske uprave, 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).

Za lica angažovana po osnovu ugovora o djelu, a koja nijesu osigurana po drugom osnovu, Poreska uprava sačinjava M4 obrazac.

Odgovor na pitanje vezano za tretman tretman isplate jednokratne novčane pomoći fizičkim licima 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 1 i 8 istog člana Zakona izvorom prihoda smatraju lična primanja, odnosno 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 davanja 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 ili pod šifrom 108 - Svi ostali prihodi koji nijesu oporezovani ili nijesu izuzeti od oporezivanja ili oslobođeni od plaćanja poreza po osnovu drugih primanja**.

Po pitanju posjedovanja JMB lica kojima se sredstva isplaćuju, napominjemo da poslovanje poreskog obveznika mora biti zasnovano na urednoj dokumentaciji u kojoj će postojati evidencija o svim novčanim tokovima privrednog društva.

Takođe, ističemo da su obveznici poreza na dohodak fizičkih lica i rezidentna i nerezidentna fizička lica koja u Crnoj Gori ostvaruju prihode iz nekog od oporezivih izvora prihoda.

S obzirom da u upitu pominjete prihode ostvarene od nagradnih igara, upućujemo vas da se shodno članu 5 Zakona porez na dohodak fizičkih lica ne plaća na prihode ostvarene po osnovu nagradnih igara.

Kada je u pitanju priznavanje ove 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, ..., 088/24 od 13.09.2024) u članu 10 propisano da se za utvrđivanje oporezive dobiti priznaju rashodi u iznosima utvrđenim bilansom uspjeha, u skladu sa zakonom kojim se uređuje računovodstvo, izuzev rashoda za koje je ovim zakonom propisan drukčiji način utvrđivanja.

S tim u vezi, član 11 stav 1 tačke 1 i 2 Zakona propisuje da se na teret rashoda ne priznaju troškovi **koji nijesu nastali u svrhu obavljanja poslovne djelatnosti, kao i troškovi koji se ne mogu dokumentovati.**

Nadalje, tačkom 10 ovo člana Zakona propisano je da se na teret rashoda **ne priznaju pokloni i drugi prenosi bez naknade.**

Imajući u vidu navedene norme, mišljenja smo da se troškovi svih pomenutih isplata fizičkim licima ne mogu svrstati u poreski priznate troškove za svrhu utvrđivanja oporezive dobiti poreskog obveznika.

POREZ NA DOBIT PRAVNIH LICA

Odgovor na pitanje vezano za poreski tretman prenosa udjela u društvu bez nadoknade, sa stanovišta Zakona o porezu na dobit pravnih lica i Zakona o porezu na dohodak fizičkih lica

Prema odredbama člana 21 **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) kapitalnim dobitkom smatra se prihod koji poreski obveznik ostvari prodajom, odnosno drugim prenosom zemljišta, građevinskih objekata, imovinskih prava, udjela u kapitalu i hartija od vrijednosti.

Članom 22 stav 1 i 2 Zakona propisano je da kapitalni dobitak predstavlja razliku između prodajne cijene imovine iz člana 21 ovog zakona i njene nabavne cijene usklađene na način predviđen ovim zakonom, dok negativna razlika iz stava 1 ovog člana predstavlja kapitalni gubitak.

Shodno stavu 3 istog člana Zakona, ukoliko je prodajna cijena niža od tržišne vrijednosti, **prilagođavanje tržišne vrijednosti imovine vrši nadležni poreski organ.**

Nadalje, shodno stavu 4 ovog člana Zakona, poreski obveznik je u obavezi da prilikom prodaje, odnosno prenosa **izvrši procjenu tržišne vrijednosti imovine** u skladu sa propisom kojim se uređuje metodologija za procjenu vrijednosti imovine.

Način utvrđivanja prodajne i nabavne cijene imovine jasno i detaljno su propisani članovima 23 i 24 Zakona, na koje vas takođe upućujemo.

Nadalje, 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, ... 088/24 od 13.09.2024) 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 5 navedenog Zakona smatra se **prihod od kapitalnih dobitaka**.

Član 37a stav 1 i 2 Zakona propisuju da se **kapitalnim dobitkom** smatra prihod ostvaren prodajom imovine i to nepokretnosti, **udjela u pravnom licu** i hartija od vrijednosti, pri čemu oporezivi prihod po osnovu kapitalnog dobitka predstavlja razliku između prodajne i nabavne cijene imovine iz stava 1 ovog člana.

Kada su u pitanju kapitalni dobitci od udjela u pravnom licu, isti, shodno članu 37e Zakona **predstavljaju razliku između prodajne i nabavne vrijednosti udjela**.

Prodajna, odnosno nabavna vrijednost udjela je iznos određen u kupoprodajnom ugovoru. Izuzetno od stava 2 ovog člana, ako je prodajna vrijednost udjela u pravnom licu niža od tržišne, prodajnu vrijednost utvrđuje nadležni poreski organ u skladu sa zakonom kojim se uređuje poreski postupak.

Izuzetno od stava 2 ovog člana, **nabavna vrijednost udjela stečenog osnivanjem je iznos osnivačkog uloga i iznos povećanja osnivačkog uloga**.

Shodno odredbama člana 42 stav 1 i 2 Zakona porez na dohodak obračunava se **godišnje**, pri čemu poreski obveznik sam obračunava porez na dohodak u **poreskoj prijavi**, a u skladu sa stavom 5 istog člana Zakona porez na dohodak **plaća se istovremeno sa podnošenjem poreske prijave**.

Shodno članu 43 stav 2 Zakona poreski obveznik poreza na dohodak dužan je da podnese poresku prijavu (GPP FL) do kraja aprila tekuće godine za prethodnu godinu nadležnom poreskom organu, a istu u skladu sa stavom 4 tačka 3 ovog člana Zakona, između ostalih, podnosi rezidentni poreski obveznik koji ostvari dohodak od **kapitalnih dobitaka**.

Član 50a Zakona propisuje da se porez na kapitalne dobitke obračunava godišnje po stopi od 15% i plaća istovremeno sa podnošenjem godišnje poreske prijave.

Dakle, imajući u vidu sve gore navedene zakonske norme, te konkretnu situaciju iz vašeg pitanja, mišljenja smo da će se kod prenosa vlasništva nad udjelima u društvu, **vršiti postupak usklađivanja tržišne vrijednosti imovine od strane poreskog organa, a od čega će zavisiti i dalje utvrđivanje poreske obaveze lica koje vrši prenos po osnovu kapitalnog dobitka**.

Napominjemo da je Sektor za usluge i registraciju nadležan za davanje odgovora na pitanja poreskih obveznika koji su instruktivnog, a ne obavezujućeg karaktera, te da se kontrola tačnosti obračuna, prijave i plaćanja poreza vrši u postupku inspekcijskog nadzora uz uvid u kompletnu poslovnu dokumentaciju poreskog obveznika, prilikom čega se tek može doći do ključnih činjenica koje omogućavaju potpun stav vezan za pravilnost postupanja poreskih obaveznika u konkretnim poslovnim situacijama.

Odgovor na pitanje vezano za poreski tretman naknade zakupa licence, koja se isplaćuje od strane domaćeg pravnog lica po fakturi nerezidentnog pravnog lica, a zatim prefakturiše drugoj kompaniji u CG, sa aspekta poreza na dobit pravnih lica

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, ..., 088/24 od 13.09.2024) 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.

Ukoliko govorimo konkretno o naknadama za autorska prava i ostala prava intelektualne svojine, bliže određenje i definicija naknada koje podliježu porezu po odbitku dati su članom 29b stav 1 tačka 2 Zakona, kojim je, između ostalog, propisano da se pod:

- **autorskim naknadama** smatraju isplate bilo koje vrste primljene kao naknada za korišćenje ili pravo korišćenja bilo kojeg autorskog prava na književno, umjetničko ili naučno djelo, uključujući kinematografske filmove i **softver**, bilo kojeg patenta, zaštitnog znaka, uzorka ili modela, plana, tajne formule ili postupka ili **obavještenja** koja se odnose na industrijska, komercijalna ili naučna iskustva i plaćanja za korišćenje ili za pravo na korišćenje industrijske, komercijalne ili naučne opreme.

Dakle, shodno svim gore navedenim normama, u zavisnosti od konkretne naknade, **ukoliko se ista po svojoj prirodi i specifikaciji može dovesti u vezu sa naknadama koje je predvidjela navedena norma**, isplata prihoda po tom osnovu podliježe porezu po odbitku shodno Zakonu o porezu na dobit pravnih lica, te je domaće pravno lice u obavezi da obračuna, obustavi i uplati porez po odbitku na prihode isplaćene po tom osnovu na način predviđen Zakonom.

Napominjemo da, shodno članu 29a Zakona, kod obračuna poreza po odbitku na prihode koji se isplaćuju nerezidentnom pravnom licu, isplatilac prihoda **primjenjuje odredbe ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja**, pod uslovom da nerezident dokaže status rezidenta države sa kojom je Crna Gora zaključila **ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja** i da je nerezident stvarni vlasnik prihoda.

Status rezidenta države, sa kojom je zaključen ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja nerezident dokazuje kod isplatioca prihoda potvrdom ili drugim odgovarajućim dokumentom, ovjerenim od nadležnog organa druge države ugovornice čiji je rezident, a prilikom obračuna poreske obaveze u zemlji rezidentnosti stranog pravnog lica istome se priznaje poreski kredit u visini obračunate i plaćene poreske obaveze u zemlji izvora prihoda, na osnovu potvrde o plaćenom porezu koji na zahtjev nerezidentnog lica izdaje Poreska uprava Crne Gore.

Poreski obveznik isplatilac prihoda dužan je isplate ove vrste izvršene tokom godine da prijavi u Izvještaju o uplaćenom porezu po odbitku (IOPPO), a koji se podnosi do kraja februara tekuće godine za izvještajnu godinu.

Imajući u vidu da, shodno informacijama obezbijeđenim od strane Ministarstva finansija i Ministarstva vanjskih poslova, **Sporazum o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u odnosu na poreze na dohodak između Socijalističke Federativne Republike Jugoslavije i Ujedinjenog Kraljevstva Velike Britanije i Sjeverne Irske**, nije na snazi, to smo mišljenja da se autorske naknade koje domaće pravno lice isplaćuje nerezidentnom pravnom licu, oporezuju u Crnoj Gori shodno srnogorskim nacionalnim propisima, te da je isplatilac dužan da obračuna porez po odbitku po osnovu isplate autorske naknade za zakup licence nerezidentnom pravnom licu po stopi od 15%.

OSTALO

Odgovor na pitanje vezano za mogućnost angažmana lica koje je izvršni direktor u drugom društvu prijavljen na puno radno vrijeme po osnovu dopunskog rada

Odredbama člana 61 Zakona o radu ("Sl. list Crne Gore", br. 74/19 ... 086/24 od 10.09.2024) propisano je da puno radno vrijeme zaposlenog iznosi 40 časova u radnoj sedmici.

Odredbama člana 62 istog zakona propisano je da je nepuno radno vrijeme zaposlenog svako radno vrijeme kraće od punog radnog vremena i da se ne može zaključiti ugovor u trajanju kraćem od ¼ (10 časova) punog radnog vremena. Ograničenje se ne odnosi na ugovore o radu direktora. Radna mjesta na kojima se zaključuje ugovor o radu sa nepunim radnim vremenom utvrđuju se aktom o unutrašnjoj organizaciji i sistematizaciji radnih mjesta, u zavisnosti od prirode posla i organizacije rada. Zaposleni može u okviru 40-časovne radne sedmice da zaključi više ugovora o radu sa nepunim radnim vremenom kod više poslodavaca i na taj način ostvari puno radno vrijeme.

Odredbama člana 202 istog Zakona propisano je da zaposleni koji radi puno radno vrijeme može da zaključi ugovor o dopunskom radu sa istim ili drugim poslodavcem, u trajanju do jedne polovine punog radnog vremena. Za ova lica se, za period dopunskog rada, ne podnosi prijava za registraciju (obrazac JPR), jer su lica koja su u dopunskom radu već osigurana po osnovu radnog odnosa kod poslodavca kod koga su zaposlena sa punim radnim vremenom. Međutim, poslodavac je dužan da obračun poreza i doprinosa za PIO na zarade po osnovu dopunskog rada prijavljuju preko IOPPD izvještaja.

Na osnovu mišljenja Ministarstva zdravlja, rada i socijalnog staranja br. 0401-9807 od 16.12.2008.g., nema zakonskih smetnji da se poslovi direktora mogu obavljati i sa **nepunim** radnim vremenom, ako je to utvrđeno aktom o sistematizaciji. **Međutim, nema zakonskog osnova da se funkcija izvršnog direktora obavlja na osnovu ugovora o dopunskom radu.**

To praktično znači da izvršni direktor može obavljati navedenu funkciju po osnovu zasnovanog radnog odnosa na nepuno radno vrijeme u dvije firme npr. po 20 časova (ukupno 40 časova) i pri tom imati i angažovanje po osnovu dopunskog rada (najviše 20 časova nedjeljno). Međutim, lice ne može obavljati funkciju izvršnog direktora po osnovu dopunskog rada.