

Broj: 05-02-4-5865/24
Sarajevo, 02.10.2024. godine

POREZNA UPRAVA FEDERACIJE BOSNE I HERCEGOVINE
Ul. Husrefa Redžića br. 4
71000 Sarajevo

Shodno ovlaštenju iz člana 22. Zakona o organizaciji organa uprave u Federaciji Bosne i Hercegovine („Službene novine Federacije BiH“, broj 35/05), a odlučujući po zahtjevu Porezne uprave Federacije Bosne i Hercegovine u vezi odredbe člana 7. alineje 28. Zakona o Poreznoj upravi („Službene novine Federacije BiH“, br. 33/02, 28/04, 57/09, 40/10, 27/12, 7/13, 71/14, 91/15 i 44/22), prema članu 6. stav (2) Pravilnika o mišljenjima Porezne uprave („Službene novine Federacije BiH“ br. 32/24 i 67/24) Federalno ministarstvo finansija – Federalno ministarstvo financija, daje:

OPĆE POREZNO MIŠLJENJE

1. Bitni navodi zahtjeva

Porezna uprava Federacije Bosne i Hercegovine aktom broj: 13/08-02-3-830-2/24 od 10.07.2024. godine koji je zaprimljen u Federalnom ministarstvu finansija dana 16.07.2024.godine, podnijela je zahtjev za izdavanje općeg poreznog mišljenja u vezi sa primjenom člana 20. stav (9) Zakona o porezu na dohodak („Službene novine Federacije BiH“, br. 10/08, 9/10, 44/11, 7/13 i 65/13) i člana 60. stav (2) Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dohodak („Službene novine Federacije BiH“ br. 48/21, 77/21, 20/22, 57/22, 5/23, 85/23, 97/23, 36/24 i 57/24), a po pitanju utvrđivanja dana od kojeg počinje teći rok čiji protok ima za posljedicu neoporezivanja dohotka ostvarenog otuđenjem nekretnina.

Porezna uprava Federacije Bosne i Hercegovine (u daljem tekstu: Porezna uprava) traži upute i smjernice od ovog organa kod određivanja momenta sticanja nekretnina u slučajevima: kada se nekretnina stiče po osnovu pravnog posla (ugovora o kupoprodaji, ugovora o zamjeni nekretnina, ugovora o doživotnom izdržavanju) ili kada se nekretnina stiče po osnovu zakona (dosjelošću) ili kada se nekretnina stiče nasljeđivanjem, te traži upute da li se, u smislu člana 60. stav (2) Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dohodak, momentom nabavke nekretnine smatra momenat sticanja nekretnine?

2. Relevantno pravo

1. Zakon o porezu na dohodak („Službene novine Federacije BiH“, br. 10/08, 9/10, 44/11, 7/13 i 65/13):

„Član 20.

(1) Dohodak od imovine uključuje prihod ostvaren:

1) iznajmljivanjem nepokretne imovine (zgrade, zemljišta i dr.),

2) otuđenjem nekretnina,

3) iznajmljivanjem opreme, transportnih vozila i druge pokretne imovine ukoliko iznajmljeni predmeti ne služe za obavljanje samostalne djelatnosti.

(2) Otudenjem nekretnina, u smislu stava (1) tačka 2) ovog člana, smatra se prodaja, zamjena i drugi prijenos nepokretne imovine uz naknadu.

(3) Izuzetno, u smislu ovog Zakona, otuđenjem nekretnina smatra se i prijenos nepokretne imovine bez naknade (poklon i sl.) ukoliko se na takav prijenos ne plaća porez na osnovu drugih federalnih ili kantonalnih propisa.

(4) Poreznu osnovicu kod otuđenja nekretnina čini razlika između prihoda utvrđenog prema tržišnoj vrijednosti nekretnine koja se otuđuje i nabavne vrijednosti uvećane za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda.

(5) Prihodi ostvareni davanjem u zakup i prodajom zemljišta koje se može koristiti u poljoprivredne svrhe ili za obavljanje poslova iz oblasti šumarstva, a koje se do sada nije koristilo u ove svrhe, smatraju se dohotkom od imovine.

(6) Rashodi nastali prilikom otuđenja nekretnina mogu se priznati u stvarnom iznosu.

(7) Rashodi vezani za prihod od iznajmljivanja:

1) Porezni obveznik ima mogućnost odbijanja stvarnih troškova po principu blagajne ili priznavanja troškova u procentu od ostvarenog prihoda.

2) U slučaju kada se porezni obveznik odluči za procentualno odbijanje troškova taj metod mora se primjenjivati tokom tekućeg poreznog perioda i tokom pet narednih uzastopnih poreznih perioda i to na sve dohotke od iznajmljivanja imovine.

(8) Troškovi koji se priznaju u procentu od prihoda ostvarenog na osnovu iznajmljivanja imovine iznose:

1) 30% prihoda ostvarenog od iznajmljivanja nepokretne imovine (zgrade, zemljišta i dr.) i pokretne imovine,

2) 50% prihoda ostvarenog od iznajmljivanja stanova, soba i kreveta putnicima i turistima za koje je plaćena boravišna taksa.

(9) Nekretninama se, u smislu stava (1) tačka 2) ovog člana, smatraju zemljišta, kuće, stanovi i sl. Ne oporezuje se dohodak ostvaren prodajom nekretnina koje su do otuđenja služile za stanovanje poreznog obveznika i/ili uzdržanih članova njegove uže porodice, kao ni dohodak ostvaren otuđenjem nekretnina nakon tri godine od dana sticanja tih nekretnina.“

2. Pravilnik o primjeni Zakona o porezu na dohodak (“Službene novine Federacije BiH” br. 48/21, 77/21, 20/22, 57/22, 5/23, 85/23, 97/23, 36/24 i 57/24):

Član 60. stav (2): „Dohodak od otuđenja nepokretnosti koje su otuđene nakon tri godine od dana nabavke, kao i dohodak ostvaren otuđenjem nepokretnosti koje su služile za stanovanje poreznom obvezniku ili članovima njegove uže porodice, ne oporezuju se.“

3. Zakon o stvarnim pravima („Službene novine Federacije BiH“, br. 66/13, 100/13, 32/19 - odluka US):

Član 1. stav (1): „Ovim zakonom uređuju se sticanje, korištenje, raspolaganje, zaštita i prestanak prava vlasništva i drugih stvarnih prava i posjeda.“

...

„Član 319.: „Posjed je stečen kad sticalac uspostavi svoju faktičku vlast u pogledu stvari, bilo da ju je osnovao jednostranim činom (izvorno sticanje posjeda), ili da mu je prenesena (izvedeno sticanje posjeda).“

...

Član 321. stav (1): „ Samim očitovanjem volje da se posjed predaje sticaocu taj stiče neposredni posjed samo ako je već u položaju da izvršava svoju vlast u pogledu stvari.“

...

Član 324.: „Posjed je zakonit ako se zasniva na valjanom pravnom osnovu toga posjedovanja (pravo na posjed).“

4. Zakon o nasljeđivanju u Federaciji BiH ("Službene novine Federacije BiH", br. 80/14 i 32/19 - odluka US):

„Član 5.

(1) Umrlo fizičko lice (ostavitelj) nasljeđuje onaj koji je njegovom smrću stekao nasljedno pravo (nasljednik).

(2) Svaka osoba sposobna je naslijediti ako zakonom nije što drugo određeno.

(3) Nasljedno pravo se stiče po odredbama ovog zakona, a na osnovu ugovora o nasljeđivanju, testamenta ili zakona.

(4) Nasljedno pravo se stiče u trenutku ostaviteljeve smrti. Sticatelj nasljednog prava može ga se po odredbama ovog zakona odreći, pa će se uzeti kao da ga nikada nije niti stekao.

(5) Ko je naslijedio ostavitelja, njegov je sveopći pravni sljednik.“

3. Činjenično stanje i mišljenje:

Analizom relevantnih zakonskih i podzakonskih odredbi, u kontekstu postavljenog zahtjeva za davanje općeg poreznog mišljenje, utvrđeno je sljedeće:

Zakonom o porezu na dohodak je uređena obaveza plaćanja poreza na dohodak fizičkih lica za dohodak koji je kao takav propisan ovim zakonom, a među kojima je i dohodak koji se ostvari otuđenjem nekretnine. Međutim, Zakonom o porezu na dohodak propisani su uslovi kad je taj dohodak oporeziv, a kad ne, i vezani su za status nekretnine koja je predmet otuđenja. Naime ukoliko nekretnina (1) služi za

3

stanovanje poreznog obveznika i/ili uzdržavanih članova njegove uže porodice, ili (2) je protekao rok od tri godine od dana sticanja te nekretnine, dohodak ostvaren otuđenjem nije predmet poreza na dohodak. Analogno, ukoliko nije ispunjen jedan od ovdje pomenutih uslova, postoji obaveza plaćanja poreza na dohodak od otuđenja nekretnina.

Utvrđivanje postojanja gore pomenutih uslova dokazuje sam porezni obveznik, a u izostanku utvrđivanja obaveze samostalno, uslove utvrđuje i Porezna uprava.

Za utvrđivanje obaveze plaćanja poreza na dohodak izvode se tri značajna parametra: visina oporezivog dohotka, namjena nekretnine i koliko dugo ste imali nekretninu prije nego što je prodana ili otuđena. Visina oporezivog dohotka utvrđuje se kao razlika između prodajne odnosno tržišne vrijednosti nekretnine koja se otuđuje i nabavne vrijednosti uvećane za rast proizvođačkih cijena industrijskih proizvoda odnosno stvarnih troškova nabavke. Namjena nekretnine do momenta otuđenja je značajna sa aspekta oporezivosti ostvarenog dohotka, te se isključuje nekretnina koja je služila za stanovanje poreznog obveznika i/ili uzdržavanih članova njegove uže porodice, a ispunjenost ovog uslova cijeni se kroz CIPS prijave prebivališta ili boravišta. Dalje, postavljeno pitanje „*Koliko je dugo nekretninu imao porezni obveznik prije otuđenja*“ reflektira drugi uslov iz Zakona o porezu na dohodak, i za isti je potrebno izvršiti izračun perioda od dana sticanja do dana otuđenja nekretnine, a posebno u odnosu na način sticanja te nekretnine. Za potrebe izračuna perioda značajan je datum sticanja nekretnine, uzimajući u obzir načine sticanja: pravni posao, nasljeđivanje i dosjelost.

Naime, Zakon o stvarnim pravima predstavlja *sui generis* propis koji uređuje stvarna prava na nekretninama i postupke koji su povezani sa ovim pravom, a među kojima je i „sticanje“, međutim modus sticanja nekretnina u smislu drugog uslova iz Zakona o porezu na dohodak treba posmatrati šire od sticanja samo prava vlasništva, već u smislu *sticanja posjeda nekretnine*, jer moguće je sticanje stvarnih prava na nekretninama bez upisa u zemljišne knjige.

Kada je riječ o sticanju posjeda nekretnine, Zakon o stvarnim pravima prepoznaje modus sticanja posjeda uspostavljanjem faktičke vlasti, što uključuje i pravni posao (ugovori), te nasljeđivanje i dosjelost.

Faktička vlast nad nekretninom stečenom pravnim poslom, stiče se bilateralnim ugovorima kod kojih je, u svrhu utvrđivanja faktičke vlasti, potrebno razlikovati tri vrste ugovora: (1) ugovori kojima se kupuje/prodaje izgrađena nekretnina koja može biti stavljena na raspolaganje kupcu odmah (Ugovor o kupoprodaji), (2) ugovori kojima se kupuje/prodaje nekretnina u izgradnji koja će naknadno biti stavljena na raspolaganje kupcu (Predugovor) i (3) ugovori kojima se daje „obećanje“ da će se izvršiti prenos nekretnine ispunjenjem uslova iz ugovora (Ugovori o doživotnom održavanju). Kod ugovora kojima se kupuje/prodaje izgrađena nekretnina koja može biti stavljena na raspolaganje kupcu odmah, faktička vlast nad nekretninom smatra se datumom tog ugovora odnosno pravnog posla. Kod ugovora kojima se kupuje/prodaje nekretnina u izgradnji koja će naknadno biti stavljena na raspolaganje kupcu, faktička vlast nad nekretninom smatra se datumom upisa u zemljišne knjige. Kod ugovora kojima se daje „obećanje“ da će se izvršiti prenos nekretnine ispunjavanjem uslova iz ugovora, faktička vlast nad nekretninom smatra se datumom ispunjavanja uslova.

Faktička vlast nad nekretninom stečenom nasljeđivanjem nastaje datumom smrti ostavitelja, kako previđa i Zakon o nasljeđivanju u Federacije, međutim nasljedstvo se stiče na osnovu ugovora o nasljeđivanju ili testamenta ili zakona, a

nesporno je da pravo da se nešto naslijedi odnosno nasljedno pravo nastaje u trenutku ostaviteljeve smrti.

Dosjelost, regulisana Zakonom o stvarnim pravima, označava sticanje prava vlasništva neprekidnim vršenjem njihovog sadržaja kroz određeno, zakonom propisano vrijeme, jer *dosjelost pretvara faktičku vlast u pravnu*, posjed u subjektivno pravo. Naime, dosjelost predstavlja osnov prelaska nekretnine sa posjednika na vlasnika, a naposljetku rezultat dosjelosti jeste sticanje prava vlasništva. Uslovi za dosjelost su uređivani Zakonom o stvarnim pravima i njihovu postojanost utvrđuje isključivo sud, kroz tužbene postupke utvrđivanja vlasništva, te naposljetku sudskom odlukom, presudom ili rješenjem se konstatira postojanje ili nepostojanje uslova za dosjelost. Faktička vlast nad nekretninom stečenom dosjelošću stiže se datumom ispunjavanja uslova za dosjelost prema Zakonu o stvarnim pravima.

Vodeći se gore iznesenim, te postavljenim pitanjima u predočenom zahtjevu, kod sticanja nekretnina putem pravnog posla značajan je, prema članu 321. Zakona o stvarnim pravima, datum pravnog posla. S druge strane, kod sticanja nekretnine putem nasljeđivanja, prema članu 5. stav (4) Zakona o nasljeđivanju u FBiH, značajan je datum ostaviteljeve smrti. Kada je u pitanju sticanje nekretnine dosjelošću, prema članu 23. stav (4) Zakona o stvarnim pravima, značajan je datum koji kao takav je određen odlukom suda ili drugog tijela, a u slučaju njegovog odsustva datum tog akta.

Na isti način se primjenjuje i odredba člana 60. stav (2) Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dohodak neovisno o tome što se umjesto termina "sticanja" koristi termin "nabavke", što implicira istoznačnost navedenih termina u kontekstu utvrđivanja događaja koji se smatra relevantnim za početak računanja roka shodno naprijed navedenim odredbama Zakona i Pravilnika. Prema tome, u smislu člana 60. stav (2) Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dohodak trenutkom nabavke nekretnine smatra se trenutak sticanja nekretnine.

Napomena: Ovo mišljenje važi sve dok se ne izmijene propisi i okolnosti i bilo koji drugi podaci od značaja, sadržani u mišljenju.

S poštovanjem,

