

Broj: 05-02-4-6366/24
Sarajevo, 19.12.2024. 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 finansija, daje:

OPĆE POREZNO MIŠLJENJE

1. Bitni navodi zahtjeva

Porezna uprava Federacije Bosne i Hercegovine aktom broj: 13/08-02-3-1057-1/24 od 30.07.2024. godine koji je zaprimljen u Federalnom ministarstvu finansija dana 02.08.2024. godine, podnijela je zahtjev za izdavanje općeg poreznog mišljenja po pitanju postupanja poreznih obveznika u slučaju angažovanja studenata za obavljanje privremenih i povremenih poslova iz člana 166a. Zakona o radu („Službene novine Federacije BiH“, br. 26/16, 89/18, 44/22 i 39/24) i poreznog tretmana naknade isplaćene istim za obavljanje takvih poslova sa aspekta primjene Zakona o porezu na dohodak („Službene novine Federacije BiH“, br. 10/08, 9/10, 44/11, 7/13 i 65/13) i Zakona o doprinosima („Službene novine Federacije BiH“, br. 35/98, 54/00, 16/01, 37/01, 1/02, 17/06, 14/08, 91/15, 104/16, 34/18, 99/19, 4/21 i 6/23).

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 10.

(1) Prihodom od nesamostalne djelatnosti smatra se: brutoplaća koju zaposleniku isplaćuje poslodavac na osnovu ugovora o radu, odnosno radnog odnosa ili daje u stvarima, koristima, protuuslugama i/ili u vidu premija i drugih prihoda za rad obavljen prema njegovim uputama, osim prihoda iz čl. 5. i 6. ovog Zakona.

(2) Oporezivim prihodima od nesamostalne djelatnosti smatraju se i:

...
(1) Zaposlenici su fizička lica koja obavljaju nesamostalnu djelatnost i koja po tom osnovu ostvaruju prihode,

(Zaposlenik)

„Član 15.

...
(1) Poslodavci su pravna ili fizička lica koja zapošljavaju fizička lica i koja im za rad isplaćuju naknadu,

(Poslodavac)

„Član 14.

g) zaposlenik je obavezan da ima određen učinak, ali ne i određen uspjeh;

f) zaposlenik pri obavljanju djelatnosti koristi samo svoju sposobnost (fizičku ili umnu), a ne i kapital,

e) poslodavac snosi isplate naknada za obavljanje nesamostalne djelatnosti i za vrijeme odmora i bolesti zaposlenika,

d) poslodavac zaposleniku isplaćuje redovnu platu,

c) poslodavac snosi poslovne izdatke za zaposlenika (putne troškove, dnevnice, terenski dodatak, naknada za odvojeni život i dr.),

b) poslodavac stavlja na raspolaganje zaposleniku sredstva za rad (npr. poslovni prostor sa opremom, radnu odjeću, potreban materijal i dr.),

a) poslodavac određuje vrstu, mjesto i vrijeme rada,

(2) Za odlučivanje o tome da li se radi o nesamostalnoj ili samostalnoj djelatnosti odlučujuća je cjelovita slika međusobnih odnosa, s tim da nesamostalnu djelatnost karakterišu sljedeće činjenice:

(1) Nesamostalnom djelatnošću po osnovu koje se ostvaruju prihodi u smislu člana 10. Zakona, smatra se djelatnost u kojoj zaposlenik obavlja djelatnost po uputama poslodavca.

(Osnovne karakteristike nesamostalna djelatnost)

„Član 13.

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):

...
(4) svi drugi prihodi na osnovu i u vezi sa nesamostalnom djelatnošću;

3) zaostale plaće odnosno razlike plaća koje se odnose na protekle porezne periode, a koje se zaposleniku ili bivšem zaposleniku isplaćuju u tekućem poreznom slučaju ne smatraju oporezivim prihodom od nesamostalne djelatnosti,

2) plaće koje umjesto poslodavca isplati drugo lice,

1) dodatni prihodi na osnovu naknada, pomoći i sl. koje poslodavac isplati zaposlenicima iznad iznosa utvrđenih Pravilnikom o primjeni zakona o porezu na dohodak,

Obveznik doprinosa iz člana 4. stav 2. tačka 1. ovog zakona je i fizičko lice - nerezident Federacije koje je na teritoriji Federacije: nezaposlenosti.

- druga fizička lica - rezidenti Federacije, u skladu sa propisima iz oblasti penzijskog i invalidskog osiguranja, zdravstvenog osiguranja i osiguranja od nezaposlenosti.

dohodak;
- koje ostvaruje primanja od drugih vrsta samostalne djelatnosti i povremenog nesamostalnog rada, u skladu sa propisima o porezu na

obavezno osigurano kod inostranog nosioca socijalnog osiguranja; - koje je zaposleno u inostranstvu kod inostranog poslodavca, ako nije medunarodnim ugovorom nije drugačije određeno;

ako nije obavezno osigurano po propisima države u koju je upućeno ili ako nije drugo odnosa, upućeno na rad ili stručno usavršavanje u inostranstvu, - koje je od strane pravnog ili fizičkog lica - rezidenta Federacije, kod kojeg je nije drugačije određeno;

diplomatskog i konzularnog predstavnika, ako medunarodnim ugovorom nerezidenta Federacije, medunarodne organizacije i ustanove ili stranog

- koje je na teritoriji Federacije zaposleno kod pravnog ili fizičkog lica - dužnosti ostvaruje plaću ili drugu naknadu koja se tretira kao plaća;

- koje je izabrano ili imenovano na javnu ili drugu dužnost i za obavljanje te rezidenta Federacije;

- koje je na teritoriji Federacije u radnom odnosu kod pravnog ili fizičkog lica -

rezident Federacije:
Obveznik doprinosa iz člana 4. stav 2. tačka 1. ovog zakona je fizičko lice -

„Član 5.

3. iz drugih izvora, koje obzbujeđu obveznici obračunavanja i uplate doprinosa u skladu sa propisima iz oblasti penzijskog i invalidskog osiguranja, zdravstvenog osiguranja i osiguranja od nezaposlenosti.“

2. na isplaćena lična primanja na teret poslodavca;

1. iz ličnih primanja i drugih prihoda osiguranika;

(1) Doprinosi se obračunavaju i plaćaju:

„Član 4. stav (2)

3. Zakon o doprinosima ("Službene novine Federacije BiH", br. 35/98, 54/00, 16/01, 37/01, 1/02, 17/06, 14/08, 91/15, 104/16, 34/18, 99/19, 4/21 i 6/23) i Presuda Ustavnog suda Federacije Bosne i Hercegovine, broj: U-22/21 od 21.03.2023. godine ("Službene novine Federacije BiH", broj: 28/23):

...

(1) Prihodi od nesamostalne djelatnosti smatraju se sva primanja zaposlenika koja on ostvari po osnovu rada, bez obzira pod kojim nazivom ili u kojem obliku su isplaćena.“

(Prihodi od nesamostalne djelatnosti)

„Član 16.

(1) Izuzetno od člana 166. za obavljanje privremenih i povremenih poslova može se zaključiti ugovor o obavljanju privremenih i povremenih poslova i sa studentom, odnosno sa licem upisanim na akreditovanu visokoskolsku ustanovu koje studij pohada redovno, vanredno, učenjem na daljinu ili kombinovanim ova tri modela studiranja na način utvrđen statutom visokoskolske ustanove, u skladu sa propisima kojima se uređuje visoko obrazovanje u Bosni i Hercegovini, odnosno Federaciji.

„Član 166.a

6. Zakon o radu ("Službene novine Federacije BiH", br. 26/16, 89/18, 44/22 i 39/24):

1. na teret osiguranika, iz osnove po stopi:
- 4,00% za osnovno zdravstveno osiguranje;
2. na teret isplatioca primanja, na osnovicu po stopi:
- 6,00% za penzijsko i invalidsko osiguranje.

Izuzetno, prema osnovici iz člana 6. tačka 11. ovog Zakona obračunavaju se doprinosi:

„Član 10a.

...

Obveznici doprinosa iz člana 4. stav 2. tačka 3. ovog zakona su: zavodi, fondovi, organi uprave i druga pravna ili fizička lica određena propisima o penzijskom i invalidskom osiguranju, zdravstvenom osiguranju i osiguranju od nezaposlenosti.

- samostalne djelatnosti i povremenog nesamostalnog rada.**
- **pravno ili fizičko lice, isplatiac primanja na osnovu drugih vrsta nadležnog organa;**
 - trgovac pojedinač čija je samostalna djelatnost upisana u registar kod zanimanjem;
 - fizičko lice koje se bavi poljoprivredom i šumarstvom kao jedinim ili glavnim u skladu sa propisima o porezu na dohodak;
 - fizičko lice - nezavident Federacije, koje na teritoriji Federacije samostalno obavlja privrednu, profesionalnu ili drugu djelatnost kao osnovno zanimanje propisima o porezu na dohodak;
 - fizičko lice - rezident Federacije koje samostalno obavlja privrednu, profesionalnu ili drugu djelatnost kao osnovno zanimanje u skladu sa zaposlenike u radnom odnosu i s njima izjednačene zaposlenike;
 - pravno ili fizičko lice - rezident Federacije, koje zapošljava zaposlenike, za

Obveznik doprinosa iz člana 4. stav 2. tačka 2. ovog zakona je:

- u radnom odnosu kod pravnog ili fizičkog lica - rezidenta Federacije;
- zaposleno kod pravnog ili fizičkog lica - nezidenta Federacije, ako međunarodnim ugovorom evidentiranim kod Ministarstva vanjskih poslova Bosne i Hercegovine nije drugačije predviđeno.
- zaposleno kod međunarodne organizacije i ustanove ili stranog diplomatskog i konzularnog predstavništva, ako međunarodnim ugovorom evidentiranim kod Ministarstva vanjskih poslova Bosne i Hercegovine nije drugačije predviđeno.

(2) Ugovor iz stava (1) ovog člana, može se zaključiti isključivo za poslove koji nisu poslovi sa povećanim rizikom u skladu sa propisima iz oblasti zaštite na radu, te za **poslove za koje se kod poslodavca zaključuje ugovor o radu na određeno vrijeme (sezonski i pomoćni poslovi), sa punim ili nepunim radnim vremenom.**

(3) Ugovor iz stava (1) ovog člana lice može zaključiti najviše dva puta u toku jedne kalendarske godine, na period koji može ukupno trajati najduže 180 dana u toku kalendarske godine.

(4) Lice koje zaključuje ugovor iz stava (1) ovog člana, dužno je dostaviti poslodavcu odgovarajući dokaz (potvrdu ili uvjerenje) o svom statusu, izdat od strane akreditovane visokoškolske ustanove kod koje studij pohađa redovno, vanredno, učenjem na daljinu ili kombinovanjem ova tri modela studiranja.

(5) Lice iz stava (1) ovog člana ne može biti mlađe od 18 niti starije od 26 godina života.

(6) Licu iz stava (1) ovog člana koje obavlja privremene i povremene poslove osigurava se odmor u toku rada pod istim uvjetima kao i za radnike u radnom odnosu i **druga prava, u skladu sa propisima o penzijskom i invalidskom osiguranju.**

3. Činjenično stanje i mišljenje:

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

Sa stajališta Zakona o porezu na dohodak kojim je uređeno oporezivanje prihoda fizičkih lica, porezni tretman prihoda po osnovu radnih angažmana fizičkih lica nije opredijeljen isključivo formalno-pravnim institutima tih angažmana, što je u pravcu pravne sigurnosti istaknuto odredbom člana 16. Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dohodak, nego suštinskim karakteristikama poslova koji se obavljaju i za koje se ostvaruju prihodi. Navedeno stajalište potvrđeno je odredbama člana 10. st. (1) i (2) Zakona o porezu na dohodak koja obuhvata pored formalno-pravnog angažmana – ugovor o radu, i druge prihode za rad obavljen prema uputama poslodavca, odnosno sve druge prihode na osnovu i u vezi sa nesamostalnom djelatnošću. S obzirom na to da pojam nesamostalna djelatnost nije neposredno defisan kroz Zakon o porezu na dohodak, isto je utvrđeno kroz odredbe člana 13. Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dohodak, u kojima su definisane i njene karakteristike, kao smjernice za određivanje na koji način su ostvareni prihodi, kod svakog pojedinačnog slučaja, koji se smatraju prihodima od nesamostalne djelatnosti. Utvrđivanje postojanja karakteristika dokazuje sam porezni obveznik, a u izostanku, karakteristike utvrđuje i Porezna uprava.

S druge strane, sa stajališta Zakona o radu, prepoznati su formalno – pravni odnosi, a među kojim je i Ugovor o obavljanju privremenih i povremenih poslova i sa studentom (redovni, vanredni, na daljinu) u skladu sa propisima kojima se uređuje visoko obrazovanje u Bosni i Hercegovini (član 166a. Zakona o radu), kao odnos između poslodavca i studenta **za poslove za koje se zaključuje ugovor o radu na određeno vrijeme (sezonski i pomoćni poslovi), sa punim ili nepunim radnim vremenom**, pri čemu se zaključuje da ovaj aranžman jeste svojevrsna izvedenica ugovora o radu za studenta.

Budući da će studenti putem takvih ugovora obavljati poslove iz redovne djelatnosti poslodavca po njegovim uputama kao i zaposlenici sa kojima poslodavac zaključuje ugovor o radu (izuzev poslova sa povećanim rizikom u skladu sa propisima iz oblasti zaštite na

radu) i ostvarivati prihode po tom osnovu, sam formalno-pravni naziv ugovora u tom slučaju (*ugovor o privremenim i povremenim poslovima sa studentom*) nije od uticaja (član 16. Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dohodak) na drugačiji porezni tretman njihovih prihoda u odnosu na prihode koje ostvaruju lica sa kojima je zaključen ugovor o radu. Stoga se iz ugla propisa o porezu na dohodak takav **rad studenata posmatra kao rad svakog drugog fizičkog lica** koje radi po uputama poslodavca, odnosno rad koji generalno ima karakteristike nesamostalnog rada iz člana 13. stav (2) Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dohodak.

Pored navedenog, u sistemu poreza na dohodak, usljed odsustva formalno-pravnog odnosa, posebno je prepoznat pojam poslodavca i zaposlenika neovisno od odredbi Zakona o radu, kojem su dodjeljene određene obaveze. Poslodavcem se, u porezne svrhe, smatra lice koje zapošljava i isplaćuje naknadu (član 14. Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dohodak) dok se zaposlenikom smatra fizičko lice koje obavlja nesamostalnu djelatnosti i po tom osnovu ostvaruje prihode (član 15. Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dohodak), što je dodatni argument na strani tretmana predmetnih angažmana studenata iz 166a. Zakona o radu kao nesamostalne djelatnosti.

Nadalje, kada je u pitanju sistem obaveznih doprinosa, isti se zasniva na drugačijim principima u odnosu na sistem porez na dohodak, pri čemu isti cijeni ugovorne odnose između studenta i poslodavca o privremenim i povremenim poslovima, kao formalno pravni institut, kod određivanja obaveznih doprinosa. Prepoznavanje instituta povremenog obavljanja nesamostalnog rada (član 5. stav (1) alineja 6. i stav (3) alineja 6. Zakona o doprinosima) odnosno periodičnost obavljanja nesamostalnog rada/radnog odnosa kao što je karakteristika povremenih i privremenih poslova prema Zakonu o radu, određuje obavezu plaćanja doprinosa iz ličnih primanja (član 4. stav (2) tačka 1. Zakona o doprinosima) i na lična primanja (član 4. stav (2) tačka 2. Zakona o doprinosima) pri čemu je isplatilac dužan obračunati i uplatiti doprinose iz člana 10a. Zakona o doprinosima i to: za osnovno zdravstveno osiguranje (iz osnovice – na teret zaposlenika), po stopi od 4% i doprinos za penzijsko i invalidsko osiguranje (na osnovicu – na teret isplatioca), po stopi od 6%.

Imajući u vidu specifičnosti angažmana studenata iz člana 166a. Zakona o radu, a u svrhu pravilne primjene zakona, porez na dohodak i doprinose, isplatilac prihoda prijavljuje Poreznoj upravi Federacije BiH na Obrascu ASD-1032.

Nadalje, kada je u pitanju ostvarivanje drugih prava studenata po osnovu povremenih i privremenih poslova koje obavljaju, ista nisu uređivana Zakonom o doprinosima već odredbama propisa o penzijskom i invalidskom osiguranju (član 166a. stav (6) Zakona o radu), te po ovom pitanju upućujemo na mjerodavne organe – Federalno ministarstvo rada i socijalne politike i Federalni zavod za penzijsko i invalidsko osiguranje.

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

S poštovanjem,

