

Broj: 05-02-4-6722/24-1
Sarajevo, 28.04.2025. 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: 13/08-02-3-1163/24 od 15.08.2024. godine koji je zaprimljen u Federalnom ministarstvu finansija dana 19.08.2024. godine, podnijela zahtjev za izdavanje općeg poreznog mišljenja u vezi poreznog tretmana prefakturisanih troškova plaća i drugih troškova za ustupljenog direktora od strane povezanog društva iz Austrije, a na osnovu Ugovora o ustupanju osoblja između društva iz Federacije BiH i povezanog društva iz Austrije.

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 2.

(1) Obveznik poreza na dohodak je rezident Federacije i nerezident koji ostvaruje dohodak, i to:

- 1) rezident koji ostvaruje dohodak na teritoriji Federacije i izvan teritorije Federacije,*
- 2) nerezident koji obavlja samostalnu djelatnost putem stalnog mjesta poslovanja na teritoriji Federacije,*
- 3) nerezident koji obavlja nesamostalnu djelatnost na teritoriji Federacije,*

3. Konvencija između Bosne i Hercegovine i Republike Austrije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u pogledu poreza na dohodak i imovinu, potpisane 15.12.2010. godine, koja je izmjenjena Multilateralnom konvencijom za primjenu mjera koje se u cilju

...

(3) Porezno priznatim rashodom smatraju se i rashodi na osnovu obračunatih obaveznih doprinosa, uz uvjet da su obračunati u skladu sa važećim propisima u Federaciji, odnosno Republici Srpskoj i Brčko Distriktu.

(2) Naknade koje isplaćuje poslodavac u skladu sa propisima o porezu na dohodak su porezno priznat rashod.

(1) Troškovi plaća i drugih primanja lica koji se u skladu sa propisima o porezu na dohodak smatraju prihodom od nesamostalne ili samostalne djelatnosti, a na koje su obračunati obavezni doprinosi i porez na dohodak, porezno su priznat rashod.

Član 11.

2. Zakon o porezu na dobit ("Službene novine Federacije BiH", br. 15/16 i 15/20):

(5) Kod utvrđivanja poreza na dohodak u jednom poreznom periodu, a u cilju izbjegavanja dvostrukog oporezivanja, prednost pred odredbama ovog Zakona imaju odredbe ratificiranih međunarodnih ugovora ili sporazuma (konvencija) o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

Član 35. stav (5)

...

4) svi drugi prihodi na osnovu i u vezi sa nesamostalnom djelatnošću. prihodom od nesamostalne djelatnosti,

3) zaostale plaće odnosno razlike plaća koje se odnose na protekle porezne periode, a koje se zaposleniku ili bivšem zaposleniku isplaćuju u tekućem poreznom periodu na osnovu sudske presude osim iznosa zateznih kamata koje se u ovom slučaju ne smatraju oporezivim

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,

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

(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.

Član 10. st. (1) i (2):

spriječavanja erozije poreske osnovice i premještanja dobiti odnose na porezne ugovore (MLI) koju je, BiH potpisala 30.10.2019. godine, a Austrija 7.6.2017. godine:

“Član 14 (DOHODAK PO OSNOVU RADNOG ODNOSA)

(1) Prema odredbama članova 15., 17., 18., 19. i 20., plate, naknade i druga slična primanja predstavnika ugovorne države u pogledu radnog odnosa će biti oporezivi samo u toj državi, osim ako se radni odnos vrši u drugoj ugovornoj državi; ako se vrši takav radni odnos, onda se takva primanja mogu oporezovati u toj drugoj državi.

(2) Bez obzira na odredbe stava 1., primanja rezidenta ugovorne države u pogledu radnog odnosa koji se vrši u drugoj ugovornoj državi će se samo oporezivati u prvo-spomenutoj državi ako:

a) je primalac prisutan u drugoj državi u periodu ili periodima koji ne prelaze agregat od 183 dana aktuelne fiskalne godine, i

b) se primanja plaćaju od strane, ili u ime, poslodavca koji nije predstavnik druge države, i

c) primanja ne snosi stalna ustanova koju poslodavac posjeduje u drugoj državi.”

3. Činjenično stanje i mišljenje:

Analizom relevantnih zakonskih odredbi, kao i odredbi međunarodne konvencije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, u kontekstu postavljenog zahtjeva za davanje općeg poreznog mišljenja, utvrđeno je sljedeće:

Porezni tretman prefakturisanih troškova plaća i drugih troškova za ustupljenog direktora od strane povezanog društva iz Austrije, u kontekstu Ugovora o ustupanju osoblja između društva iz Federacije BiH i povezanog društva iz Austrije, treba sagledati kroz prizmu primjene Zakona o porezu na dohodak Federacije BiH i Konvencije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Bosne i Hercegovine i Austrije, uzimajući u obzir i odredbe Multilateralne konvencije (MLI).

Prema Zakonu o porezu na dohodak, porez na dohodak plaćaju fizička lica po osnovu nesamostalne djelatnosti obavljene na teritoriji Federacije, pri čemu, ista obaveza je određena i rezidentu (član 2. stav (1) tačka 1) Zakona) i nerezidentu (član 2. stav (1) tačka 3) Zakona). Kod oporezivanje ovog dohotka, na teritoriji Federacije, za nerezidente može postojati izuzetak usljed primjene člana 35. stav (5) Zakona o porezu na dohodak odnosno postojanja potpisane konvencije/ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

Ukoliko je konvencijom/ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dato pravo oporezivanja Bosni i Hercegovini, primjenjuju se direktno relevantne odredbe Zakona o porezu na dohodak.

Kada je u pitanju Austrija, Bosna i Hercegovina i Austrija imaju potpisanu Konvenciju o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja kojom je, kroz član 14. st. (1) i (2) Konvencije, dato pravo oporezivanja navedenog dohotka Bosni i Hercegovini kao državi ugovornici, te cijeneći ustavne nadležnosti nad direktnim oporezivanjem,

posljedično, pravo oporezivanja dato je i Federaciji. Dohodak, za koji je pravo oporezivanja dato Bosni i Hercegovini, prema Konvenciji, uključuje plaće, naknade i druga primanja ostvarena u pogledu radnog odnosa i u vezi sa tim radnim odnosom.

Prema članu 14. stav (1) Konvencije, dohodak od nesamostalne djelatnosti fizičkog lica koje je rezident jedne ugovorne države (npr. Austrije) a obavlja rad u drugoj ugovornoj državi (npr. BiH), može biti oporezivan u državi gdje se rad obavlja (BiH), ali uz određene uslove jasno definirane stavom (2) člana 14. Konvencije.

U slučaju ustupljenog direktora, koji je fizičko lice, primanja (plaće i drugi troškovi) koje društvo iz Austrije prefakturiše društvu iz Federacije BiH *predstavljaju dohodak od nesamostalne djelatnosti*, obzirom da je direktor angažiran u radnom odnosu sa društvom u Federaciji BiH. Za svoj rad u Federaciji, direktor ostvaruje plaću i od društva iz Federacije BiH u skladu sa propisima o radu u Bosni i Hercegovini, ali i plaću od društva u Austriju za rad u Federaciji, obzirom da se troškovi plate koje je imalo društvo u Austriji naplate od društva u Federaciji, upravo putem prefakturisanja.

Prefakturisani troškovi plaća i drugih troškova za ustupljenog direktora tretiraju se kao dohodak fizičkog lica u Federaciji BiH, te porezni tretman treba biti u skladu sa domaćim zakonodavstvom i međunarodnim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, uz primjenu MLI od 2021. godine. Stoga, prefakturirani troškovi plaća i drugih troškova za ustupljenog direktora od povezanog društva iz Austrije prema Ugovoru o ustupanju osoblja predstavljaju dohodak fizičkog lica i podliježu oporezivanju porezom na dohodak u Federaciji BiH, ukoliko direktor obavlja rad na teritoriji BiH i ispunjava uslove iz stavom (2) člana 14. Konvencije. U ovom slučaju, društvo iz Federacije BiH ima obavezu obračuna i plaćanja poreza na dohodak na isplaćene iznose direktoru u skladu sa Zakonom o porezu na dohodak Federacije BiH, uz priznavanje stvarnih i opravdanih troškova prefakturisanih od austrijskog društva.

Nastavno, dakle, kada direktor ustupljen od austrijskog društva radi u Federaciji, njegova primanja jesu predmet oporezivanja u Bosni i Hercegovini, u tom slučaju za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja koriste se mehanizmi Konvencije, kao što su odbitak poreza plaćenog u Austriji ili izuzimanje prihoda u Austriji.

S druge strane, kada se prefakturisani troškovi plaća i drugih troškova od strane društva iz Austrije za ustupljenog direktora u društvu u Federaciji BiH smatraju dohodak od nesamostalne djelatnosti sa aspekta primjene Zakona o porezu na dohodak, takvi rashodi se u skladu sa članom 11. Zakona o porezu na dobit, smatraju porezno priznatim rashodom.

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

S poštovanjem,

MINISTAR
Toni Kraljević

