

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

PRIMLJENO: 04-10-2024

Organizaciona jedinica	Klasifikaciona oznaka	Redni broj	Broj priloga
13/08	023	830	124

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: 13/08-02-3-830-2/24 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) Otuđenjem 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 uzdržavanih 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

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 uspostavom 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 „obecanje“ da će se izvršiti prenos nekretnine ispunjenjem uslova iz ugovora (Ugovori o doživotnom izdržavanju). 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 „obecanje“ 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.

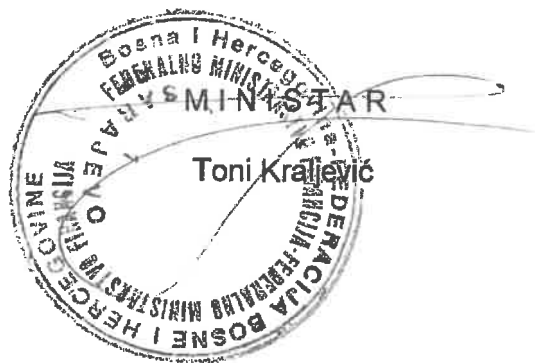
Dosjelost, regulisana Zakonom o stvarnim pravima, označava sticanje prava vlasništva neprekidnim vršenjem njihovog sadržaja kroz određeno, zakonom propisano vrijeme, jer *dosjelost pretvara faktičku vlast u pravnu*, posjed u subjektivno pravo. Naime, dosjelost predstavlja osnov prelaska nekretnine sa 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 stiče se datumom ispunjavanja uslova za dosjelost prema Zakonu o stvarnim pravima.

Vodeći se gore iznesenim, te postavljenim pitanjima u predloženom 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,



Toni Kraljević

**BOSNA I HERCEGOVINA
FEDERACIJA BOSNE I HERCEGOVINE
FEDERALNO MINISTARSTVO FINANCIJA - FINANSIJA**

**71 000 SARAJEVO
Ulica Mehmeda Spahe 5**

PREDMET: Zahtjev za izdavanje općeg poreznog mišljenja

Odredbama Zakona o porezu na dohodak ("Službene novine Federacije BiH", broj: 10/08, 9/10, 44/11, 7/13 i 65/13) i odredbama Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dohodak ("Službene novine Federacije BiH", broj: 48/21, 77/21, 20/22, 57/22, 05/23, 85/23, 97/23 i 36/24) koje se odnose na utvrđivanje dana od kojeg počinje teći rok čiji protek ima za posljedicu neoporezivanje dohotka ostvarenog otuđenjem nekretnina nije jasno propisano koji događaj je relevantan u pogledu računanja roka. S tim u vezi, a na osnovu člana 31. stav (1) Pravilnika o mišljenjima Porezne uprave („Službene novine Federacije BiH”, broj: 32/24), Porezna uprava Federacije BiH obraća se Federalnom ministarstvu finansija radi izdavanja općeg poreznog mišljenja koje će predstavljati stav Ministarstva po predloženom pitanju.

Predmetni zahtjev odnosi se na izdavanje općeg poreznog mišljenja, odnosno stava Ministarstva u vezi sa primjenom odredbe člana 20. stav (9) Zakona o porezu na dohodak i odredbe člana 60. stav (2) Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dohodak.

Naime, prema odredbama člana 4. Zakona o porezu na dohodak porezom na dohodak se oporezuju, između ostalog, dohodak koji porezni obveznik ostvari od imovine i imovinskih prava.

Odredbama člana 20. stav (1) istog Zakona propisano je da dohodak od imovine uključuje, između ostalog, prihod ostvaren otuđenjem nekretnina, a prema stavu (9) istog člana Zakona je propisano da se nekretninama smatraju zemljišta, kuće, stanovi i sl., te da se ne oporezuje dohodak ostvaren otuđenjem nekretnina nakon tri godine od dana **sticanja** tih nekretnina. Također, odredbom člana 60. stav (2) Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dohodak propisano je da se ne oporezuje dohodak od otuđenja nekretnina koje su otuđene nakon tri godine od dana **nabavke**.

Prije svega, ukazujemo na to da se u Zakonu u konstrukciji odredbe člana 20. stav (9) koristi termin „**sticanja**”, dok je u Pravilniku u članu 60. stav (2) korišten termin „**nabavke**”. S tim u vezi, postavlja se pitanje istoznačnosti navedenih termina, jer se prema našem shvatanju ne može raditi o sinonimima. U tom smislu, ukazujemo na to da je pojam „sticanje” pravni pojam, i da se sticanje nekretnina odnosi na pravo vlasništva, kako je to uređeno Zakonom o stvarnim pravima Federacije BiH ("Službene novine Federacije BiH",

broj: 66/13, 100/13 i 32/2019 - odluka US). S druge strane, pojam „nabavke” (nekretnina) je poslovni događaj koji je rezultat realizacije pravnog posla – ugovornog odnosa. Imajući u vidu navedeno, momenat nabavke nekretnine kao realizacija pravnog posla (ispunjenje ugovornih obaveza) prethodi momentu sticanja nekretnina kao konstituisanja prava vlasništva nad nekretninom. Važnost rješavanja navedenog pitanja, tj. distinkcija pojmova „nabavka” i „sticanje” pokazat će se bitnom u dijelu zahtjeva kada budemo problematizirali događaj koji se smatra relevantnim za početak računanja roka, shodno naprijed navedenim odredbama Zakona i Pravilnika, a ovisno o načinu sticanja, odnosno nabavke nekretnina.

Shodno članu 23. stav (1) Zakona o stvarnim pravima Federacije BiH pravo vlasništva stiče se na osnovu **pravnog posla, zakona, odluke suda ili drugog nadležnog organa i nasljeđivanjem**, uz ispunjenje pretpostavki propisanih zakonom.

Članom 53. stav (1) Zakona o stvarnim pravima Federacije BiH propisano je da se **pravo vlasništva na nekretninama na osnovu pravnog posla stiče uknjižbom** u zemljišnu knjigu ako zakonom nije drugačije određeno. Stavom (3) istog člana propisano je da se vlasništvo prenosi na osnovu valjano očitovane volje zemljišnoknjižnog vlasnika usmjerene na to da njegovo vlasništvo pređe na sticaoca (clausula intabulandi). Stavom (4) istog člana propisano je da provedena uknjižba djeluje od trenutka kad je sudu bio podnesen zahtjev za uknjižbu.

Kada je u pitanju sticanje prava vlasništva na osnovu **zakona**, odredbom člana 58. stav (2) Zakona o stvarnim pravima propisano je da samostalni posjednik nekretnine, čiji je posjed savjestan, **stiče dosjelošću vlasništvo na nekretnini protekom dvadeset godina neprekidnog posjedovanja**.

Članom 5. stav (1) Zakona o zemljišnim knjigama Federacije BiH ("Službene novine Federacije BiH", br. 58/02, 19/03, 54/04 i 32/19 - Presuda Ustavnog suda Federacije BiH broj U-22/16 i 61/22) propisano je da vlasništvo na nekretninama nastaje tek sa upisom u zemljišnu knjigu, dok je stavom (2) navedenog člana propisano da se odredbom stava (1) ovog člana ne diraju propisi o sticanju vlasništva po osnovu nasljeđivanja.

Članom 23. stav (5) Zakona o stvarnim pravima propisano je da **nasljednik stiče vlasništvo nasljeđenih stvari u trenutku smrti ostavioca**, ako zakonom nije drugačije određeno. Zakon o nasljeđivanju u Federaciji BiH ("Službene novine Federacije BiH", br. 80/14 i 32/19 - odluka US) propisuje da se nasjedno pravo stiče u trenutku ostaviteljeve smrti, a po osnovu ugovora o nasljeđivanju, testamenta ili zakona.

Dakle, upis prava vlasništva na nekretninama u zemljišnu knjigu, sa aspekta Zakona o zemljišnim knjigama, u pravilu ima konstitutivno dejstvo u pogledu nastanka prava vlasništva, sa izuzetkom da se kod sticanja vlasništva po osnovu nasljeđivanja momenat smrti ostavioca smatra momentom sticanja nasljeđenih stvari, a da je upis u zemljišne knjige deklaratornog karaktera.

Imajući u vidu naprijed navedeno, kao i činjenicu da niti Zakon o porezu na dohodak niti Pravilnik o primjeni Zakona o porezu na dohodak jasno ne ukazuju od kojeg momenta počinje teći rok od 3 godine od momenta sticanja, odnosno nabavke nekretnina, molimo odgovore, koji će predstavljati stav Ministarstva, po sljedećim pitanjima:

1. Koji događaj se, u smislu člana 20. stav (9) Zakona o porezu na dohodak smatra momentom **sticanja** nekretnine kada se nekretnina stiče **po osnovu pravnog posla** (ugovora o kupoprodaji, ugovora o zamjeni nekretnina, ugovora o doživotnom izdržavanju)?

2. Koji događaj se, u smislu člana 20. stav (9) Zakona o porezu na dohodak smatra momentom sticanja nekretnine kada se nekretnina stiče **po osnovu zakona** (dosjelošću)?
3. Koji događaj se, u smislu člana 20. stav (9) Zakona o porezu na dohodak smatra momentom **sticanja** nekretnine kada se nekretnina stiče **nasljeđivanjem**?
4. Da li se, u smislu 60. stav (2) Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dohodak, momentom **nabavke** nekretnine smatra momenat sticanja **nekretnine**?
5. Ukoliko se momentom nabavke ne smatra momenat sticanja nekretnine molimo za stav Ministarstva o tome koji događaji se smatraju momentom nabavke kod sticanja po osnovu: kupoprodajnog ugovora, ugovora o doživotnom izdržavanju, sticanja po osnovu zakona (dosjelošću) i sticanja po osnovu nasljeđivanja?
6. Ukoliko je momenat sticanja različit od momenta nabavke, koji događaj je relevantan za početak računanja roka: momenat sticanja koji propisuje Zakon ili momenat nabavke propisan Pravilnikom?

S poštovanjem,

DOSTAVLJENO:

1. Naslovu
2. U dosije
3. a/a

**DIREKTOR**
Mr. sci. Šerif Isović