

# Izbjegavanje dvostrukog oporezivanja

---

Fuad Balta, dipl.ecc.

# Pojam dvostrukog oporezivanja



- Dvostruko oporezivanje nastaje kada se na isto oporezivo dobro više puta plati porez
- Vrste dvostrukog oporezivanja: pravno ili ekonomsko
- Dvostruko oporezivanje je **pravno** ako je isto lice oporezovano dva puta za istu dobit/ dohodak i kapital/imovinu u najmanje dvije države (ili dva entiteta iste države)
- Dvostruko pravno oporezivanje predstavlja pojavu u kojoj se poreski obveznik u vezi sa istim objektom oporezivanja oporezuje istim (ili sličnim porezom) i oporezuje se za isti period od strane više poreskih vlasti koje su istog ranga





- 
- Ekonomsko dvostruko oporezivanje nastaje kad je propisano da neka firma/preduzeće/društvo treba platiti porez na svoju dobit, a i njegovi dioničari dodatno treba da plate porez na dividendu isplaćenu iz te oporezovane dobiti
  - Ekonomsko dvostruko oporezivanje postoji kada plaćaju različite poreze različiti poreski obveznici u istom vremenskom periodu, na isti poreski objekat (npr. za ostvareni dohodak po osnovu plaće u inostranstvu, a za izdavanje nekretnine u zemlji rezidentnosti)

# Pojašnjenje pojmova prebivališta, boravišta i rezidentnost lica koja borave u dvije zemlje

---

- Rezident se *prema ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja* određuje kao lice koja prema zakonima države ugovornice u njoj podliježe oporezivanju na osnovu svoga prebivališta, boravišta, mjesta uprave, mjesta osnivanja i registracije društva ili nekog drugog obilježja sličnog značenja
- Kada je fizičko lice rezident objiju država ugovornica, onda se smatra rezidentom države u kojoj joj ima prebivalište,
- Ako je fizičkom licu prebivalište u objema državama smatra se rezidentom samo one države u kojoj ima uže lične i poslovne veze (središte životnih interesa)



- 
- U slučaju da se ni središte životnih interesa ne može odrediti, to fizičko lice se smatra rezidentom samo one države ugovornice u kojoj ima uobičajeno boravište
  - Ako fizičko lice ima uobičajeno boravište u objema državama ili ga nema ni u jednoj od njih, smatra se rezidentom samo one države ugovornice čiji je državljanin
  - Ukoliko je to lice državljanin obje država ili nije državljanin nijedne od njih, nadležna tijela država ugovornica to pitanje rješavaju međusobnim dogovorom



# Državljanin i/ili rezident – sinonim ili ne i u kojim slučajevima?

---

- Za primjenu ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja potrebno je odrediti u kojoj je državi određeni porezni obveznik rezident
- Porezni pojam rezidentnosti nije nužno povezan s državljanstvom
- Fizička osoba može biti državljanin jedne države, a rezident druge

*Prema poreznim propisima Federacije BiH, pojam rezidenta definiran je Zakonom o porezu na dohodak i Zakonom o porezu na dobit*

# Rezidentnost prema Zakonu o porezu na dohodak

---

U skladu sa Zakonom o porezu na dohodak, rezident je fizičko lice koje:

- na teritoriji Federacije BiH ima prebivalište,
- na teritoriji Federacije BiH neprekidno ili sa prekidima boravi 183 ili više dana u bilo kom poreznom periodu,
- ima prebivalište u Federaciji, a na osnovu obavljanja nesamostalne djelatnosti van područja Federacije ostvaruje prihode iz federalnog budžeta ili budžeta Bosne i Hercegovine (zaposleno je u državnoj službi).



- 
- Izuzetno, rezidentima Federacije smatraju se i fizička lica – povratnici koji su ostvarili povratak na područje Republike Srpske ili Brčko Distrikta kao i druga fizička lica koja imaju prebivalište na području Republike Srpske ili Brčko Distrikta, a koja ostvaruju dohodak od samostalne djelatnosti kod poslodavaca koji imaju sjedište na području Federacije





- 
- Ako porezni obveznik u Federaciji BiH ima u vlasništvu ili posjedu više stanova, nadležnost za oporezivanje utvrđuje se prema mjestu prebivališta porodice, a za poreznog obveznika samca prema mjestu u kojem se pretežno zadržava ili prema mjestu iz kojeg pretežno odlazi na rad ili obavljanje djelatnosti
  - Ako porezni obveznik ima prebivalište u Federaciji BiH i u inostranstvu, smatra se da ima prebivalište u Federaciji BiH



- 
- **Pod stalnim mjestom poslovanja** podrazumijeva se mjesto u kojem je registrirana određena samostalna djelatnost
  - **Nerezidentom** smatra se fizičko lice koje na teritoriji Federacije nema prebivalište ni stalno boravište, a koje na teritoriji Federacije boravi manje od 183 dana

# Rezidentnost prema propisima o porezu na dobit

---

**Rezident Federacije**, u svrhu ovog zakona, je pravno lice koji ispunjava jedan od sledećih uslova:

- Sjedište pravnog lica je upisano u sudski registar poslovnih subjekata u Federaciji
- Mjesto stvarne uprave i nadzor poslovanja pravnog lica se nalazi na teritoriji Federacije.

**Nerezidentom** se smatra pravno lice čije je sjedište van granica Bosne i Hercegovine i/ili čije se mjesto stvarne uprave i nadzora poslovanja nalazi van granica Bosne i Hercegovine.





- **Poslovnom jedinicom nerezidenta** smatra se stalno mjesto poslovanja preko kojeg nerezidentno pravno lice obavlja poslovanje u cijelosti ili djelimično
- 
- **Pojam stalno mjesto poslovanja** obuhvata: sjedište uprave, podružnicu, poslovnicu, tvornicu, radionicu i rudnik, naftne ili plinske izvore, kamenolom ili bilo koje drugo mjesto iskorištavanja prirodnog bogatstva.
  - Stalno mjesto poslovanja predstavlja i gradilište ili građevinski ili instalaterski projekt, ukoliko poslovanje traje duže od šest mjeseci.
  - Pojam stalno mjesto poslovanja obuhvata i pružanje usluga, uključujući i savjetodavne usluge, od strane pravnog lica preko zaposlenih ili drugog lica koje je u tu svrhu angažovalo pravno lice, ukoliko se djelatnost odnosi na isti ili povezani projekt u Federaciji u periodu ili periodima koji ukupno traju duže od tri mjeseca u bilo kom dvanaestomjesečnom periodu

**Da li je isti tretman oporezivanja fizičkih i pravnih lica koja ostvaruju oporezive prihode u državama sa kojim BiH ima, odnosno nema potpisan ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja – kako se utvrđuje rezidentnost (radi prava na oporezivanje) u prvom i drugom slučaju?**

---

- Ako Bosna i Hercegovina s određenom državom primjenjuje ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, rezidentnost se određuje prema odredbama tog bilateralnog ugovora. OECD-ov model međunarodnih ugovora polazi od određenja prema kojem se porezni obveznik smatra rezidentom države u kojoj ima prebivalište, boravište, mjesto uprave ili drugo obilježje slične prirode
- Ukoliko ugovor s određenom državom nije potpisan, lice se smatra rezidentom Bosne i Hercegovine



*Zakonski okvir oporezivanja porezom na dohodak i porezom po odbitku uz primjenu Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja – prioriteti primjene*

---

- Ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja imaju prioritet u primjeni u odnosu na domaće zakonodavstvo; međutim, ti ugovori ne isključuju primjenu domaćih propisa, ali ih mogu ograničiti, kao npr. kad se u ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja smanjuju porezne stope koje su propisane domaćim poreznim zakonima



# Šta je to porez po odbitku, a šta porezni kredit?

---

- Prema članu 38. stavu 1. Zakona o porezu na dobit, **porez po odbitku** predstavlja porez koji se obračunava na prihod koji je nerezident (tj. pravno lice iz inostranstva) ostvario na teritoriji Federacije, *osim prihoda koji se može pripisati poslovnoj jedinici nerezidenta u Federaciji*
- **Porezni kredit** koristi se za umanjenje porezne osnovice poreza na dobit domaćih pravnih lica. Pod **poreznim kreditom** podrazumijeva se porez po odbitku koji je obustavljen rezidentu Federacije BiH za ostvareni prihod u inostranstvu.

*Pristup oporezivanja kod države rezidentnosti i države izvora sa primjerima i dokazima kod autorskih prava i „ostalih usluga“;*

---

- Država rezidentnosti predstavlja državu u kojoj inostrano lice, koje vrši uslugu i ostvaruje prihod na teritoriji Bosne i Hercegovine, ima svoje sjedište
- Država izvora predstavlja državu isplatioca prihoda, tj BiH, ako se plaćanje vrši od strane pravnog lica iz Federacije, RS ili BD



- 
- Ukoliko je porez po odbitku na isplate nerezidentu obračunat kao vlastiti trošak isplatioca, tj. pravnog lica iz Federacije), isti, u principu, povećava njegovu oporezivu dobit u poreznom bilansu, tim prije što se, prema međunarodnim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, u državi izvora (a to je u ovom slučaju BiH) mogu umanjiti fakture nerezidentnih pravnih lica po stopi od 10 odsto





- 
- Međutim, ovo se ne odnosi na nerezidentna pravna lica iz Španije i Katara, na koje se samo može primijeniti ograničena stopa poreza po odbitku od 7%, a 5% (umjesto zakonske od 10%) za firme iz Slovenije, Ujedinjenih Arapskih Emirata i Austrije
  - Također, potrebno je posebno naglasiti da se princip poreza po odbitku (npr po osnovu prihoda od autorskih prava nerezidentnih pravnih lica iz Francuske i Švedske) ne može primjenjivati u Federaciji, odnosno Bosni i Hercegovini kao zemlji izvora, pošto se, shodno odredbama o Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja BiH sa tim državama oporezivanje vrši isključivo u Francuskoj i Švedskoj, kao zemljama rezidentnosti nerezidentnih pravnih lica

*Kada, u kojim slučajevima i visini se, u poreznom smislu, priznaje porezni kredit?*

---

Porezni kredit se priznaje ukoliko su ispunjeni slijedeći uslovi:

- ostvareni prihod po osnovu kojeg se traži umanjenje poreza je uključen u poreznu osnovicu koja je predmet oporezivanja i
- porez je plaćen u drugoj državi u skladu sa odredbama Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između BiH i te države.



- 
- Plaćeni porez se može priznati i narednoj godini, i ukoliko prihod po osnovu kojeg je porez po odbitku plaćen nije uključen u osnovicu, ukoliko porezni obveznik koji koristi porezni kredit dostavi Izjavu da nije koristio taj porezni kredit u prethodnom periodu i da je prihod uključen u poreznu osnovicu prethodnog perioda.
  - Ako je plaćen porez u državi sa kojom BiH nema potpisan Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, porezni kredit se priznaje se u visini poreza po 5 odsto za dividende, a 10% za sve ostale prihode
  - Visina poreznog kredita priznaje se u visini poreza koji je plaćen ili treba da bude plaćen, shodno odredbama Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Bosne i Hercegovine i države u kojoj je porez obustavljen
  - Plaćeni porez suprotan Ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja se ne priznaje u poreznom bilansu rezidentnog pravnog lica



# *Obaveznost prijave poreznog kredita*



- Porezni obveznik koji koristi porezni kredit dužan je Poreznoj upravi prema svom sjedištu da, uz prijavu poreza na dobit, dostavi Obrazac PK-814, tj. Prijavu poreznog kredita po osnovu poreza plaćenog van države BIH.

Uz Obrazac PK-814 porezni obveznik dostavlja i:

- prijavu poreza po odbitku ili drugi validan dokument ovjeren od strane porezne administracije ili nadležnog organa porezne jurisdikcije u kojoj je plaćen i
- potvrdu o rezidentnosti isplatilac prihoda koju izdaje nadležni organ porezne jurisdikcije u kojoj se nalazi taj isplatilac prihoda.

# Kojim pravnim licima i u kojim slučajevima se obračunava porez po odbitku, a kada i zbog čega se ne obračunava?

---

- Porez po odbitku predstavlja porez koji se obračunava na prihod koji je **nerezident (tj. pravno lice iz inostranstva) ostvario na teritoriji Federacije**, *osim prihoda koji se može pripisati poslovnoj jedinici nerezidenta u Federaciji*



---

Porez po odbitku obračunava se po osnovu isplate ili na drugi način izmirene:

- Dividende, odnosno raspodjele iz dobiti;
- kamate ili njenog funkcionalnog ekvivalenta po finansijskim instrumentima i aranžmanima;
- naknada za autorska prava i druga prava intelektualnog vlasništva;
- naknada za upravljačke, tehničke i obrazovne usluge (uključujući naknade za usluge istraživanja tržišta, poreznog savjetovanja, revizorske usluge i konsalting usluge);





- 
- naknada za zakup po osnovu iznajmljivanja pokretne i nepokretne imovine;
  - naknada za zabavne i sportske događaje;
  - premija osiguranja za osiguranje ili reosiguranje od rizika u Federaciji;
  - naknada za telekomunikacijske usluge;
  - ostalih naknada za usluge, ali samo za nerezidente iz država sa kojima BiH nema potpisan ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja



---

Prihod nerezidenta koji podliježe oporezivanju porezom po odbitku, uključuje i:

- prihod po osnovu poslovanja gradilišta ili građevinskog ili instalaterskog projekta **ukoliko nema status poslovne jedinice nerezidentnog pravnog lica** koja posluje putem stalnog mjesta poslovanja na teritoriji Federacije i koja je rezident Federacije,
- prihod po osnovu pružanja usluga, uključujući i savjetodavne usluge od strane pravnog lica putem zaposlenih ili drugog lica koje je u tu svrhu angažovalo pravno lice, **ukoliko nema status poslovne jedinice nerezidentnog pravnog lica** koja posluje putem stalnog mjesta poslovanja na teritoriji Federacije i koja je rezident Federacije.

# Ko i kada obračunava porez po odbitku?

---

- Članom 38. Zakona o porezu na dobit propisano je da porez po odbitku u ime nerezidenta **obračunava i obustavlja isplatilac – rezident Federacije prilikom isplate**, odnosno izmirivanja obaveza prema nerezidentu na drugi način
- Nakon toga, isplatilac prihoda je dužan podnijeti poreznu prijavu nadležnoj organizacionoj jedinici Porezne uprave (tj poreznoj ispostavi prema sjedištu isplatioca) o obračunatom i uplaćenom porezu po odbitku za i u ime nerezidenta i **platiti taj porez u roku od 10 dana nakon isteka mjeseca u kom je izvršena isplata odnosno izmirena obaveza nerezidentu**



# Predujam/avans i porez po odbitku

---

- Porez po odbitku se obračunava i obustavlja kod isplate prihoda nerezidentu, a uplaćuje u roku od 10 dana nakon isteka mjeseca u kojem je izvršena isplata nerezidentu, što podrazumijeva i isplaćene avanse.
- Nakon primitka fakture, prilikom plaćanja ostatka fakturisanog iznosa plaća se porez po odbitku na isplaćeni iznos.

# Na koje prihode nerezidenta se obračunava porez po odbitku?

---

- Osnovica na koju se obračunava porez po odbitku je bruto iznos koji rezident Federacije BiH isplaćuje nerezidentu, a porez po odbitku plaća se po stopi 10 odsto
- **Bruto osnovica je prihod na koji glasi faktura koju je nerezident – pravno lice iz inozemstva ispostavio isplatiocu prihoda u Federaciji, bez poreza na dodanu vrijednost ili drugog adekvatnog inozemnog poreza, kao i svaki bruto iznos koji po nekom drugom osnovu iz člana 38. Zakona o porezu na dobit podliježe porezu po odbitku**

# Porez po odbitku za isplate dividende pravnim i fizičkim licima – da ili ne i po kojoj stopi?

---

- Pravna lica DA, fizička lica NE
- 5% stopa ili 5,26 preračunata stopa (ukoliko isplatilac, umjesto korisnika dividende, plati porez)



# Prijavljivanje obračunatog i uplaćenog poreza po odbitku

---

- Obračunati, odbijeni i uplaćeni porez po odbitku (uključujući i porez po odbitku na vlastiti teret), prijavljuje se ispostavi Porezne uprave prema sjedištu rezidentnog pravnog lica na slijedećim POD obrascima:
  - Prijava poreza po odbitku s osnova dividende (Obrazac POD-815),
  - Prijava poreza po odbitku s osnova kamate (Obrazac POD-816),
  - Prijava poreza po odbitku s osnova autorske naknade (Obrazac POD-817),
  - Prijava poreza po odbitku s osnova ostalih prihoda (Obrazac POD-818),
  - Prijava poreza po odbitku s osnova imovine i prava (Obrazac POD-819) i
  - Izjava pravnog lica u svrhu oslobađanja plaćanja poreza po odbitku na izvoru (Obrazac POD-820).

# Porezno priznati i nepriznati rashodi od poreznog odbitka – primjeri obračuna;

---

- U praksi je čest slučaj da nerezident ne pristaje da mu se umanju iznos naznačen na fakturi koju je ispostavio. Kako ne bi došlo do narušavanja poslovnih odnosa između rezidenta i nerezidenta, zakonski je propisano da isplatilac prihoda (rezident Federacije BiH) može obračunati porez po odbitku na svoj teret.
- *Tako obračunat porez ima tretman porezno nepriznatog rashoda u poreznom bilansu.*

Ali, porez po odbitku koji je rezidentno pravno lice obračunalo i platilo na svoj teret (po navedenim preračunatim stopama, zavisno o čemu se radi), a sa državom nerezidentnog primaoca prihoda BiH nema ratificiran Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, *tako obračunat i plaćen porez predstavlja porezno priznat rashod za rezidentno pravno lice.*



- 
- U slučaju obračuna i uplate poreza po odbitku „na svoj teret” potrebno je koristiti preračunatu stopu od:
    - 11,11% na bruto osnovicu ostvarenog prihoda nerezidenta,
    - 5,26% na iznos isplaćene dividende.



## Pravila i iznimke kod plaćanja poreza na dohodak za detaširane radnike firme iz Federacije BiH koja u inostranstvu ima svoju poslovnu jedinicu

---

- Detaširani (izaslani) radnici pravnog lica iz Federacije BiH koji duže od 182 dana rade u stalnoj poreznoj ispostavi, tj. poslovnoj jedinici koja se nalazi u zemlji sa kojom je Bosna i Hercegovina notificirala ili ratificirala međunarodni sporazum o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezni obveznici za plaćanje poreza na dohodak po osnovu plaće ostvarene u rezidentnij firmi odnosno države Federacija BiH im ne može još jednom naplatiti (dvostruki) porez na dohodak, s tim što je rezidentno pravno lice za svoje radnike dužno da doprinosi za iste obračunava i uplaćuje prema propisima iz Federacije
- Za ostvarenu dobit stalne poslovne jedinice firme iz Federacije BiH, domicilno rezidentno pravno lice dužno je u toj zemlji platiti porez, koji može koristiti kao porezni kredit prilikom iskazivanja osnovice za ukupno ostvarenu dobit firme u Federaciji i u njenoj „inostranoj“ poslovnoj jedinici u poreznom bilansu za odgovarajući porezni period.