

Broj: 05-02-4-5902/24
Sarajevo, 11.10.2024. 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 finansija, daje:

OPĆE POREZNO MIŠLJENJE

1. Bitni navodi zahtjeva

Porezna uprava Federacije Bosne i Hercegovine aktom broj: 13/08-02-3-911-1/24 od 09.07.2024. godine koji je zaprimljen u Federalnom ministarstvu finansija dana 17.07.2024. godine, podnijela je zahtjev za izdavanje općeg poreznog mišljenja u vezi sa primjenom člana 5. tačka 11) Zakona o porezu na dohodak („Službene novine Federacije BiH“, br. 10/08, 9/10, 44/11, 7/13 i 65/13) i člana 20. stav (1) tačka b) i stav (7) 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 neoporezivog iznosa naknade za ishranu u toku rada (topli obrok) za lica kojima je puno radno vrijeme raspoređeno na šest radnih dana u toku sedmice.

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 5.

Prihodi koji se, u smislu ovog Zakona, ne smatraju dohotkom su:

11) prihodi zaposlenika na osnovu naknada, pomoći i/ili nagrada isplaćeni od poslodavca za jedan porezni period najviše do iznosa utvrđenog Pravilnikom o primjeni Zakona o porezu na dohodak“

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 20.

- (1) Prihodi, čija prava na ostvarivanje su uređena posebnim propisima, koji ne ulaze u dohodak od nesamostalne djelatnosti i koji ne podliježu oporezivanju su:**
 - a) naknade troškova službenog putovanja i naknade za rad na terenu
 - b) naknade ostalih troškova zaposlenicima i**
 - c) novčane pomoći zaposlenicima.
- (2) Naknade troškova službenog putovanja iz stava (1) tačka a) ovog člana mogu uključivati: troškove smještaja, ishrane, prijevoza, te druge troškove utvrđene Uredbom o naknadama troškova za službena putovanja ("Službene novine Federacije BiH", br. 44/16, 50/16 i 31/23) koja važi za budžetske korisnike, kao i za druge porezne obveznike.
- (3) Naknade iz stava (2) ovog člana se smatraju neoporezivim prihodom poreznog obveznika ako su isplaćene/date fizičkom licu koje kod isplatioca ima status zaposlenika i ako su utvrđene po kriterijima i isplaćene pod uslovima, na način i najviše do iznosa propisanih u skladu sa Uredbom o naknadama troškova za službena putovanja ("Službene novine Federacije BiH", br. 44/16, 50/16 i 31/23).
- (4) Naknada za rad na terenu (terenski dodatak) se isplaćuje zaposleniku pod uslovom da se rad obavlja van mjesta zaposlenja i da traje duže od 30 dana neprekidno u iznosima od:
 - a) 20% od iznosa propisane dnevnice, ako su na terenu osigurani smještaj i ishrana od strane poslodavca,
 - b) do 70% iznosa propisane dnevnice, ako je na terenu osigurana samo ishrana,
 - c) do visine propisane dnevnice ako je na terenu zaposleniku osiguran samo smještaj.
- (5) Naknade ostalih troškova zaposlenicima iz stava (1) tačka b) ovog člana uključuju: naknadu troškova prijevoza na posao i sa posla, naknadu za ishranu u toku rada, naknadu za smještaj i troškove odvojenog života, regres i otpremnina.
- (6) Naknada troškova prijevoza na posao i sa posla priznaje se u visini koštanja cijene karte gradskog, prigradskog ili međugradskog prijevoza, a u slučaju korištenja vlastitog automobila saglasno internim aktima u visini od 15% od cijene 1l benzina po pređenom kilometru na odobrenoj relaciji od mjesta stanovanja do mjesta rada, osim kod ekološki prihvatljivih vozila (električnih i hibridnih) gdje se pređena kilometraža množi sa 0,30 KM po pređenom kilometru, a najviše do iznosa cijene jedne i po mjesečne karte u javnom saobraćaju na odobrenoj relaciji.
- (7) Naknada za ishranu u toku rada (topli obrok) priznaje se u visini do 1% od prosječne neto plaće isplaćene u Federaciji, prema posljednjim objavljenim podacima Federalnog zavoda za statistiku.**
- (8) Naknada za smještaj i odvojeni život članova Vlade Federacije i njihovih savjetnika pod uslovima iz čl. 2. i 3. Uredbe o naknadama koje pripadaju članovima Vlade Federacije Bosne i Hercegovine i njihovim savjetnicima ("Službene novine Federacija BiH", br. 87/10, 22/11, 45/13 i 9/16), priznaje se

- u visini od 599 KM mjesečno na ime troškova smještaja, u visini od 300 KM mjesečno na ime odvojenog života i u visini od 299 KM mjesečno za troškove smještaja članova Vlade, te u visini od 250 KM mjesečno na ime odvojenog života, u visini od 299 KM mjesečno za troškove smještaja i u visini od 149 KM mjesečno za troškove smještaja za savjetnike.
- (9) Naknade za smještaj i odvojeni život lica iz člana 2. Uredbe o naknadama koje pripadaju sudijama Vrhovnog suda Federacije Bosne i Hercegovine i tužiocima Federalnog tužilaštva Federacije Bosne i Hercegovine koje nemaju karakter plaće ("Službene novine Federacije BiH", broj: 98/22) priznaju se u visini do 250 KM mjesečno za odvojeni život, u visini do 299 KM mjesečno za smještaj kada nemaju osiguran smještaj ili do 149 KM mjesečno kada imaju osiguran smještaj.
- (10) Naknade za smještaj lica iz člana 4. Uredbe o naknadama koje nemaju karakter plaće ("Službene novine Federacije BiH" br. 63/10, 22/11, 66/11, 51/12, 99/22, 15/23 i 68/23) priznaju se u visini do 299 KM mjesečno za smještaj kada nemaju osiguran smještaj ili do 149 KM mjesečno kada imaju osiguran smještaj.
- (11) Naknade za odvojeni život koje imaju rukovodeći državni službenici iz člana 4. Uredbe o naknadama koje nemaju karakter plaće ("Službene novine Federacije BiH" br. 63/10, 22/11, 66/11, 51/12, 99/22, 15/23 i 68/23) priznaju se u visini do 250 KM mjesečno.
- (12) Regres za godišnji odmor priznaje se u visini do 50% od prosječne neto plaće isplaćene u Federaciji u posljednja tri mjeseca prije isplate.
- (13) Otpremnina prilikom odlaska u penziju priznaje se u visini šest neto plaća zaposlenika koje su mu isplaćene u prethodnih šest mjeseci ili šest prosječnih neto plaća u Federaciji prema posljednjem statističkom podatku, ako je to povoljnije za zaposlenika.
- (14) Otpremnina u slučaju otkaza ugovora o radu, shodno članu 10. stav (4), tačka 6) Zakona, ne podliježe obaveznoj plaćanja poreza na dohodak ukoliko je isplaćena zaposleniku do iznosa koji čini 70% prosječne mjesečne plaće u posljednja tri mjeseca prije prestanka ugovora o radu, za svaku navršenu godinu rada kod poslodavca – isplatioća otpremnine.
- (15) Novčane pomoći zaposlenicima iz stava (1) tačka c) ovog člana uključuju jednodruge pomoći u visini tri prosječne plaće zaposlenika isplaćene u prethodna tri mjeseca ili u visini tri prosječne neto plaće u Federaciji prema posljednjem statističkom podatku, ako je to povoljnije za zaposlenika na ime:
- a) teške invalidnosti zaposlenika (najmanje 60% invaliditeta),
b) teške bolesti zaposlenika ili članova njegove uže porodice i
c) hirurških intervencija na zaposleniku izvršenih iz zdravstvenih razloga i po preporuci ljekara.
- (16) Teška invalidnost iz stava (15) tačka a) ovog člana, u porezne svrhe se dokazuje na osnovu nalaza, ocjene i mišljenja Instituta za medicinsko vještačenje na osnovu nalaza, ocjene i mišljenja Instituta za medicinsko vještačenje zdravstvenog stanja. Ukoliko poslodavac za svog zaposlenika snosi troškove nalaza, ocjene i mišljenja Instituta za medicinsko vještačenje stanja iz ovog stava i stava (17) ovog člana, isti se smatraju prihodi iz člana 16. stav (4) tačka a) ovog Pravilnika.
- (17) Pod teškom bolešću iz stava (15) tačka b) ovog člana, podrazumijevaju se hirurška intervencija na srcu i mozgu, sve vrste degenerativnih oboljenja, sljedeće bolesti: akutna tuberkuloza, maligna oboljenja, endemska netropatija, centralnog nervnog sustava, infarkt (srčani i moždani), oboljenje mišićnog

- (1) Kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu ili ugovorom o radu ne mogu se utvrditi nepovoljnija prava od prava utvrđenih ovim zakonom.
- (2) Kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu ili ugovorom o radu mogu se utvrditi povoljnija prava od prava utvrđenih ovim zakonom.
- (3) Ako je neko pravo iz radnog odnosa različitije uređeno ovim zakonom, kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu ili ugovorom o radu, primjenjuje se za radnika najpovoljnije pravo osim ako to ovim zakonom nije izričito zabranjeno.

“Član 19.

“Član 7. stav (2) Radnik ima pravo na pravičnu plaću, uvjete rada koji obezbjeđuju sigurnost i zaštitu života i zdravlja na radu, te druga prava u skladu sa zakonom, kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu i ugovorom o radu.”

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

- (20) Pokloni iz člana 10. stav (4) tačka 5) Zakona, koje poslodavci daju zaposleniku u novcu, stvarima, uslugama ili pravima, povodom državnih ili vjerskih praznika i/ili jubileja firme i sl., ne podliježu obračunavanju i plaćanju poreza na dohodak ako njihova ukupna vrijednost na godišnjem nivou nije veća od vrijednosti koja je jednaka iznosu 30% prosječne mjesečne plaće koju objavljuje Federalni zavod za statistiku za mjesec kada se daje poklon.
- (21) Ukoliko se naknada iz stava (1) tač. a) i b) ovog člana isplati/daje zaposleniku u iznosu većem od propisanog, smatrać se se, shodno članu 10. stav (2) tačka 1) Zakona, oporezivim prihodom iz nesamostalne djelatnosti.
- (22) Ukoliko se naknada iz stava (1) tač. a) i b) ovog člana isplati/daje fizičkom licu koje kod isplatoč/davaoca naknade nema status zaposlenika, smatrać se se prihodom iz drugih samostalnih djelatnosti.
- (23) Podaci o prihodima iz stava (21) ovog člana unose se u Obracunski list plaća (Obrazac OLP-1021) zaposlenika i druge propisane evidencije koje je dužan voditi poslodavac.
- (17) stvarnih troškova liječenja prema dokumentaciji, pod uslovima iz stava (1) ovog člana.
- (19) Novčane pomoći zaposlenicima iz stava (1) tačka c) ovog člana uključuju i naknade troškova liječenja teško oboljelih zaposlenika ili člana njegove uže porodice, shodno članu 24. stav (5) Zakona o porezu na dohodak, u visini stvarnih troškova liječenja prema dokumentaciji, pod uslovima iz stava (1) ovog člana.
- (18) Novčane pomoći zaposlenicima iz stava (1) tačka c) ovog člana uključuju i naknade troškova sahrane u slučaju smrti zaposlenika ili člana njegove uže porodice, kao i smrti penzioniranog zaposlenika, u visini stvarnih troškova sahrane, a najviše četiri prosječne mjesečne plaće isplaćene u Federaciji za prethodna četiri mjeseca prije donošenja rješenja o isplati naknade. Ukoliko u pravnom licu rade dva ili više članova porodice kojima pripada pravo na ovu naknadu, neoporezivom naknadom troškova sahrane smatra se samo jedna naknada po jednom smrtnom slučaju.
- sistema, paraliza i druge teške bolesti određene općim aktom Federalnog ministarstva zdravstva, kao i teške tjelesne povrede.

“Član 141. stav (1) Kolektivnim ugovorom uređuju se prava i obaveze strana koje su ga zaključile, te prava i obaveze iz radnog odnosa ili u vezi sa radnim odnosom, u skladu sa zakonom i drugim propisima.”

...
(1) Poslodavac koji zapošljava više od 30 radnika donosi i objavljuje pravilnik o radu, kojim se uređuju plaće, organizacija rada, sistematizacija radnih mjesta, posebni uvjeti za zasnivanje radnog odnosa i druga pitanja značajna za radnika i poslodavca, u skladu sa zakonom i kolektivnim ugovorom.
(2) O donošenju pravilnika o radu poslodavac se obavezno konsultira sa sindikatom odnosno vijećem zaposlenika ukoliko su formirani.
(3) Pravilnik iz stava 1. ovog člana objavljuje se na oglasnoj tabli poslodavca, a stupa na snagu osmog dana od dana objavljivanja.
(4) Sindikat odnosno vijeće zaposlenika može od nadležnog suda zatražiti da nezakonit pravilnik o radu ili neke njegove odredbe oglašeni nevažecim.”

“Član 118.

...
(1) Ugovor o radu može se zaključiti za rad sa punim ili nepunim radnim vremenom.
(2) **Puno radno vrijeme traje 40 sati sedmično, ako zakonom, kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu ili ugovorom o radu nije određeno u kraćem trajanju.**
(3) Puno radno vrijeme za maloljetne radnike ne smije biti duže od 35 sati sedmično.
(4) **Puno radno vrijeme može se rasporediti na pet, odnosno šest radnih dana u skladu sa kolektivnim ugovorom i pravilnikom o radu.**
(5) Nepunim radnim vremenom smatra se radno vrijeme kraće od punog radnog vremena.
(6) Radnik koji je zaključio ugovor o radu sa nepunim radnim vremenom, može zaključiti više takvih ugovora kako bi na taj način ostvario puno radno vrijeme.
(7) Radnik koji radi sa nepunim radnim vremenom prava iz radnog odnosa ostvaruje zavisno od dužine radnog vremena u skladu sa kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu ili ugovorom o radu.”

“Član 36.

...
g. dužini i rasporedu radnog vremena;
h. plaći, dodacima na plaću, te periodima isplate;
i. naknadi plaće;
j. trajanju godišnjeg odmora;
k. otkaznom roku
l. druge podatke u vezi sa uvjetima rada utvrđenim kolektivnim ugovorom.”

...
“Član 24. stav (1) Ugovor o radu zaključuje se u pisanoj formi i sadrži, naročito, podatke o:

3. Činjenično stanje i mišljenje:

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

Zakonom o radu kao primarnom propisu koji uređuje radni odnos nije prepoznato direktno pravo zaposlenika na naknadu za ishranu, međutim kroz kolektivne ugovore kojima je moguće urediti međusobna prava i obaveze iz radnog odnosa ili u vezi sa radnim odnosom, između strana koje su ga zaključile (član 141. stav (1) Zakona o radu), prepoznato je *pravo na naknadu za ishranu (topli obrok)*. Osim kolektivnim ugovorom, pravo na naknadu za ishranu u toku rada (topli obrok) može biti uređeno i pravilnikom o radu ili ugovorom o radu (član 7. stav (2) i član 19. Zakona o radu).

S druge strane, Zakonom o porezu na dohodak i Pravilnikom o primjeni zakona o porezu na dohodak propisan je porezni tretman naknade za ishranu u toku rada zaposlenicima, *odnosno kada, pod kojim uslovima i do kojeg iznosa se ta naknada smatra neoporezivom*. Iznos neoporezivog toplog obroka limitiran je do 1% prosječne neto plaće isplaćene u Federaciji BiH prema posljednjim objavljenim podacima Federalnog zavoda za statistiku, (član 20. stav (7) Pravilnika o primjeni zakona o porezu na dohodak), *uz uslov* da se može ostvariti samo "*u toku rada*" odnosno za vrijeme provedeno na radu ili radnom vremenu, što isključuje mogućnost neoporezive isplate toplog obroka za vrijeme odsustvovanja s posla po osnovu godišnjeg odmora, bolovanja ili odsustva po drugom osnovu.

Radno vrijeme je uređeno Zakonom o radu, na način da je određena mogućnost punog i nepunog radnog vremena. Puno radno vrijeme iznosi 40 sati sedmično raspoređeno na 5 radnih dana s tim da se može rasporediti i na 6 radnih dana u skladu sa kolektivnim ugovorom i pravilnikom o radu (član 36. Zakona o radu).

Uzimajući u obzir uslovljenost isplate neoporezive naknade za ishranu u toku rada zaposlenicima prema Pravilniku o primjeni zakona o porezu na dohodak koja ukazuje na zavisnost visine neoporezive isplate naknade za ishranu u toku rada od vremena provedenog na radu, u slučaju kada je, shodno odredbi člana 36. stav (4) Zakona o radu, puno radno vrijeme od 40 sati sedmično raspoređeno na šest radnih dana u skladu sa kolektivnim ugovorom i pravilnikom o radu, neoporezivi iznos naknade za ishranu u toku rada (topli obrok) računa se srazmjerno vremenu provedenom na radu, što u konačnici daje isti neoporezivi iznos toplog obroka kao kod punog radnog vremena od 40 sati sedmično raspoređenih na pet radnih dana.

Takođe, saglasno odredbi člana 36. stav (7) Zakona o radu prema kojoj zaposlenik koji radi nepuno radno vrijeme prava iz radnog odnosa ostvaruje zavisno od dužine radnog vremena u skladu sa kolektivnim ugovorom, pravilnikom o radu ili ugovorom o radu, u tom slučaju se neoporezivi iznos naknade za ishranu u toku rada (topli obrok) računa srazmjerno vremenu provedenom na radu, odnosno radnom vremenu kod poslodavca.

Naposljetku, i za zaposlenike kojima je puno radno vrijeme raspoređeno na drugačiji način u odnosu na raspored punog radnog vremena iz člana 36. stav (4)

Zakona o radu odnosno kod kojih je puno radno vrijeme raspoređeno u turnusima ili u različitim dnevnim smjenama u okviru punog 40-satnog sedmičnog radnog vremena ili u 12-satnim smjenama svaki drugi dan, neoporezivi iznos toplog obroka računa se srazmjerno broju sati provedenih na radu, što opet rezultira istim neoporezivim iznosom toplog obroka kao kod punog radnog vremena od 40 sati sedmično raspoređenih na pet radnih dana.

U slučaju prekoračenja limitirane isplate naknade za ishranu preko propisanog neoporezivog iznosa shodno broju radnih dana i sati, razlika bi se smatrala oporezivim prihodom od nesamostalne djelatnosti.

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

S poštovanjem,

