



Naknada za prehranu radnika

Neven Baica, mag. oec.

U porezni sustav je krajem 2019. vraćena neoporeziva naknada koja je nekada bila poznata pod nazivom "topli obrok". Ova naknada radnicima se može osigurati isplatom "paušalne" godišnje naknade u visini od 5.000 kuna ili isplatom naknade po stvarnim troškovima najviše do iznosa 12.000 kuna godišnje. U ovom članku pojašnjavamo uvjete za isplatu ove dvije vrste neoporezivih naknada za prehranu.

1. Uvod

Organizirana prehrana radnika ima višedesetljetnu praksu u Hrvatskoj. Prehrana radnika prije nekoliko desetljeća odvijala se u restoranima koji su bili u vlasništvu poduzetnika, te je poticana od strane tadašnjih poreznih vlasti neoporezivim primitkom koji se nazivao naknadom za topli obrok. Nakon tranzicije društva iz samoupravnog sustava u sustav koji nazivamo liberalnim kapitalizmom, naknada za topli obrok postala je oporeziva, a tvornički restorani djelomično stigmatizirani kao model propalog sustava i prijetnja slobodnoj konkurenciji ugostiteljskom sektoru.

U tom razdoblju ugostiteljski objekti, u kojima su radnici mogli kupiti kvalitetan obrok po konkurentnim cijenama, mogli su se pronaći uglavnom u okviru državnih i javnih institucija, dok su u privatnom sektoru takvi primjeri bili rijetki.

Zadnjih godina mediji se sve više otvaraju temama kvalitetne prehrane i učinka takve prehrane na zdravlje i radne sposobnosti, pa se s pojma "toplog obroka" i "radničke kuhinje" postupno skidala nepravedno dodijeljena stigma socijalističke privilegije. Danas, kada Republika Hrvatska pati od sve opasnijeg manjka radne snage, koja se prelila na bogatija i uređenija tržišta ostalih članica Europske unije, vraćanje neoporezivog plaćanja troškova prehrane radnika uvršteno je u paket mjera kojima se pokušava ublažiti taj trend. Neoporeziva naknada za prehranu vraćena je *Pravilnikom* o izmjenama i dopunama *Pravilnika* o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 80/19) koji je stupio na snagu 1. rujna 2019. godine.



istićemo...

Od 1. rujna 2019. poslodavci mogu radnicima isplatiti ili osigurati obrok do godišnjeg iznosa od 5.000 odnosno 12.000 kuna.

U poglavljima koja slijede pojasniti ćemo pravni okvir koji omogućuje isplatu neoporezivih naknada za prehranu a koji je dan odredbama:

- **Zakona o porezu na dohodak** (Nar. nov., br. 115/16, 106/18, 121/19 i 32/20; u daljnjem tekstu **Zakon**) te
- **Pravilnika o porezu na dohodak** (Nar. nov., br. 10/17, 128/17, 106/18, 1/19, 80/19 i 1/20; u daljnjem tekstu **Pravilnik**).

U članku smo koristili i informacije iz mišljenja Ministarstva financija objavljenog 30.kolovoza.2019¹.

Prilikom donošenja odluke o naknadi za prehranu većina poslodavca želi izbjeći oporezivanje naknade za prehranu porezom na dohodak, pa u članku posebnu pažnju posvećujemo toj težnji za koju smo za potrebe ovog članka skovali izraz "očuvanje neoporezivosti". U ovom članku kroz praktične primjere pojašnjavamo sva postupanja poslodavca, od utvrđivanja prava na naknadu za prehranu, do njegove isplate, izvještavanja na Obrascu JOPPD i evidentiranja obračunate i isplaćene naknade u poslovnim knjigama.

U idućem broju detaljnije ćemo se baviti organiziranjem prehrane radnika, gdje ćemo pojasniti o čemu sve poslodavci moraju voditi računa ako organiziranu prehranu namjeravaju financirati iz neoporezive naknade radnicima.

2. Osnovno o neoporezivim naknadama za prehranu

Naknada za prehranu, kao neoporeziv dodatak na plaću, postojala je prije 40tak godina u vrijeme socijalističkog uređenja društva i bila je poznata kao naknada za "topli obrok" te je bila osnova za organiziranje radničkih kuhinja i menzi. Uvođenjem tržišne ekonomije ova naknada na određeni način je stigmatizirana kao simbol društvenog uređenja koje treba što prije zaboraviti. Tako je naknada za prehranu do nedavno bila gotovo zaboravljena jer je u poreznim propisima smatrana dohotkom od nesamostalnog rada. Pri isplati takve naknade poslodavac je bio dužan obračunati sve poreze i doprinose kao i na ugovorenu plaću.

Iz tog razloga utvrđivanje prava na dodatak za prehranu izgubilo je smisao te se zadržalo uglavnom kod državnih tijela i tijela jedinica

¹ Mišljenje Ministarstva financija "Pravilnik o izmjenama i dopunama Pravilnika o porezu na dohodak", broj klase: :011-01/19-02/8, urudžbeni broj: 513-07-21-01-19-5, Zagreb, 30.08.2019, u daljnjem tekstu Mišljenje.

lokalne i područne samouprave kod kojih su visina plaće kao i svi dodaci regulirani propisima i kolektivnim ugovorima a financirani iz državnog ili lokalnog proračuna.



ističemo...

Dana 1. rujna 2019. u poreznom propisu ponovno je predviđen iznos naknade za prehranu koji se ne oporezuje porezom na dohodak.

Poslodavci su već od navedenog datuma 2019. godine bili u mogućnosti odlučiti radniku isplatiti jednu od dvije vrste neoporezivih naknada za prehranu: paušalnu naknadu do maksimalnog godišnjeg iznosa od 5.000,00 kuna ili naknadu koja se isplaćuje temeljem vjerodostojne dokumentacije s maksimalnim godišnjim iznosom 12.000,00 kuna.

Neoporezivost naknade za prehranu značajno će povećati broj poslodavaca koji će donijeti odluku o isplati naknade za prehranu. Pri tome je uobičajeno da poslodavci pravo na isplatu utvrđuju u iznosima koji odgovaraju onim koji su poreznim propisima utvrđeni kao neoporezivi.

Iz tog razloga dobro je detaljno se upoznati s uvjetima iz *Zakona i Pravilnika* koji su bitni da bi naknada zadržala neoporezivi status u sustavu poreza na dohodak. U poglavlju koje slijedi pojašnjavamo detalje o dvije nove neoporezive naknade za prehranu, prenosimo uvjete koje treba ispuniti da bi te naknade bile neoporezive, te ukratko pojašnjavamo neke specifičnosti o kojima treba voditi računa.

2.1. Dvije vrste neoporezivih naknada za prehranu

Temeljem odredbe članka 9. stavka 1. točke 9. *Zakona* Ministar financija *Pravilnikom o izmjenama i dopunama Pravilnika o porezu na dohodak* (Nar. nov., br. 80/19), koji je stupio na snagu 1. rujna 2019. godine, u odredbe članka 7. stavka 2. *Pravilnika*, uključeni su novi redni brojevi 34. i 35. koji propisuju mogućnost isplate jedne od slijedećih neoporezivih naknada za prehranu:

R.br.	Opis	Koeficijent ²	Iznos
1	2	3	4
34.	Novčane paušalne naknade za podmirivanje troškova prehrane radnika	2,0	do 5.000,00 kuna godišnje
35.	Troškovi prehrane radnika nastali za vrijeme radnog odnosa kod poslodavaca na temelju vjerodostojne dokumentacije	4,8	do 12.000,00 kuna godišnje pod uvjetom da računi o obavljenim uslugama prehrane glase na poslodavca i da su podmireni bezgotovinskim putem. Neoporezivi primitak priznaje se za mjesec u kojem je usluga prehrane obavljena.

2.2. Međusobno isključivanje naknada

Prema članku 7. stavku 39. *Pravilnika* neoporeziva naknada za prehranu od 5.000 kuna i neoporeziva naknada od 12.000 kuna međusobno se isključuju za isto porezno razdoblje.



ističemo...

To znači da poslodavac za istog radnika u jednom poreznom razdoblju može odlučiti isplaćivati samo jednu od navedenih naknada, te tu odluku ne može mijenjati za to porezno razdoblje.

Ovdje treba istaknuti da ograničenje iz stavka 39. **ne ograničava poslodavca u slijedećem:**

- 1) Poslodavac ne mora svim radnicima isplaćivati istu vrstu naknade
Dakle poslodavac za jednog radnika može donijeti odluku o isplati 5.000,00 kuna paušalne naknade za prehranu, dok za drugog radnika može donijeti odluku o isplati naknade od 12.000,00 kuna godišnje.
- 2) Poslodavac u slijedećem razdoblju može promijeniti vrstu naknade

Iz gore navedene točke razvidno je da se ovo ograničenje odnosi samo na jedno porezno razdoblje, što znači da poslodavac u slijedećem poreznom razdoblju odlukom ili u nekom drugom izvoru prava jednu naknadu može zamijeniti drugom.

2.3. Pregled prethodnih isplata i pisana izjava radnika

Neoporezivi godišnji limiti računaju se po radniku Da li će isplata biti neoporeziva ili neće ovisi o tome koji iznos naknade za prehranu je radnik primio u tom poreznom razdoblju od svih poslodavaca koji su mu tu naknadu u istom poreznom razdoblju prethodno isplatili. Navedeno je jasno propisano člankom 7. stavkom 4. *Pravilnika*.



ističemo...

Radnik u jednom poreznom razdoblju neoporezivo može primiti naknadu od 5.000,00 odnosno 12.000,00 kuna, neovisno o tome kod koliko je poslodavaca u tom poreznom razdoblju radio.

Da bi poslodavac mogao znati da li će naknada za prehranu biti neoporeziva, mora biti upoznat s iznosima naknada za prehranu koje je radnik primio u tekućem poreznom razdoblju od bivših poslodavaca ili od poslodavca kod kojeg trenutno radi. Iz tog razloga *Pravilnikom* su propisana dva načina na koje poslodavac dolazi do te informacije:

- **pisanom izjavom radnika** u kojoj će navesti da li je kod drugog i/ili bivšeg poslodavca ostvario isplatu tih primitaka za određeno razdoblje i u kojem iznosu (čl. 7. st. 4. *Pravilnika*) te
- **prikazom podataka o iznosima isplaćenih neoporezivih primitaka preko sustava ePorezna** (temeljem čl. 85. st. 5. *Zakona*).

Iz članka 7. stavka 4. *Pravilnika* proizlazi da radnik ima obvezu poslodavcu uručiti pisanu izjavu u slučaju ako podaci preko sustava ePorezna nisu dostupni, odnosno u slučajevima ako poslodavac nije korisnik ePorezna.

Premda je člankom 7. stavkom 4. *Pravilnika* obveza davanja izjave propisana kao temeljna obveza, a aplikacija preko ePorezna kao mogućnost, **smatramo da aplikacija ePorezna ima veću važnost za poslodavca od izjave radnika**. Sustav omogućuje uvid u točno isplaćene iznose neoporezivih naknada temeljem ispostavljenih JOPPD obrazaca pa je jasno da su takvi podaci pouzdaniji od izjave radnika koja osim slučajnih pogreški mogu sadržavati i "slučajne" pogreške.

² Iznosi iz stavka 2. r.br. od 1. do 17., r.br. 25. i r.br. od 32. do 35. ovoga članka izračunati su primjenom propisanih koeficijenata na osnovicu osobnog odbitka (čl. 7. st. 3. *Pravilnika*).



**ističemo...**

Obzirom da je u sustavu e-Porezna već aktivan navedeni prikaz podataka o iznosima isplaćenih neoporezivih primitaka, **poslodavac nije dužan od radnika zahtijevati pisanu izjavu.**

Dakle, pisanu izjavu radnika poslodavac će zahtijevati u slučaju kada mu podaci preko sustava ePorezna nisu dostupni. U svim ostalim slučajevima zahtjev poslodavca da radnik sastavlja izjavu smatramo nepotrebnim, pa čak i štetnim, jer je vrlo vjerojatno da većina radnika neće biti sigurna raspoložbe li s točnim podatkom, te će osjećati obvezu da kontaktiraju bivšeg poslodavca, ili će pak dati podatke "iz glave" koji mogu biti pogrešni, pa će izjava radnika pri donošenju odluke kod novog poslodavca biti zanemarena.

U slučaju da poslodavac zbog nedostupnosti ePorezne ima obvezu ili želju (unatoč svemu gore navedenom) da osim podataka ePorezne ima i radnikovu izjavu, u nastavku dajemo primjer kako bi mogla izgledati izjava kojom radnik izjavljuje da u 2020. od drugog poslodavca nije primio naknade za prehranu iz članka 7. stavka 2. red. brojeva 34. i 35. *Pravilnika*.

Ivan Cibula,
Zagreb, Radauševa 4,
OIB: 12344357822

Grom d.o.o.
Zagreb, Vedro nebo 8,
OIB: 21435874214

Sukladno čl. 131. *Zakona o radu* (Nar. nov., br. 93/2014 i 127/17) i čl. 7. st. 4. *Pravilnika* o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 10/17 - 1/20) podnosim

IZJAVU

da od 1. siječnja 2020. od drugog poslodavca nisam ostvario isplatu neoporezive naknade za troškove prehrane iz članka 7. stavka 2. red.br. 34. i 35. *Pravilnika* o porezu na dohodak.

Zagreb, 6. ožujka 2020.

Potpis:

U slučaju ako je radnik primao naknadu u 2020. godini, tada radnik u izjavi dodatno iskazuje i podatak o ukupnom iznosu neoporezivog primitka za prehranu koje je do tog trenutka u 2020. godini primio od drugih poslodavaca. Smatramo da radnik nije dužan ukupan primljeni iznos naknade za prehranu u izjavi razrađivati po poslodavcima ako je naknadu ostvarivao kod više poslodavaca.

2.4. Uvjet - bezgotovinsko plaćanje

Kao jedan od uvjeta neoporezivosti naknade treba smatrati i upute koje su *Pravilnikom* dane u svezi načina isplate paušalne naknade i načina plaćanja računa kod naknade iz članka 7. stavka 2. red.br. 35. *Pravilnika*. Naime iz odredbi *Pravilnika* razvidno je da pri isplati naknada i/ili plaćanja usluga prehrane radnika nije moguće koristiti gotovinu, odnosno da plaćanja treba obaviti bezgotovinski.

Obveza plaćanja paušalne naknade na račun radnika proizlazi iz odredbe članka 92. stavka 3. točke 5.5. *Pravilnika*. Pri tome je svejedno da li se naknada isplaćuje na tekući ili žiro račun radnika.

Obveza plaćanja bezgotovinskim putem naknade iz članka 7. stavka 2. red.br. 35. *Pravilnika* vidljiva je upravo iz te odredbe:

"...Troškovi prehrane radnika nastali za vrijeme radnog odnosa kod poslodavca na temelju vjerodostojne dokumentacije do 12.000,00 kuna godišnje pod uvjetom da računi o obavljenim uslugama prehrane glase na poslodavca i da su podmireni bezgotovinskim putem.

U svezi **obveze podmiranja bezgotovinskim putem** treba naglasiti da je gotovinsko plaćanje definirano člankom 28. stavkom 2. *Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom* (Nar. nov., br. 133/12, 115/16, 106/18 i 121/19) na slijedeći način:

Gotov novac, u smislu ovoga članka, jesu novčanice kune i kovani novac kune i lipe³. Plaćanje gotovim novcem jest izravna predaja gotovog novca između sudionika u plaćanju, uplata gotovog novca na račun i isplata gotovog novca s računa.

Ovo ističemo zbog zabune koju stvara pojam "promet gotovinom" koji je definiran člankom 2. točkom 6. istog *Zakona* a u koji su uključena i plaćanja novčanicama i kovanicama ali i karticama, čekom i svim drugim sličnim načinima osim plaćanja na transakcijski račun. Dakle, u uvjetu za naknadu od 12.000 kuna ne koristi se pojam promet gotovinom već bezgotovinsko plaćanje.

**ističemo...**

To znači da će **uvjet biti zadovoljen i u slučaju kada se račun za prehranu podmiri kreditnom karticom.**

Tu prvenstveno mislimo na plaćanje kreditnom karticom poslodavca. Ali isto tako **smatramo dozvoljenim i postupanje u kojem je račun za prehranu podmiren privatnom karticom radnika, a poslodavac taj iznos refundira na radnikov žiro ili tekući račun.**

Još jednom naglašavamo da je bezgotovinsko plaćanje navedeno kao uvjet. To znači da treba očekivati da će nadzor u slučaju kada utvrdi da je neoporeziva naknada za prehranu pravdana računom plaćenim u gotovini, takvu naknadu smatrati primljenom plaćom u naravi, te ako to nije učinjeno, zahtijevati obračun i uplatu obveznih davanja po dohotku od nesamostalnog rada, obračunati kamate te, vrlo vjerojatno zbog učinjenog propusta, utvrditi novčanu kaznu za poslodavca i njegovu odgovornu osobu.

2.5. Vjerodostojna dokumentacija - uvjet za naknadu iz čl. 7. st. 2. red. br. 35. Pravilnika

Isplaćeni iznosi neoporezive naknade radniku iz članka 7. stavka 2. red.br. 35. Pravilnika pravdaju se vjerodostojnom dokumentacijom. Što se smatra vjerodostojnom dokumentacijom propisano je istom točkom *Pravilnika* kojom je utvrđen i limit od 12.000,00 kuna.

3 Ovo ističemo zbog zabune koju stvara pojam prometa gotovinom koji je definiran člankom 2. točkom 6. istog *Zakona* a u koji su uključena i plaćanja novčanicama i kovanicama ali i karticama, čekom i svim drugim sličnim načinima osim plaćanja na transakcijski račun. Promet gotovinom se ne spominje kao uvjet, već bezgotovinsko plaćanje koje je definirano.

**ističemo...**

Vjerodostojnom dokumentacijom za pravdanje isplate neoporezive naknade iz članka 7. stavke 2. red.br. 35. *Pravilnika* **smatra se** račun o obavljenim uslugama prehrane koji glase na poslodavca i koji su podmireni bezgotovinskim putem.

Odredbom članka 7. stavka 35. *Pravilnika* propisano je i da se troškovi prehrane mogu na temelju vjerodostojne dokumentacije ostvarivati:

- ili kroz uslugu u ugostiteljskim objektima,
- ili kupnjom u trgovinama.

Iz svega navedenog jasno je da se računima pravdaju isplaćene naknade za prehranu radniku iz članka 7. stavka 2. red.br. 35. *Pravilnika*. To znači da poslodavac koji želi osigurati da naknade isplaćene temeljem navedenog rednog broja *Pravilnika* ostanu neoporezive, mora osigurati da u trenutku isplate posjeduje **račun za prehranu koji zadovoljava sva tri niže navedena uvjeta:**

- 1) da je izdan od ugostitelja ili trgovca,
- 2) da je plaćen bezgotovinski te
- 3) da glasi na poslodavca.

**ističemo...**

Ukoliko račun u cijelosti ne zadovoljava neki od gore navedena tri uvjeta ne može biti priznat kao vjerodostojni dokument za isplatu neoporezive naknade za prehranu.

Osim ovih uvjeta koji su vidljivi iz samih odredbi *Pravilnika*, smatramo da treba obratiti pažnju i na same artikle iskazane na računima, osobito u slučaju kada se namirnice nabavljaju kod trgovca. U tom slučaju postoji mogućnost da se na računu "potkradu" i artikli koji nisu prehrambeni, pa takve iznose koji se odnose na takve artikle treba isključiti iz obračuna neoporezive naknade. Smatramo da isto treba primijeniti i za neke prehrambene artikle u slučaju kada po svojim svojstvima ili količini nisu prikladni za pravdanje svakodnevnih prehrane. O tome smo detaljnije pisali u okviru posljednjeg poglavlja ovog članka.

U slučaju ako se naknada iz članka 7. stavka 2. red.br. 35. isplati neoporezivo a da račun nije zaprimljen, ili ne zadovoljava gore navedena tri osnovna uvjeta tada takva naknada u tom dijelu gubi status neoporezive, te je poslodavac dužan obračunati porez na dohodak od nesamostalne djelatnosti za plaću u naravi. Isto se treba obaviti i za iznose koji su isplaćeni a odnose se na namirnice koje nisu prehrambene ili iz drugog razloga nisu prikladne za prehranu. Obračun oporezive naknade prikazali smo u poglavlju 6. ovog članka.

3. Naknada za prehranu i PDV

Kod priznavanja prehrane iz članka 7. stavka 2. točke 35. *Pravilnika* poslodavac plaćanja obavlja ugostitelju ili trgovcu temeljem računa na kojem može biti iskazan PDV. Postavlja se pitanje da li radnik pretporez iskazan na takvom računu može koristiti kao pretporez. U okviru ovog poglavlja razmotriti ćemo i pravne norme koje utvrđuju obvezu obračuna PDV-a u slučaju kada poslodavac prehranu radnika organizira u vlastitom ugostiteljskom objektu.

3.1. Korištenje pretporeza nije moguće

Neoporezivu naknadu za prehranu iz članka 7. stavka 2. točke 35. *Pravilnika* radnik ostvaruje temeljem stvarnih troškova koji se prav-

daju računom ugostitelja ili trgovca. U slučaju kada je ugostitelj ili trgovac registrirani obveznik PDV-a, na računu će biti iskazan PDV.

Da bi utvrdili ima li poslodavac pravo na priznavanje pretporeza iskazanog na računu kojim se pravdaju troškovi prehrane radnika potrebno je razmotriti odredbu članka 58. stavka 1. **Zakona o porezu na dodanu vrijednost** (Nar. nov., br. 73/13, 99/13 - Rješenje USRH, 148/13, 153/13 - Rješenje USRH, 143/14, 115/16, 106/18 i 121/2019; u nastavku **ZPDV**) koju citiramo:

"Porezni obveznik ima pravo od PDV-a, koji je obvezan platiti, odbiti iznos PDV-a (pretporez) koji je obvezan platiti ili ga je platio u tuzemstvu za isporuke dobara ili usluge koje su mu drugi porezni obveznici obavili za potrebe njegovih oporezivih transakcija."

Obzirom da se računi ugostitelja i trgovca koriste za potrebe prehrane radnika, a ne za potrebe oporezivih transakcija poslodavca, proizlazi da **poslodavac ne može koristiti pretporez temeljem tih računa.**

3.2. Obveza obračuna PDV-a kod korištenja vlastitih ugostiteljskih usluga

Kada poslodavac radnike uputi na korištenje prehrane u vlastitim ugostiteljskim objektima, radnik će koristiti namirnice za koje je poslodavac primio račune na kojima je bio iskazan PDV, a koji je korišten kao pretporez jer se u trenutku nabave ne može znati koja namirnica će biti korištena za potrebe obavljanja ugostiteljske djelatnosti, a koja će biti korištena za prehranu radnika.

Pri obračunu korištene prehrane poslodavac nije dužan izdati račun, već interni obračun na kojem ne treba biti iskazan PDV ako se promatra samo odredba članka 6. stavke 4. *Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost* (Nar. nov., br. 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 1/17, 41/17, 128/17, 1/19 I 1/2020; u daljnjem tekstu **PPDV**). U ovom slučaju, međutim, potrebno je primijeniti odredbu članka 8. stavka 3. točke b) ZPDV-a kojom je propisano slijedeće:

Obavljanjem usluga uz naknadu smatra se... obavljanje usluga bez naknade od strane poreznog obveznika za njegove privatne potrebe ili privatne potrebe njegovih zaposlenika ili općenito u druge svrhe osim za potrebe obavljanja njegove djelatnosti.

Prehrana radnika u ugostiteljskom objektu poslodavca koju poslodavac podmiruje obračunom naknade iz članka 7. stavka 2. red.br. 35. *Pravilnika* udovoljava gore navedenoj definiciji obavljene usluge uz naknadu, pa proizlazi da je poslodavac na tržišnu vrijednost obavljene usluge prehrane radnika dužan obračunati PDV.

4. Utvrđivanje prava

Zakon i Pravilnik o porezu na dohodak utvrđuju koja je maksimalna godišnja visina naknade po radniku neoporeziva i pod kojim uvjetima. No, da bi radniku ova naknada bila isplaćena potrebno je utvrditi pravo na isplatu ove naknade.

Poslodavci prije isplate trebaju provjeriti da li je pravo na naknadu za prehranu utvrđeno kolektivnim ugovorom čiji su obveznici primjenjivi ili nekim drugim vanjskim izvorom prava, kao što je pravilnik.

**ističemo...**

Poslodavci koji nisu obveznici primjene kolektivnog ugovora, propisa ili nekog drugog akta čija su pravila utvrđena pregovorima između poslodavca i radnika, **pravo utvrđuju internim aktom koji donose samostalno.**

Takav poslodavac pitanje isplate naknade za prehranu treba urediti nekim svojim internim aktom. Navedeno je potrebno utvrditi prije same isplate jer u suprotnom isplata nije povezana s niti jednim pravom, pa iz tog razloga postaje oporeziva porezom na dohodak. Poslodavac pravo na naknadu za prehranu može urediti u nekom svom već **postojećem pravilniku**, ili može prava utvrditi **zasebnim novim pravilnikom, odlukom** koja se odnosi na sve radnike, pojedine skupine radnika ili je donesena za svakog pojedinog radnika. Pravo na naknadu može se utvrditi i odredbama **ugovora o radu**, u kojem slučaju takvu odluku više nije moguće mijenjati bez dogovora obje potpisane strane - poslodavca i radnika.

I poslodavac koji mora primjenjivati kolektivni ugovor ili neki drugi izvor prava, može imati ili donijeti vlastita pravila za isplatu naknade za prehranu, ali će takva pravila imati učinak samo ukoliko su veća od onih već utvrđenih drugim izvorima prava.

**ističemo...**

Nema zapreke da poslodavci internim aktom utvrde i veće pravo na naknadu od onog utvrđenog kolektivnim ugovorom ili drugim obvezujućim izvorima prava. **Utvrđivanje manjeg prava nema učinak** zbog principa "povoljnijeg prava".

Naime, u svim slučajevima kada postoji više izvora prava na naknadu za prehranu, **pri isplati primijeniti će se ono pravo koje je povoljnije za radnika.**

4.1. Pravo na paušalnu naknadu

Odredbama *Pravilnika* nisu dana ograničenja niti upute u svezi načina utvrđivanja prava na paušalnu naknadu za prehranu. Korisna je iz tog razloga uputa koja se nalazi u Mišljenju:

"Neoporezivo se može isplatiti u bilo koje vrijeme i bilo kojem iznosu do 5.000,00 kn godišnje na račun radniku"

Premda iz navedenog proizlazi da radnik može paušalnu naknadu u ukupnom iznosu od 5.000,00 kuna primiti od poslodavca već prvog radnog dana u poreznom razdoblju, smatramo da bi ipak pri utvrđivanju prava trebalo voditi računa o smislu naknade kako se primjerice ne bi događali apsurdni da se i za ukupno jedan radni dan ostvari pravo na paušalnu naknadu za prehranu. Premda proizlazi da su po sadašnjim zakonskim odredbama ovakvi apsurdni sasvim legitimni, smatramo mogućim da se u takvom slučaju postavi pitanje primjene općeg načela priznavanja troškova temeljem propisa koji reguliraju porez na dobit, odnosno priznavanja izdataka kod samostalne djelatnosti, te da isplaćenih 5.000,00 kuna za jedan dan rada, temeljem takvih razmatranja ipak postane oporeziv kao dohodak od nesamostalnog rada.

Zbog navedenog smatramo prikladnim da se paušalna godišnja naknada preračuna na mjesečne iznose, te da se pravo na isplatu mjesečnih rata utvrđuje temeljem mjeseci rada kod tog poslodavca.

**ističemo...**

Mjesečna rata utvrđena na temelju najvišeg godišnjeg neoporezivog limita od 5.000,00 kuna **iznosi 416,66 kuna⁴.**

U nastavku dajemo prijedlog izgleda odluke kojom Poslodavac utvrđuje pravo svih radnika na naknadu za prehranu u gore navedenom mjesečnom iznosu.

Primjer odluke o isplati paušalne naknade za podmirenje troškova prehrane svih radnika⁵:

Velepromet d.o.o.
Zagreb, Gornja ulica 5
OIB: 123446789

Na temelju članka 131. *Zakona o radu* (Nar. nov., br. 93/2014 i 127/17) donosim

**ODLUKU
o isplati paušalne naknade za podmirenje
troškova prehrane radnika**

I.

Svakom radniku zaposlenom u punom radnom vremenu u trgovačkom društvu Velepromet d.o.o., Zagreb, utvrđuje se pravo na novčanu paušalnu naknadu za podmirenje troškova prehrane u iznosu 416,66 kuna mjesečno.

II.

Paušalna naknada za podmirenje troškova prehrane iz točke I. ove Odluke isplaćuje se najkasnije do 15. dana u mjesecu za tekući mjesec.

Iznos paušalne naknade za podmirenje troškova prehrane isplati ti će se radnicima na njihov tekući račun.

III.

Ova Odluka objavljuje se na oglasnoj ploči poslodavca.

IV.

Ova Odluka stupa na snagu 1. siječnja 2020. i vrijedi do njezinog opoziva.

U Zagrebu, 31. prosinca 2020.

Predsjednik uprave:
Marko Marić

M.P:

Dostaviti

- računovodstvo
- arhiva
- oglasna ploča

Izvorom prava može se predvidjeti da radnik mjesečno prima i drugačije iznose naknade koji mogu biti vezani i za odrađene radne dane u određenom mjesecu ili za neki drugi kriterij. No, ukoliko poslodavac godišnje mora isplatiti najmanje 5.000,00 kuna, uputno je da se sva preostala razlika do 5.000,00 kuna pridoda zadnjoj rati naknade isplaćenoj u toj godini. U slučaju preplate, do kraja godine radnik

⁴ Točan izračun 5.000 / 12 s odstupanjem od matematičkog pravila zaokruživanja na više kako se ne bi prekoračio godišnji limit neoporezive naknade od 5.000,00 kuna.

⁵ Iz članka "Podmirenje troškove prehrane i smještaja radnika te vrtiča za djecu – praktični vodič"; autor: Igor Milinović, mag. oec., objavljeno u časopisu RiPup 10/2019.



bi trebao vratiti preplaćeni iznos kako ne bi došlo do nepotrebnog obračunavanja plaće u naravi.

4.2. Pravo na naknadu iz čl. 7. st. 2. red. br. 35. Pravilnika

Ako poslodavcu pravo na naknadu za prehranu nije uređeno kolektivnim ugovorom ili nekim propisom čiji je obveznik primjene tada, prije isplate, poslodavac pravo na naknadu treba utvrditi nekim svojim internim aktom, primjerice pravilnikom ili odlukom. U nastavku dajemo primjer odluke o pravu na naknadu za prehranu iz čl. 7. st. 2. red.br. 35. *Pravilnika za sve radnike s kojima poslodavac ima sklopljen ugovor o radu.*

Primjer odluke o plaćanju stvarnih troškova prehrane za sve radnike⁶:

Velepromet d.o.o.
Zagreb, Gornja ulica 5
OIB: 123446789

Na temelju članka 131. *Zakona o radu* (Nar. nov., br. 93/2014 i 127/17) donosim

ODLUKU

O PLAĆANJU STVARNIH TROŠKOVA PREHRANE RADNIKA

I.

Svakom radniku zaposlenom u punom radnom vremenu u trgovačkom društvu Velepromet d.o.o., Zagreb, utvrđuje se pravo na podmirenje troškova prehrane tijekom svakog radnog dana na temelju vjerodostojne dokumentacije u visini stvarnih izdataka a najviše do 12.000,00 kuna godišnje.

II.

Troškovi prehrane iz točke I. ove Odluke podmiriti će se na temelju računa ugostiteljskog objekta ili trgovine.

III.

Ova Odluka objavljuje se na oglasnoj ploči poslodavca.

IV.

Ova Odluka stupa na snagu 1. siječnja 2020. i vrijedi do njezinog opoziva.

U Zagrebu, 31. prosinca 2019.

Predsjednik uprave:
Marko Marić

M.P.

Dostaviti

- računovodstvo
- arhiva
- oglasna ploča

Kod ove naknade, visina koja se utvrđuje odnosi se na najviši iznos, ali ne obvezuje poslodavca da svakom radniku u 2020 godini isplati točno taj iznos. Da li će biti dosegnut u godini iznos od 12.000,00 kuna, ovisi o cijeni dnevnog obroka koji radnik konzumira, ali i o danima rada. Na ukupnu godišnju visinu naknade mogu utjecati i drugi faktori o čemu smo više pisali u okviru posljednjeg poglavlja ovog članka.

⁶ Iz članka "Podmirenje troškove prehrane i smještaja radnika te vrtića za djecu – praktični vodič"; autor: Igor Milinović, mag. oec., objavljeno u časopisu RiPup 10/2019.

Ukoliko je prehrana organizirana na način da radnik prvi zaprima račun, te ga dostavlja osobi odgovornoj za obračun naknada, smatramo uputnim da se Odlukom ili nekim drugim internim aktom utvrde i obveze radnika u pogledu rokova dostave, te da se radnik uputi na što mora obratiti pažnju prilikom preuzimanja računa kojim pravda svoj troškove prehrane. O navedenom više ćemo pisati u idućem broju časopisa RiPup gdje ćemo obraditi različite organizacijske oblike prehrane radnika.

5. Isplata, evidentiranje i izvještavanje

U ovom poglavlju pojašnjavam primjenu pravnih i poreznih pravila kod isplate neoporezive naknade za prehranu. U zasebnim poglavljima prikazujemo postupanja pri isplati paušalne neoporezive naknade i postupanja pri isplati naknade iz članka 7. stavka 2. točke 35. *Pravilnika.*

5.1. Isplata neoporezive paušalna naknade

Neoporeziva paušalna naknada iz članka 7. stavke 2. red.br. 34. *Pravilnika* može se u jednoj godini isplatiti najviše do iznosa od 5.000,00 kuna. Na temelju navedenog u prethodnim poglavljima, u nastavku, u koracima prikazujemo postupanja kod utvrđivanja prava, pa do isplate prve rate neoporezive paušalne naknade za prehranu radniku koji se tek zaposlio kod poslodavca.

Korak 1.: Prikupljanje podataka relevantnih za isplatu

Prije utvrđivanja prava radnika na paušalnu naknadu poslodavac treba prikupiti sve podatke koji su relevantni da bi se utvrdilo da li radnik ima već utvrđeno pravo na naknadu. Da bi se utvrdilo da li pravo već postoji poslodavac treba provjeriti slijedeće:

- 1) Ako postoji kolektivni ugovor čiji je obveznik primjene, potrebno je provjeriti da li je kolektivnim ugovorom regulirano pravo na naknadu za prehranu odnosno da li je pravo već utvrđeno nekim drugim aktom poslodavca.
- 2) Preko sustava e-Porezna utvrditi da li je radniku u 2020. godini već isplaćivana naknada za prehranu. Ako je, treba utvrditi o kojoj vrsti naknade se radi⁷, te koji je ukupan iznos isplaćene naknade.

Korak 2.: Dogovor s radnikom i/ili utvrđivanje prava

Poslodavac koji je u obvezi primjene kolektivnog ugovora ili nekog drugog izvora prava nema obvezu donositi vlastita pravila za isplatu naknade, već se u internom aktu može pozvati na pravila utvrđena tim izvorom prava. Poslodavac koji nema takve obveze, pravo na isplatu naknade donosi samostalno donošenjem primjerice odluke, *Pravilnika* ili uključivanjem prava na paušalnu naknadu u neki već postojeći interni akt, a može ga uključiti i u odredbe ugovora o radu.

Korak 3.: Isplata, izvještavanje i evidentiranje.

Isplata paušalne naknade mora se izvršiti na račun radnika (ne može u gotovini!). Kada se paušalna naknada doznajuje radniku na njegov tekući račun, u poziv na broj (primatelja) naloga za plaćanje unosi se:

HR 69	40002 – OIB platitelja-399
-------	----------------------------

⁷ Zbog čega je prije utvrđivanja prava bitno utvrditi da li je radnik od prethodnog poslodavca primio neoporezivu naknadu, te zbog čega je bitno utvrditi da li je prethodni poslodavac isplaćivao paušalnu naknadu ili naknadu iz red.br. 35. koja se isplaćuje po vjerodostojnoj dokumentaciji pojasnili smo u okviru posljednjeg poglavlja ovog članka.

Obrazac JOPPD ispostavlja se **na dan isplate ili do 15. dana tekućeg mjeseca za primitke isplaćene u prethodnom mjesecu**. Obavljenu isplatu treba iskazati na Obrascu JOPPD tako da se na u polje 15.1. na strani B unese oznaka **65** - Novčane paušalne naknade za podmirivanje troškova prehrane radnika do propisanog iznosa.

Postupak isplate, izvještavanja i evidentiranja pojašnjavamo kroz primjer u nastavku.

Primjer: 1 - Primjer isplate paušalne naknade za troškove prehrane

Odlukom je utvrđeno pravo na isplatu neoporezive paušalne naknade za prehranu u iznosu 416,66 kn mjesečno radniku Matku Moriću (OIB 23456789012). Radniku je 12. srpnja 2020. na njegov tekući račun isplaćena naknada za prehranu u iznosu **416,66** kuna. U poziv na broj upisano je:

HR 69 40002 – 23456789012-399

Obrazac JOPPD predaje se na dan isplate (12. srpnja 2020.) ili do 15. kolovoza 2020. U nastavku prikazujemo ispunjenu stranicu B Obrasca JOPPD:

stranica B*

1. Redni broj	2. Šifra opć./grada prebiv./bor.	4. OIB stjecatelja/osiguranika	6.1. Ozn. stjec.a./osiguran.	7.1. Obveza dod. dopr. za MO - staž s pov.traj.	8. Oznaka prvog/zad. mj. u osig. p.i.o.	10. Ukupni sati rada ...	10.0. Ukupni neodrađeni sati rada	11. Iznos primitka (oporezivi)	12.1. Doprinos za MO
	3. Šifra opć./grada rada	5. Ime i prezime stjec./osigur.	6.2. Ozn. prim./obv. doprin.	7.2. Obveza pos. dopr. - potic. zap. invalid	9. Oznaka punog/nep. rad.vr i...	10.1. Razdoblje obračuna od	10.2. Razdoblje obračuna do	12. Osnovica za obračun doprinosa	12.2. Dopr. za MO - II. stup
1.	01333	23456789012	0000	0	0	0	0	0,00	
	01333	Matku Moriću	0000	0	0	01.07.2020.	31.07.2020.	0,00	

12.3. Doprinos za ZO	12.5. Dopr. za zapošlj.	12.7. D.dopr. - MO staž s pov. traj. - II. stup	12.9. Pos. dopr. za zapošl. inval.	13.2. Izdatak - uplaćeni dopr. za MO	13.4. Osobni odbitak	14.1. Iznos obračun. por. na doh	15.1. Ozn. neopor. primitka	16.1. Ozn. načina isplate	17. Obračun. ... plaća
12.4. Dopr. zašt.zdr. na radu	12.6. D. dopr. MO staž p. traj.	12.8. Pos. dopr. - korišt. z.z. u inozem.	13.1. Izdatak	13.3. Dohodak	13.5. Porezna osnovica	14.2. Iznos obračun. prireza...	15.2. Iznos neoporezivog primitka	16.2. Iznos za isplatu	
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	65	1	0,00
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	416,66	416,66	

* pojednostavljeni i prilagođeni prikaz izvješća o primicima, porezu na dohodak i prirezu te doprinosima za obvezna osiguranja

Poslovni događaji:

- 1) Evidentiranje obveze za isplatu naknade radniku Matku Moriću u iznosu **416,66** kuna temeljem odluke poslodavca
- 2) Dana 12. srpnja 2020. radniku je na tekući račun isplaćena naknada u iznosu **416,66** kuna.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Obveza za isplatu paušalne naknade za podmirjenje troškova prehrane radnika			
	■ obveze prema radnicima	416,66		2303
	■ ostali troškovi za radnike - prehrana	416,66	4491	
2.	Isplata paušalne naknade za podmirjenje troškova prehrane radnika			
	■ žiro račun	416,66		1000
	■ obveze prema radnicima	416,66	2303	

5.2. Neoporeziva naknada iz članka 7. stavka 2. točke 35. Pravilnika

Neoporeziva naknada iz članka 7. stavka 2. red.br. 35. *Pravilnika* može se u jednoj godini isplatiti najviše do iznosa od 12.000,00 kuna. Kod ove naknade za izvještavanje na Obrascu JOPPD nije relevantno kada je iznos iz računa plaćen dobavljaču niti trenutak kada je iznos koji je radnik platio refundiran radniku, već kada je korištena prehrana.



ističemo...

To znači do propisanog roka za izvještavanje o korištenju prehrane treba znati da li su zadovoljeni svi propisani uvjeti za obračun neoporezive naknade.



Ukoliko je naknada neoporeziva izvještavanje na obrascu JOPPD treba obaviti najkasnije do 15. u mjesecu za prehranu korištenu u prethodnom mjesecu. U nastavku, u koracima pojašnjavamo kako isplatiti neoporezivu naknadu i ispuniti obvezu izvještavanja na Obrascu JOPPD.

Korak 1.: Prikupljanje podataka relevantnih za isplatu

I u slučaju kada poslodavac novom radniku namjerava utvrditi pravo na neoporezivu naknadu na temelju vjerodostojne dokumentacije iz članka 7. stavka 2. red.br. 35. *Pravilnika* potrebno je obaviti određene provjere kako bi se mogla donijeti odluka kojom se utvrđuje pravo. Provjere su iste kao i za paušalnu naknadu:

- 1) Ako postoji kolektivni ugovor čiji je obveznik primjene, potrebno je provjeriti da li je kolektivnim ugovorom regulirano pravo na naknadu za prehranu odnosno da li je pravo već utvrđeno nekim drugim aktom poslodavca.
- 2) Preko sustava e-Porezna utvrditi koji je iznos naknade iz članka 7. stavke 2. red.br. 35. isplaćen kod prethodnih poslodavaca.

Na temelju ovih podataka poslodavac će utvrditi maksimalni iznos prava za tu godinu

Korak 2.: Upute radniku ili dobavljaču

U slučaju kada poslodavac nije obveznik primjene kolektivnog ugovora ili nekog drugog izvora prava koji se utvrđuje pregovorima između radnika i poslodavaca, poslodavac ima mogućnost izbora na koji način će organizirati prehranu, te može utvrditi razna ograničenja i pravila kojih se radnik treba pridržavati ako želi primiti ovu naknadu. Iz tog razloga, ukoliko sva pravila nisu utvrđena odlukom ili drugim izvorom prava, poslodavac bi trebao radniku dodatno uručiti i upute u kojima će pojasniti način organiziranja prehrane, te pravila kojih se treba pridržavati da bi ostvario pravo na naknadu.

Korak 3.: Prikupljanje i kontrola vjerodostojne dokumentacije

Poslodavac koji je donio odluku da će radniku isplaćivati neoporezivu naknadu za prehranu iz članka 7. stavka 2. red.br. 35. *Pravilnika* mora kod ove vrste naknade voditi računa o svim uvjetima neoporezivosti. U nekim slučajevima to znači utvrđivanje hodograma računa ugostitelja i trgovca koji služi za pravdanje naknade s utvrđenim krajnjim rokovima do kojih treba dostaviti račun kako bi isplaćena naknada ostala neoporezivom. Sustav kontrole i postupanja ukoliko svi uvjeti nisu zadovoljeni osobito je bitno utvrditi u slučaju kada su radnici ti koji prvi preuzimaju račune za pravdanje prehrane.

Korak 4.: Isplata, izvještavanje i evidentiranje⁸

Kada osoba utvrdi da su svi uvjeti za isplatu neoporezive naknade zadovoljeni obavlja se obračun neoporezive naknade za onaj mjesec u kojem je prehrana korištena. To znači da se **o obavljenoj prehrani u lipnju 2020** treba izvijestiti na Obrascu JOPPD najkasnije **do 15. srpnja** na način da se **u polje 15.1.** na strani B unese **oznaka 66 - Troškovi prehrane radnika nastali za vrijeme rada kod poslodavaca na temelju vjerodostojne dokumentacije do propisanog iznosa.**

U nastavku dajemo primjer isplate, izvještavanja i evidentiranja naknade za prehranu iz članka 7. stavka 2. red.br. 35. *Pravilnika*.

Primjer 2. - Primjer plaćanja troškova prehrane radnika temeljem računa dobavljača

Poslodavac je s ugostiteljskim objektom ugovorio dostavu hrane u prostorije poslodavca za potrebe prehrane radnika. Poslodavac je 5. svibnja za isporuke hrane u mjesecu travnju od ugostitelja zaprimio račun sa slijedećim iznosima: osnovica **1.6000,00** kuna, PDV 25% **400,00** kuna, ukupno **2.000,00** kuna.

Poslodavac je tijekom mjeseca rujna hranu podijelio radnicima u svojim prostorijama za što vodi posebnu evidenciju po svakom radniku. Evidencija je 4. svibnja dostavljena računovodstvu, te je iz nje vidljivo da je radnica Maja Majić (iz Zagreba) konzumirala hranu u vrijednosti **970,00** kn, a radnik Ivo Ivić (iz Zagreba) u vrijednosti **1.030,00** kn.

Početkom listopada iznos od **2.000,00** kn uplaćen je na žiro račun ugostitelja..

Obrazac JOPPD podnesen 15. svibnja 2020. ispunjen je na slijedeći način:

Obrazac JOPPD:

stranica B*

1. Redni broj	2. Šifra opć./grada prebiv./bor.	4. OIB stjecatelja/osiguranika	6.1. Ozn. stjec.a/osiguran.	7.1. Obveza dod. dopr. za MO - staž s pov.traj.	8. Oznaka prvog/zad. mj. u sig. p.i.o.	10. Ukupni sati rada ...	10.0. Ukupni neodrađeni sati rada	11. Iznos primitka (oporezivi)	12.1. Doprinos za MO
	3. Šifra opć./grada rada	5. Ime i prezime stjec./osigur.	6.2. Ozn. prim./obv. doprin.	7.2. Obveza pos. dopr. - potic. zap. invalid	9. Oznaka punog/nep. rad.vr i...	10.1. Razdoblje obračuna od	10.2. Razdoblje obračuna do	12. Osnovica za obračun doprinosa	12.2. Dopr. za MO - II. stup
1.	01333	55456789012	0000	0	0	0	0	0,00	0,00
	01333	Maja Majić	0000	0	0	01.04.2019.	30.04.2019.	0,00	0,00
2.	01333	98756789012	0000	0	0	0	0	0,00	0,00
	01333	Ivo Ivić	0000	0	0	01.04.2019.	30.04.2019.	0,00	0,00

⁸ Primjer iz članka "Podmirenje troškove prehrane i smještaja radnika te vrtića za djecu – praktični vodič"; Igor Milinović, RiPup br, 10/2019.

12.3. Doprinos za ZO	12.5. Dopr. za zapošlj.	12.7. D.dopr. - MO staž s pov. traj. - II. stup	12.9. Pos. dopr. za zapošl. inval.	13.2. Izdatak - uplaćeni dopr. za MO	13.4. Osobni odbitak	14.1. Iznos obračun. por. na doh	15.1. Ozn. neopor. primitka	16.1. Ozn. načina isplate	17. Obračun. ... plaća
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	66	5	0,00
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	970,00	970,00	
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	66	5	0,00
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.030,00	1.030,00	

* pojednostavljeni i prilagođeni prikaz Izvješća o primicima, porezu na dohodak i prirezu te doprinosima za obv. osig.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Obveza za isplatu paušalne naknade za podmirenje troškova prehrane radnika			
	■ obveze prema radnicima	2.000,00		2200
	■ ostali troškovi za radnike – prehrana	2.000,00	4491	
2.	Isplata paušalne naknade za podmirenje troškova prehrane radnika			
	■ transakcijski račun	2.000,00		1000
	■ obveze prema radnicima	2.000,00	2200	

6. Oporeziva naknada za prehranu

Poslodavci u najvećem broju slučajeva uspješno usklađuju izvore prava za naknade i nagrade s ograničenjima i zahtjevima iz poreznih propisa koji trebaju biti zadovoljeni da takva naknada ne bi bila oporeziva. Međutim, zbog specifičnih zahtjeva povezanih za naknadu za prehranu, usklađivanje pravila donesenih odlukom, pravilnikom, kolektivnim ugovorom ili nekim drugim izvorom prava s pravilima neoporezivosti iz *Pravilnika* neće uvijek biti jednostavno. U nastavku pojašnjavamo u kojim sve slučajevima naknada za prehranu može postati oporeziva porezom na dohodak te, na kraju, kroz praktični primjer, prikazujemo obračun i izvještavanje oporezive naknade za prehranu.

6.1. U kojim slučajevima naknada za prehranu postaje oporeziva?

Neoporezive naknade za prehranu mogu postati oporezivim u slijedeća tri slučaja:

- 1) naknada je isplaćena iznad propisanih iznosa
- 2) naknada iz članka 7. stavka 2. red.br. 35. *Pravilnika* nije pravdana vjerodostojnim dokumentom
- 3) naknada za prehranu utvrđena je kao naknada plaće.

Navedene slučajeve pojašnjavamo u nastavku.

6.1.1. Naknada je isplaćena iznad propisanih iznosa

Odredbom članka 21. stavka 1. *Zakona* propisano je da se **primicima po osnovi nesamostalnog rada** (plaćom) smatraju svi primici koje poslodavac u novcu ili u naravi isplaćuje ili daje radniku po osnovi radnog odnosa, prema propisima koji uređuju radni odnos, a to su među ostalima i **primici po osnovi naknada, koje poslodavac isplaćuje ili daje radnicima iznad propisanih iznosa**. Odredbom članka 7. stavka 2. red.br. 34. i 35. utvrđeni su godišnji limiti neoporezivih naknada za prehranu i to

- 5.000,00 kuna za paušalnu naknadu za prehranu ili
- 12.000,00 kuna za prehranu pravdanu vjerodostojnim dokumentom



istićemo...

Iz navedenog je jasno da će se oporezivim primitkom smatrati iznosi paušalne naknade koji su u poreznom razdoblju isplaćeni radniku iznad 5.000,00 kuna, te iznosi korištene prehrane po vjerodostojnoj dokumentaciji iznad 12.000,00 kuna godišnje.

Dakle, poslodavac koji radniku želi dati veći iznos od gore propisanih, biti će obavezan takav iznos smatrati primitkom po osnovi nesamostalnog rada. No, treba istaknuti da se isto može dogoditi i poslodavcu koji nema namjeru isplaćivati oporezivu naknadu. Naime, obje naknade za prehranu promatraju se kumulativno kod svih poslodavaca kod kojih je poslodavac radio tijekom godine. To znači da poslodavac mora pratiti i iznose naknade koje je radnik već primio od prethodnih poslodavaca te iznose naknade i vrstu naknade uskladiti s iznosima i vrstom naknade koju je radnik u tom poreznom razdoblju primio od prethodnog poslodavca. Premda je u tu svrhu *Pravilnikom* propisana obvezna



izjava radnika i u e-Poreznu uveden pregled već obavljenih isplata neoporezivih naknada za prehranu, i dalje neće svi poslodavci izbjeći isplatu oporezive naknade za prehranu.

U prvom redu takvu isplatu neće moći izbjeći oni poslodavci kojima je naknada utvrđena u godišnjem iznosu u kolektivnom ugovoru ili nekom drugom izvoru prava koji ne mogu samostalno mijenjati. Tako primjerice radnik koji je od prethodnog poslodavca već primio paušalnu naknadu za prehranu od bivšeg poslodavca u iznosu od 5.000,00 kuna, imati će pravo na novih 5.000,00 kuna kod novog poslodavca kod kojeg je prešao tijekom godine, ako u izvoru prava nisu predviđena ograničenja isplate u slučaju kada iznosi pređu neoporezive limite.

Problemi mogu nastati i kod radnika koji rade istovremeno kod više poslodavaca, jer poslodavci neće imati uvid da li i u kojem iznosu radnik ostvaruje pravo na naknadu kod drugog poslodavca kod kojeg istovremeno radi. U tom slučaju možemo reći da u smislu isplate neoporezive naknade pobjedu odnosi najbrži prst prilikom slanja Obrasca JOPPD. Što je najgore, gubitnik će postati svjestan sporog prsta tek kada mu sustav odbije obrazac JOPPD s iskazanom neoporezivom naknadom.

6.1.2. Naknada iz članka 7. stavka 2. red. br. 35. Pravilnika nije pravdana vjerodostojnim dokumentom

Kod isplate naknade za prehranu iz članka 7. stavka 2. red.br. 35. *Pravilnika* kao dokaz o obavljenoj prehrani poslodavac mora posjedovati račun koji mora zadovoljavati tri osnovna uvjeta da bi se mogao smatrati vjerodostojnim dokumentom za pravdanje isplate navedene neoporezive naknade, a to su:

- 1) da je izdan od ugostitelja ili trgovca,
- 2) da je plaćen bezgotovinski te
- 3) da glasi na poslodavca.

Smatramo da će računi koji nemaju zadovoljen bilo koji od gore navedenih uvjeta biti osporeni od strane poreznog nadzora kao vjerodostojan dokument za isplatu naknade iz članka 7. stavka 2. red.br. 35. *Pravilnika*. Poslodavac koji uoči da računi ne zadovoljavaju neki od navedenih uvjeta treba provjeriti da li mu izvor prava omogućuje da obustavi isplatu naknade radniku u dijelu koji nije pravdan vjerodostojnim dokumentom, odnosno u slučaju kada je račun ugostitelja ili trgovca podmiren, da od radnika zatraži povrat spornog iznosa.

Ukoliko poslodavac ne može ili ne želi obustaviti isplatu iznosa u tom dijelu biti će obvezan takav izdatak smatrati plaćom u naravi te obračunati i platiti obvezna davanja iz i na dohodak od nesamostalnog rada.

6.1.3. Naknada za prehranu utvrđena kao dodatak plaći

Do 31. kolovoza 2019. sve naknade troškova prehrane radnika smatrale su se plaćom u naravi jer nije bilo propisanih neoporezivih iznosa za tu naknadu.

Naknade za prehranu do tog datuma dogovarane su kolektivnim ugovorima, ili su ugrađene u ugovore o radu ili druge izvore prava kao dodatak na plaću. Dodatak na plaću ne može se "konvertirati" u neoporezivu naknadu što je jasno istaknuto Mišljenjem koje u tom dijelu citiramo:

„Određeni broj radnika temeljem kolektivnih ugovora, Pravilnika o radu ili ugovora o radu već imaju pravo na naknadu troška smještaja i prehrane kao dogovoreni dodatak na plaću koja je, budući se smatrala oporezivim dohotkom, uvećavala bruto plaću, postavljeno je pitanje može li poslodavac iste, s obzirom na izmjenne propise, sada isplatiti neoporezivo. Na to pitanje nadležno Ministarstvo rada i mirovinskog sustava dostavilo je mišljenje Klasa 110-01/19-01/113 URBROJ:524-03-01-01/2-19-2 od 2. kolovoza 2019.g. temeljem kojeg isto nije moguće bez izmjena ugovora o radu, Pravilnika o radu ili kolektivnog ugovora tj. pristanka objiju ugovorenih strana. Stoga je u izmjenama i dopunama Pravilnika propisana prijelazna i završna odredba temeljem koje se svi novi neoporezivi primici mogu isplatiti neovisno o tome što su primici iste namjene i svrhe propisani u izvorima radnog prava zatečenima na dan stupanja na snagu toga Pravilnika.“

Poslodavac, koji ne može samostalno ukinuti prehranu kao dodatak plaći, morati će isplaćivati taj dodatak kao oporeziv sve dok ne postigne dogovor s drugom ugovornom stranom o ukidanju odredbe koja utvrđuje pravo na dodatak plaće za prehranu.

6.2. Obračun oporezive naknade

U prethodnom poglavlju pojasnili smo u kojim se sve slučajevima naknada za prehranu treba smatrati plaćom. U nastavku kroz praktičan primjer pojašnjavamo jedan od navedenih slučajeva.

Primjer 3. – Obračun oporezive naknade

Radnik Ozren Ovidić zaposlio se kod poslodavca 1. svibnja 2020. godine. Poslodavac je odlukom utvrdio pravo svim svojim radnicima na paušalnu naknadu u iznosu od 5.000,00 kuna koja se isplaćuje svakom radniku s kojim se sklopi ugovor o nesamostalnom radu u mjesecu koji slijedi mjesec u kojem je uspješno završeno razdoblje probnog rada. Ograničenje se primjenjuje na radnika koji je s radom započeo od 1. srpnja, kojemu pripada polovica isplaćene naknade a koja se umanjuje za 1/12 godišnje za svaki kasniji mjesec početka rada. Radnik je zadovoljio probni rad u mjesecu svibnju pa ostvaruje pravo na ukupan iznos paušalne naknade. Dana 15. lipnja poslodavac isplaćuje radniku paušalnu naknadu za prehranu u iznosu od **5.000,00** kuna.

Uvidom u e-Poreznu utvrđeno je da je radnik od prethodnog poslodavca već primio 2.000,00 kuna paušalne naknade za prehranu. To znači da poslodavac može neoporezivo isplatiti iznos od 3.000,00 kuna, dok se iznos od 2.000,00 kuna smatra dohotkom od nesamostalnog rada te pri isplati obračunava porez na dohodak te obvezne doprinose iz i na plaću.

Obračun plaće:

R.b.	Opis	Iznos
1.	Bruto plaća	2.000,00
2.	Doprinosi iz plaće	20,00% 400,00
a.	■ MIO I. stup	15,00% 300,00
b.	■ MIO II. stup	5,00% 100,00
3.	Dohodak (rb.1 - rb.2)	1.600,00
4.	Osobni odbitak	0,00
5.	Porezna osnovica (rb.4 - rb.5)	1.600,00
6.	Porez i prirez:	453,12
a.	■ porez: na dohodak	24,00% 384,00
b.	■ porez na dohodak	36,00% 0,00
c.	■ prirez	18,00% 69,12
7.	Neto isplata (rb.3. - rb.6)	1.146,88
8.	Doprinosi na plaću	330,00

U nastavku dajemo prikaz B strane Obrasca JOPPD na kojem je u **1. retku** iskazan obračun oporezivog dijela naknade, a u **2. retku** neoporezivi dio naknade za prehranu.

Obrazac JOPPD:

stranica B*

1. Redni broj	2. Šifra opć./grada prebiv./bor.	4. OIB stjecatelja/osiguranika	6.1. Ozn. stjec.a/osiguran.	7.1. Obveza dod. dopr. za MO - staž s pov.traj.	8. Oznaka prvog/zad. mj. u osig. p.i.o.	10. Ukupni sati rada ...	10.0. Ukupni neodrađeni sati rada	11. Iznos primitka (oporezivi)	12.1. Dopri-nos za MO
	3. Šifra opć./grada rada	5. Ime i prezime stjec./osigur.	6.2. Ozn. prim./obv. doprin.	7.2. Obveza pos. dopr. - potic. zap. invalid	9. Oznaka punog/nep. rad.vr i...	10.1. Razdoblje obračuna od	10.2. Razdoblje obračuna do	12. Osnovica za obračun doprinosa	12.2. Dopr. za MO - II. stup
1.	01333	35452789043	0001	0,00	3	0	0	2.000,00	300,00
	01333	Ozren Ovidić	0021	0,00	1	01.06.2020.	30.06.2020.	2.000,00	100,00
2.	01333	35452789043	0000	0,00	0	0	0	0,00	0,00
	01333	Ozren Ovidić	0000	0,00	0	01.06.2020.	30.06.2020.	0,00	0,00

12.3. Doprinos za ZO	12.5. Dopr. za zapošlj.	12.7. D.dopr. - MO staž s pov. traj. - II. stup	12.9. Pos. dopr. za zapošl. inval.	13.2. Izdatak - uplaćeni dopr. za MO	13.4. Osobni odbitak	14.1. Iznos obračun. por. na doh	15.1. Ozn. neopor. primitka	16.1. Ozn. načina isplate	17. Obračun. ... plaća
12.4. Dopr. za št.zdr. na radu	12.6. D. dopr. MO staž p. traj.	12.8. Pos. dopr. - korišt. z.z. u inozem.	13.1. Izdatak	13.3. Dohodak	13.5. Porezna osnovica	14.2. Iznos obračun. prireza...	15.2. Iznos neoporezivog primitka	16.2. Iznos za isplatu	
330,00	0,00	0,00	0,00	400,00	0,00	384,00	0,00	1	0,00
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.600,00	69,12	0,00	1.146,88	
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	65	1	0,00
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3.000,00	3.000,00	

U primjeru smo pretpostavili da je pravo na naknadu utvrđeno u bruto iznosu pa u primjeru radnik prima ukupan iznos od 4.146,88 kuna koji se dobije umanjnjem utvrđenog oporezivog dijela bruto naknade za prehranu od 5.000,00 kuna umanjene za obračunati porez, prirez i doprinos iz plaće. U slučaju da je isto pravo utvrđeno u neto iznosu radnik bi primio svih 5.000,00 kuna, a obračunati porez, prirez i doprinose poslodavac bi uplatio na svoj teret.

7. U praksi

U ovom poglavlju detaljnije razmatramo određene slučajeve kada bi naknada za prehranu mogla izgubiti neoporezivi status.

7.1. Problemi očuvanja neoporezivosti

Odredbama *Pravilnika* propisano je da radnik može neoporezivo primiti od svih poslodavaca kod kojih je radio tijekom jedne godine neoporezivo:

- najviše **5.000,00** kuna paušalne naknade ili
- najviše **12.000,00** kuna naknade iz članka 7. stavka 2. red.br. 35. *Pravilnika*.

Kontrola naknade koju radnik prima tijekom godine i njegovog ukupno isplaćenog godišnjeg iznosa uspostavljena je preko Obrasca JOPPD koji je svaki poslodavac koji isplaćuje neku od navedenih naknada radniku dužan dostavljati na dan isplate ili do 15. dana u mjesecu za prethodni mjesec.

Kontrola je uspostavljena na način da aplikacija za predaju Obrasca JOPPD preko ePorezne neće dopustiti predaju Obrasca ako je u polje 10.2 upisan iznos paušalne naknade (oznaka 65) s kojim je prijedan maksimalni godišnji iznos od 5.000,00 kuna, odnosno ako je upisan iznos naknade iz članka 7. stavka 2. red.br. 35 (oznaka n.p. 66) s kojim je prijedan maksimalni godišnji iznos od 12.000,00 kuna. Ovime je zakonodavac osigurao da naknade koje prelaze maksimalne godišnje neoporezive iznose ne mogu biti izvještavani kao neoporezivi.

Obzirom da poslodavci žele izbjeći dodatne troškove koje donosi isplata naknade iznad iznosa koji su propisani kao neoporezivi, postavlja se pitanje kako izbjeći oporezivanje naknade, odnosno kako očuvati njezinu neoporezivost.

Upravo s tom svrhom, odredbom članka 7. stavkom 4. *Pravilnika* propisana je obveza davanja izjave o primljenim naknadama za prehranu kod bivšeg poslodavca, a preko ePorezne osigurana je aplikacija koja aktualnom poslodavcu omogućuje uvid u sve do tada isplaćene neoporezive naknade radnika koje je do tada primio od bivših poslodavaca ili od poslodavaca kod kojih istovremeno radi (vidi poglavlje 2.3. ovog članka).

No, neovisno o tome do oporezivosti naknade može doći u više slučajeva. Najčešći slučaj je ako poslodavac ima obvezu primjene kolektivnog ugovora ili nekog drugog izvora prava kojim je naknada propisana u apsolutnom iznosu i kojima nije predviđeno zaustavljanje isplate kada se dosegnu neoporezivi limiti. Primjer Odluke koja može stvoriti takav problem dali smo u poglavlju 4.1. ovog članka. Kada se takva odluka primjeni na radniku koji je došao tijekom godine i koji je od prethodnog poslodavca već primio neoporezivo 5.000,00 kuna neoporezive paušalne naknade za prehranu, poslodavac koji je donio Odluku, takvom radniku biti će dužan isplatiti svaki mjesec 416,66 kuna naknade koja u tom slučaju neće biti neoporeziva, što će poslodavcu stvoriti veći trošak.



Ograničavanjem prava na naknadu na iznose koji se prema pozornim propisima smatraju neoporezivim, onemogućuje i apsurdne slučajeve koji mogu nastati ukoliko takvih ograničenja nema. Tako primjerice posebno apsurdni slučaj može nastati u hipotetskom, ali ne i nemogućem slučaju radnika koji radi istovremeno kod više poslodavaca koji su donijeli odluku o isplati paušalne naknade u godišnjem iznosu od 5.000,00 kuna. Kada bi radnik cijelu godinu radio kod svakog poslodavca ostvario bi ukupno 40.000,00 kuna na ime paušalne naknade, što bi kod svih poslodavaca ukupno zbog obračunatih poreza i doprinosa na dohodak od nesamostalnog rada stvorilo dodatni izdatak koji bi premašio godišnji iznos od 30.000,00 kuna.

Naravno, ovakav slučaj u praksi će se javljati iznimno rijetko, a za većinu poslodavaca koji nemaju veliku fluktuaciju radne snage niti problemi primljenih isplata od prethodnih poslodavaca neće stvarati značajne dodatne troškove zbog obračuna dohotka. Međutim poslodavci koji imaju mogućnost prilagoditi izvor prava, a imaju veliku fluktuaciju radne snage trebali bi procijeniti potencijalne dodatne troškove i razmisliti o formuliranju pravne norme koja propisuje naknadu za prehranu na način da se preveniraju isplate oporezivih naknada naknade za prehranu.

7.2. Za koje dane je prihvatljiv račun za prehranu?

U poglavlju 2.5. ovog članka pojasnili smo da je osnova za isplatu neoporezive naknade iz članka 7. red.br. 35. *Pravilnika* vjerodostojna dokumentacija, odnosno račun ugostitelja ili trgovca koji glasi na poslodavca, plaćen je bezgotovinski i sadrži prehrambene namirnice.

Međutim, razmatranjem smisla odredbe članka 7. stavka 35. *Pravilnika* treba razmotriti postojanje i drugih ograničenja vjerodostojnosti. Relevantni dio navedene odredbe citiramo:

“Oporezivim primicima iz stavka 2. r.br 35. Pravilnika po osnovi nesamostalnog rada ne smatraju se troškovi prehrane iz kojih je vidljivo da se radi o kontinuiranoj usluzi za radnike tijekom radnih dana.”

Iz navedenog je razvidno da će se prihvaćati računi za prehranu koja je ostvarena za vrijeme radnih dana. To bi značilo da, vrlo vjerojatno, u poreznom nadzoru neće biti prihvaćeni računi izdani u dane kada radnik nije radio, što osim neradnih subota, nedjelja, praznika i blagdana uključuje i dane provedene na bolovanju, godišnjem odmoru, plaćenom i neplaćenom dopustu i slično.

Zahtjev da se radi o kontinuiranoj usluzi sugerira da u nadzoru **možda neće biti dobro prihvaćeni slučajevi u kojima se radniku bez obrazloženja jedan radni dan omogućiti prehrana, a drugi dan ne.**

7.3. Račun za prehranu i dnevnicu za službeni put ili terenski rad?

Smatramo da račun za prehranu ne treba prihvatiti niti za dane kada je radnik bio na službenom putu, ukoliko mu je za taj dan isplaćena puna dnevnicu, no ostaje otvoreno pitanje da li je naknada za prehranu uz dnevnicu prihvatljiva u slučaju kada je dnevnicu umanjena za 30% odnosno 60% sukladno pravilima danim člankom 7. stavkom 13. *Pravilnika*, za radnika koji na službenom putu ima plaćeno noćenje s doručkom. U tom slučaju možemo smatrati da je računom za prehranu poslodavac radniku osigurao jedan ili dva obroka, što bi u tom slučaju odgovaralo pravilu iz navedene odredbe.

7.4. Da li su sve prehrambene namirnice prihvatljive?

Obzirom da se u članku 7. stavci 35. *Pravilnika* spominje kontinuirana usluga za radnike, vrlo je moguće da neće biti prihvaćeni računi koji sadrže namirnice koje su nabavljene za više dana, odnosno namirnice koje po svojoj količini i smislu ne odgovaraju dnevnim prehrambenim potrebama radnika kao što je kilogram šećera ili pršut u komadu od 5 kilograma. Oспоравани bi mogli biti i računi u dijelu koji se odnosi na namirnice koje nisu spremne za trenutnu upotrebu, kao što je brašno, smrznuti grašak i sl.

Naše je mišljenje da namirnice koje nisu spremne za trenutnu upotrebu ne bi smjele biti značajni problem zbog mogućnosti koju daje članak 22. stavak 1. red.br. 1. *Zakona* koji propisuje slijedeće:

Primicima od nesamostalnog rada ne smatraju se primici koje poslodavac i isplatitelj primitka odnosno, plaće omogućuje radnicima i fizičkim osobama koje ostvaruju primitke iz članka 21. stavka 1. ovoga *Zakona*, te fizičkim osobama koje se stručno osposobljavaju za rad bez zasnivanja radnog odnosa u interesu obavljanja djelatnosti poslodavca i isplatitelja primitka, odnosno plaće, i to ... **uređenje i opremanje radnih prostora i prostora za odmor i prehranu.**

To znači da poslodavac ima mogućnost urediti kuhinju sa svom opremom i uređajima koji omogućuju čuvanje hrane kao i njezinu termičku opremu. Tako smatramo da smrznuta pizza i drugi gotovi obroci koje treba termički pripremiti sami za sebe nisu problem. Veći problem u namirnicama koje nisu spremne za trenutnu uporabu je činjenica da u velikom broju slučajeva ne odgovaraju po količini dnevnoj potrebi jednog radnika, pa je upitno na koji način utvrđivati i evidentirati upotrebu takvih namirnica po radniku, te kakve evidencije osigurati kako bi nadzorna tijela jednostavno mogla pratiti utrošak takvih namirnica po danu i po radniku.

Zbog svega navedenog smatramo da pristup poslodavca koji radniku ostavi potpuno otvorenu mogućnost izbora kod kojeg ugostitelja ili trgovca će koristiti prehranu nosi određene rizike. Takve rizike neće biti jednostavno otkloniti niti utvrđivanjem striktnih pravila kojih bi se radnici trebali pridržavati, jer bi se u tom slučaju značajni problemi mogli stvoriti prilikom provođenja kontrole ispravne primjene utvrđenih pravila o čemu pišemo u posebnom članku koji se bavi organizacijom prehrane, a koji ćemo objaviti u idućem broju časopisa RiPup.

Obzirom da treba ostaviti otvorenu mogućnost da je neoporeziva naknada za prehranu uvedena u *Pravilnik* kao neki oblik socijalne mjere⁹, te kao oblik mjere kojom se potiče ugostiteljska, ali i trgovinska djelatnost, ostavljamo otvorenim i mogućnost šireg razmatranja pojma “kontinuirana prehrana”, te da nadzorna tijela možda neće imati strogi pristup u svezi vrste i količine nabavljenih namirnica i dopustiti da se na jednom računu nalaze obroci i za više radnih dana.

Kako bi se ostvarila potpuna sigurnost u postupanju pri isplati naknade za prehranu temeljem vjerodostojne dokumentacije, smatram uputnim da se o svemu navedenom što prije izjasni Ministarstvo financija - Porezna uprava.

9 Da bi se naknada za prehranu mogla smatrati oblikom socijalne mjere sugerira činjenica da je mogućnost isplate ove neoporezive naknade uvedena u porezni propis zajedno s naknadom troškova smještaja radnika i naknade troškova redovne skrbi djece, što su naknade koje nisu u toj mjeri povezane s radom i radnim danima kao što je naknada za prehranu.

