



Troškovi obrazovanja i izobrazbe

Neven Baica, mag. oec.

U ovom članku pišemo o poreznom aspektu troškova školovanja i izobrazbe zaposlenika sa poreznog aspekta, s naglaskom na uvjete koji moraju biti ispunjeni da bi ovi troškovi bili porezno priznati rashodi.

1. Uvod

Nove tehnologije i visoka konkurentnost postavljaju sve veće zahtjeve pred poslodavce i njihove zaposlenike u pogledu općih i posebnih znanja potrebnih za adekvatno obavljanje zadataka. Na žalost iz obrazovnog sustava Republike Hrvatske još uvijek ne dolaze kadrovi sa dovoljno visokom razinom u primjeni čak niti postojećih tehnologija proizvodnje dobara i usluga, a dodatni problem čine i konstantne tehnološke i druge novine koje vrlo brzo stara znanja i iskustva čine nedostatnima.

Svaki poslodavac, koji želi opstati na tako dinamičnom tržištu mora osigurati da mu opremom i poslovnim procesima upravljaju obrazovani i istrenirani kadrovi. Takav poslodavac stalno treba preispitivati koje su razine znanja i vještina nužne u sadašnjim ili planiranim poslovnim procesima, te na temelju toga pripremati nove ili korigirati stare planove i rasporede obrazovanja, edukacije ili treninaga zaposlenika.

Da bi se mogao sastaviti kvalitetan plan školovanja i edukacije, potrebno je znati što se sve smatra troškovima školovanja, edukacije odnosno izobrazbe, kako te troškove evidentirati te kakav je njihov porezni tretman. U narednim poglavljima upućujemo na uvjete koje je potrebno zadovoljiti da bi troškovi obrazovanja i izobrazbe bili priznati troškovi u poslovnim knjigama i poreznim izvještajima.

2. Priznavanje troškova obrazovanja i izobrazbe

Jedna od bitnih stavaka u planiranju educiranja kadrova svaka je ona vezana uz financiranje. Da bi poslodavac mogao sastaviti ozbiljniji financijski plan mora poznavati kako porezni sustav tretira troškove obrazovanja, odnosno koji troškovi su porezno priznati, a u kojim slučajevima takvi troškovi nisu priznati ili pak nose dodatno porezno opterećenje.

Uzimajući u obzir odredbe svih poreznih propisa koji se bave obrazovanjem, odnosno edukacijom ili izobrazbom, pojednostavljeno možemo istaći **dva osnovna uvjeta** koje treba zadovoljiti da bi trošak bio porezno priznat:

- edukacija se odnosi se na radnika,

- obrazovanje i izobrazba u svezi je s djelatnosti poslodavca, odnosno isplatitelja primitka.

Gore navedeno uvjetovano je i u odredbama propisa koje reguliraju porez na dohodak i onih koji reguliraju porez na dobit.

2.1. Porez na dohodak

Pitanje oporezivosti troška obrazovanje porezom na dohodak bitno je obrtnicima i drugim fizičkim osobama koje vode poslovne knjige kao obrtnici, bilo da se izdaci odnose na obrazovanje samog nositelja djelatnosti ili se odnose na obrazovanje njegovih radnika. No, da li su takvi troškovi oporezivi porezom na dohodak bitno je pitanje i trgovačkim društvima te ostalim isplatiteljima plaće, jer porezno opterećenje u slučaju kada se izdatak obrazovanja i izobrazbe radnika smatra oporezivim dohotkom izjednačeno je s poreznim obvezama pri isplati plaće.

Odredbe koje reguliraju porez na dohodak nalaze se u slijedećim propisima:

- *Zakonu o porezu na dohodak* (Nar. nov., br. 115/2016) te
- *Pravilniku o porezu na dohodak* (Nar. nov., br. 10/17 i 128/17)

Osnovna odredba nalazi se u čl. 22. st. 1. toč. 5. Zakona o porezu na dohodak i navedenom odredbom propisano je oslobođenje za primitke za obrazovanje i izobrazbu za radnike i fizičke osobe koje ostvaruju primitke iz članka 21. stavka 1. Zakona o porezu na dohodak, te fizičke osobe koje se stručno osposobljavaju za rad bez zasnivanja radnog odnosa. No, odredbama ovih propisa regulirano je i priznavanje izdataka u poslovnim knjigama obrtnika i drugih samostalnih djelatnosti koje vode poslovne knjige. U nastavku odvojeno promatramo odredbe za samostalne djelatnosti i za ostale isplatitelje.

2.1.1. Obrazovanje i izobrazba kao izdatak po osnovi samostalne djelatnosti

Za samostalnu djelatnost detaljnije odredbe o izdancima za obrazovanje i izobrazbu, te školovanje i stručno usavršavanje nalaze se u odredbama članka 35. Pravilnika o porezu na dohodak čije relevantne dijelove citiramo u nastavku:

"Izdaci po osnovi samostalne djelatnosti"

Članak 35.

(1) Poslovnim izdacima po osnovi samostalne djelatnosti, u smislu članka 32. Zakona, smatraju se i:

- 1) izdaci za obrazovanje i izobrazbu poduzetnika i njegovih radnika. Dohodak ostvaren obavljanjem samostalne djelatnosti iz članka 29. Zakona, prema članku 44. stavku 6. Zakona može se dodatno umanjiti za iznos potpore male vrijednosti za izvođenje praktične nastave i vježbe naučavanja u sustavu vezanih obrta prema posebnim propisima, te za iznos državne potpore za obrazovanje i izobrazbu, prema posebnim propisima, a time se umanjuje i porezna osnovica u godišnjem obračunu po podnesenoj godišnjoj poreznoj prijavi
- 2) izdaci za školovanje i stručno usavršavanje iz članka 22. stavka 1. točke 5. Zakona i to:
 - 2.1) obrazovanje na osnovnim, srednjim, preddiplomskim, diplomskim ili integriranim preddiplomskim i diplomskim sveučilišnim studijima, odnosno preddiplomskim ili specijalističkim diplomskim stručnim studijima, poslijediplomskim studijima te u postupku za stjecanje doktorata i to plaćeni obrazovnim institucijama u tuzemstvu i inozemstvu, zatim naknade za tečajeve, seminare, specijalizacije, konferencije, kongrese i to u tuzemstvu i inozemstvu plaćene pravnim i fizičkim osobama ovlaštenim odnosno registriranim za obavljanje tih djelatnosti"

Ističemo da se odredba članka 35. stavka 1. točke 1. koja se odnosi na obrazovanje i izobrazbu primjenjuje jednako na:

- poduzetnike (obrtnike odnosno ostale nositelje samostalnih djelatnosti) te
- radnike zaposlene u obrtu i drugim samostalnim djelatnostima.

No, drugi je slučaj s odredbom članka 35. stavka 1. točke 2. koja se odnosi na **školovanje i stručno usavršavanje**. Naime takvi izdaci odnose se na odredbu članka 22. stavka 1. točke 5. Zakona gdje su **kao mogući primatelji takvih izdataka navedeni:**

- **radnici i fizičke osobe koje ostvaruju primitke iz čl. 21. st. 1. Zakona o porezu na dohodak, te**
- **fizičke osobama koje se stručno osposobljavaju za rad bez zasnivanja radnog odnosa.**

Među osobama koji ostvaruju primitke iz članka 21. stavka 1. o porezu na dohodak **nisu navedeni obrtnici**, osim u slučaju kada su primatelji poduzetničke plaće. Stoga možemo zaključiti slijedeće.



ističemo...

Primatelji neoporezivih primitaka po osnovi školovanja i stručnog usavršavanja **ne mogu biti obrtnici** niti drugi obveznici samostalne djelatnosti, **osim u slučaju kada su ujedno primatelji poduzetničke plaće.**

Dakle, ova odredba primjenjiva je samo na one obrtnike koji su obveznici poreza na dobit.

2.1.2. Obrazovanje i izobrazba kao izdatak za zaposlenika kod ostalih isplatitelja

Odredbom čl. 22. st. 1. toč. 5. Zakona o porezu na dohodak propisano je oslobođenje za primitke za obrazovanje i izobrazbu koje

su u svezi s djelatnosti poslodavca i isplatitelja primitka, odnosno, plaće. Tako je prema navedenim odredbama takve primitke moguće isplatiti:

- 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

Dakle, navedena odredba **odnosi se na radnike, ali i na fizičke osobe koje ostvaruju neki od primitaka iz članka 21. stavka 1. Zakona o porezu na dohodak**. Navedenom odredbom su **uz primitke** koje poslodavac u novcu ili u naravi isplaćuje ili daje radniku **po osnovi radnog odnosa**, prema propisima koji uređuju radni odnos **nabrojani i slijedeći primici:**

- **poduzetnička plaća** koja ulazi u rashod pri utvrđivanju poreza na dobit
- **primici (plaća) fizičkih osoba izaslanih na rad u Republiku Hrvatsku** po nalogu inozemnog poslodavca u tuzemna društva za rad u tim društvima
- **primici (plaća) članova predstavničkih i izvršnih tijela državne vlasti i jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave** koji im se isplaćuju za rad u tim tijelima i jedinicama i/ili
- **naknade plaće osobama koje pružaju njegu i pomoć hrvatskim ratnim vojnim invalidima iz Domovinskog rata I. skupine, prema posebnom propisu.**

2.1.3. Ostali izdaci povezani s obrazovanjem i izobrazbom

Prema članku 7. stavku 28. Pravilnika o porezu na dohodak propisano je da se, **ako se obrazovanje i izobrazba obavlja izvan mjesta prebivališta ili uobičajenog boravišta radnika**, oporezivim primicima po osnovi nesamostalnog rada **ne smatraju:**

- **troškovi prijevoza prigodom upućivanja radnika na i povratka s obrazovanja i izobrazbe** iz članka 22. stavka 1. točke 5. Zakona, i to do visine cijene karata sredstvima javnog prijevoza i
- **troškovi smještaja do visine stvarnih izdataka,**

Istom odredbom propisano je da u slučajevima seminara, savjetovanja i izobrazbe **koji ne traju dulje od sedam dana** radniku se mogu **odobriti i neoporezive dnevnice i/ili naknade za korištenje privatnog automobila u službene svrhe** do visine i pod uvjetima propisanim ovim Pravilnikom.

Isto je propisano i za izdatke samostalne djelatnosti u odredbama članka 35. stavka 1. točke 2 Pravilnika o porezu na dohodak.

2.2. Porez na dobit

Oporezivanje porezom na dobit regulirano je odredbama:

- Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13 i 143/2014) te
- Pravilnika o porezu na dobit (Nar. nov., br. 95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12, 146/12, 160/13, 12/14, 157/14, 137/15 i 1/17).

Odredbama navedenih propisa u dijelu koji se bavi priznavanjem rashoda poreznog razdoblja, troškovi obrazovanja i izobrazbe nisu izrijekom navedeni. Iz toga proizlazi da se na rashode primjenjuje opća odredba o priznavanju iz članka 5. stavka 6. Zakona o porezu na dobit:

"Rashodima poreznog razdoblja ne smatraju se rashodi koji nisu u svezi s obavljanjem djelatnosti poreznog obveznika niti su posljedica obavljanja djelatnosti."



Dakle, ako obrazovanje i izobrazba **nije u svezi obavljanja djelatnosti**, tada rashodi takvog obrazovanja i izobrazbe se **ne smatraju rashodima u poreznom smislu**, te za te iznose, ako su prikazani u poslovnim knjigama, potrebno je uvećati osnovicu poreza na dobit.

Obrazovanje i izobrazba ipak se izrijeком spominju i to u članku 14. *Pravilnika o porezu na dobit* koji se nalazi u poglavlju "Smanjenje porezne osnovice". Naime radi se o odredbi koja omogućuje smanjenje osnovice poreza na dobit za svotu državne potpore za obrazovanje i izobrazbu i potpore male vrijednosti za izvođenje praktične nastave i vježbi naukovanja za zanimanja u sustavu vezanih obrta u visini i na način propisan u Zakonu o državnim potporama za obrazovanje i izobrazbu i drugim propisima donesenim na temelju toga Zakona.

Navedena odredba odnosi se na mogućnost smanjenja osnovice poreza na dobit pri sastavljanju godišnje porezne prijave na Obrascu PD. Obzirom na kompleksnost i činjenicu da je ova olakšica regulirana posebnim propisom izdvojili smo ovu temu u posebno poglavlje koje slijedi.

3. Državna potpora za obrazovanje i izobrazbu

U čl. 14. *Pravilnika o porezu na dobit* u poglavlju "3. Državne potpore u obliku poreznih olakšica" kao jedina stavka navedena je upravo državna potpora za obrazovanje i izobrazbu.



ističemo...

Prema navedenoj odredbi **porezna osnovica može se smanjiti za svotu državne potpore za obrazovanje i izobrazbu** u visini i na način propisan u *Zakonu o državnim potporama za obrazovanje i izobrazbu* i drugim propisima donesenim na temelju toga Zakona.

U čl. 47. stavku 2. *Pravilnika o porezu na dobit* navedeno je da se iznos ove potpore upisuje u r.b. 34.1. obrasca PD. Sam postupak izračunavanja iznosa koji se ispunjava u ovom rednom broju dan je odredbama:

- Zakona o državnoj potpori za obrazovanje i izobrazbu (Nar. nov., br., 109/07, 134/07, 152/08 i 14/14).

3.1. Opće i posebno obrazovanje i izobrazba

Iznos porezne olakšice može se ostvariti, sukladno čl. 2. *Zakona o državnim potporama za obrazovanje i izobrazbu*, za **opće i posebno obrazovanje i izobrazbu radnika** (i obrtnika koji osobno radi u obrtu). U nastavku dajemo uvid u pojmove općeg i posebnog obrazovanja i izobrazbe

Opće obrazovanje i izobrazba uključuje obrazovanje i izobrazbu koji nisu neposredno i ponajprije namijenjeni sadašnjem ili budućem radnom mjestu radnika kod poduzetnika koji koristi poreznu olakšicu za obrazovanje i izobrazbu, već omogućuju stjecanje kvalifikacija koje su većim dijelom prenosive kod drugih poduzetnika ili na druga radna područja, čime znatno poboljšavaju mogućnost radnika za zapošljavanje,

Među opravdane troškove općeg obrazovanja i izobrazbe radnika ubrajaju se sljedeći troškovi:

- 1) školarine na osnovnim i srednjim školama, visokim učilištima te drugim obrazovnim institucijama, na kojima se stječe osnovno, srednje i visoko obrazovanje, uključujući poslijediplomske studije i doktorske studije,

- 2) naknada za prisustvovanja seminarima, tečajevima i kongresima, troškovi specijalizacija i drugih oblika obrazovanja i izobrazbe u tuzemstvu i inozemstvu,
- 3) predavača i instruktora te troškovi savjetovanja u svezi s projektima obrazovanja i izobrazbe,
- 4) stručne literature (knjige, časopisi) u papiratom ili elektroničkom obliku.

Stručnom literaturom ne smatraju se javna glasila tijela državne uprave, tijela područne (regionalne) samouprave, tijela lokalne samouprave i institucija u njihovu vlasništvu,

- 5) otpisa (amortizacija) uređaja, pomagala i opreme koji su korišteni u obrazovanju i izobrazbi, u skladu s opsegom njihova korištenja u tu svrhu.

Posebno obrazovanje i izobrazba uključuje obrazovanje i izobrazbu koji su neposredno i ponajprije namijenjeni sadašnjem ili budućem radnom mjestu radnika kod poduzetnika koji koristi poreznu olakšicu za posebno obrazovanje i izobrazbu te omogućuju stjecanje kvalifikacija koje nisu prenosive kod drugih poduzetnika ili na druga radna područja, ili koje su samo dijelom prenosive,

Među opravdane troškove posebnog obrazovanja i izobrazbe radnika ubrajaju se sljedeći troškovi:

- 1) naknade za prisustvovanja seminarima, tečajevima i kongresima,
- 2) specijalizacije i drugih oblika posebnog obrazovanja i izobrazbe u tuzemstvu i inozemstvu,
- 3) predavača i instruktora, savjetovanja u svezi s projektima posebnog obrazovanja i izobrazbe,
- 4) stručne literature (knjige, časopisi) u papiratom ili elektroničkom obliku. Stručnom literaturom ne smatraju se javna glasila tijela državne uprave, tijela područne (regionalne) samouprave, tijela lokalne samouprave i institucija u njihovu vlasništvu,
- 5) otpisa (amortizacija) uređaja, pomagala i opreme koji su korišteni u obrazovanju i izobrazbi, u skladu s opsegom njihova korištenja u tu svrhu. Opravdani troškovi općeg obrazovanja i izobrazbe te posebnog obrazovanja i izobrazbe moraju biti u svezi s djelatnošću poduzetnika.

Ako se opće obrazovanje i izobrazba te posebno obrazovanje i izobrazba obavljaju **izvan mjesta prebivališta ili boravišta radnika**, u troškove se uključuju i troškovi prijevoza i smještaja do visine stvarno nastalih troškova i troškovi dnevnica, i to u skladu s propisima o oporezivanju dohotka.

Kada se osoba neke struke, zanimanja, profesije, dodatno obrazuje, doškoluje, to spada u opće obrazovanje i izobrazbu, iako se radi o posebnoj struci. To će biti slučaj, na primjer, s računovođama, stolarima, odvjetnicima. Radi se o stručnim poslovima, ali je stečeno znanje prenosivo i pri promjeni poslodavca. U posebno obrazovanje primjerice spadalo bi obrazovanje mehaničara za popravak samo određene marke ili tipa vozila.

3.2. Pravila za izračun potpore

Izračun državne potpore propisan je člankom 3. do 5. Zakona o državnoj potpori za obrazovanje i izobrazbu. Navedenim odredbama propisana su opća pravila za izračun (čl. 3), te posebnosti:

- u članku 4. za korisnika državne potpore koji obavlja djelatnosti pomorskog prijevoza i
- u članku 5. za radnika u nepovoljnom položaju.

3.2.1. Opća pravila

Prema članku 3. stavku 1. Zakona o državnoj potpori za obrazovanje i izobrazbu, korisnik državne potpore koji se smatra **mikro, ma-**

lim, srednjim ili velikim poduzetnikom može osnovicu za obračun poreza na dobit ili dohotka od samostalne djelatnosti umanjiti:

- do 60% opravdanih troškova u slučaju općeg obrazovanja i izobrazbe radnika te
- do 25% opravdanih troškova u slučaju posebnog obrazovanja i izobrazbe radnika.

U stavku 2. iste odredbe propisana je iznimka od gore navedenog pravila prema kojoj korisnik državne potpore koji se smatra mikro, malim i srednjim poduzetnikom može osnovicu za obračun poreza na dobit ili dohotka od samostalne djelatnosti umanjiti do 80% opravdanih troškova na način da se smanjenje porezne osnovice iz stavka 1. ovoga članka uveća za:

1) 20 postotnih bodova ako se smatra mikro ili malim poduzetnikom,

2) 10 postotnih bodova ako se smatra srednjim poduzetnikom.

Stavkama 3. i 4. istog članka Zakona propisana su određena ograničenja ukupnog smanjenja. Tako je stavkom 3. propisano da poduzetnik iz stavka 1. i 2. ovoga članka te članka 4. i 5. ovoga Zakona¹ koji je po drugoj osnovi ostvario potporu za opće obrazovanje i izobrazbu radnika te posebno obrazovanje i izobrazbu radnika, može osnovicu za obračun poreza na dobit ili dohodak od samostalne djelatnosti umanjiti temeljem istih opravdanih troškova samo do visine najvišeg intenziteta potpore iz stavka 1. i 2. ovoga članka.

Stavkom 4. istog članka Zakona propisano je da iznos smanjenja osnovice za obračun poreza na dobit ili dohodak od samostalne djelatnosti niti s jedne osnove ne može biti veći od predviđenog stavcima 1. i 2. ovoga članka te članka 4. ovoga Zakona.



ističemo...

Prilikom utvrđivanja iznosa umanjenja porezne obveze potrebno je u skladu s člankom 3. stavkom 3. Zakona, utvrditi da li je porezni obveznik prethodno po drugoj osnovi ostvario potporu za opće obrazovanje i izobrazbu radnika te posebno obrazovanje i izobrazbu radnika obzirom da se osnovica za obračun poreza na dobit ili dohodak od samostalne djelatnosti može umanjiti temeljem istih opravdanih troškova samo do visine najvišeg intenziteta potpore iz stavka 1. i 2. članka 3. Zakona.²

Pravila maksimalnog intenziteta potpore (bez uključenih uvećanja iz članka 4. i 5. Zakona o državnoj potpore za obrazovanje i izobrazbu prikazujemo tabelarno:

| Vrsta obrazovanja i izobrazbe | Vrsta poduzetnika | | | |
|-------------------------------|-------------------|----------------|----------------|--------|
| | Mikro | Mali | Srednji | Veliki |
| Opće | 80% (60+20) | 80% (60+20) | 70% (60+10) | 60% |
| Posebno | 45% (25+20) | 45% (25+20) | 35% (25+10) | 25% |

1 Odnosi se na posebna pravila za korisnike državne potpore koji obavljaju djelatnosti pomorskog prijevoza, a koji mogu osnovicu umanjiti i do 100% opravdanih troškova pod propisanim uvjetima (članak 4.) i uvećanje postotnih bodova za potporu za radnika u nepovoljnom položaju (članak 5)

2 Iz mišljenje Ministarstva financija: "Primjena Zakona o državnoj potpore za obrazovanje i izobrazbu pri odnošenju prijave poreza na dobit i prijave poreza na dohodak za 2013. godinu", Broj klase:410-01/13-01/4419, Urudžbeni broj:513-07-21-01/14-02, Zagreb, 19.02.2014

3.2.2. Posebna pravila za pomorski prijevoz

Prema članku 4. Zakona o državnoj potpore za obrazovanje i izobrazbu korisnik državne potpore koji obavlja djelatnosti pomorskog prijevoza može, iznimno od odredbi ovoga Zakona, osnovicu za obračun poreza na dobit ili dohodak od samostalne djelatnosti umanjiti i do 100% opravdanih troškova za obrazovanje i izobrazbu, bez obzira na to odnose li se ti troškovi na opće obrazovanje i izobrazbu ili na posebno obrazovanje i izobrazbu, ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

- obrazovanje se mora provoditi na brodovima koji su upisani u Hrvatski registar brodova,
- osoba koja se usavršava ne može biti djelatni već pričuvni član posade.

3.2.3. Posebna pravila za radnika u nepovoljnom položaju

Prema odredbi članka 5. stavka 1. Zakona o državnoj potpore za obrazovanje i izobrazbu, korisnik državne potpore može smanjenje porezne osnovice poreza na dobit ili dohodak od samostalne djelatnosti iz članka 3. stavka 1. i 2. ovoga Zakona uvećati za 10 postotnih bodova u slučaju općeg obrazovanja i izobrazbe te posebnog obrazovanja i izobrazbe radnika u nepovoljnom položaju.

Stavkom 2. istog članka Zakona propisano je da je radnik u nepovoljnom položaju:

- 1) svaki radnik mlađi od 25 godina koji prethodno nije pronašao nikakav posao s redovitom plaćom,
- 2) svaki radnik s invaliditetom koji je posljedica tjelesnih, duševnih ili psiholoških oštećenja, a koji je sposoban sudjelovati na tržištu rada,
- 3) svaki radnik koji se ponovno zaposlio nakon prekida od najmanje tri godine, a posebice svaki radnik koji se ponovno zaposlio nakon što je prestao raditi zbog teškoća u usklađivanju svojih radnih obveza i obiteljskog života, pri čemu se na radnika ovaj pojam primjenjuje u razdoblju od šest mjeseci od njegova ponovnog zapošljavanja, tj. radnik koji se zaposlio nakon korištenja roditeljskih i obiteljskih prava uređenih posebnim propisima,
- 4) svaki radnik stariji od 45 godina koji nije stekao srednju školsku ili srednju stručnu spremu,
- 5) svaki dugotrajno nezaposleni radnik, odnosno radnik koji je bio nezaposlen tijekom dvanaest uzastopnih mjeseci, pri čemu se ovaj pojam primjenjuje na ovog radnika u razdoblju od prvih šest mjeseci nakon njegova ponovnog zapošljavanja.

Pravila maksimalnog intenziteta potpore s uvećanjem za radnika u nepovoljnom položaju prikazujemo tabelarno:

| Vrsta obrazovanja i izobrazbe | Vrsta poduzetnika | | | |
|-------------------------------|-------------------|----------------|----------------|----------------|
| | Mikro | Mali | Srednji | Veliki |
| Opće | 80% | 80% | 80% (70+10) | 70% (60+10) |
| Posebno | 55% (45+10) | 55% (45+10) | 45% (35+10) | 35% (25+10) |

Iz gornje tablice vidljivo je da mikro i mali obveznici nisu mogli obaviti uvećanje za radnika u nepovoljnom položaju za opće obrazovanje. Prenosimo obrazloženje iz mišljenja Ministarstva financija³:

3 Mišljenje Ministarstva financija: "Primjena Zakona o državnoj potpore za obrazovanje i izobrazbu pri odnošenju prijave poreza na dobit i prijave poreza na dohodak za 2013. godinu", Broj klase:410-01/13-01/4419, Urudžbeni broj:513-07-21-01/14-02, Zagreb, 19.02.2014



“Obzirom da je člankom 3. stavkom 1. Zakona utvrđeno da se porezna osnovica može maksimalno umanjiti do 80% opravdanih troškova, porezni obveznici koji se smatraju mikro ili malim poduzetnicima neće moći koristiti dodatno umanjenoje u slučaju općeg obrazovanja i izobrazbe radnika u nepovoljnom položaju jer bi im tada iznos umanjjenja iznosio 90%. Dakle dodatno umanjjenje porezne osnovice u svezi opravdanih troškova općeg obrazovanja i izobrazbe radnika u nepovoljnom položaju mogu koristiti veliki i srednji poduzetnici.”

3.3. Pregled opravdanih troškova za obrazovanje i izobrazbu

Za opravdane troškove za obrazovanje i izobrazbu koji se koriste kao porezna olakšice potrebno je sastaviti, sukladno čl. 4. **Pravilnika o sadržaju evidencije državne potpore za obrazovanje i izobrazbu** (Nar. nov., br., 2/08 i 13/09), korisnici državne potpore moraju uz godišnji obračun poreza koji predaju na Obrascu PD, Obrascu DOH ili Obrascu DOH-Z priložiti evidenciju. Stavkom 2. istog članka navedeno je da se navedenom evidencijom smatra **pregled opravdanih troškova za obrazovanje i izobrazbu i izračun državne potpore za obrazovanje i izobrazbu**.

Navedeni pregled treba sadržavati osobito sljedeće podatke:

- 1) **podatke o vrsti poduzetnika** sukladno Zakonu o računovodstvu. Iznimno za 2007. godinu vrsta poduzetnika utvrđuje se sukladno članku 17. Zakona o računovodstvu (»Narodne novine« broj 146/05).
- 2) **podatke o opravdanim troškovima za opće obrazovanje i izobrazbu** sukladno članku 8. Zakona i to iznos:
 - 2.1) opravdanih troškova sukladno članku 8. stavku 1. Zakona za školarine na osnovnim i srednjim školama, visokim učilištima te drugim obrazovnim institucijama, na kojima se stječe osnovno, srednje i visoko obrazovanje, uključujući poslijediplomske studije i doktorske studije
 - 2.2) opravdanih troškova sukladno članku 8. stavku 2. Zakona za naknade za prisustvovanja seminarima, tečajevima i kongresima, troškovi specijalizacija i drugih oblika obrazovanja i izobrazbe u tuzemstvu i inozemstvu
 - 2.3) opravdanih troškova sukladno članku 8. stavku 3. Zakona za predavača i instruktora te troškovi savjetovanja u svezi s projektima obrazovanja i izobrazbe
 - 2.4) opravdanih troškova sukladno članku 8. stavku 4. Zakona za stručnu literaturu (knjige, časopisi) u papirnatom ili elektroničkom obliku. Stručnom literaturom ne smatraju se javna glasila tijela državne uprave, tijela područne (regionalne) samouprave, tijela lokalne samouprave i institucija u njihovu vlasništvu
 - 2.5) opravdanih troškova sukladno članku 8. stavku 5. Zakona za otpis (amortizacija) uređaja, pomagala i opreme koji su korišteni u obrazovanju i izobrazbi, u skladu s opsegom njihova korištenja u tu svrhu
 - 2.6) troškova prijevoza sukladno članku 10. Zakona do visine stvarno nastalih troškova ako se opće obrazovanje i izobrazba obavlja izvan mjesta prebivališta ili boravišta radnika
 - 2.7) troškova smještaja sukladno članku 10. Zakona do visine stvarno nastalih troškova ako se opće obrazovanje i izobrazba obavlja izvan mjesta prebivališta ili boravišta radnika

- 2.8) troškova dnevnica sukladno članku 10. Zakona ako se opće obrazovanje i izobrazba obavlja izvan mjesta prebivališta ili boravišta radnika
- 2.9) ukupni iznos opravdanih troškova za opće obrazovanje i izobrazbu
- 3) **podatke o opravdanim troškovima za posebno obrazovanje i izobrazbu** sukladno članku 9. Zakona i to iznos:
 - 3.1) opravdanih troškova sukladno članku 9. stavku 1. Zakona za naknade za prisustvovanja seminarima, tečajevima i kongresima
 - 3.2) opravdanih troškova sukladno članku 9. stavku 2. Zakona specijalizacije i druge oblike posebnog obrazovanja i izobrazbe u tuzemstvu i inozemstvu
 - 3.3) opravdanih troškova sukladno članku 9. stavku 3. Zakona za predavača i instruktora te troškovi savjetovanja u svezi s projektima obrazovanja i izobrazbe
 - 3.4) opravdanih troškova sukladno članku 9. stavku 4. Zakona za stručnu literaturu (knjige, časopisi) u papirnatom ili elektroničkom obliku. Stručnom literaturom ne smatraju se javna glasila tijela državne uprave, tijela područne (regionalne) samouprave, tijela lokalne samouprave i institucija u njihovu vlasništvu
 - 3.5) opravdanih troškova sukladno članku 9. stavku 5. Zakona za otpis (amortizacija) uređaja, pomagala i opreme koji su korišteni u obrazovanju i izobrazbi, u skladu s opsegom njihova korištenja u tu svrhu
 - 3.6) troškova prijevoza sukladno članku 10. Zakona do visine stvarno nastalih troškova ako se posebno obrazovanje i izobrazba obavlja izvan mjesta prebivališta ili boravišta radnika
 - 3.7) troškova smještaja sukladno članku 10. Zakona do visine stvarno nastalih troškova ako se posebno obrazovanje i izobrazba obavlja izvan mjesta prebivališta ili boravišta radnika
 - 3.8) troškova dnevnica sukladno članku 10. Zakona ako se posebno obrazovanje i izobrazba obavlja izvan mjesta prebivališta ili boravišta radnika
 - 3.9) ukupni iznos opravdanih troškova za posebno obrazovanje i izobrazbu

Primjer Pregleda opravdanih troškova za obrazovanje i izobrazbu

Naziv poduzetnika: _____
 Adresa: _____
 OIB: _____

Sukladno čl. 4. i 5. Pravilnika o sadržaju evidencije državne potpore za obrazovanje i izobrazbu (Nar. nov., br. 12/08 i 13/09), radi izračuna rednog broja 34.1. Obrasca PD, uz prijavu poreza na dobit za 2018. godinu, dajemo slijedeći

PREGLED OPRAVDANIH TROŠKOVA ZA OBRAZOVANJE I IZOBRAZBU ZA 2010.

Vrsta (veličina) poduzetnika: mali

Opravdani troškovi za opće obrazovanje i izobrazbu:

| Pregled troškova | Iznos (u kn) |
|--|-------------------|
| školarine na osnovnim i srednjim školama na kojima se stječe osnovno i srednje obrazovanje | 50.000,00 |
| Naknade za prisustvovanju seminarima, tečajevima i kongresima, troškovi specijalizacija i drugih oblika obrazovanja i izobrazbe u tuzemstvu i inozemstvu | 65.000,00 |
| Troškovi predavača i instruktora te troškovi savjetovanja u svezi s projektima obrazovanja i izobrazbe | 30.000,00 |
| Stručna literatura (knjige, časopisi) u papiratom i elektroničkom obliku. | 20.000,00 |
| Troškovi otpisa (amortizacije) uređaja, pomagala i opreme koji su korišteni u obrazovanju i izobrazbi | 0,00 |
| Troškovi prijevoza do visine stvarno nastalih troškova za obrazovanje i izobrazbu obavljenu izvan mjesta prebivališta ili boravišta radnika | 10.000,00 |
| Troškovi smještaja do visine stvarno nastalih troškova za obrazovanje i izobrazbu koja je obavljena izvan mjesta prebivališta ili boravišta radnika | 20.000,00 |
| Troškovi dnevnica za obrazovanje i izobrazbu koja je obavljena izvan mjesta prebivališta ili boravišta radnika | 5.000,00 |
| UKUPNI IZNOS OPRAVDANIH TROŠKOVA ZA OPĆE OBRAZOVANJE I IZOBRAZBU | 200.000,00 |

Opravdani troškovi za posebno obrazovanje i izobrazbu:

| Pregled troškova | Iznos (u kn) |
|---|------------------|
| Naknade za prisustvovanju seminarima, tečajevima i kongresima | 44.000,00 |
| Specijalizacije i drugi oblici posebnog obrazovanja i izobrazbe u tuzemstvu i inozemstvu | 20.000,00 |
| Troškovi predavača i instruktora te troškovi savjetovanja u svezi s projektima obrazovanja i izobrazbe | 15.000,00 |
| Stručna literatura (knjige, časopisi) u papiratom i elektroničkom obliku. | 11.000,00 |
| Troškovi otpisa (amortizacije) uređaja, pomagala i opreme koji su korišteni u obrazovanju i izobrazbi | 1.000,00 |
| Troškovi prijevoza do visine stvarno nastalih troškova za obrazovanje i izobrazbu obavljenu izvan mjesta prebivališta ili boravišta radnika | 5.000,00 |
| Troškovi smještaja do visine stvarno nastalih troškova za obrazovanje i izobrazbu koja je obavljena izvan mjesta prebivališta ili boravišta radnika | 0,00 |
| Troškovi dnevnica za obrazovanje i izobrazbu koja je obavljena izvan mjesta prebivališta ili boravišta radnika | 4.000,00 |
| UKUPNI IZNOS OPRAVDANIH TROŠKOVA ZA POSEBNO OBRAZOVANJE I IZOBRAZBU | 10.000,00 |

U _____ dana _____

Odgovorna osoba :

MP _____

3.4. Primjer izračuna prava na potporu

Na temelju svega navedenog korisnik potpore izračunava iznos umanjena osnovice poreza na dobit. U svrhu pojašnjavanja nave-

denih odredbi Ministarstvo financija dalo je mišljenje⁴ u kojem daje primjer izračuna potpore koji prikazujemo u nastavku:

Primjer 1. - Priznavanje troškova općeg obrazovanja i izobrazbe

Veliki poduzetnik B ima tijekom 2013. godine ukupne troškove općeg obrazovanja i izobrazbe u iznosu od **80.000,00** kuna (u koje su uključeni i troškovi općeg obrazovanja i izobrazbe radnika u nepovoljnom položaju).

Navedeni poduzetnik imao je ukupne troškove posebnog obrazovanja i izobrazbe u iznosu od **20.000,00** kuna (u koje su uključeni i troškovi posebnog obrazovanja i izobrazbe radnika u nepovoljnom položaju).

Poduzetnik zapošljava **ukupno 3 radnika** od kojih je **jedan radnik u nepovoljnom položaju**. Troškovi općeg obrazovanja i izobrazbe radnika u nepovoljnom položaju iznose **4.000,00** kuna, a troškovi posebnog obrazovanja i izobrazbe radnika u nepovoljnom položaju iznose **1.000,00** kuna.

Veliki poduzetnik ima dozvolu (licencu) Hrvatske obrtničke komore za izvođenje praktičnog dijela naukovanja, a u 2013. godini isplatio je jednom naučniku nagradu u iznosu od **13.000,00** kuna za vrijeme naukovanja.

Dobit poduzetnika prije uvećanja i umanjenja porezne osnovice (na rednom broju 3. Obrasca PD) iznosi **180.000,00** kuna.

Knjiženja:

| Red. br. | Pregled troškova | Iznos | Iznos umanjenja | Postotak |
|----------|--|-----------|-----------------|----------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1.1. | Troškovi općeg obrazovanja i izobrazbe | 76.000,00 | 45.600,00 | 60% |
| | Troškovi općeg obrazovanja i izobrazbe radnika u nepovoljnom položaju | 4.000,00 | 2.800,00 | 70% |
| | Ukupno – opće obrazovanje | | 48.400,00 | |
| 1.2. | Troškovi općeg obrazovanja i izobrazbe | 19.000,00 | 4.750,00 | 25% |
| | Troškovi posebnog obrazovanja i izobrazbe radnika u nepovoljnom položaju | 1.000,00 | 350,00 | 35% |
| | Ukupno – posebno obrazovanje | | 5.100,00 | |
| 2. | Iznos isplaćenih nagrada naučniku | 13.000,00 | 13.000,00 | |
| | Iznos dodatnog umanjenja, ako je ostvarena dobit 180.000,00 kuna | 9.000,00 | 9.000,00 | |
| | Ukupno umanjenje temeljem isplaćenih nagrada naučniku | | 22.000,00 | |
| 3. | Sveukupno umanjenje porezne osnovice | | 75.500,00 | |

Napomene:

Navedeni iznos umanjenja porezne osnovice u iznosu **45.600,00** kuna koji se odnosi na troškove općeg obrazovanja i izobrazbe radnika može se iskazati kao umanjenje porezne osnovice pod uvjetom da porezni obveznik nije po drugim osnovama temeljem istih opravdanih troškova ostvario potporu. U skladu s Uredbom Komisije 800/2008 od 6. kolovoza 2008 godine, intenzitet potpore za opravdane troškove općeg usavršavanja iznosi 60%.

Iznos umanjenja porezne osnovice temeljem isplaćenih nagrada naučniku od **22.000,00** kuna predstavlja potporu male vrijednosti, i realno iznosi **4.400,00** kuna ($22.000,00 \cdot 20\% = 4.400,00$ kuna odnosno 547,94 eura). Porezni obveznik može iskazati umanjenje

4 Mišljenje Ministarstva financija: "Primjena Zakona o državnoj potpori za obrazovanje i izobrazbu pri odnošenju prijave poreza na dobit i prijave poreza na dohodak za 2013. godinu", Broj klase:410-01/13-01/4419, Urudžbeni broj:513-07-21-01/14-02, Zagreb, 19.02.2014



porezne osnovica za **22.000,00** kuna pod uvjetom da u poreznom razdoblju i prethodna dva porezna razdoblja nije primio, neovisno o kojoj se vrsti troškova ili olakšica radi, potpore male vrijednosti veće od 199.421,06 eura ($200.000,00 - 578,94 = 199.421,06$ eura).

4. Od plana do ugovora

4.1. Određivanje potrebne stručne spreme, znanja i vještina

Određivanje znanja i vještina koja su potrebna za određeno radno mjesto, ili za obavljanje određenih aktivnih poslovnih projekata kao i onih planiranih značajno je ne samo kao kriterij pri zapošljavanju novih kadrova, već i za izradu plana obrazovanja i izobrazbe postojećih kadrova, koji bi trebao biti sastavni dio financijskog plana, ako ga poduzetnik izrađuje.

Osim toga određivanje stručne spreme, znanja ili vještina koji su potrebni za postojeće ili planirane poslovne projekte može biti presudno prilikom ocjene poreznog nadzora da li se određeni rashodi za obrazovanje i izobrazbu mogu smatrati poslovnim izdatkom ili ne.

Potrebnu stručnu spremu, znanja ili vještinu poduzetnik primjerice može urediti slijedećim internim aktima:

- 1) Sistematizacijom radnih mjesta ili nekim drugim općim internim aktom
- 2) Planom obrazovanja i edukacije zaposlenika donesen sukladno razvojnom programu ili planu restrukturiranja.

4.1.1. Sistematizacija radnih mjesta

Sistematizacija radnih mjesta svojevremeno je bio jedan od uvjeta za priznavanjem rashoda školovanja kao dodatne porezne olakšice. Obzirom da su time u nepovoljni položaj stavljeni mali poduzetnici, ova odredba je ukinuta.

No, to ne mijenja činjenicu da je **ovakav način uređivanja potrebnih znanja i vještina radnika najvjerodostojniji**. Ako se obrazovanje i edukacija odvija u skladu sa sistematizacijom radnih mjesta, sigurnije je da će takvi rashodi biti priznati i u poreznom smislu.

4.1.2. Plan obrazovanja i edukacije

Postoje slučajevi kada poduzetnik ima namjeru proširiti djelatnosti ili je u potpunosti promijeniti, te su za potrebe obavljanje novih djelatnosti potrebna nova znanja i vještine. Isti slučaj može se dogoditi i u slučaju promjena određenih poslovnih postupaka u okviru iste djelatnosti, kao što je primjerice uvođenje nove tehnologije proizvodnje ili poslovanja, širenje na nova tržišta koja zahtijevaju znanje određenog stranog jezika.

Dakle, čak i u slučaju kada obrazovanje nije u svezi s djelatnosti koju trenutno obavlja poslodavac, smatramo da je u slučaju donesenog plana obrazovanja, a u skladu sa planom razvoja ili restrukturiranja, moguće kao rashod poslovanja priznati i takvo obrazovanje djelatnika.

No, u ovom slučaju radi se o graničnom području gdje bi porezni nadzor mogao imati i drugačiji stav, a osobito u slijedećim slučajevima:

- plan restrukturiranja nije proveden bez jasnih i opravdanih razloga,
- društvo je odustalo od razvojnog plana ili je
- sa radnicima ubrzo nakon obrazovanja raskinut ugovor o radu.

4.2. Donošenje odluke ili sklapanje ugovora

Kada se radi o educiranju s kraćim vremenskim trajanjem kao što su seminari, savjetovanja i tečajevi, prikladan interni akt kojim bi se zaposleniku odobrio takav trošak može biti i odluka.

Odluka će se donositi i u slučaju kada postoji ugovor ili neki drugi interni akt kojim su regulirana prava i obveze, jer se tom odlukom određuje trenutak kada se započinje s obrazovanjem.

Obzirom na to da li se odlukom poslodavac može pozvati na neki postojeći interni akt ili ne razlikujemo dva tipa odluka:

- 1) odluke donesene temeljem internog akta
- 2) odluke donesene bez internog akta.

4.2.1. Odluka donesena temeljem internog akta

Ukoliko je poduzetnik uredio problematiku obrazovanja i izobrazbe u nekim od internih akata ili su uređeni kolektivnim ugovorom ili propisom, sve što je potrebno jest donijeti odluku o obrazovanju ili izobrazbi za određenog radnika ili radnike u kojoj će se poslodavac pozvati na odredbe odgovarajućeg internog akta.

Odluka u tom slučaju može biti i prijepis dijela akta, s time da se odredbama ugovora reguliraju detalji koji su nužni, a nisu bili regulirani nekim od navedenih akata. Primjerice ako se radi o sistematizaciji radnog mjesta, odlukom bi trebalo utvrditi:

- koji se radnik šalje na školovanje,
- na kojem radnom mjestu radi te
- o kojem se obrazovanju radi.

Odlukom se mogu utvrditi i naknade koje radniku pripadaju tijekom školovanja, odnosno utvrditi sva ostala pripadajuća prava i obveze za vrijeme obrazovanja.

Ukoliko odluka nije sveobuhvatna može doći do propusta, ukoliko osobe koje provode odluku nisu dovoljno upoznate s ostalim aktima koji uređuju obveze i prava u svezi obrazovanja. Stoga je **preporuka da se u odluci ponove i one odredbe koje su uređene drugim internim aktima, kolektivnim ugovorima ili drugim obvezujućim pravnim aktima** kojima su regulirana prava i obveze u svezi obrazovanja.

4.2.2. Odluka donesena bez internog akta

Manji poduzetnici u najvećoj mjeri nemaju gore spomenute interne akte, a nisu niti skloni njihovom donošenju. U tom slučaju odluka o obrazovanju i edukaciji nema zaštitu u odredbama trajnijeg internog akta. **Takve odluke u poreznom nadzoru stavljaju se pod povećalo**, a porezni nadzor u slučaju sumnje da edukacija nije u svezi sa poslovanjem brže i lakše poteže odluku o nepriznavanju takvog rashoda, odnosno o nužnosti obračunavanja plaće u naravi na sve ostvarene troškove po osnovi takvog obrazovanja.

Ipak, uvažavamo činjenicu, a vjerujemo se da će i porezni nadzor, da reguliranje svake pojedine edukacije ili izobrazbe sistematizacijom, pravilnikom ili drugim trajnijim internim aktima, nije uvijek praktično. To se prvenstveno odnosi na seminare i savjetovanja gdje se potreba za takvim educiranjem može javiti nenadano. Primjer za to su savjetovanja i seminari zbog promjene zakonskih odredbi, tečaj zbog uvođenja novog softverskog programa i slično. Nepostojanje odredbe o nužnosti povremenog ili trajnog educiranja radnika na određenom radnom mjestu ne bi smjela utjecati na to da li će se rashod takvog savjetovanja ili seminara smatrati poslovnim.

Neplanirano se mogu javiti i potrebe za dužim formama educiranja. Primjerice, u slučaju ako se poslovanje trgovačkog društva okrene

kineskom tržištu, može nastati potreba da se dio kadrova osposobi za komunikaciju na kineskom jeziku. Smatramo, da niti u takvim slučajevima nije potrebno donositi neki trajniji interni akt, ili mijenjati postojeći, već će poslodavac u samoj odluci pojasniti opravdanost obrazovanja za radnike kojima je obrazovanje omogućeno.

Na jednodnevne seminare i savjetovanja, kod manjih poslodavaca, radnici se upućuju i usmenim putem, bez donošenja pismene odluke i bez uporišta u internim aktima, što ne smatramo ispravnom praksom.

4.3. Ugovaranje obrazovanja i izobrazbe

Kada poslodavac upućuje radnika na školovanje ili obrazovanje, tada sa radnikom može sklopiti i ugovor o obrazovanju.

U tom ugovoru regulirati će se međusobna prava i obveze. Primjere, ugovorom se radnik obvezuje da će u određenom roku s uspjehom završiti školovanje, a poslodavac se obvezuje osigurati plaćene slobodne dane za polaganje ispita. Ugovorom se može odrediti i obveza radnika da određeno razdoblje nakon školovanja dužan odraditi kod poslodavca koji mu ga je i omogućio.

U nastavku dajemo primjer Ugovora o obrazovanju radnika (autor ugovora: Božo Prelević, objavljeno u časopisu RiPup br. 7/2015 u primjeru 42.):

BEBEA d.o.o. za prehrambenu industriju, Koprivnica, Trg spomenika

4, OIB 3333333333, koje zastupa direktor Stjepan Stjepić (u nastavku teksta: Poslodavac)

i

KORALJKA KORALJIĆ iz Koprivnice, Šenoina 56c, OIB 33344443334 (u nastavku teksta: Radnica)

dana 10. srpnja 2015. sklapaju sljedeći

UGOVOR O OBRAZOVANJU RADNIKA

I. Opće odredbe

Članak 1.

Ugovorne strane suglasno utvrđuju da je Radnica zaposlena kod Poslodavca temeljem ugovora o radu na neodređeno vrijeme sklopljenog dana 1. studenog 2008.godine, na radnom mjestu pravnik.

II. Predmet ugovora

Članak 2.

Temeljem ovog Ugovora o obrazovanju radnika (u nastavku teksta: Ugovor), Poslodavac upućuje Radnicu na poslijediplomski studij Prava trgovačkih društava na Pravnom fakultetu Sveučilišta u Zagrebu.

Članak 3.

Poslodavac se obvezuje u cijelosti snositi troškove poslijediplomskog doktorskog studija iz članka 2. ovog Ugovora u iznosu od 45.000,00 (slovima: četrdesetpettisuća) kuna.

III. Prava i obveze ugovornih strana

Članak 4.

Radnik se obvezuje s uspjehom okončati poslijediplomski doktorski studij iz članka 2. Ovog Ugovora te doktorirati najkasnije do 31. prosinca 2017. godine.

U slučaju da Radnik ne izvrši svoju obvezu iz stavka 1. ovog članka dužan je vratiti Poslodavcu cjelokupni iznos školarine iz članka 3. ovog Ugovora.

Članak 5.

Nakon završetka školovanja Korisnik se obvezuje raditi u okviru stečenog zvanja kod Poslodavca na način da za svaku godinu poslijediplomskog studija za koju je primao stipendiju radi 1 (slovima: jednu) kalendarsku godinu.

Članak 6.

Za vrijeme studiranja Radnik ima pravo na korištenje plaćenog dopusta u dane predavanja, vježbi, kao i mjesec dana prije datuma održavanja ispita.

U slučaju iz stavka 1. Radnik podnosi pisani zahtjev za odobrenje plaćenog dopusta Poslodavcu, koji o svakom pojedinačnom zahtjevu odlučuje pisanom odlukom.

U slučaju iz stavka 1. ovog članka Radnik ima pravo na naknadu plaće kao da je radio.

Članak 7.

Radnik je dužan vratiti Poslodavcu cjelokupni uplaćeni iznos troškova poslijediplomskog studija iz članka 3. ovog Ugovora u slučajevima:

- neopravdanog prekida školovanja
- propuštanja upisa sljedećeg semestra;
- nastavka školovanja u drugoj ustanovi bez prethodnog pisanog odobrenja Poslodavca;
- raskida radnog odnosa s Poslodavcem po bilo kojoj osnovi.

Članak 8.

Odredba članka 7. ovog Ugovora neće se primijeniti u slučaju prekida školovanja radi opravdanih okolnosti kao što su teška bolest, nesretni slučaj Radnika, ili slično te u slučaju nastupa više sile radi koje Radnik više ne može ispunjavati svoje obveze iz ovog Ugovora. Razlozi iz stavka 1. Ovog članka moraju biti dokumentirani i podneseni pisanim putem Poslodavcu.

IV. Prijelazne i završne odredbe

Članak 9.

Ugovorne strane dužne su suzdržati se bilo kakvih postupaka koji bi otežali ispunjenje obveza iz ovog Ugovora drugoj ugovornoj strani.

Članak 10.

Sve eventualne sporove iz ovog Ugovora ugovorne će strane pokušati riješiti sporazumno, a ako to ne bude moguće, sporove će rješavati stvarno nadležni sud u Koprivnici.

Članak 11.

Ovaj Ugovor sastavljen je u 4 (slovima: četiri) istovjetna primjerka, od kojih svaka ugovorna strana zadržava po 2 (slovima: dva) istovjetna primjerka.

Radnik
Stjepan Stjepić

M.P.

Za Poslodavca:
Direktor
Koraljka Koraljić



5. Evidentiranje u poslovnim knjigama

Što je sve potrebno od internih akata, da bi se potvrdilo da je obrazovanje i izobrazba obavljena za potrebe obavljanja djelatnosti poslodavca govorili smo u prethodnim poglavljima. U ovom poglavlju pojašnjavamo kako treba izgledati račun da bi bio vjerodostojni dokument prema računovodstvenim propisima, te ukratko pojašnjavamo kakav račun za obrazovanje i izobrazbu poduzetnik može očekivati ukoliko je usluga obrazovanja pružena izvan RH. Na kraju dajemo primjere evidentiranja u poslovnim knjigama.

5.1. Kako treba izgledati ulazni račun od dobavljača

Da bi trošak bio priznat potrebno je imati i ispravan račun za obrazovanje i izobrazbu. Naime, u praksi poreznog nadzora primjenjuje se pravilo da je samo račun koji je sastavljen sukladno odredbama propisa o PDV-u te obrađen sukladno računovodstvenim propisima ujedno i vjerodostojni dokument temeljem kojeg se trošak može pravaditi u smislu poreza na dobit.

Koji su obvezni elementi računa propisano je odredbama članka 79. **Zakona o porezu na dodanu vrijednost** (Nar. nov., br., 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14 i 115/2016). No, osim elemenata propisanih navedenom odredbom, račun, da bi bio vjerodostojni dokument za evidentiranje u poslovnim knjigama, mora zadovoljiti i sve niže navedeno:

- 1) Račun mora glasiti na poslodavca.
- 2) Na računu mora biti navedeni i podaci o osobi koja je koristila uslugu obrazovanja i izobrazbe.
- 3) Račun mora biti likvidiran sukladno obvezi iz čl. 9. st. 7. **Zakona o računovodstvu** (Nar. nov., br., 78/15 i 120/2016)



ističemo...

Da bi trošak obrazovanja i izobrazbe bio priznat u smislu poreza na dobit potrebno je imati likvidiran račun sastavljen sukladno odredbama članka 79. Zakona, koji glasi na poslodavca te iz kojeg je vidljivo kojem je radniku pružena usluga obrazovanja i izobrazbe.

Treba napomenuti da porezna praksa u pogledu važnosti računa za priznavanje troška u smislu poreza na dobit ne odgovara zahtjevima propisa. Naime, propisi o porezu na dobit ne spominju račun izrijeckom, kao niti Zakon o računovodstvu. Stoga ostaje upitna zakonska osnova po kojoj nadzorna tijela osim pretporeza, u slučaju kada nedostaje neki element iz članka 79. Zakona o PDV-u, osporava i priznavanje troška u smislu poreza na dobit.

Navedeno proizlazi iz same definicije vjerodostojne dokumentacije iz članka 9. stavka 3. Zakona o računovodstvu koju citiramo u cijelosti:

“Vjerodostojna knjigovodstvena isprava pisana je isprava, elektronički zapis, ili zapis knjigovodstvene pisane isprave ili elektroničkog zapisa na nositelju mikrografske obrade čiji sadržaj samostalno ili povezan sa sadržajem drugih vjerodostojnih knjigovodstvenih isprava navedenih u toj ispravi, točno, jasno i potpuno odražava činjenično stanje relevantno za određeni poslovni događaj koji ima za posljedicu knjigovodstvene promjene, te ako sadržava sve elemente iz članka 8. stavka 3. ovoga Zakona.”

Spomenutim člankom 8. stavkom 3. **Zakona o računovodstvu** propisano je da knjigovodstvena isprava mora sadržavati slijedeće:

- 1) naziv i broj knjigovodstvene isprave ili jedinstvenu identifikacijsku oznaku knjigovodstvene isprave
- 2) opis sadržaja poslovnog događaja i identifikaciju sudionika poslovnog događaja
- 3) novčani iznos ili cijenu po mjernoj jedinici s obračunom ukupnog iznosa
- 4) datum poslovnog događaja ako nije isti kao datum izdavanja
- 5) datum izdavanja knjigovodstvene isprave
- 6) potpis osobe odgovorne za sastavljanje knjigovodstvene isprave, osim u slučaju iz članka 9. stavaka 2. i 5. ovoga Zakona.

Većina elemenata zahtijevanih navedenim člankom jesu i elementi zahtijevani i člankom 79. Zakona o PDV-u, no članak 79. ima veće zahtjeve. No, i u slučaju kada na računu nedostaje neki element, za razliku od Zakona o PDV-u, Zakon o računovodstvu omogućuje da se podaci upotpune i nekim drugim dokumentom s kojim je račun povezan.⁵

Primjerice kada na računu nije naveden podatak o osobi koja je koristila uslugu obrazovanja i izobrazbe, smatramo da i takav račun može biti vjerodostojna dokumentacije ukoliko se račun nedvojbeno poziva na točno određeni ugovor (korištenjem jedinstvene oznake ugovora ili opisno) sklopljen između poslodavca i obrazovne institucije iz kojeg je uz ostale bitne podatke vidljiv i podatak o osobi koja je primila uslugu obrazovanja. Naime, smatramo da takav račun zajedno s ugovorom odgovara definiciji vjerodostojne knjigovodstvene isprave. Smatramo da bi se o navedenom mišljenjem trebalo izjasniti Ministarstvo financija - Porezna uprava, a do tada je uputno inzistirati da račun za uslugu ima sve elemente bitne da bi po odredbama Zakona o računovodstvu bio prihvaćen kao vjerodostojna knjigovodstvena isprava.

5.2. Priznavanje pretporeza

Priznavanje pretporeza regulirano je odredbama:

- **Zakona o porezu na dodanu vrijednost** (Nar. nov., br., 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14 i 115/2016; u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u) i
- **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 i 128/2017; u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u).

Kod priznavanja pretporeza po računu primljenom za obrazovanje i edukaciju primjenjuju se opća pravila iz Zakona i Pravilnika o PDV-u.



ističemo...

Pretporez se priznaje u onom obračunskom razdoblju kad je zaprimljen račun i obavljena isporuka.

No treba naglasiti da se **obrazovanje smatra kontinuiranom uslugom**, te se pri tome javljaju dodatna pravila vezana uz priznavanje pretporeza. D odatno, u praksi se javljaju i varijante zaračunavanja usluge obrazovanje gdje posebice treba paziti da se ne prekrše odredbe vezane uz pravo na priznavanje pretporeza.

Kod kontinuiranih usluga isporučitelj je dužan ispostavljati račun za isporuku mjesečno, tijekom cijelog trajanja usluge. To vrijedi neovisno o tome da li se obrazovanje naplaćuje prije ili nakon obavljenog obrazovanja.

⁵ Vidi dio rečenice koji je podebljan u definiciji vjerodostojne knjigovodstvene isprave.

U slučaju **kada se obrazovanje naplaćuje prije početka obrazovanja**, tako plaćeni iznos smatra se predujmom, te je sukladno članku 78. Zakona o PDV-u isporučitelj **dužan ispostaviti račun za predujam**, koji će se kasnije stornirati sa svakim mjesečnim računom za isporuku na koji se predujam odnosi.

U praksi, međutim, **česta su odstupanja od navedenih pravila za kontinuirane usluge**. Ovaj pristup posljedica je potrebe za što manjim administriranjem. Nije svejedno da li se svakom od 1000 polaznika godišnje izdaje jedan račun na ruke, ili se poštom dostavlja 12 računa. Iz tog razloga isporučitelji usluge obrazovanja često **ispostavljaju jedan račun za cijelo razdoblje trajanja obrazovanja i to prije nego je obrazovanje započelo**.

Račun za isporuku koja još nije obavljena ne omogućuje ostvarivanje prava na odbitak pretporeza. Dakle, poduzetnik koji prije početka obrazovanja zaprimi takav račun za isporuku ne može odbiti pretporez. Tek nakon što se obavi dio obrazovanja, postoji mogućnost korištenja recipročnog dijela pretporeza.

Ovdje treba istaći da postoje **dva suprotna moguća pristupa ovom problemu**. Prema jednom pristupu račun ispostavljen prije isporuke nema temeljni element da bi bio vjerodostojan, a to je datum kada je isporuka obavljena. Ukoliko takvog elementa nema, takav račun nije vjerodostojan niti kada je isporuka obavljena, jer se radi o temeljnom elementu i po računovodstvenim propisima i za potrebe priznavanja pretporeza. Međutim u samom nazivu usluge uobičajeno se piše razdoblje u kojem se obrazovanje obavlja. Smatramo da se nakon obavljene isporuke taj podatak može tretirati podatkom o datumu, ili razdoblju kada je isporuka obavljena, te u tom slučaju takav račun možemo smatrati vjerodostojnim dokumentom nakon što je obrazovanje obavljeno i za to je dobivena potvrda (certifikat, diploma i sl.).

Drugi pristup dan je mišljenjem Ministarstva financija⁶ čiji relevantni dio citiramo u nastavku:

"Kod davanja licenci na razdoblje od godine dana ili više, za što porezni obveznik odmah naplaćuje naknadu za cijelo razdoblje korištenja licence, napominje se da porezna obveza nastaje u obračunskom razdoblju u kojem je izdao račun i to na ukupnu naknadu za danu licencu. Jednako tako porezni obveznik primatelj licence ima pravo odmah odbiti PDV koji mu je zaračunan neovisno o tome što će licencu koristiti tijekom godine dana ili više.

Kada porezni obveznik iz druge države članice daje licencu hrvatskom poreznom obvezniku na razdoblje od godine dana ili više, za što porezni obveznik iz druge države članice odmah naplaćuje naknadu za cijelo razdoblje korištenje licence, napominje se da se radi o usluzi koja se opozuje prema sjedištu poreznog obveznika primatelja usluge. Obzirom da porezni obveznik primatelj usluge ima sjedište u tuzemstvu obvezan je na primljenu uslugu obračunati hrvatski PDV. Hrvatskom poreznom obvezniku primatelju usluge u tom slučaju obveza za obračun PDV-a nastaje u obračunskom razdoblju kojem je primio račun od poreznog obveznika iz druge države članice za danu licencu. U istom obračunskom razdoblju ima pravo i na odbitak pretporeza sukladno članku 133. stavku 3. Pravilnika neovisno o tome što će licencu koristiti kroz godinu ili više dana."

Davanje licence za računalne programe zapravo možemo usporediti sa školarinom, jer unaprijed plaćenu školarinu možemo promatrati i kao kupljeno pravo da se pristupa određenim obrazovnim

programima kroz neko buduće razdoblje. Postupanja u praksi stoga odgovaraju ovakvom razumijevanju usluge obrazovanja jer isporučitelji usluge obrazovanja često izdaju račun prije početka obrazovanja. Takvo postupanje prikazali smo u primjeru 3. koji smo dali u okviru poglavlja 5.3.2. ovog članka. Premda ne možemo uočiti suštinske probleme s ovim pristupom, smatramo da isporučitelji usluga obrazovanja ne mogu biti sigurni koji će stav o tome zauzeti nadzorno tijelo dok se o navedenom problemu mišljenjem ne izjasni Ministarstvo financija - Porezna uprava.

5.3. Evidentiranje u poslovnim knjigama

U odredbama HSFI-a ne spominju se eksplicitno troškovi školovanja i obrazovanja. Dakle prema računovodstvenim standardima za priznavanje ovog troška kao troška razdoblja vrijedi sve što i za ostale troškove poslovanja.

U nastavku dajemo primjere knjiženja stručnog obrazovanja i troškova stručne literature. Pri čemu razdvojeno prikazujemo obrazovanje koje je obavljeno tijekom jednog mjeseca, od onog obavljenog tijekom više mjeseci.

5.3.1. Evidentiranja troška kratkotrajne edukacije

U ovom poglavlju dajemo "jednostavni" primjer evidentiranja troškova obrazovanja koje se javlja u slučaju kada obrazovanje ne traje dugo, odnosno kada počinje i završava u istom mjesecu. Pojam jednostavan koristi se i u smislu činjenice da je račun za obavljenu isporuku zaprimljen ispravno - iza obavljene isporuke.

Primjer 2. - Stručno obrazovanje radnika koje počinje i završava u istom mjesecu

Za stručno obrazovanje radnika koje je trajalo od 17. do 19. rujna 2018. godine poduzetnik je 3. listopada 2018. zaprimio račun od obrazovne institucije u iznosu od **25.000,00 kn** (od toga PDV 25% iznosi **5.000,00 kn**).

Knjiženje:

| | |
|--|--|
| 16005 | 2202 |
| Pretporez prema prim. rač. tuzemnih poduzetnika | Obv. prema dobavljačima - pravnim osobama za usluge |
| (1) 5.000,00 | 25.000,00 (1) |
| 4461 | |
| Trošak stručnog usavršavanja | |
| (1) 20.000,00 | |

5.3.2. Evidentiranje obrazovanja koje se odvija kroz dva razdoblja - vremensko razgraničenje

Ukoliko poduzetnik zaprimi račun koji se odnosi na obrazovanje koje se proteže kroz više godina, tada trošak iskazan na tom računu nećemo prikazati u cijelosti kao trošak razdoblja u kojem je zaprimljen račun. Već samo razmjerni dio.

Navedeno proizlazi iz točke HSFI-a 14.17 koja propisuje da se **unaprijed plaćeni troškovi priznaju kao imovina kada se odnose na iznose plaćene u tekućem razdoblju, a koji se odnose na buduća razdoblja** (npr. plaćena premija osiguranja).

Dakle troškove koji se djelomično ili u cijelosti odnose na slijedeća razdoblja, potrebno je vremenski razgraničiti tako da se na onaj dio izdatka koji se odnosi na buduća razdoblja evidentira na aktivna

⁶ Mišljenje Ministarstva financija-Porezne uprave: "Nastanak porezne obveze i odbitak poreza na dodanu vrijednost", Broj klase: 410-19/14-01/51, Uredbeni broj: 513-07-21-01/14-1, Zagreb, 01.04.2014



vremenska razgraničenja. Prema našem kontnom planu aktivna vremenska razgraničenja nalaze se na kontu 190.

Navedeno pojašnjavamo kroz primjer.

Primjer 3. - Školovanje radnika od rujna 2017. do kolovoza 2018.

Društvo "T" u rujnu 2017. dobilo je račun od škole stranih jezika "Š" za upisan tečaj engleskog jezika za zaposlenika društva koji će trajati trajao od 1. rujna 2017. do 31. svibnja 2018. godine u slijedećim iznosima:

- osnovica - **22.500,00 kn**,
- PDV - **4.500,00 kn**
- ukupan iznos računa - **18.000,00 kn**.

Izračun razgraničenja:

Tečaj stranog jezika trajao je kroz dvije poslovne godine pa treba voditi računa da se priznavanje rashoda ispravno rasporedi na te dvije godine. Postupak je slijedeći:

- 1) Izračun troška po mjesecu

| | | | | | | | | | |
|-----------|------|----|----|----|------|---|---|---|---|
| MJESEC | 9 | 10 | 11 | 12 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| GODINA | 2017 | | | | 2018 | | | | |
| OBUHVAĆEN | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |

Iz retka "obuhvat" vidi se da se iznos od 18.000,00 kn odnosi na 9 mjesечно obrazovanje, pa možemo izračunati da jedan mjesec tečaja iznosi 2.000,00 kn (18.000 / 9).

- 2) Izračun iznosa troška po godinama

Iz ovog iznosa možemo izračunati dio troška po godini. tako da trošak po mjesecu pomnožimo s brojem mjeseci u kojima se odvijalo obrazovanje za svaku godinu posebno.

| | |
|---------------------------|-----------|
| ➔ za 2017. (2.000,00 × 4) | 8.000,00 |
| ➔ za 2011. (2.000,00 × 5) | 10.000,00 |

Knjiženje:

| Red. br. | Opis | Iznos | Račun | |
|--------------------------|------------------------------------|-----------|--------|-----------|
| | | | Duguje | Potražuje |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Knjiženja u 2017. | | | | |
| 1. | Primljen račun za školarinu | | | |
| | ■ obveza prema dobavljaču | 22.500,00 | --- | 220 |
| | ■ unaprijed plaćeni troškovi | 18.000,00 | 1909 | --- |
| | ■ pretporez | 4.500,00 | 160 | --- |
| 2. | Obračun troška za rujna-prosinac | 8.000,00 | 4491 | 1909 |
| Knjiženja u 2018. | | | | |
| 3. | Obračun troška za siječanj-kolovoz | 10.000,00 | 4491 | 1909 |

Napominjemo da iako je ovakvo postupanje isporučitelja usluge uobičajeno, nije u potpunosti sukladno Zakonu o PDV-u koji zahtijeva izdavanje računa za predujam, te kod kontinuiranih usluga poput obrazovanja izdavanje računa za isporuku svaki mjesec dok traje obrazovanje. O navedenom smo pisali u poglavlju 5.2. ovog članka.

6. Posebnosti

U ovom poglavlju pojašnjavamo određene specifičnosti koje se javljaju primjerice kada se trošak obrazovanja javlja u okviru programa restrukturiranja. Upozorit ćemo i na detalje o kojima treba voditi računa kada se školovanje obavlja izvan RH.

6.1. Rezerviranje troškova obrazovanja

Prema točki HSFI-a 16.23, rezerviranje troškova i rizika priznaje se kao rashod kada poduzetnik ima obvezu neodređenog vremena ili/iznosa. Rezerviranje treba priznati ako, i samo ako:

- a) poduzetnik ima sadašnju obvezu (zakonsku ili izvedenu) kao rezultat prošlih događaja,
- b) je vjerojatno da će podmirenje obveza zahtijevati odljev resursa koji utjelovljuju ekonomske koristi, i
- c) se iznos obveze može pouzdano procijeniti.

Slučajevi kada poduzetnik stvara obvezu u svezi školovanja zaposlenika nisu česti u praksi, no treba naglasiti da su ipak mogući. Takav primjer možemo pronaći kod onih poduzetnika koji su donijeli program restrukturiranja.

Definicija restrukturiranja dana je točkom 10. MRS-a 37 - *Rezerviranja, nepredvidive obveze i nepredvidiva imovine*. Prema navedenoj točki računovodstvenog standarda **restrukturiranje je program koji planira i kontrolira menadžment, a koji značajno mijenja:**

- a) djelokrug poslova koje obavlja subjekt,
- b) način vođenja poslova.

Velik dio predviđenih troškova odnosi se na radnike. Naime, u sklopu programa restrukturiranja često se predviđa smanjenje broja zaposlenih koje se osim prirodnim odlivom često postiže rješavanjem tehnološkog viška uz otpremnine, što može stvoriti značajne troškove. Upravo visoki troškovi zbrinjavanja poslovne subjekte potiču da **rješenje pronađu u zadržavanju postojećih kadrova**, i njihovom raspoređivanju na druge poslove i zadatke koje će otvoriti aktiviranjem programa restrukturiranja. U tom slučaju, u pravilu **nastaje potreba za prekvalifikacijom**, koja se može kvantificirati, odnosno iskazati kao trošak koji će se priznati kao rezerviranje zajedno sa ostalim troškovima restrukturiranja.

Restrukturiranje uobičajeno stvara značajne buduće troškove, pa u su u pravilu zadovoljeni svi uvjeti potrebni za priznavanjem rezerviranja.



ističemo...

Ovakvo rezervirani trošak je privremeno porezno nepriznat.

Naime, kod utvrđivanja porezne osnovice poreza na dobit, za iznos porezno nepriznatog rezerviranja uvećati će se računovodstvena dobit. Ovo uvećanje osnovice poreza na dobit ima privremeni učinak, jer će se u nekom od idućih razdoblja, kada se ta ista rezerviranja ukinu, ostvariti prihod po toj osnovi, za koji se umanjuje porezna osnovica.

U slučaju nastanka privremenih poreznih razlika treba voditi računa i o evidentiranju poreznog učinka takvih razlika koje se iskazuju kao imovina u godini kad su privremene razlike nastale. Više o rezerviranjima pisali smo u članku "Računovodstvo rezerviranja" koji je objavljen u RiPup-u br. 6/2017.

6.2. Obrazovanje i seminari izvan sjedišta poslodavca

Kada se obrazovanje ili izobrazba obavlja izvan mjesta prebivališta ili uobičajenog boravišta radnika, poslodavac može radniku platiti određene **troškove vezane uz put, smještaj i prehranu**. Navedeno je propisano člankom 7. stavkom 28. *Pravilnika o porezu na dohodak*. Navedenom odredbom različita prava ostvaruju se u slučaju kada obrazovanje traje sedam dana, a različita kada traje dulje. Navedenu odredbu citiramo:

“Oporezivim primicima po osnovi nesamostalnog rada ne smatraju se troškovi prijevoza prigodom upućivanja radnika na i povratka s obrazovanja i izobrazbe iz članka 22. stavka 1. točke 5. Zakona, ako se obrazovanje i izobrazba obavlja izvan mjesta prebivališta ili uobičajenog boravišta radnika i to do visine cijene karata sredstvima javnog prijevoza i troškovi smještaja do visine stvarnih izdataka, a u slučajevima seminara, savjetovanja i izobrazbe koji ne traju dulje od sedam dana dnevnice i/ili naknade za korištenje privatnog automobila u službene svrhe do visine i pod uvjetima propisanim ovim Pravilnikom.”

Isto je propisano i za izdatke samostalne djelatnosti u odredbama članka 35. stavka 1. točke 2 Pravilnika o porezu na dohodak.

Radi prava na korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu u slučaju kada se obrazovanje odvija izvan EU, u državama s kojima nema sklopljen međunarodni ugovor o socijalnom osiguranju kojim je uređeno pitanje korištenja zdravstvene zaštite u inozemstvu, poslodavac ima obvezu plaćanja posebnog doprinosa za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu. Način ispunjavanja navedene obveze pojašnjavamo u nastavku

6.2.1. Službeni boravak u inozemstvu radi obrazovanja

Odredbom članka 7. stavka 1. točke 48. **Zakona o doprinosima** (Nar. nov., br., 84/08, 152/08, 94/09, 18/11, 22/12, 144/12, 148/13, 26/14 - RUSRH, 30/14 - RUSRH, 41/14, 143/14 i 115/16) definiran je pojam službenog boravka u inozemstvu:

*Službeni boravak u inozemstvu jest boravak osiguranika u inozemstvu po nalogu poslodavca radi obrazovanja, stručnog usavršavanja ili poslijediplomskog studija odnosno zbog drugih razloga a u tom razdoblju nije prekinut radni odnos niti je prekinuto osiguranje po istoj osnovi, u trajanju **duljem od 30 dana neprekidno.***

Da bi radniku koje je upućen na službeni boravak u inozemstvu bilo osigurano pravo na korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu, **poslodavac je** sukladno članku 188. stavku 1. točki 2. Zakona o doprinosima, **dužan za takvog radnika obračunati i platiti poseban doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu.**

Odredbom članka 188. stavka 2. Zakona o doprinosima, **propisana je iznimka od obveze** plaćanja navedenog doprinosa. Tako se taj doprinos ne mora plaćati ako radnik službeno boravi ili boravi na službenom putu:

- u državi članici ili
- u državi s kojom je međunarodnim ugovorom o socijalnom osiguranju uređeno pitanje korištenja zdravstvene zaštite u inozemstvu

Države s kojima je Republika Hrvatska sklopila navedene ugovore i regulirala pitanje zdravstvene zaštite za službeni boravak u inozemstvu su: Bosna i Hercegovina, Crna Gora, Makedonija, Srbija (SR Jugoslavija), Turska, Kanada, Kanadska pokrajina Quebec, Norveška, Island, Lihtenštajn te Ujedinjeno Kraljevstvo Velike Britanije i Sjeverne Irske.⁷

Prema odredbi članka 14. stavka 1 točke 2. **Zakona o doprinosima** za osiguranika obveznog zdravstvenog osiguranja po osnovi radnog

odnosa za službeni boravak u inozemstvo posebni doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu obračunava se po stopi od 10% na (bruto) ugovorenu plaću radnika.

Krajnji rok za plaćanje navedenog doprinosa za boravak u inozemstvu je **15. u mjesecu za boravak koji je obavljenou prethodnom mjesecu.** Uplata se obavlja na račun Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje: HR65100100511550100001 s pozivom na broj:

| | |
|------|--------------------------------|
| HR68 | 8508 – OIB uplatitelja – JOPPD |
|------|--------------------------------|

6.2.2. Službeni put u inozemstvo radi obrazovanja

Prema odredbi članka 188. stavka 1. točke 3. **Zakona o doprinosima** poslodavac za osiguranika obveznog zdravstvenog osiguranja po osnovi radnog odnosa koji u inozemstvu boravi radi službenog puta⁸, **dužan je obračunati i uplatiti posebni doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu.**



istićemo...

Službeni put u inozemstvo jest boravak osiguranika u inozemstvu po nalogu poslodavca ili isplatitelja primitka od kojeg se utvrđuje drugi dohodak, ili po potrebi samostalne djelatnosti iz točaka 1. do 6. ovoga članka, **u trajanju do 30 dana neprekidno.**

Ovaj doprinos, prema iznimki iz stavka 2. istog članka Zakona, poslodavac nije dužan uplatiti za osiguranike koji su na službenom putu:

- u državi članici ili
- u državi s kojom je međunarodnim ugovorom o socijalnom osiguranju uređeno pitanje korištenja zdravstvene zaštite u inozemstvu.

Popis država s kojima je Republika Hrvatska sklopila navedene ugovore i regulirala pitanje zdravstvene zaštite za službeni boravak u inozemstvu su: Bosna i Hercegovina, Crna Gora, Makedonija, Srbija (SR Jugoslavija), Turska, Kanada, Kanadska pokrajina Quebec, Norveška, Island, Lihtenštajn, Ujedinjeno Kraljevstvo Velike Britanije i Sjeverne Irske.⁹

Prema odredbi članka 14. stavka 3. Zakona o doprinosima za osiguranika obveznog zdravstvenog osiguranja po osnovi radnog odnosa koji u inozemstvu boravi radi službenog puta posebni doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu obračunava se po stopi od 20%. Osnovica na koju se primjenjuje navedena stopa za 2018. godinu iznosi 3.047,60 kuna.

Osnovica za plaćanje posebnog doprinosa **utvrđuje se na način da se iznos najniže mjesečne osnovice podijeli sa brojem dana tog mjeseca a potom pomnoži sa brojem dana koje je radnik proveo na službenom putu.**

Da bi jednostavnije mogli napraviti ovakav obračun pripremili smo tablicu sa iznosima doprinosa po danu po mjesecima. Naime iznos se razlikuje ovisno o tome koliko mjesec ima dana.

⁸ Prema odredbama ovog Zakona službeni put u inozemstvo jest boravak osiguranika u inozemstvu po nalogu poslodavca ili isplatitelja primitka ... u trajanju do 30 dana neprekidno.

⁹ Iz odgovora na pitanje "Posebni doprinos za ostvarivanje zdravstvene zaštite u inozemstvu", autor: Valentina Bocak, mag.oec, objavljeno u časopisu RiPup 2/2018.

⁷ Iz odgovora na pitanje "Posebni doprinos za ostvarivanje zdravstvene zaštite u inozemstvu", autor: Valentina Bocak, mag.oec, objavljeno u časopisu RiPup 2/2018.



| | | |
|-------------------------------------|--|-------------|
| A | Najniža mjesečna osnovica | 3.047,60 kn |
| B | Iznos doprinosa za jedan mjesec (3.047,60 x 20%) | 609,52 kn |
| Iznos doprinosa za jedan dan | | |
| 1. | Kad mjesec ima 28 dan (B / 29) | 21,77 |
| 2. | Kad mjesec ima 30 dan (B / 30) | 20,32 |
| 3. | Kad mjesec ima 31 dan (B / 31) | 19,66 |

U nastavku dajemo primjer izračuna iznosa posebnog doprinosa.

Primjer 4. - Izračun posebnog doprinosa za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu za radnika koji je poslan na službeni put

Radnik T.Z. u ožujku 2018. poslan je na četverodnevni kongres u Italiju. Radnik je ukupno na službenom putu proveo 5 dana. Za provedeno vrijeme na službenom putu utvrđuje se obveza uplaćivanja posebnog doprinosa za zdravstvenu zaštitu.

Izračun posebnog doprinosa:

| | |
|--|--------------|
| Izračun posebnog doprinosa za zdravstvenu zaštitu | |
| Osnovica po danu za ožujak (31 dan) | 19,66 |
| Broj dana provedenih na sl. putu | × 5 |
| Iznos posebnog doprinosa | 98,31 |

Za radnika T.Z. na ime službenog puta od 5 dana treba platiti poseban doprinos za zdravstvenu zaštitu u inozemstvu u iznosu od **98,31** kn.

Krajnji rok za plaćanje navedenog doprinosa za službeni put u inozemstvo je **15. u mjesecu za putovanje koje je obavljeno u prethodnom mjesecu**. Uplata se obavlja na račun Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje: HR65100100511550100001 s pozivom na broj:

| | |
|------|--------------------------------|
| HR68 | 8508 – OIB uplatitelja – JOPPD |
|------|--------------------------------|

6.3. Interno obrazovanje

Obrazovanje radnika može obavljati i sam poduzetnik. Tu ne mislimo na uhadavanje radnika u novi posao pri čemu obavljajući rad zajedno sa iskusnijim kolegama radnik savladava tehnike potrebne za obavljanje određenih radnih zadataka. U tom slučaju radnik koji obavlja izobrazbu novog radnika i dalje sudjeluje u obavljanju tekućih poslova, premda možda u nešto manjem opsegu, ovisno o tome da li novi radnik doprinosi odmah radnom procesu ili ga samo usporava.

To se odnosi na slučajeve kada poslodavac imati potrebu radnika koji radi na nekim poslovima u potpunosti isključiti od obavljanja takvih redovnih poslova, i dati mu zadatak da obrazuje ili istrenira novog radnika, odnosno radnika koji je premješten na obavljanje novih, do tada mu nepoznatih zadataka.

Obzirom da u tom slučaju takav radnik više ne doprinosi ostvarenju redovitih prihoda od obavljanja djelatnosti smatramo da se dio bruto plaće koji se odnosi na satnicu radnika uključenog u proces obrazovanja treba iskazati kao prihod od obavljanja vlastitih usluga.

To je obavezno u slučaju kada takav poslodavac na trgovačkom sudu ima registriranu djelatnost takvog obrazovanja. No, smatramo da je navedeno prihvatljivo i u slučaju kada obrazovanje nije djelatnost koju poduzetnik inače obavlja i nema je registriranu pri trgovačkom sudu.

Detaljno o iskazivanju navedenih prihoda pisali smo u članku "Prihod od upotrebe vlastitih proizvoda, robe i usluga (interna realizacija)" koji je objavljen u časopisu RiPup 10/2017.

6.4. Troškovi obrazovanja nezaposlenika

Jedan od temeljnih uvjeta priznavanja troškova obrazovanja u poslovnim knjigama je taj da je obrazovanje omogućeno zaposleniku. U slučajevima kada se nezaposleniku omogući obrazovanje ili izobrazba, takav se trošak ne priznaje u poslovnim knjigama, a promatrajući s aspekta poreza na dohodak, takav primitak smatra se drugim dohotkom, te isplatiatelj ima obvezu obračunati porez na dohodak i obvezne doprinose po toj osnovi.

No, postoje slučajevi kada se i troškovi obrazovanja zaposlenika mogu priznati u poslovnim knjigama, premda su u pogledu propisa o porezu na dohodak takvi primici oporezivi drugim dohotkom. Takav primjer možemo naći kada se na obrazovanje šalje član uprave koji nije u radnom odnosu ili prokuriste.

Članovi uprave sa kojima nije sklopljen ugovor o radu nisu u radnom odnosu. Iz te činjenice proizlazi da se na takve članove uprave ne mogu primijeniti odredbe poreznih propisa koje se odnose isključivo na radnike. To je slučaj, primjerice, s čl. 13. Pravilnika o porezu na dohodak gdje su utvrđene visine i uvjeti isplate neoporezivih naknada, potpora i nagrada koje poslodavci isplaćuju svojim radnicima. To znači da član uprave primjerice **ne može neoporezivo primiti**: dnevnice, troškove smještaja na službenom putu, naknadu za korištenje privatnog automobila u službene svrhe, naknadu za rad na terenu, naknadu za odvojeni život, prigodnu nagradu (božićnicu, regres), ... i druge iz čl. 13. Pravilnika o porezu na dohodak. Sva navedena materijalna prava članu uprave koji nije u radnom odnosu smatraju se drugim dohotkom.

Isti pristup treba imati za sve troškove vezane uz obrazovanje takve nezaposlene osobe.



ističemo...

Ukoliko obrazovanje ili edukacija u skladu sa ugovornim obvezama člana uprave smatramo da se ukupni bruto izdatak obrazovanja (trošak obrazovanja i obračunati porez na dohodak i prirez) može priznati kao rashod u smislu poreza na dobit.

Sve što je navedeno za člana uprave vrijedi i za prokuristu¹⁰.

¹⁰ Prokura je trgovačka punomoć čiji su sadržaj i opseg ovlasti određeni čl. 44. do 54. Zakona o trgovačkim društvima - više u članku "Prokurista – tko može biti, ovlasti, obračun naknade i troškova", RiPuP br. 5/2011 str. 132.