

Stručni rad
UDK 657.1/336

Rad zaprimljen: 25.07.2022.

Rad prihvaćen: 20.08.2022.

RAČUNOVODSTVENO I POREZNO MOTRIŠTE TROŠKOVA OBRAZOVANJA I IZOBRAZBE ZAPOSLENIKA

Dr. sc. Đurđica Jurić

RRiF Visoka škola za financijski menadžment, Zagreb, Hrvatska

djurdjica@rrif.hr

SAŽETAK RADA:

Na izdatke za obrazovanje i stručno usavršavanje zaposlenika koje je u vezi s djelatnošću poduzetnika, prvenstveno treba gledati kao na ulaganje u intelektualni kapital odnosno u razvoj vlastita trgovačkog društva, a ne isključivo kao na trošak poslovanja. Troškovi obrazovanja i izobrazbe zaposlenika mogu dodatno smanjiti osnovicu poreza na dobitak u vidu potpore za obrazovanje i izobrazbu u skladu s odredbama Zakona o državnoj potpore za obrazovanje i izobrazbu. Bit ove potpore je da poduzetnik može dodatno smanjiti osnovicu poreza na dobitak za određeni postotak opravdanih troškova nastalih za opće i posebno obrazovanje i izobrazbu zaposlenika koje je u vezi s djelatnošću koju poduzetnik obavlja. Postotak smanjenja ponajprije ovisi o veličini poduzetnika te vrsti obrazovanja / izobrazbe (opće ili posebno). Veličina poduzetnika utvrđuje se prema kriterijima propisanim Zakona o poticanju razvoja malog gospodarstva. U svrhu korištenja potpore potrebno je u poslovnim knjigama osigurati posebno knjigovodstveno praćenje ovih troškova.

***Ključne riječi:** obrazovanje, izobrazba, državne potpore za obrazovanje i izobrazbu, državne potpore, troškovi obrazovanja*

1. UVOD

Troškovi obrazovanja i izobrazbe zaposlenika porezno su priznati troškovi za trgovačko društvo, pod uvjetom da je riječ o zaposleniku s kojim je zaključen ugovor o radu i obrazovanju koje je u vezi s obavljanjem djelatnosti poduzetnika – sadašnje ili one koja se planira obavljati u budućnosti, primjerice u slučaju da nova djelatnost zahtijeva određene kvalifikacije i kompetencije zaposlenika koje on još ne posjeduje pa se upućuje na doškoloavanje ili prekvalifikaciju. Ako trgovačko društvo podmiri račun za studij, tečaj, seminar i drugu vrstu edukacije za svog radnika, a ona se ne može dovesti u vezu s djelatnošću trgovačkog društva, ovaj trošak poprima obilježje dohotka od nesamostalnog rada tog zaposlenika i treba ga preračunati na bruto-svotu.

Podsjećamo, prema čl. 54. *Zakona o radu* (Nar. Nov., br. 93/14. – 98/19.) *poslodavac je dužan omogućiti radniku, u skladu s mogućnostima i potrebama rada, školovanje, obrazovanje, osposobljavanje i usavršavanje. Isto tako, radnik je dužan, u skladu sa svojim sposobnostima i potrebama rada, školovati se, obrazovati, osposobljavati i usavršavati se za rad.* Kada u trgovačkom društvu dođe do promjena ili uvođenja novog načina rada ili organizacije, *poslodavac treba u skladu s potrebama i mogućnostima rada, omogućiti radniku osposobljavanje ili usavršavanje za rad.*

Već dugi niz godina troškovi obrazovanja i izobrazbe zaposlenika predstavljaju mogućnost dodatnog smanjenja osnovice poreza na dobitak, pri čemu se ova „potpora za obrazovanje i izobrazbu“ temelji na *Zakonu o držanoj potpore za obrazovanje i izobrazbu* (Nar. Nov., br. 109/07. – 14/14.). Bit potpore je mogućnost dodatnog smanjenja osnovice poreza na dobitak za određeni postotak opravdanih troškova nastalih za opće i posebno obrazovanje i izobrazbu zaposlenika. Postotak smanjenja ovisi o veličini poduzetnika i o tome je li riječ o općem ili posebnom obrazovanju. Više o tome u t. 6.

Prema čl. 2., st. 1. *Zakona o držanoj potpore za obrazovanje i izobrazbu*, pod **općim obrazovanjem i izobrazbom** razumijeva se obrazovanje i izobrazba 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. **Posebno obrazovanje i izobrazba** uključuje ono koje je neposredno i ponajprije namijenjeno sadašnjem ili budućem radnom mjestu radnika kod poduzetnika koji financira njegovo školovanje i 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.

Temeljni kriterij koji dijeli opće od posebnog obrazovanja jest činjenica može li se novostečeno znanje jednom primijeniti i kod novog poslodavca.

U troškove obrazovanja i izobrazbe uključuje se i stručna literatura – knjige, priručnici, časopisi i dr. koji su potrebni za obavljanje djelatnosti trgovačkog društva.

O računovodstvenom i poreznom motrištu ovih troškova više u nastavku članka.

2. TROŠKOVI OBRAZOVANJA I IZOBRAZBE ZAPOSLENIKA

Za pravdanje troškova obrazovanja i izobrazbe zaposlenika potrebno je imati odgovarajuću ispravu (račun ili ugovor) iz koje je razvidno o kojoj je vrsti usluge riječ (npr. školarina, tečaj, seminar), kada je ova usluga obavljena i na koga se odnosi (ime zaposlenika koji je pohađao program edukacije). Ako izvršitelj usluge na računu nije naveo sudionike tečaja već samo ime tvrtke čije je zaposlenike educirao, uz ovaj račun poslodavac treba priložiti popis polaznika.

Na razini trgovačkog društva moguće je donijeti posebnu odluku u vezi s obrazovanjem i izobrazbom zaposlenika – posebno kada je riječ o obrazovanju koje traje dulje vrijeme, poput školarina za studij. U odluci se navodi koji će se zaposlenici uputiti na edukaciju, kako se podmiruju troškovi obrazovanja (u cijelosti ili djelomično na teret poslodavca), ima li zaposlenik pravo na plaćeni dopust za polaganje ispita i izradu diplomskog rada i slično.

Kada je riječ o upućivanju zaposlenika na školovanje na temelju kojeg proizlaze prava, ali i obveze (npr. u kojem je roku zaposlenik obavezan diplomirati, koje su obveze zaposlenika prema poslodavcu nakon završenog obrazovanja, kako se postupa ako zaposlenik svojevoljno napusti školovanje čije je troškove poslodavac podmirio i dr.), uputno je sa zaposlenikom sklopiti poseban ugovor.

Poslodavac može, ali i ne mora, uvjetovati zaposleniku da nakon završetka školovanja provede u trgovačkom društvu narednih nekoliko godina. Na to ga ne obvezuje *Zakon o porezu na dohodak* (Nar. Nov., br. 115/16. – 138/20.) niti *Zakon o porezu na dobit* (Nar. Nov., br. 177/04. – 138/21.). Jednako tako poslodavac može, ali i ne mora, uvjetovati zaposleniku u kojem vremenu mora završiti studij / školovanje niti je obvezno ugovoriti povrat plaćene školarine ako zaposlenik u međuvremenu raskine ugovor o radu ili napusti studij. Navedeno ovisi isključivo o dogovoru između zaposlenika i poslodavca – koji će u svakom slučaju nastojati zaštititi svoje interese s motrišta ulaganja u obrazovanje svojih zaposlenika.

Za vrijeme trajanja obrazovanja i izobrazbe zaposlenik ima pravo na plaću prema sklopljenom ugovoru o radu. Kada se zaposlenik šalje na obrazovanje i izobrazbu izvan svog mjesta prebivališta ili boravišta, prema čl.

7., st. 28. Pravilnika o porezu na dohodak (Nar. Nov., br. 10/17. – 102/22.), u troškove obrazovanja uključuju se i troškovi prijevoza na obrazovanje i povratka s njega, i to do visine cijene karata sredstvima javnog prijevoza, te troškovi smještaja do visine stvarnih izdataka. U slučajevima seminara, savjetovanja i izobrazbe koji ne traju dulje od sedam dana, zaposleniku se mogu neoporezivo isplatiti dnevnice i/ili naknade za korištenje privatnog automobila u službene svrhe do visine i pod uvjetima propisanim ovim **Pravilnikom**. Navedeno se odnosi na obrazovanje i izobrazbu u Hrvatskoj i u inozemstvu.

To znači da prema dohodovnom propisu zaposlenik nema pravo na neoporezivu dnevnicu ako obrazovanje (izobrazba) traje dulje od sedam dana. Odluči li mu poslodavac unatoč tome isplatiti dnevnicu, one se smatraju dohotkom od nesamostalnog rada, tj. Plaćom.

3. RAČUNOVODSTVENO MOTRIŠTE TROŠKOVA OBRAZOVANJA I IZOBRAZBE ZAPOSLENIKA

Knjiženje troškova za školovanje i stručno osposobljavanje zaposlenika provodi se na temelju prispjelih računa za školarinu, seminare, tečajeve i druge vrste edukacije. Isprave za knjiženje mogu biti i ugovori zaključeni s pružateljem edukacije (npr. s fakultetom) ako sadrže sve elemente računa.

Primjer 1.

Primljen je račun RRiF Visoke škole na 27.000,00 kn za prvu godinu preddiplomskoga stručnog studija u ak. god. 2022./23. za zaposlenicu Anu Anić (oslobođeno PDV-a prema čl. 39., st. 1., t. i. Zakona o PDV-u).

Knjiženje:

Red. br.	O P I S	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
	U 2022. godini:			
1.	Troškovi obrazovanja i izobrazbe zaposlenika	4690	6.750,00	
	Unaprijed plaćeni troškovi obrazovanja i izobrazbe zaposlenika	1991	20.250,00	
	Dobavljači visokoškolske ustanove	2206		27.000,00
	<i>Za račun za preddiplomski stručni studij na RRiF VŠ za A. Anić u ak.god. 2022/23. (1.10.2022. – 31.9.2023.)</i>			
	Istodobno:			
	Dobavljači visokoškolske ustanove	2206	27.000,00	
	Transakcijski račun u banci	1000		27.000,00
	<i>Za plaćeni račun RRiF VŠ</i>			

Red. br.	O P I S	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
S ⁰ .	<i>U 2023. godini:</i> Unaprijed plaćeni troškovi obrazovanja i izobrazbe zaposlenika	1911	20.250,00	
1.	Troškovi obrazovanja i izobrazbe zaposlenika Unaprijed plaćeni troškovi obrazovanja i izobrazbe zaposlenika <i>Za trošak stručnog studija za zaposlenicu A. Anić u ak.god. 2022/23.</i>	4690 1911	20.250,00	 20.250,00

U ovom primjeru polazi se od pretpostavke da akademska godina traje od 1. 10. 2022. do 30. 9. 2023. godine. Stoga u svrhu objektivnog alociranja troškova na ona obračunska razdoblja na koja se oni prema načelu nastanka poslovnog događaja stvarno i odnose, troškovi školovanja koji se odnose na školarinu za studij u akademskoj godini 2022./23. knjižili su se tako da se školarina za razdoblje listopad – prosinac (3 mjeseca) knjižila na trošak razdoblja (2022. godinu), dok se preostala svota troška školarine koja se odnosi 2023. godinu knjižila na vremenska razgraničenja kako bi teretila troškove u 2023. godini. U skladu s tim raspodijelio se i trošak. Pritom nije bitno dospijeće ovog računa odnosno je li on možda plaćen u dva ili više obroka. Na ovaj način zadovoljene su temeljne računovodstvene pretpostavke kojima se poslovni događaj knjiži kada je nastao – u ovom slučaju kada je obavljena usluga, neovisno o tome što se račun odnosi na ukupnu svotu školarine i neovisno o tome što je školarina odmah u cijelosti plaćena.

I druge troškove obrazovanja i izobrazbe poput prekvalifikacije, tečaja, radionice itd. treba razgraničiti ako se račun za njih odnosi na tekuću i sljedeću poslovnu godinu.

Primjer 2.

Primljen je račun RRiF Učilišta za poduzetništvo za tečaj usavršavanja iz računovodstva za zaposlenika Frana Franića. Tečaj traje od 15. 9. do 20. 11. 2022. godine. Račun glasi na 5.400,00 kn (oslobođeno PDV-a prema čl. 39., st. 1., t. i. Zakona o PDV-u).

Knjiženje:

Red. br.	O P I S	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Troškovi obrazovanja i izobrazbe zaposlenika Dobavljači ustanove <i>Za račun RRiF Učilišta za program usavršavanja iz računovodstva prema verificiranom programu MZO</i>	4690 2206	5.400,00	 5.400,00

Primjer 3.

Primljen je račun škole stranih jezika „Excellent“ br. 251-1-1 od 1. 9. 2022. godine za tečaj poslovnoga engleskog jezika u trajanju od 1. 9. do 30. 11. 2022. godine za zaposlenika Tina Herceg. Račun glasi na 2.250,00 kn (vrijednost usluge 1.800,00 + 25 % PDV-a 450,00).

Knjiženje:

Red. br.	O P I S	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Troškovi obrazovanja i izobrazbe zaposlenika Pretporez Pretporez za koji još nije stečen uvjet za priznavanje Dobavljači <i>Za račun škole stranih jezika za zaposlenika za razdoblje 1. 9. – 30. 11. 2022. i priznavanje pretporeza za rujan</i>	4690 140012 14081 220	2.000,00 150,00 300,00	27.000,00
2.	Pretporez Pretporez za koji još nije stečen uvjet za priznavanje <i>Za priznavanje pretporeza za listopad</i>	140012 14081	150,00	150,00
	ltd.			

U ovom primjeru škola stranih jezika ispostavila je račun za tečaj odmah pri upisu polaznika i on se odnosi na ukupnu cijenu tečaja koji traje tri mjeseca. Stoga primatelj računa ne može odmah priznati cijeli pretporez jer usluga nije u potpunosti obavljena, a to znači da nisu zadovoljeni svi uvjeti za priznavanje pretporeza iz čl. 60., st. 1. *Zakona o PDV-u* i čl. 133. *Pravilnika o PDV-u*. Podsjećamo na čl. 133., st. 1. *Pravilnika: Porezni obveznik ima pravo na odbitak pretporeza u razdoblju oporezivanja u kojem je primio dobro ili su mu obavljene usluge za što ima račun sa podacima iz članka 79. Zakona*. Prema tome, pretporez se po ovom ulaznom računu priznaje malo po malo u razdobljima oporezivanja kada su ispunjeni svi uvjeti – kako je to prikazano u našem primjeru.

4. ZAPOSLENIK UPUĆEN NA ŠKOLOVANJE U INOZEMSTVO

Kada poslodavac upućuje svog zaposlenika na obrazovanje i izobrazbu u inozemstvo, potrebno je voditi računa o doprinosu za zdravstvenu zaštitu u inozemstvu.

Ako zaposlenik odlazi na seminar, konferenciju, trening ili drugi oblik usavršavanja koji traje do 30 dana, to se smatra „službenim putem“ te stoga poslodavac treba provjeriti je li obavezan obračunati i platiti posebni doprinos za zdravstvenu zaštitu u inozemstvu prema čl. 14. st. 3., čl. 188. i čl. 190. *Zakona o doprinosima* (Nar. nov., br. 84/08. – 106/18.) – ovisno o zemlji u koju je upućen. Ako odlazi u drugu državu članicu EU-a, zemlju EGP-a (Norveška, Island,

Švicarska i Lihtenštajn) ili u treću zemlju s kojom RH primjenjuje ugovor o socijalnom osiguranju (BiH, Srbija, Crna Gora, Sjeverna Makedonija, Turska), posebni doprinos radi korištenja zdravstvene zaštite u inozemstvu se NE obračunava.

Međutim, kada zaposlenik radi obrazovanja i izobrazbe boravi (do 30 dana) u trećoj zemlji s kojom nije zaključen ugovor o socijalnom osiguranju, poslodavac je obavezan za ovog zaposlenika platiti dodatni doprinos za zdravstvenu zaštitu u inozemstvu. Ovaj se doprinos obračunava po stopi od 20 % na osnovicu koja se izvodi iz najniže mjesečne osnovice za plaćanje doprinosa, razmjerno broju dana koje je radnik proveo na „službenom putu“, uzimajući u obzir i nedjelje ako se edukacija odvijala, primjerice, u vremenu koje je obuhvaćalo i nedjelju. Najniža osnovica propisana za plaćanje doprinosa za 2022. godinu iznosi 3.624,06 kn podijeljeno s brojem dana u mjesecu.

Kada poslodavac upućuje svog zaposlenika koji je u radnom odnosu na studij ili stručno usavršavanje u inozemstvo gdje će on boraviti dulje od 30 dana i cijelo to vrijeme primati plaću prema ugovoru o radu, poslodavac je obavezan prema čl. 14., st. 1., t. 2. Zakona o doprinosima, osim obveznih doprinosa, platiti još i posebni doprinos za zdravstvenu zaštitu u inozemstvu po stopi od 10 % na ugovorenu bruto-plaću. Ako školovanje u inozemstvu obuhvaća i neki nepuni mjesec (npr. mjesec odlaska ili povratka sa školovanja), tada se ovaj doprinos plaća u razmjernom dijelu.

5. KORIŠTENJE NEPLAĆENOG DOPUSTA ZA POTREBE OBRAZOVANJA

Poslodavac može zaposleniku na njegov zahtjev za vrijeme trajanja obrazovanja i izobrazbe odobriti neplaćeni dopust. Sukladno čl. 87. Zakona o radu, za vrijeme neplaćenog dopusta prava i obveze iz radnog odnosa ili u svezi s radnim odnosom miruju, ako zakonom nije drukčije određeno.

Kada zaposlenik koristi neplaćeni dopust zbog odlaska na školovanje ili stručno usavršavanje i poslodavac mu za to vrijeme ne isplaćuje plaću, ali ne prekida radni odnos (kako to nalaže Zakon o radu), tada je poslodavac obavezan za ovog zaposlenika sukladno čl. 200., st. 1. Zakona o doprinosima i čl. 11. Pravilnika o doprinosima (Nar. nov., br. 2/09. – 1/19.) plaćati doprinose za mirovinsko i zdravstveno osiguranje na najnižu mjesečnu osnovicu za obračun doprinosa za cijeli mjesec odnosno u razmjernom dijelu ako neplaćeni dopust traje kraće od punog mjeseca. U 2022. godini osnovica iznosi 3.624,06 kn. S obzirom na to da se ne isplaćuje neto-plaća, ne plaća se niti porez na dohodak. Ovakvo postupanje svoje uporište ima u mišljenju Ministarstva financija (KLASA: 410-01/18-01/1731 od 26. srpnja 2018.) iz kojeg proizlazi da poslodavac neće napraviti prekršaj s motrišta Zakona o doprinosima ako ne odjavi radnika te

mu obračuna doprinose na minimalnu osnovicu. Međutim, s motrišta *Zakona o radu* to nije ispravno jer poslodavac treba radnika na neplaćenom dopustu odjaviti iz obveznih osiguranja.

6. KAKO ZAPOSLENIKU REFUNDIRATI IZDATAK ZA OBRAZOVANJE I IZOBRAZBU

U praksi se događa da zaposlenik samoinicijativno upiše studij u svojstvu izvanrednog studenta i uplati dio školarine, a ubrzo nakon toga poslodavac donosi odluku o pokriću troškova njegovog studija jer je riječ o daljnjem usavršavanju zaposlenika za potrebe poslovanja trgovačkog društva. U tom slučaju poslodavac može donijeti odluku da zaposleniku refundira uplaćeni dio školarine, a preostali dio uplati izravno na račun visokoškolske ustanove (fakulteta), pozivajući se pritom na ugovor o studiranju koji je zaposlenik – student zaključio s visokoškolskom ustanovom. Zaposlenik dostavlja poslodavcu originalni ugovor i račun za školarinu koji glasi na njegovo ime. U slučaju podmirjenja dijela školarine dostavlja i uplatnicu ili izvadak sa svoga tekućeg računa. Vraćeni novac za školarinu ne smatra se dohotkom zaposlenika jer je riječ o trošku obrazovanja koji je nastao u poslovne svrhe, a ne za osobne potrebe zaposlenika, neovisno o tome što je ugovor zaključen izravno između studenta i visokoškolske ustanove odnosno neovisno o tome što račun glasi na ime studenta – zaposlenika. Bitno je to da je trošak nastao u poslovne svrhe i da postoji pravovaljana isprava – u ovom slučaju ugovor.

Visoke škole i fakulteti ponekad za studiranje izvanrednih studenata čije troškove studija snosi poslodavac sklapaju dva ugovora – jedan “ugovor o studiranju” sa studentom, a drugi “ugovor o plaćanju” s poslodavcem. Ako je ugovor o plaćanju prvotno zaključen sa studentom, a potom je poslodavac odlučio plaćati školarinu, može se sklopiti aneks tog ugovora. Umjesto “ugovora o plaćanju”, obrazovna ustanova, student i poslodavac mogu zaključiti “ugovor o preuzimanju duga” na temelju kojeg poduzetnik preuzima dug svog zaposlenika (izvanrednog studenta) za školarinu.

Kada je riječ o neformalnim oblicima obrazovanja koje obavljaju ustanove i trgovačka društva koji su obveznici PDV-a – primjerice škole stranih jezika ili autoškole, poslodavac može priznati pretporez jedino u slučaju kada račun glasi na tvrtku (poslodavca). Račun mora sadržavati sve elemente prema čl. 79. *Zakona o PDV-u*, a to znači i naziv i porezni broj (OIB) korisnika usluge – u ovom slučaju trgovačkog društva koje je na tečaj uputilo svog zaposlenika. U suprotnom, ako račun glasi na zaposlenika, on se može knjižiti na trošak obrazovanja i izobrazbe, ali se po tom računu ne može priznati pretporez.

Primjer 4.

Zaposlenik "X" d.o.o.-a Ivan Horvat zaključio je ugovor o školovanju na diplomskom studiju. Školarina za prvu godinu studija iznosi 30.000,00 kn. Horvat je fakultetu uplatio prvu ratu od 5.000,00 kn. Tijekom drugog semestra Horvat je svom trgovačkom društvu podnio zamolbu za plaćanje troškova školarine na poslijediplomskom studiju. Uprava društva donijela je odluku o plaćanju ukupnih troškova diplomskog studija I. Horvatu u svoti od 30.000,00 kn jer se ovo obrazovanje dovodi u vezu s poslovanjem društva i prema novoj sistematizaciji radnih mjesta Horvat će nakon završetka studija biti raspoređen na radno mjesto voditelja marketinga. "X" d.o.o. podmirio je preostali dio školarine fakultetu, a Horvatu vratio 5.000,00 kn na tekući račun. "X" d.o.o. zaključio je ugovor o preuzimanju duga s fakultetom i Horvatom.

Knjiženje:

Red. br.	O P I S	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Troškovi obrazovanja i izobrazbe zaposlenika	4690	30.000,00	5.000,00
	Transakcijski račun u banci	1000		
	Obveze za preuzeta plaćanja na temelju ugovora o preuzimanju duga	2312	25.000,00	
	<i>Za trošak diplomskog studija za zaposlenika</i>			

Ako nije sklopljen ugovor o preuzimanju duga, preuzeta obveza za plaćanje školarine visokoškolskoj ustanovi može se knjižiti izravno na račun 220 – Dobavljači (fakultet). Knjiženje se provodi putem temeljnice jer račun za školarinu ne glasi na trgovačko društvo već na zaposlenika.

Treba naglasiti da ovakav način priznavanja troškova obrazovanja i izobrazbe zaposlenika nije preporučen. Poduzetnik treba uvijek nastojati da račun za školovanje i usavršavanje zaposlenika glasi na ime trgovačkog društva odnosno da ugovor o plaćanju školarine za studij zaposlenika bude zaključen između visokoškolske ustanove i trgovačkog društva.

7. TROŠKOVI OBRAZOVANJA I IZOBRAZBE ZAPOSLENIKA S MOTRIŠTA POREZA NA DOBITAK

Troškovi obrazovanja i izobrazbe zaposlenika mogu dodatno smanjiti osnovicu poreza na dobitak kao „potpora za obrazovanje i izobrazbu“ u skladu s odredbama *Zakona o državnoj potpori za obrazovanje i izobrazbu*. **Bit ove potpore je da poduzetnik može dodatno smanjiti osnovicu poreza na dobitak za određeni postotak opravdanih troškova nastalih za opće i posebno obrazovanje i izobrazbu zaposlenika koje je u vezi s djelatnošću koju poduzetnik**

obavlja. Postotak smanjenja ponajprije ovisi o veličini poduzetnika te vrsti obrazovanja / izobrazbe (opće ili posebno).

Veličina poduzetnika utvrđuje se prema kriterijima propisanim u čl. 3. *Zakona o poticanju razvoja malog gospodarstva* (Nar. nov., br. 29/02. – 56/13.) koji razlikuje **mikro, male i srednje** subjekte maloga gospodarstva.

Slika 1 Veličina poduzetnika prema kriterijima Zakona o poticanju razvoja maloga gospodarstva

KATEGORIJA PODUZETNIKA "MALOGA GOSPODARSTVA"	Godišnji prosječni broj zaposlenih radnika	Godišnji poslovni prihod (ukupni prihod)	ili Ukupna aktiva (kod "dohodaša" dugotrajna imovina)
MIKRO PODUZETNIK	< 10	≤ 2.000.000 eura	≤ 2.000.000 eura
MALI PODUZETNIK	< 50	≤ 10.000.000 eura	≤ 10.000.000 eura
SREDNJI PODUZETNIK	50 < 249	10.000.001 do 49.999.999 eura	10.000.001 do 42.999.999 eura

Osim ovih kriterija, subjekti koji čine malo gospodarstvo moraju biti neovisni u svom poslovanju odnosno moraju biti autonomni subjekti koji nisu kvalificirani kao partnerski subjekti te povezani subjekti sukladno čl. 2, st. 3. i 4. spomenutog *Zakona*.

Zakon o poticanju razvoja malog gospodarstva poduzetnicima smatra i **velike poduzetnike**. Riječ je o poduzetnicima koji premašuju navedene vrijednosti za srednje poduzetnike odnosno ne ispunjavaju druge navedene kriterije maloga gospodarstva. Kod možebitnih dvojbi u razvrstavanju poduzetnika po veličini treba konzultirati i *Preporuke Europske komisije 2003/361/EC* te *Vodič o definiciji malih i srednjih poduzeća*.

Opravedani troškovi općeg i posebnog obrazovanja i izobrazbe priznaju se samo za zaposlenike i moraju biti u vezi s djelatnošću poduzetnika.

Prema čl. 3. st. 1. *Zakona o državnoj potpori za obrazovanje i izobrazbu* svi poduzetnici – neovisno o veličini, mogu osnovicu za obračun poreza na dobit (red. br. 34.1. Obr. PD) umanjiti do 60 % opravdanih troškova za **opće obrazo-**

vanje i izobrazbu odnosno do 25 % opravdanih troškova za posebno obrazovanje i izobrazbu zaposlenika.

Pritom, u skladu s čl. 3. st. 2. *Zakona*, **mikro i mali poduzetnici mogu ovaj postotak uvećati za 20 postotnih bodova** (opće obrazovanje do 80 % i posebno obrazovanje do 45 % opravdanih troškova), **a srednji poduzetnici za 10 postotnih bodova** (opće obrazovanje do 70 % i posebno obrazovanje do 35 % opravdanih troškova).

Tablica 1 Smanjenje porezne osnovice za troškove obrazovanja i izobrazbe zaposlenika

OPIS	Mikro i mali poduzetnici	Srednji poduzetnici	Veliki poduzetnici
OPĆE OBRAZOVANJE	do 80 %	do 70 %	do 60 %
POSEBNO OBRAZOVANJE	do 45 %	do 35 %	do 25 %

} od nastalih opravdanih troškova

Pod opravdanim troškovima općeg obrazovanja i izobrazbe razumijevaju se:

1. školarine na osnovnim i srednjim školama, visokim učilištima te drugim obrazovnim institucijama, na kojima se stječe osnovno, srednje i visoko obrazovanje, uključujući i doktorske studije;
2. troškovi za sudjelovanje na seminarima (*webinarima*), tečajevima i kongresima, troškovi specijalizacija i drugih oblika obrazovanja i izobrazbe u tuzemstvu i inozemstvu;
3. naknade predavačima i instruktorima te troškovi savjetovanja u vezi s projektima obrazovanja i izobrazbe;
4. troškovi stručne literature (knjige, časopisi) u papirnatom ili elektroničkom obliku. Stručnom se literaturom NE smatraju se javna glasila tijela državne uprave, tijela područne (regionalne) samouprave, tijela lokalne samouprave i institucija u njihovu vlasništvu;
5. trošak otpisa (*amortizacija*) uređaja, pomagala i opreme koji su korišteni u obrazovanju i izobrazbi, u skladu s opsegom njihova korištenja u tu svrhu.

Pod opravdanim troškovima posebnog obrazovanja i izobrazbe razumijevaju se troškovi navedeni kod općeg obrazovanja **osim** školarina odnosno troškova navedenih pod t. 1.

Kada se zaposlenik na obrazovanje i izobrazbu šalje izvan svog mjesta prebivališta ili boravišta, u troškove se uključuju troškovi prijevoza i smještaja do visine stvarno nastalih troškova i dnevnice, i to u skladu s propisima o oporezivanju dohotka.

Ako poduzetnik šalje na obrazovanje i izobrazbu svog zaposlenika koji prema čl. 5. *Zakona* ima obilježje „radnika u nepovoljnom položaju“, troškovi koji su nastali za njegovo obrazovanje smanjuju poreznu osnovicu za 10 postotnih podova u odnosu na ostale radnike. Kako je sukladno čl. 3., st. 2. *Zakona* **najviše dopušteno umanjenje porezne osnovice za mikro, male i srednje poduzetnike do 80% opravdanih troškova**, mikro i mali poduzetnici nemaju pravo na dodatno uvećanje opravdanih troškova za opće obrazovanje radnika u nepovoljnom položaju.

Tablica 2 Smanjenje porezne osnovice za troškove obrazovanja i izobrazbe radnika u nepovoljnom položaju

OPIS	Mikro i mali poduzetnici	Srednji poduzetnici	Veliki poduzetnici
OPĆE OBRAZOVANJE	do 80 %	do 80 %	do 70 %
POSEBNO OBRAZOVANJE	do 55 %	do 45 %	do 35 %

} od nastalih opravdanih troškova

„Radnik u nepovoljnom položaju“ je zaposlenik:

- ⇒ mlađi od 25 godina koji prethodno nije pronašao nikakav posao s redovitom plaćom,
- ⇒ s invaliditetom, ali je sposoban sudjelovati na tržištu rada,
- ⇒ onaj koji se ponovno zaposlio nakon prekida od najmanje tri godine,
- ⇒ stariji od 45 godina koji nije stekao srednju školsku ili srednju stručnu spremu i
- ⇒ 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.

Iznimno, poduzetnici koji obavljaju djelatnost pomorskog prijevoza mogu osnovicu poreza na dobitak umanjiti i do 100 % opravdanih troškova za opće i posebno obrazovanje i izobrazbu pričuvnih članova posade, ali pod uvjetom da se obrazovanje provodi na brodovima koji su upisani u Hrvatski registar brodova. Ako se na obrazovanje i izobrazbu šalje pričuvni član posade koji ima obilježje „radnika u nepovoljnom položaju“, porezna se osnovica može umanjiti do 110 % od nastalih troškova za njegovo obrazovanje.

Sukladno čl. 4. st. 5. *Pravilnika o sadržaju evidencije državne potpore za obrazovanje i izobrazbu* (Nar. nov., br. 12/08. i 13/09.), **poduzetnik – korisnik državne potpore obavezan je u svojim poslovnim knjigama osigurati posebno knjigovodstveno praćenje troškova obrazovanja i izobrazbe. Državnu pot-**

poru za obrazovanje i izobrazbu poduzetnik može koristiti samo na temelju evidencije koju prilaže uz godišnju prijavu poreza na dobitak (Obrazac PD). Pod „evidencijom“ Pravilnik razumijeva pregled opravdanih troškova za obrazovanje i izobrazbu i izračun državne potpore za obrazovanje i izobrazbu. Ona se sastavlja na temelju podataka evidentiranih u poslovnim knjigama, a podatci koji se unose u poslovne knjige trebaju se temeljiti na urednim i vjerodostojnim ispravama (dokumentaciji).

8. ZAKLJUČAK

Ulaganje u školovanje i usavršavanje treba gledati kao na investiciju – ulaganje u razvoj vlastita trgovačkog društva, a ne isključivo kao na trošak. Treba ga inicirati u smjeru potreba poduzetnika, a zaposlenike motivirati da odvoje slobodno vrijeme za učenje. Podršku na tom planu zaposlenici očekuju od svojih poslodavaca – bilo da je riječ o prilagođavanju radnog vremena za vrijeme edukacije, studijskom dopustu, neplaćenom dopustu ili plaćanju školarine odnosno financiranju nekog od oblika usavršavanja. S druge strane, troškovi obrazovanja i izobrazbe zaposlenika – ako su u vezi s poslovanjem trgovačkog društva, dodatno umanjuju osnovicu poreza na dobitak pa tako imaju dvostruki pozitivni učinak za poslodavca: educiranog zaposlenika i manji porez na dobitak!

LITERATURA

1. Zakonu o držanoj potpori za obrazovanje i izobrazbu (Nar. nov., br. 109/07. – 14/14.)
2. Zakona o radu (Nar. nov., br. 93/14. – 98/19.)
3. Zakona o poticanju razvoja malog gospodarstva (Nar. nov., br. 29/02. – 56/13.)
4. Zakona o doprinosima (Nar. nov., br. 84/08. – 106/18.)
5. Zakon o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 115/16. – 138/20.)
6. Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13. – 39/22.)
7. Zakon o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04. – 138/21.).
8. Vodič o definiciji malih i srednjih poduzeća
9. Preporuke Europske komisije 2003/361/EC
10. Pravilnika o sadržaju evidencije državne potpore za obrazovanje i izobrazbu (Nar. nov., br. 12/08. i 13/09.)
11. Pravilnika o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 10/17. – 102/22.)
12. Pravilnika o doprinosima (Nar. nov., br. 2/09. – 1/19.)
13. Pravilnika o doprinosima (Nar. nov., br. 2/09. – 1/19.)
14. Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 79/13. – 41/22.)

COSTS OF EDUCATION AND PROFESSIONAL TRAINING OF EMPLOYEES FROM VIEWPOINTS OF ACCOUNTING AND TAXATION

ABSTRACT

Expenditures for education and professional training of employees, which are related to the activities of entrepreneurs, should primarily be seen as an investment in intellectual capital, i.e. in the development of one's own company, and not exclusively as a business expense. The costs of education and training of employees can further reduce the profit tax base in the form of support for education and training in accordance with the provisions of the Act on State Support for Education and Training. The importance of such a support is the fact that the entrepreneur can additionally reduce the profit tax base by a certain percentage of justified costs incurred for general and special education and training of employees related to the activity the entrepreneur performs. The percentage of reduction primarily depends on the size of the company and the type of education/training (general or special). The size of the company is determined according to the criteria laid down in the Act on Supporting Development of Small Businesses. In order to use the support, it is necessary to ensure special accounting monitoring of these costs in the business records.

Keywords: *education, training, state grants for education and training, state grants, education costs*