

SVEUČILIŠTE U SPLITU
EKONOMSKI FAKULTET

ZAVRŠNI RAD
POREZNI GUBICI

Mentorica:

doc. dr. sc. Jasenka Bubić

Studentica:

Tea Kačić Barišić

Split, kolovoz, 2016.

SADRŽAJ:

1. UVOD	3
1.1. Problem istraživanja.....	3
1.2. Cilj rada	3
1.3. Metode rada.....	4
1.4. Struktura i opseg rada.....	4
2. POREZNI GUBICI U SUSTAVU POREZA NA DOBIT	5
2.1. Porez na dobit.....	5
2.2. Temeljne kategorije poreza na dobit.....	8
2.3. Zakonski okvir poreznog gubitka.....	13
2.4. Računovodstveni i porezni gubitak	14
3. PRIJENOS POREZNIH GUBITAKA U PRAKSI.....	18
3.1. Prijenos poreznog gubitka u redovnom poslovanju	18
3.2. Prijenos gubitka pri statusnoj promjeni pripajanja	24
3.3. Predstečajna nagodba i restrukturiranje	28
4. ZAKLJUČAK.....	34
LITERATURA	35
POPIS TABLICA	37
POPIS SLIKA.....	37
SAŽETAK.....	38
SUMMARY	39

1.UVOD

1.1. Problem istraživanja

Porezni gubici sastavni su dio u poslovanju poslovnih subjekata. Zakonskom regulativom poreza na dobit reguliran je način njihova utvrđivanja i prijenosa kroz porezna razdoblja. Porezni obveznik može ostvariti porezni gubitak kroz nekoliko varijanti koje je potrebno elaborirati. Varijanta pojavljivanja zavisi od nekoliko temeljnih računovodstveno ekonomskih kategorija u poslovanju poduzetnika. Stjecanje prava prijenosa u narednim poreznim razdobljima od godine njegova nastanka zavisit će od ispunjenja zakonskih određenja istraživanog područja, ali i od statusa poreznog obveznika. Status poreznog obveznika povezan je i sa genezom nastanka poreznog gubitka. U poslovnoj praksi treba razlikovati genezu nastanka poreznog gubitka kod različitih poslovnih situacija u smislu statusa poslovnog subjekta/poreznog obveznika, a to drugim riječima znači slijedeće statuse poreznog obveznika: redovno poslovanje, poslovna kombinacija pripajanja u redovnom poslovanju i poslovanje poslovnog subjekta/dužnika u predstečajnoj nagodbi. Ima li prijepora u praksi poslovnih gubitaka i zakonskih uređenja?

1.2. Cilj rada

Putem teorijskog i empirijskog dijela rada razraditi će se prijenos poreznog gubitka s aspekta oporezivanja dobiti. U teorijskom dijelu rada svrha je opis i razumijevanje poreza na dobit slijedom čega će proizaći i važnost poreznog gubitka u poslovanju poduzetnika. Stavke koje povećavaju/smanjuju dobitak odnosno gubitak mogu doprinijeti da poduzetnik unatoč ostvarenoj dobiti na kraju utvrdi porezni gubitak. Kroz primjere će se pokazati zbog čega dolazi do navedene situacije te koje su financijske posljedice. Empirijski dio rada ima namjenu prikazati moguće poslovne primjere i to preko objekata istraživanja kao što je trgovačko društvo u tri poslovna/porezna statusa. Autorica će se upustiti u kritičko promišljanje o pojedinim poslovnim situacijama kada su u pitanju porezni gubici u sustavu poreza na dobit. Preko poslovnih primjera pokušati će se dati odgovor na postavljena pitanja kroz definirani problem ovoga rada vezan za porezne gubitke u sustavu poreza na dobit.

1.3. Metode rada

Metode rada koje će se koristiti su desk research metode koje uključuju korištenje Interneta, Zakona, stručne literature te metoda slučaja/primjera. Nabrojane metode podrazumijevaju korištenje sekundarnih podataka, odnosno podataka koji su već ranije prikupljeni, a kroz rad će se obraditi na način da kvalitetno razrade zadanu temu. Internet kao medij koji sadrži mnoštvo informacija te Zakoni koji definiraju primjenu poreznih propisa omogućuju pristup potrebnim podacima te njihovo uvrštavanje u rad. Stručna literatura sadrži adekvatne i najbolje primjere na zadanu temu stoga mora biti neophodna metoda koja će se koristiti.

Metoda case study ili metoda rješavanja studije slučaja ima za cilj prikazati određeni problem u kojem se osoba mora staviti u ulogu nadređenoga ili direktora te suočiti sa situacijom, a sve u cilju rješavanja tog problema. Ograničenje vezano uz analizu teme je dostupnost podataka o oporezivanju dobitaka poreznih obveznika u Hrvatskoj. Iz tog razloga rad će se temeljiti na metodi primjera kako bi se prikazala problematika poreznih gubitaka u praksi.

1.4. Struktura i opseg rada

Rad se sastoji od četiri cjeline, a sadrži trideset i devet stranica. Prvi dio se odnosi na uvod u kojem je jasno opisan problem istraživanja te cilj rada. Također su navedene metode istraživanja te je ukratko opisana struktura rada. Drugi dio rada odnosi se na zakonska određena poreza na dobit, njegove najznačajnije karakteristike te temeljne kategorije. Predstavljen je zakonski okvir poreznog gubitka te razlike između računovodstvenog i poreznog gubitka.

Treća cjelina odnosi se na prijenos poreznih gubitaka u praksi. U ovom dijelu detaljno je razrađena tema rada kroz primjere prijenosa poreznog gubitka u redovnom poslovanju te godišnjeg obračuna poreza na dobit. Poglavlje se bavi i statusnim promjenama, s naglaskom na promjenu pripajanja. Studija slučaja na primjeru hotela Palma daje uvid u mjere predstečajne nagodbe koje će riješiti problem dugogodišnjeg negativnog poslovanja hotela. Kroz ovaj slučaj/primjer autorica postavlja i određena kritička promišljanja na području poreznih gubitaka.

Zadnji, četvrti dio rada odnosi se na zaključna razmišljanja, korištenu literaturu te sažetak rada napisan na hrvatskom i engleskom jeziku.

2. POREZNI GUBICI U SUSTAVU POREZA NA DOBIT

2.1. Porez na dobit

Svaki sustav i podsustav sastoji se od pojedinih dijelova. To je slučaj i s poreznim podsustavom. Dijelovi poreznog podsustava jesu pojedini porezni oblici i to kako oni izvorne tako i neizvorne fiskalne provenijencije.¹ Porezni podsustav može biti ustrojen od različitog broja poreznih oblika. Jedan od tih poreznih oblika u hrvatskom poreznom sustavu je i porez na dobit. U literaturi se pojavljuju različiti termini za ovaj fiskalni oblik pa i termin porez na profit.

Porez na dobit je mlad porezni oblik. Početak njegove sveobuhvatnije primjene počinje poslije 2. svjetskog rata.² Prema tumačenju istoga autora, ovaj porezni oblik bio je sastavni dio oporezivanja dohotka fizičkih osoba. Na određeni način predstavlja porez na dohodak poduzeća, tj. društava kapitala kao što su dionička društva i društva sa ograničenom odgovornošću. Kod oporezivanja dobiti treba odgovoriti na pitanje tko zapravo snosi teret poreza na dobit:

1. njegovi dioničari
2. mehanizmom prevaljivanja teret snose potrošači
3. teret snose i dioničari, i potrošači, i radnici, ali pritom njihovi udjeli nisu isti i podložni su promjenama
4. nije bitno tko snosi teret jer se on kao trošak prevaljuje – stoga porez na dobit treba zamijeniti nekim oblikom potrošnih poreza.

Problem koji se javlja jest pitanje pravednosti oporezivanja dobiti zbog problema dvostrukog oporezivanja. Razlozi koji idu u korist oporezivanju dobiti opravdavaju se radi korištenja javnih dobara (npr. ceste, mostovi i sl.) kao i instrumenti kontrole (kontrola monopola).³

¹ Sever, I. (1995.): Javne financije, Razvoj-Osnove teorije-Analiza, Ekonomski fakultet Rijeka, str.283.

² Sever, I. (1995.): Javne financije, Razvoj-Osnove teorije-Analiza, Ekonomski fakultet Rijeka, str.304.

³ https://hr.wikipedia.org/wiki/Porez_na_dobit (preuzeto: 15.10. 2015.)

Porez na dobit kao jedan od fiskalnih oblika ima svoja obilježja. Navode se neka od njih:

- Subjekti oporezivanja su pravne, ali i fizičke osobe
- Porez na dobit utvrđuje se na osnovi gospodarske djelatnosti društva.
- Porez na dobit je porez koji se obračunava na razliku ukupnih prihoda i rashoda, te se potom ispravlja sa nizom zakonski propisanih kategorija.

Obrazloženje za postojanje poreza na dobit treba tražiti u ekonomsko-političkom stajalištu jer je to za fiskus relativno jeftin izvor prikupljanja prihoda, a sa stajališta nositelja političkih odluka preferirani porezni oblik.⁴

U Republici Hrvatskoj u posljednjih dvadeset i pet godina, ovaj porezni oblik doživio je veliki broj izmjena u zakonodavnom smislu. Nadalje treba naglasiti kako nema tako veliku važnost i izdašnost kao u zemljama Europske Unije. Hrvatski sustav poreza na dobit od svojeg nastanka do kraja 2015. godine doživio je nekoliko reformi koje se okvirno mogu grupirati kao:

1. Alternativni model oporezivanja poduzeća
2. Nova reforma oporezivanja dobiti
3. Porez na dobit – Usklađeni sustav sa pravnom stečevinom EU.⁵

Prije stupanja na snagu Zakona o porezu na dobit, oporezivanje dobiti temeljilo se na Zakonu o neposrednim porezima iz 1990. godine. Prema tom zakonu domaće i strane pravne i fizičke osobe plaćale su porez na dobit od osnovice koju čini razlika između ukupnih prihoda i rashoda u jednoj poslovnoj godini. Način utvrđivanja osnovice te obračun i plaćanje PD-a bio je jednak za domaće i strane obveznike. Razlika se odnosi na to da su domaće pravne i fizičke osobe plaćale porez po stopi od 35%, a strane pravne i fizičke osobe primjenom stope od 17,5%.

Alternativni model uveden je poreznom reformom 1994. godine, a temelji se na Zakonu o porezu na dobit NN 109/93. Osnovica poreza na dobit bila je razlika između vlastitog kapitala uloženog u djelatnost poduzetnika na kraju i na početku razdoblja za kojeg se utvrđuje porez. Zasnovan je na čistom potrošnom konceptu oporezivanja alternativnog oblika.

⁴<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:Pmg5DufjXooJ:web.efzg.hr/dok/FIN//OPOREZIVANJE%2520DOBITI%2520zg.ppt-turizam.ppt+&cd=2&hl=hr&ct=clnk&gl=hr> (preuzeto: 15.10.2015)

⁵ Bubić, J. (2015.): Oporezivanje dobiti, www.efst.hr/pristup (preuzeto: 22.4.2015.)

U osnovicu poreza na dobit ulazila je i dobit od likvidacije, prodaje, promjene pravnog oblika i podjele poreznog obveznika. Koncept nulte marginalne efektivne porezne stope na normalnu dobit; oporezivanje samo iznad normalnog povrata putem korištenja odbitaka za kamatu na vlastiti kapital. Porezna osnovica maksimalno je proširena izostavljanjem poticaja – zadržavanjem općih olakšica za kapital.

Reformirani porezni sustav oporezivanja dobiti započinje 1.siječnja 2001. godine. Reguliran je Zakonom o porezu na dobit (NN 127/00). Dolazi do novog pristupa oporezivanja dobiti u Hrvatskoj. Značajne izmjene odnose se na postavljanje porezne osnovice, porezne stope i kategorizaciji poreznog obveznika. Glavna obilježja reformiranog sustava ogledaju se u slijedećem:

- ukidanje zaštitne kamate
- drugačije određivanje porezne osnovice (kao razlike prihoda i rashoda)
- porezna se stopa snižava s 35% na 20%
- uvodi se porez po odbitku po stopi od 15% za određene naknade što se plaćaju inozemnim osobama
- ne plaća se porez na dividende i udjele u dobiti tuzemnih poreznih obveznika
- propisuju se olakšice i oslobođenja te poticaji ulaganjima i zapošljavanju.

Namjena tih promjena u oporezivanju dobiti jest oživljavanje gospodarstva, te poticanje ulaganja i zapošljavanja. Jednostavnijim određivanjem porezne osnovice i nižom poreznom stopom zakonodavac namjerava porezni sustav učiniti usporedivim i konkurentnim zemljama u hrvatskom okruženju.

Tijekom 2008. godine dolazi do usklađivanja sa stečevinom EU. Donijet je Zakon o dopunama Zakona o porezu na dobit (NN 146/08), koji stupa na snagu danom potpisivanja RH Europskoj uniji. Daljnje izmjene zakonske regulative unije su dodatna usklađenja.⁶

⁶ Bubić, J. (2015.): Oporezivanje dobiti, www.efst.hr/pristup (preuzeto: 22.4.2015.)

2.2. Temeljne kategorije poreza na dobit

Zakonski okvir definirao je temeljne kategorije u obračunu porezne obveze poreza na dobit, kao što su: porezni obveznik, porezna osnovica, porezna stopa.

Porezni obveznik poreza na dobit je trgovačko društvo i druga pravna i fizička osoba rezident Republike Hrvatske koja gospodarsku djelatnost obavlja samostalno, trajno i radi ostvarivanja dobiti, dohotka ili prihoda ili drugih gospodarskih procjenjivih koristi. Porezni obveznik je i tuzemna poslovna jedinica inozemnog poduzetnika (nerezident) kao i svaka fizička osoba, koja ostvaruje dohodak prema propisima o oporezivanju dohotka, ako izjavi da će plaćati porez na dobit umjesto poreza na dohodak.⁷

Pod poreznim obveznikom se smatra i fizička osoba koja ostvaruje dohodak od obrta i s obrtom izjednačenih djelatnosti prema propisima o porezu na dohodak:

1. ako je u prethodnom razdoblju ostvario ukupan primitak veći od 3.000.000,00 kuna ili
2. ako ispunjava dva od sljedeća tri uvjeta:
 - u prethodnom poreznom razdoblju ostvario je dohodak veći od 400.000,00 kuna,
 - ima dugotrajnu imovinu u vrijednosti većoj od 2.000.000,00 kuna,
 - u prethodnom poreznom razdoblju prosječno zapošljava više od 15 radnika.

Porezna osnovica je dobit koja se utvrđuje prema računovodstvenim propisima kao razlika ukupnih prihoda i ukupnih rashoda prije obračuna poreza na dobit, uvećana i umanjena prema odredbama Zakona o porezu na dobit. U poreznu osnovicu poreznog obveznika rezidenta spada dobit ostvarena u tuzemstvu i inozemstvu, a poreznu osnovicu nerezidenta čini samo dobit ostvarena u tuzemstvu, a utvrđuje se prema odredbama Zakona. Porezna osnovica poslovnih jedinica nerezidenata jest dobit utvrđena prema Zakonu koja se može pripisati poslovnoj jedinici u Republici Hrvatskoj.

Pri utvrđivanju porezne osnovice, dobit poslovne jedinice mora odgovarati onoj dobiti koju bi ostvarila poslovna jedinica kad bi bila zasebno i nezavisno društvo koje se bavi istim ili sličnim poslovanjem pod istim ili sličnim okolnostima, te kad bi poslovala potpuno samostalno s društvom čija je poslovna jedinica.

⁷ [http://www.porezna-uprava.hr/HR_porezni_sustav/ layouts/in2.vuk.sp.propisi.intranet/propisi.aspx?id=pro19](http://www.porezna-uprava.hr/HR_porezni_sustav/layouts/in2.vuk.sp.propisi.intranet/propisi.aspx?id=pro19)
(preuzeto: 15.10.2015.)

Također, pri utvrđivanju se priznaju i rashodi nastali za potrebe stalne poslovne jedinice, uključujući opće upravne i administrativne rashode, bilo da su nastali u tuzemstvu ili inozemstvu. Obveznik poreza na dohodak koji postaje obveznikom poreza na dobit mora na prvi dan poreznog razdoblja za koje utvrđuje porez na dobit sastaviti početnu bilancu i nastaviti voditi poslovne knjige prema propisima o računovodstvu.

Na kraju prvoga poreznoga razdoblja za koje utvrđuje osnovicu poreza na dobit, utvrđena dobit uvećava se (+)⁸ i umanjuje se (-)⁹ za u nastavku navedene pozicije iz početne bilance:

Tablica 1. Pozicija povećanja promjene metode oporezivanja

r.b.	Pozicija povećanja promjene metode oporezivanja
1.	vrijednost zatečenih zaliha
2.	dani predujmovi za robu i usluge
3.	potraživanja od kupaca za robu i usluge
4.	potraživanja od kupaca za prodane predmete dugotrajne imovine iz popisa dugotrajne imovine
5.	aktivna vremenska razgraničenja
6.	zahtjevi za povrat poreza na promet i istovrsnih poreza

Izvor: Izrada autora

Tablica 2. Pozicija smanjenja promjene metode oporezivanja

r.b.	Pozicija smanjenja promjene metode oporezivanja
1.	obveze prema dobavljačima za robu i usluge
2.	obveze za primljene predujmove od kupaca za robu i usluge
3.	pasivna vremenska razgraničenja
4.	dugoročna rezerviranja
5.	obveze za porez na promet i istovrsne poreze

Izvor: Izrada autora

Početnu bilancu porezni obveznik dostavlja uz prijavu poreza na dobit Poreznoj upravi.

Porezni obveznik podnosi prijavu poreza na dobit za porezno razdoblje i plaća porez na dobit u roku u kojemu podnosi poreznu prijavu.

Porezna osnovica zavisi o dvije temeljne kategorije koje korigiraju računovodstvenu dobit ili pak računovodstveni gubitak. To su:

- A) POVEĆANJA DOBITI/SMANJENJE GUBITKA
- B) SMANJENJE DOBITI/POVEĆANJE GUBITKA.

U nastavku se prikazuju osnovne stavke prema Prijavi poreza na dobit.

⁸ http://www.porezna-uprava.hr/HR_porezni_sustav/_layouts/in2.vuk.sp.propisi.intranet/propisi.aspx?id=pro19
(preuzeto: 15.10.2015.)

⁹ http://www.porezna-uprava.hr/HR_porezni_sustav/_layouts/in2.vuk.sp.propisi.intranet/propisi.aspx?id=pro19
(preuzeto: 15.10.2015.)

A) Povećanje dobiti/smanjenje gubitka obuhvaćaju:

1. Rashodi od vrijednosnih usklađenja dionica i udjela (nerealizirani gubici), ako su bili iskazani u rashodima,
2. Svota amortizacije iznad svota propisanih Zakonom o porezu na dobit,
3. 70% troškova reprezentacije i 30% troškova nastalih u svezi s vlastitim ili unajmljenim motornim vozilima i drugim sredstvima za osobni prijevoz (osobni automobil, plovilo, helikopter, zrakoplov i sl.) poslovnih, rukovodnih i drugih zaposlenih osoba, ako se na osnovi korištenja sredstava za osobni prijevoz ne utvrđuje plaća,
4. Manjkovi na imovini iznad visine utvrđene odlukom HGK, odnosno Hrvatske obrtničke komore, u smislu propisa o porezu na dodanu vrijednost, po kojoj osnovi se ne plaća porez na dohodak,
5. Troškovi prisilne naplate poreza ili drugih davanja, kazne koje izriče mjerodavno tijelo,
6. Zatezne kamate između povezanih osoba,
7. Povlastice i drugi oblici imovinskih koristi danih fizičkim ili pravnim osobama da nastane, odnosno ne nastane određeni događaj, tj. da se određena radnja obavi, primjerice, bolje ili brže nego inače ili da se propusti obaviti,
8. Darovanja iznad propisanih svota,
9. Rashodi utvrđeni u postupku nadzora s pripadajućim porezom na dodanu vrijednost, porezom na dohodak, prirezom porezu na dohodak, te obveznim doprinosima koji su nastali u svezi skrivenih isplata dobiti, te izuzimanja dioničara, članova društva i fizičkih osoba koje obavljaju samostalnu djelatnost od koje se plaća porez na dobit, te s njima povezanim osobama,
10. Svi drugi rashodi koji nisu izravno u svezi s ostvarivanjem dobiti i druge svote povećanja porezne osnovice, a koji nisu bili uključeni u poreznu osnovicu.¹⁰

¹⁰ http://www.porezna-uprava.hr/hr_propisi/_layouts/in2.vuk.sp.propisi.intranet/propisi.aspx#id=pro19
(preuzeto: 15.10.2015.)

B) Smanjenje dobiti/povećanje gubitka provodi se preko slijedećih zakonski definiranih pozicija:

1. Prihodi od dividendi i udjela u dobiti koji su utvrđeni na način propisan Zakonom o porezu na dobit. Prihodima se smatraju oni prihodi čiji je isplatitelj obveznik plaćanja poreza na dobit prema Zakonu ili istovjetne vrste poreza ili čiji je isplatitelj osnovan kao društvo čiji je pravni oblik usporediv s društvom kapitala, trgovačkim društvom odnosno društvom ili drugom osobom čiji je pravni oblik i način obračuna i plaćanja poreza usporediv s obveznicima poreza na dobit prema Zakonu, i koji isplatitelju nisu porezno priznati rashod odnosno odbitak. Kada su prihodi od dividendi ili udjela u dobiti ostvareni iz država članica EU smatra se da su ispunjeni uvjeti iz točke 1., a vezane su za samog isplatitelja.
2. Prihodi od vrijednosnih usklađenja dionica i udjela (nerealizirani dobiti) ako su bili uključeni u poreznu osnovicu,
3. Prihodi od naplaćenih otpisanih potraživanja koja su u prethodnim poreznim razdobljima bila uključena u poreznu osnovicu, a nisu isključena iz porezne osnovice kao porezno priznati rashod,
4. Svota amortizacije koja nije bila porezno priznata u ranijim razdobljima do vrijednosti propisane u Zakonu,
5. Svota poticaja u obliku poreznog oslobođenja ili olakšice sukladno posebnim propisima,
6. Reinvestirana dobit, osim ako nije ostvarena iz bankarskog odnosno financijskog nebankarskog sektora.¹¹

Također, u skladu s prethodnim određenjima porezna osnovica može se smanjiti za rashode ranijih razdoblja koji su bili uključeni u poreznu osnovicu.

Prijava poreza na dobit podnosi se Poreznoj upravi najkasnije četiri mjeseca nakon isteka razdoblja za koje se utvrđuje porez na dobit. Obveza za plaćanje poreza utvrđenog u poreznoj prijavi i za pojedino porezno razdoblje smanjuje se za plaćeni predujam poreza na dobit. Više plaćeni predujam poreza od obveze na osnovi porezne prijave vraća se poreznom obvezniku na njegov zahtjev ili se uračunava u sljedeće razdoblje. Uz prijavu poreza na dobit podnosi se i bilanca te račun dobiti i gubitka.

¹¹ http://www.porezna-uprava.hr/hr_propisi/layouts/in2.vuk.sp.propisi.intranet/propisi.aspx#id=pro19
(preuzeto: 15.10.2015.)

Obrazac prijave poreza na dobit propisuje ministar financija. Porez na dobit utvrđuje se za poslovnu godinu koja je po pravilu kalendarska godina, i to prema dobiti koju je poduzetnik ostvario u tom razdoblju. Konačni obračun poreza na dobit obavlja se na temelju porezne prijave (*obrazac Prijava poreza na dobit*) koju porezni obveznici dostavljaju Poreznoj upravi do 30. travnja za prethodnu poslovnu godinu.¹²

Porezna stopa prema postojećem zakonskom određenju iznosi 20% od utvrđene porezne osnovice. No, ova opća porezna stopa može se razlikovati od efektivne porezne stope. Razlog tome je što je zakonodavac dao mogućnost i poreznih olakšica koje mogu utjecati dvojakom na visinu porezne stope ili pak na smanjenje porezne osnovice.

Porezna olakšica temeljem obavljanja djelatnosti na potpomognutim područjima i području grada Vukovara ostvaruje se temeljem članka 28. a Zakona i 42. Pravilnika, a postupak odobravanja porezne olakšice, koja je potpora male vrijednosti, utvrđen je Pravilnikom o načinu ostvarivanja porezne olakšice za obavljanje djelatnosti na području grada Vukovara i na potpomognutim područjima. Porezni obveznici razvrstani u I. skupinu po stupnju razvijenosti prema posebnom propisu o regionalnom razvoju.

Olakšice i oslobođenja za porezne obveznike u slobodnim zonama uređene su prema članku 43. Pravilnika, odnosno člancima 36. i 37. a Zakona o slobodnim zonama, te sukladno Pravilniku o načinu izračuna izvršenih ulaganja i iskorištenih potpora za ulaganje i o načinu ostvarenja porezne povlastice za korisnike slobodnih zona.¹³ Korisnici zona koje se nalaze u prostornoj jedinici za statistiku II razine – sjeverozapadna Hrvatska (HR 01) porez na dobit plaćaju po stopi od 15% dok se u zonama koje se nalaze u prostornoj jedinici za statistiku II razine – središnja i istočna (Panonska) Hrvatska (HR 02) i Jadranska Hrvatska (HR 03) plaća porez na dobit po stopi 10%.

Poreznu olakšicu temeljem Zakona o poticanju investicija i unapređenju investicijskog okruženja (Zakona o poticanju ulaganja) mogu koristiti isključivo porezni obveznici koji su stekli status nositelja poticajnih mjera i ako su izvršili investicije u skladu s tim Zakonom.

¹² http://www.ijf.hr/porezni_vodic/3-04/5dobit.pdf (preuzeto: 16.10.2015.)

¹³ http://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=19197 (preuzeto:16.10.2015)

Olakšice prema Zakonu o poticanju ulaganju postavljene su u dvije temeljne kategorije i to:

1. Olakšice prema čl. 8., 9., 25. I 26. Zakona o poticanju ulaganja¹⁴ i čl. 43.a st.1. i 2. Pravilnika i
2. Olakšice prema čl. 25. Zakona o poticanju ulaganja i čl- 43.a. st.3. Pravilnika.

U skladu s zakonskim određenjima, a to znači u zavisnosti od visine ulaganja i broja novootvorenih radnih mjesta moguće je i umanjeње porezne stope za 50%, 75% ili pak za 100%.¹⁵

2.3. Zakonski okvir poreznog gubitka

Porezni gubitak predstavlja isključivo obračunsku kategoriju. Ako se u postupku utvrđivanja porezne osnovice utvrdi negativna osnovica, porezni obveznik ima porezni gubitak.

Porezni gubitak prenosi se i nadoknađuje umanjivanjem porezne osnovice u sljedećih pet godina, ako Zakon ne određuje drukčije. U slučaju prijenosa pravo za nadoknadu gubitka pri spajanjima, pripajanjima i podjelama na pravne sljednike tijekom poreznog razdoblja, pravo na prijenos gubitka počinje teći u razdoblju u kojemu je pravni sljednik stekao pravo na prijenos gubitka. Pri smanjenju porezne osnovice zbog gubitka iz prethodnih poreznih razdoblja, porezna se osnovica smanjuje najprije za gubitke starijega datuma.

Pravnom sljedniku prestaje pravo na prijenos poreznoga gubitka:

- ako pravni prednik već dva porezna razdoblja prije statusne promjene ne obavlja djelatnost,
- ako tijekom dva porezna razdoblja od nastanka statusne promjene bitno promijeni djelatnost pravnog prednika.

Kod neiskorištenoga poreznoga gubitka, pravni sljednik je dužan uvećati poreznu osnovicu u poreznom razdoblju u kojem je preostalo pravo na prijenos poreznog gubitka. Prethodni stavci primjenjuju se i u slučaju kada se u poreznom razdoblju struktura vlasništva poreznog obveznika promijeni za više od 50% u odnosu na strukturu vlasništva na početku poreznog razdoblja, a ne primjenjuju se za pravnog sljednika koji bitno promijeni djelatnost zbog očuvanja radnih mjesta ili sanacije poslovanja.¹⁶

¹⁴ Zakon o poticanju ulaganja, Narodne Novine br.

¹⁵ http://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Lists/misljenje33/Display.aspx?id=19197
(preuzeto: 16.10.2015.)

¹⁶ http://www.porezna-uprava.hr/HR_porezni_sustav/_layouts/in2.vuk.sp.propisi.intranet/propisi.aspx?id=pro19
(preuzeto: 15.10.2015.)

Temeljem navedenog, dobit ostvarena u poreznom razdoblju, prvenstveno se koristi za pokriće prenesenih gubitaka iz prethodnih razdoblja i to tako da se pokrivaju gubici onim redosljedom kojim su ostvareni, odnosno porezna osnovica se smanjuje najprije za gubitke starijega datuma. Gubitak se može prenositi i nadoknaditi tijekom pet godina računajući od godine u kojoj je gubitak nastao.

U poslovnoj praksi treba razlikovati genezu nastanka poreznog gubitka kod različitih polsovnih situacija u smislu statusa poslovnog subjekta/poreznog obveznika, a to drugim riječima znači slijedeće statuse poreznog obveznika:

1. redovno poslovanje
2. poslovna kombinacija pripajanja u redovnom poslovanju
3. poslovanje poslovnog subjekta/dužnika u predstečajnog nagodbi.

2.4. Računovodstveni i porezni gubitak

Važno je definirati nekoliko povezanih pojmova što se tiče gubitka. Poduzetnik u svojem poslovanju na kraju poslovne godine može imati različite vrste gubitaka. Prvi po redu je računovodstveni gubitak. Navedeni gubitak predstavlja razliku između prihoda i rashoda u slučaju kada su ukupni rashodi veći od ukupnih prihoda ostvarenih u obračunskom razdoblju.

Porezni gubitak je kategorija koja se utvrđuje nakon uvećanja i umanjenja računovodstvene dobiti/gubitka. Uvećanja i umanjenja se iskazuju u ovisnosti da li je neki poslovni trošak porezno nepriznat ili priznat do određenog dijela. U nastavku se nalazi skraćeni prikaz utvrđivanja porezne osnovice.

Tablica 3. Utvrđivanje porezne osnovice/poreznog gubitka

UTVRĐIVANJE POREZNE OSNOVICE varijanta 1	UTVRĐIVANJE POREZNE OSNOVICE varijanta 2
UKUPNI PRIHODI	UKUPNI PRIHODI
UKUPNI RASHODI	UKUPNI RASHODI
RAČUNOVODSTVENA DOBIT (1)	RAČUNOVODSTVENI GUBITAK (1)
Ukupna povećanja dobiti (2)	Ukupna smanjenja gubitka (2)
Ukupna smanjenja dobiti (3)	Ukupna povećanja gubitka (3)
POREZNI DOBITAK (1+2) > 3	POREZNI DOBITAK (1+2) > 3
POREZNI GUBITAK (1+2) < 3	POREZNI GUBITAK (1+2) < 3

Izvor: Obrada autora prema pozicijama izvještaja Poreza na dobit

Prema tome, ostvareni računovodstveni gubitak ne znači nužno i postojanje poreznog gubitka, odnosno poduzetnik čiji su rashodi veći od prihoda može se naći u situaciji da treba platiti porez na dobitak.¹⁷

Obzirom na različito priznavanje troškova i prihoda prema računovodstvenim i poreznim propisima, rijetko će računovodstveni gubitak biti jednak poreznom gubitku, za koji će on kasnije u razdobljima kada će ostvariti dobit moći umanjiti osnovicu poreza na dobit.

Naime, računovodstveni gubitak se umanjuje i/ili povećava prema poreznim propisima što može imati za posljedicu porezni gubitak koji je veći ili manji od računovodstvenog gubitka, a može čak i rezultirati i „poreznim dobitkom" odnosno stvaranjem osnovice i obveze za plaćanje poreza. Kao što je već iskazano, poduzetnici mogu imati troškove koji nisu porezno priznati pa kao takvi smanjuju gubitak utvrđen u računovodstvu.

To su na primjer reprezentacija, troškovi službenih osobnih automobila po osnovi čijeg korištenja se ne utvrđuje plaća u naravi, porezno nepriznata amortizacija, vrijednosne usklađenja zaliha, ispravci vrijednosti i otpisi potraživanja i drugi. S druge strane, postoji i prihodi, troškovi i poticaji koji uvećavaju računovodstveni gubitak.¹⁸ U sljedećoj tablici naveden je prikaz mogućih slučajeva:

Tablica 4. Pregled računovodstvenog i poreznog gubitka

Redni broj Prijave poreza na dobit	Opis	Društvo „IBIS"	Društvo „REVIZ"	Društvo „LIDER"
4.	Računovodstveni gubitak	80.000,00	80.000,00	80.000,00
26.	Povećanje dobiti/ Smanjenja gubitka	40.000,00	30.000,00	0,00
35.	Smanjenje dobiti/ Povećanja gubitka	50.000,00	15.000,00	0,00
37.	Porezni gubitak	90.000,00	65.000,00	80.000,00

Izvor: Izrada autora

Tablica nam prikazuje tri slučaja. Društvo "IBIS" ostvarilo je računovodstveni gubitak od 80.000,00 kuna no stavke koje povećavaju gubitak su veće za 10.000,00 kuna nego li stavke koje smanjuju gubitak pa se ovom društvu povećava porezni gubitak, sa 80.000,00 kuna na 90.000,00 kuna.

¹⁷ <http://www.poslovni.hr/tips-and-tricks/racunovodstveni-gubitak-ne-znaci-nuzno-i-porezni-gubitak-evo-formule-268581> (preuzeto: 18.10.2015.)

¹⁸ <http://www.poslovni-info.eu/sadrzaj/porezi/porezni-gubitak-vs-racunovodstveni-gubitak/> (preuzeto: 20.10.2015.)

Društvo "REVIZ" utvrdilo je računovodstveni gubitak u iznosu od 80.000,00 kuna. Međutim, stavke koje ovom društvu smanjuju gubitak iznose ukupno 30.000,00 kuna, a stavke koje povećavaju gubitak iznose 15.000,00 kuna. Upravo iz razloga što su stavke koje smanjuju gubitak 15.000,00 kuna veće nego li one koje povećavaju gubitak, to vodi tome da se porezni gubitak za ovo društvo smanjuje sa 80.000,00 kuna na 65.000,00 kuna.

Situacija kod društva "LIDER" kada su računovodstveni i porezni gubitak isti, odnosno iznose 80.000,00 kuna može se dogoditi kada društvo nema stavke koje povećavaju ili smanjuju gubitak ili kada su te stavke jednakih iznosa.

Međutim, računovodstveni gubitak ne znači da društvo neće morati platiti porez na dobit što je prikazano u sljedećoj tablici.

Tablica 5. Računovodstveni gubitak i porez na dobit

redni broj Prijave poreza na dobit	Opis	Društvo „KONTO“
4.	Računovodstveni gubitak	70.000,00
26.	Povećanje dobiti/ Smanjenja gubitka	100.000,00
35.	Smanjenje dobiti/ Povećanja gubitka	20.000,00
42.	Porezna osnovica	10.000,00
43.	Porez na dobit 20%	2.000,00
4.	Računovodstveni gubitak	72.000,00

Izvor: Izrada autora

Društvo "KONTO" ima računovodstveni gubitak od 70.000,00 kuna, no ostvarilo je poreznu osnovicu od 10.000,00 kuna zbog čega ima obvezu za porez u iznosu od 2.000,00 kuna. Iznos poreza povećalo je društvu računovodstveni gubitak na 72.000,00 kuna. Stoga, gubitak može biti utvrđen prema poreznim i računovodstvenim propisima. To će imati utjecaja u sljedećim razdobljima na razlike između pokrića prenesenog gubitka u računovodstvu i korištenja poreznog gubitka za umanjenje porezne osnovice. Društvo će iskoristiti cijeli porezni gubitak za umanjenje porezne osnovice, a u računovodstvu će i dalje imati nepokriveni preneseni gubitak, i obrnuto.¹⁹

Kada poduzetnik iskaže gubitak prije oporezivanja, a iz prijave poreza na dobitak (obrasca PD) ne proizlazi obveza za porez, tada je gubitak prije oporezivanja jednak gubitku razdoblja odnosno gubitku tekuće godine.

¹⁹ <http://www.poslovni.hr/tips-and-tricks/racunovodstveni-gubitak-ne-znaci-nuzno-i-porezni-gubitak-evo-formule-268581> (preuzeto: 20.10.2015.)

U slučaju kada je svota obračunanog poreza na dobitak veća od svote ostvarenog dobitka prije oporezivanja (računovodstvenog dobitka) ova razlika za trgovačko društvo predstavlja gubitak razdoblja.

Tablica 6. Računovodstvena dobit i gubitak razdoblja

redni broj Prijave poreza na dobit	redni broj Računa dobiti/gubitka	Ekonomsko porezna kategorija	Iznos u kunama
3.		Dobitak prije oporezivanja/računovodstvena dobit	35.800,00
4.		Gubitak prije oporezivanja	
55.		Porez na dobitak	41.000,00
	XIII.-1.	Dobitak razdoblja	
	XIII.-2.	Gubitak razdoblja	5.200,00

Izvor: Obrada autora prema pozicijama PD-a i RDG-a

Trgovačko društvo koje je iskazalo gubitak prije oporezivanja u poziciji 4 jer su ukupni rashodi veći od ukupnih prihoda a u obrascu PD iskazan je porezni gubitak – što znači da za prethodnu godinu nema obvezu poreza na dobitak, gubitak razdoblja jednak je gubitku prije oporezivanja.

Ako je trgovačko društvo iskazalo gubitak prije oporezivanja (računovodstveni gubitak) u poziciji XI.-2., a iz obrasca PD proizašla je obveza poreza na dobitak/gubitak (iskazana na red. br. 55. obr. PD), tada se svota poreza pribraja stavci već iskazanog gubitka i tako povećava gubitak razdoblja iskazan na poziciji XIII-2. RDG-a.

Tablica 7. Računovodstveni gubitak i gubitak razdoblja

redni broj Prijave poreza na dobit	redni broj Računa dobiti/gubitka	Ekonomsko porezna kategorija	Iznos u kunama
3.		Dobitak prije oporezivanja/Računovodstvena dobit	
4.		Gubitak prije oporezivanja/Računovodstveni gubitak	90.000,00
55.		Porez na dobitak	8.600,00
	XIII.-1.	Dobitak razdoblja	
	XIII.-2.	Gubitak razdoblja	98.600,00

Izvor: Obrada autora prema pozicijama PD-a i RDG-a

Iskazani dobitak ili gubitak razdoblja iz Računa dobitka i gubitka upisuje se u Bilancu - u pasivu na poziciju dobitak poslovne godine (A.VI.-1.) gubitak poslovne godine (A.VI.-2.).²⁰

²⁰ Obrada dr. sc. Đurđica Jurić, Sastavljanje računa dobitka i gubitka za 2014., RRiF, Zagreb, br. 1/2015., str. 83

3. PRIJENOS POREZNIH GUBITAKA U PRAKSI

3.1. Prijenos poreznog gubitka u redovnom poslovanju

Iznos prenesenog gubitka se iskazuje na rednom broju 37 PD Obrasca utvrđenog u skladu s odredbama članka 17. Zakona i članka 38. Pravilnika. Dobit ostvarena u poreznom razdoblju, prvenstveno se koristi za pokriće prenesenih gubitaka iz prethodnih razdoblja i to tako da se pokrivaju gubici onim redosljedom kojim su ostvareni odnosno porezna osnovica se smanjuje najprije za gubitke starijega datuma. U poreznoj prijavi na dobit za 2013. godinu najstariji gubitak koji je moguće prenijeti je porezni gubitak za 2008. godinu.

Ukoliko porezni obveznik iskazuje iznos prenesenog gubitka na rednom broju 37 Obrasca PD, tada je dužan, između ostalog, priložiti i pregled neiskorištenih poreznih gubitaka po godinama, uz Obrazac PD koji predaje neposredno u ispostavi Porezne uprave ili preporučeno poštom. Prema mišljenju Središnjeg ureda Porezne uprave Klasa: 410-10/06-01/37, Ur.broj: 513-07-21-01/06-2 od 14. srpnja 2006. godine, dobit ostvarena u poreznom razdoblju, prvenstveno se koristi za pokriće prenesenih gubitaka iz prethodnih razdoblja i to tako da se pokrivaju gubici onim redosljedom kojim su ostvareni odnosno porezna osnovica se smanjuje najprije za gubitke starijega datuma.²¹

Tablica 8. Tvrtna "AVAL" d.o.o.

	2007.	2008.	2009.	2010.	2011.	2012.	2013.	2014.
Preneseni gubitak	-	75.300,00	96.800,00	86.800,00	81.200,00	93.870,00	34.170,00	29.563,00
Dobit u poslovnoj godini	-	-	10.000,00	5.600,00	-	7.000,00	-	42.760,00
Gubitak u poslovnoj godini	75.300,00	21.500,00	-	-	12.670,00	-	16.893,00	-
Prijenos gubitka u naredno porezno razdoblje	75.300,00	96.800,00	86.800,00	81.200,00	93.870,00	34.170,00	29.563,00	0,00

Izvor: Izrada autora

²¹ https://www.pravo.unizg.hr/download/repository/Uputa_PD_2014.docx (preuzeto: 18.10.2015.)

Tvrtka "AVAL" specijalizirana za proizvodnju keramičkih proizvoda ostvarila je u 2007. godini gubitak u iznosu od 75.300,00 kuna koji prenosi u 2008. godinu. U 2008. godini tvrtka je ponovno ostvarila gubitak od 21.500,00 kuna koji zatim zajedno sa gubitkom iz prethodne godine prenosi u 2009. godinu, odnosno u prijavi poreza na dobit za 2009. godinu tvrtka bilježi preneseni gubitak od 96.800,00 kuna. ($75.300,00 + 21.500,00 = 96.800,00$ kuna)

U 2009. godini tvrtka je ostvarila dobit u iznosu od 10.000,00 kuna kojom će se pokriti dio gubitka iz 2007. godine. Zajedno sa ostalim nepokrivenim gubitkom iz 2007. godine te ostvarenim gubitkom iz 2008. godine ukupni iznos prenesenoga gubitka u 2010. godini biti će 86.800,00 kuna. ($75.300,00 - 10.000,00 = 65.300,00$ kuna) i ($65.300,00 + 21.500,00 = 86.800,00$ kuna)

Tvrtka je 2010. godine ponovno ostvarila dobit od 5.600,00 kuna kojom će pokriti dio gubitka iz 2007. godine. Nakon što prekrije dio gubitka ostatak zajedno sa iznosom nepokrivenog gubitka iz 2008. godine prenijeti će se u 2011. godinu. U prijavi poreza na dobit za 2011. godinu knjižiti će se preneseni gubitak od 81.200,00 kuna. ($65.300,00 - 5.600,00 = 59.700,00$ kuna) i ($59.700,00 + 21.500,00 = 81.200,00$ kuna). U 2011. godini tvrtka je ostvarila gubitak u poslovnoj godini u iznosu od 12.670,00 kuna. Uz preneseni gubitak iz 2010. godine od 81.200,00 kuna u prijavi poreza na dobit za 2012. godinu knjižiti će se iznos prenesenoga gubitka od 93.870,00 kuna. 2012. godina je ujedno i zadnja godina u kojoj se gubitak iz 2007. godine može prenositi. ($81.200,00 + 12.670,00 = 93.870,00$ kuna)

Tvrtka je u 2012. godini ponovno ostvarila dobit od 7.000,00 kuna. Navedeni iznos iskoristiti će se za pokrivanje gubitka iz 2007. godine, no taj se gubitak više ne može prenositi u 2013. godinu. ($59.700,00 - 7.000,00 = 52.700,00$ kuna). Pošto se navedeni gubitak više ne može prenositi u prijavi poreza na dobit za 2013. godinu knjižiti će se preneseni gubitak u iznosu od 34.170,00 kuna, odnosno zbroj gubitka iz 2008. godine i nepokriveni gubitak iz 2011. godine. ($21.500,00 + 12.670,00 = 34.170,00$ kuna)

U 2013. godini ponovno je ostvaren gubitak od 16.893,00 kuna. Nepokriveni gubitak iz 2008. godine ne može se više prenositi u 2014. godinu stoga iznos prenesenoga gubitka koji će se knjižiti u prijavi poreza na dobit u 2014. godini iznosi 29.563,00 kuna. ($12.670,00 + 16.893,00 = 29.563,00$ kuna). U 2014. godini tvrtka je ostvarila dobit od 42.760,00 kuna koja će biti dostatna za pokrivanje gubitka iz 2011. godine i 2013. godine u cijelosti. ($42.760,00 - 12.670,00 = 30.090,00$) i ($30.090,00 - 16.893,00 = 13.197,00$)

U nastavku je prikazan primjer poreznog gubitka iskazanog u PD obrascu poreznog obveznika Maks d.o.o., tvrtke iz Kaštel Kambelovca koja se bavi fasaderskim i špediterskim radovima. Prikazati će se tri prijave poreza na dobit počevši sa 2012. godinom, odnosno prva prijava poreza na dobit odnosi se za razdoblje od 01.01.2012. do 31.12.2012. godine. Osobni identifikacijski broj tvrtke je 81657449381, a adresa sjedišta je Ive Ivića 40, Kaštel Kambelovac, 21214. Tvrtka ima otvoren račun kod PBZ banke: PBZ 2350008-1110673515, broj zaposlenih na osnovi stvarnih sati rada na kraju poreznog razdoblja iznosi četiri radnika, a šifra djelatnosti je 4331.

R.br.	Opis	u kunama i lipama
I. DOBIT / GUBITAK IZ RAČUNA DOBITI I GUBITKA		
1.	UKUPNI PRIHODI	264.401,05
2.	UKUPNI RASHODI	359.604,28
3.	DOBIT	
4.	GUBITAK	95.203,23
II. POVEĆANJA DOBITI / SMANJENJE GUBITKA		
7.	30% troškova za osobni prijevoz (čl. 7. st. 1. t. 4. Zakona)	1.328,51
26.	UKUPNA POVEĆANJA DOBITI/SMANJENJA GUBITKA (red. br. 5. do 25.)	1.328,51
III. SMANJENJA DOBITI / POVEĆANJE GUBITKA		
35.	UKUPNA SMANJENJA DOBITI/POVEĆANJA GUBITKA (r. br. 27. do 34.)	0,00
IV. POREZNA OSNOVICA		
36.	Dobit/gubitak nakon povećanja i smanjena (r. br. 3. + r. br. 26. - r. br. 35.) ili (r. br. 4. - r. br. 26. + r. br. 35.)	
37.	Preneseni porezni gubitak (čl. 17. Zakona)	
38.	Porezna osnovica (r. br. 36. - r. br. 37.)	
V. POREZNI GUBITAK		
39.	Dobit/gubitak nakon povećanja i smanjenja (r. br. 3. + r. br. 26. - r. br. 35.) ili (r. br. 4. - r. br. 26. + r. br. 35.)	93.874,72
40.	Preneseni porezni gubitak (čl. 17. Zakona)	165.871,77
41.	Porezni gubitak za prijenos (r. br. 39. - r. br. 40.)	259.746,49
VI. POREZNA OSNOVICA		
42.	Porezna osnovica (r. br. 38.)	
43.	Porezna stopa (čl. 28. Zakona)	20%
44.	Porezna obveza (r. br. 42. x r. br. 43.)	
VII. POREZNE OLAKŠICE, OSLOBOĐENJA I POTICAJI		
52	Ukupno iznos olakšica, oslobođenja i poticaja (r. br. 45. + r. br. 48. + r. br. 51.)	0,00
VIII. POREZNA OBVEZA NAKON ODBITKA OLAKŠICA, OSLOBOĐENJA I POTICAJA		
53.	Porezna obveza (r. br. 44. - r. br. 52.)	
54.	Uračunavanje poreza plaćenog u inozemstvu (čl. 30. Zakona)	
55.	Porezna obveza (r. br. 53. - r. br. 54.)	
56.	Uplaćeni predujmovi	
57.	Razlika za uplatu (r. br. 55. - r. br. 56.)	
58.	Razlika za povrat (r. br. 56. - r. br. 55.)	
59.	Predujmovi za sljedeće porezno razdoblje (čl. 47. st. 3. t. 59. pravilnika)	

Broj mjeseci poslovanja u poreznom razdoblju

ZA ISTINITOST I VJERODOSTOJNOST PODATAKA JAMČIM VLASTITIM POTPISOM

Nadnevak

Porezni obveznik / opunomoćenik

ovlašteni porezni savjetnik

Tablica 9. Pregled prenesenih gubitaka (2012.)

	2008.	2009.	2010.	2011.	2012.
1. Porezni gubitak			77.732,45	88.139,32	93.874,49
2. Preneseni porezni gubitak iz prethodnog razdoblja				77.732,45	165.871,77
3. Ukupni porezni gubitak				165.871,77	259.746,26
4. Porezni dobitak tekuće godine					
5. Iskorišteno u tekućem poreznom razdoblju					
6. Za prijenos u slijedeće porezno razdoblje			77.732,45	165.871,77	259.746,26

Izvor: Izrada autor

2013. godina

PD OBRAZAC

Utvrđivanje porezne osnovice i porezne obveze

R.br.	Opis	u kunama i lipama
I. DOBIT / GUBITAK IZ RAČUNA DOBITI I GUBITKA		
1.	UKUPNI PRIHODI	368.705,93
2.	UKUPNI RASHODI	366.501,25
3.	DOBIT	2.204,68
4.	GUBITAK	
II. POVEĆANJA DOBITI / SMANJENJE GUBITKA		
11.	Troškovi kazni za prekršaje i prijestupe (čl. 7. st. 1. t. 7. Zakona)	4.866,70
26.	UKUPNA POVEĆANJA DOBITI/SMANJENJA GUBITKA (red. br. 5. do 25.)	4.866,70
III. SMANJENJA DOBITI / POVEĆANJE GUBITKA		
35.	UKUPNA SMANJENJA DOBITI/POVEĆANJA GUBITKA (r. br. 27. do 34.)	0,00
IV. POREZNA OSNOVICA		
36.	Dobit/gubitak nakon povećanja i smanjena (r. br. 3. + r. br. 26. - r. br. 35.) ili (r. br. 4. - r. br. 26. + r. br. 35.)	
37.	Preneseni porezni gubitak (čl. 17. Zakona)	
38.	Porezna osnovica (r. br. 36. - r. br. 37.)	
V. POREZNI GUBITAK		
39.	Dobit/gubitak nakon povećanja i smanjenja (r. br. 3. + r. br. 26. - r. br. 35.) ili (r. br. 4. - r. br. 26. + r. br. 35.)	7.071,38
40.	Preneseni porezni gubitak (čl. 17. Zakona)	259.746,49
41.	Porezni gubitak za prijenos (r. br. 39. - r. br. 40.)	252.675,11
VI. POREZNA OSNOVICA		
42.	Porezna osnovica (r. br. 38.)	
43.	Porezna stopa (čl. 28. Zakona)	20%
44.	Porezna obveza (r. br. 42. x r. br. 43.)	
VII. POREZNE OLAKŠICE, OSLOBOĐENJA I POTICAJI		
52.	Ukupno iznos olakšica, oslobođenja i poticaja (r. br. 45. + r. br. 48. + r. br. 51.)	0,00
VIII. POREZNA OBVEZA NAKON ODBITKA OLAKŠICA, OSLOBOĐENJA I POTICAJA		
53.	Porezna obveza (r. br. 44. - r. br. 52.)	
54.	Uračunavanje poreza plaćenog u inozemstvu (čl. 30. Zakona)	

55.	Porezna obveza (r. br. 53. - r. br. 54.)	
56.	Uplaćeni predujmovi	
57.	Razlika za uplatu (r. br. 55. - r. br. 56.)	
58.	Razlika za povrat (r. br. 56. - r. br. 55.)	
59.	Predujmovi za sljedeće porezno razdoblje (čl. 47. st. 3. t. 59. pravilnika)	

Broj mjeseci poslovanja u poreznom razdoblju

ZA ISTINITOST I VJERODOSTOJNOST PODATAKA JAMČIM VLASITIM POTPISOM
 Nadnevak Porezni obveznik / opunomoćenik ovlašteni porezni savjetnik)

Tablica 10. Pregled prenesenih gubitaka (2013.)

		2009.	2010.	2011.	2012.	2013.
1.	Porezni gubitak		77.732,45	88.139,32	93.874,72	
2.	Preneseni porezni gubitak iz prethodnog razdoblja			77.732,45	165.871,77	259.746,49
3.	Ukupni porezni gubitak			165.871,77	259.746,49	
4.	Porezni dobitak tekuće godine					7.071,38
5.	Iskorišteno u tekućem poreznom razdoblju					
6.	Za prijenos u sljedeće porezno razdoblje		77.732,45	165.871,77	259.746,49	252.675,11

Izvor: Izrada autora

2014. godina
 PD OBRAZAC

Utvrđivanje porezne osnovice i porezne obveze

R.br.	Opis	u kunama i lipama
	I. DOBIT / GUBITAK IZ RAČUNA DOBITI I GUBITKA	
1.	UKUPNI PRIHODI	552.904,85
2.	UKUPNI RASHODI	449.959,42
3.	DOBIT	102.945,43
4.	GUBITAK	
	II. POVEĆANJA DOBITI / SMANJENJE GUBITKA	
6.	70% troškova reprezentacije (čl. 7. st. 1. t. 3. Zakona)	353,20
7.	30% troškova za osobni prijevoz (čl. 7. st. 1. t. 4. Zakona)	4.543,68
20.	Vrijednosno usklađenje i otpis potraživanja (čl. 9. Zakona)	7.459,67
26.	UKUPNA POVEĆANJA DOBITI/SMANJENJA GUBITKA (red. br. 5. do 25.)	12.356,55
	III. SMANJENJA DOBITI / POVEĆANJE GUBITKA	
35.	UKUPNA SMANJENJA DOBITI/POVEĆANJA GUBITKA (r. br. 27. do 34.)	0,00
	IV. POREZNA OSNOVICA	
36.	Dobit/gubitak nakon povećanja i smanjena (r. br. 3. + r. br. 26. - r. br. 35.) ili (r. br. 4. - r. br. 26. + r. br. 35.)	
37.	Preneseni porezni gubitak (čl. 17. Zakona)	
38.	Porezna osnovica (r. br. 36. - r. br. 37.)	
	V. POREZNI GUBITAK	

39.	Dobit/gubitak nakon povećanja i smanjenja (r. br. 3. + r. br. 26. - r. br. 35.) ili (r. br. 4. - r. br. 26. + r. br. 35.)	115.301,98
40.	Preneseni porezni gubitak (čl. 17. Zakona)	252.675,11
41.	Porezni gubitak za prijenos (r. br. 39. – r. br. 40.)	137.373,13
	VI. POREZNA OSNOVICA	
42.	Porezna osnovica (r. br. 38.)	
43.	Porezna stopa (čl. 28. Zakona)	20%
44.	Porezna obveza (r. br. 42. x r. br. 43.)	
	VII. POREZNE OLAKŠICE, OSLOBOĐENJA I POTICAJI	
52	Ukupno iznos olakšica, oslobođenja i poticaja (r. br. 45. + r. br. 48. + r. br. 51.)	0,00
	VIII. POREZNA OBVEZA NAKON ODBITKA OLAKŠICA, OSLOBOĐENJA I POTICAJA	
53.	Porezna obveza (r. br. 44. - r. br. 52.)	
54.	Uračunavanje poreza plaćenog u inozemstvu (čl. 30. Zakona)	
55.	Porezna obveza (r. br. 53. - r. br. 54.)	
56.	Uplaćeni predujmovi	
57.	Razlika za uplatu (r. br. 55. - r. br. 56.)	
58.	Razlika za povrat (r. br. 56. - r. br. 55.)	
59.	Predujmovi za sljedeće porezno razdoblje (čl. 47. st. 3. t. 59. pravilnika)	

Broj mjeseci poslovanja u poreznom razdoblju

ZA ISTINITOST I VJERODOSTOJNOST PODATAKA JAMČIM VLASTITIM POTPISOM
 Nadnevak Porezni obveznik / opunomoćenik ovlaštenu porezni savjetnik)

Tablica 11. Tablica prenesenih gubitaka (2014.)

		2010.	2011.	2012.	2013.	2014.
1.	Porezni gubitak	77.732,45	88.139,32	93.874,72		
2.	Preneseni porezni gubitak iz prethodnog razdoblja		77.732,45	165.871,77	259.746,49	252.675,11
3.	Ukupni porezni gubitak		165.871,77	259.746,49		
4.	Porezni dobitak tekuće godine				7.071,38	115.301,98
5.	Iskorišteno u tekućem poreznom razdoblju					
6.	Za prijenos u sljedeće porezno razdoblje	77.732,45	165.871,77	259.746,49	252.675,11	137.373,13

Izvor: Izrada autora

Maks d.o.o. u 2012. godini imao je ukupne prihode u iznosu od 264.401,05 te ukupne rashode 359.604,28 zbog čega je ostvario gubitak od 95.604,28. 30% troškova za osobni prijevoz u iznosu od 1328,51 smanjile su gubitak na 93.874,72. Porezni obveznik je u 2010. godini imao porezni gubitak u iznosu od 77.332,45, a u 2011. 88.139,32 zbog čega u 2012. ima preneseni gubitak iz prethodnih razdoblja od 165.871,77. Ukupni porezni gubitak za Maks d.o.o u 2012. godini iznosi 259.746,26. (93.874,72 + 165.871,77 = 259.746,49 kuna)

U 2013. godini poduzeće je imalo ukupne prihode od 368.705,93, a ukupne rashode od 366.501,25 zbog čega je ostvarilo dobitak u iznosu od 2.204,68. Smanjenju gubitka pridonijeli su troškovi kazni za prekršaje i prijestupe od 4.866,70 nakon čega dobitak u ovoj godini iznosi 7.071,38. Zbog prenesenih poreznih gubitaka iz prethodnih razdoblja od 259.746,49 te ostvarenog dobitka porezni gubitak za prijenos u ovoj godini iznosi 252.675,11.

(259.746,49 – 7.071,38 = 252.675,11 kuna)

U 2014. godini Maks d.o.o. imalo je ukupne prihode od 552.904,85, a ukupne rashode od 449.959,42 te iskazuje dobitak od 102.945,43. Na povećanje dobitka utjecalo je 70% troškova reprezentacije od 353,20, 30% troškova za osobni prijevoz od 4.543,68 te vrijednosno usklađenje i otpis potraživanja u iznosu od 7.459,67. Dobit nakon povećanja iznosi 115.301,98, a radi prenesenih poreznih gubitaka iz prethodnih razdoblja od 252.675,11, porezni gubitak za prijenos iznosi 137.373,13.

(252.675,11 – 115.301,98 = 137.373,13 kuna)

3.2. Prijenos gubitka pri statusnoj promjeni pripajanja

Prema odredbama članka 17. Zakona i članka 38. Pravilnika, neiskorišteno pravo na smanjenje porezne osnovice temeljem gubitka do pet godina, u slučaju statusnih promjena iz članka 19. Zakona, prenosi se na pravnog slijednika. Ako se prenosi pravo za nadoknadu gubitka pri spajanjima, pripajanjima i podjelama na pravne slijednike, pravo na prijenos gubitka počinje teći u razdoblju u kojemu je pravni slijednik stekao pravo na prijenos gubitka, a prenesene porezne gubitke iz prethodnih razdoblja pravni slijednik prenosi i nadoknađuje umanjivanjem porezne osnovice u razdoblju od pet godina počevši od godine nastanka poreznog gubitka kod pravnog prednika.

Ako je statusna promjena nastala tijekom poreznog razdoblja, pravni prednik utvrđuje prijenos poreznog gubitka kao da se radi o kraju godine, a pravni slijednik ima pravo na prijenos poreznoga gubitka pravnog prednika kao da se radi o prijenosu poreznoga gubitka iz prethodne godine, a nadalje prenesene porezne gubitke iz prethodnih razdoblja pravni slijednik prenosi i nadoknađuje umanjivanjem porezne osnovice u razdoblju od pet godina (poreznih razdoblja) počevši od razdoblja nastanka poreznoga gubitka kod pravnog prednika.

Ako se u postupku podjele prenosi gospodarska cjelina u kojoj je porezni gubitak nastao, pravo na prijenos poreznog gubitka prenosi se na pravnog slijednika te gospodarske cjeline. Ako u razdoblju prava na prijenos gubitka porezni obveznik promijeni porezno razdoblje, a prijelazno razdoblje do novog razdoblja kraće je od šest mjeseci, tada se novo i prijelazno razdoblje računa kao jedna godina.²²

Pravnom predniku prestaje pravo na prijenos poreznoga gubitka ako pravni prednik već dva porezna razdoblja prije statusne promjene ne obavlja djelatnosti, ili ako tijekom dva porezna razdoblja od nastanka statusne promjene bitno promijeni djelatnost pravnog prednika, te je isti dužan uvećati poreznu osnovicu za iznos iskorištenog gubitka.²³

Isto se primjenjuje i u slučaju kada se u poreznom razdoblju struktura vlasništva poreznog obveznika promijeni za više od 50% u odnosu na strukturu vlasništva na početku poreznog razdoblja. Međutim, navedeno se ne primjenjuje ako se bitno promijeni djelatnost zbog očuvanja radnih mjesta ili sanacije poslovanja.

U slučaju statusnih promjena tijekom poreznog razdoblja, pravni prednik utvrđuje prijenos poreznog gubitka kao da se radi o kraju godine, a pravni slijednik ima pravo na prijenos poreznoga gubitka pravnog prednika kao da se radi o prijenosu poreznoga gubitka iz prethodne godine, a prenesene porezne gubitke iz prethodnih razdoblja pravni slijednik prenosi i nadoknađuje umanjivanjem porezne osnovice u razdoblju od pet godina (poreznih razdoblja) počevši od razdoblja nastanka poreznog gubitka kod pravnog prednika.

Ako se preuzimaju preneseni porezni gubici koji se iskazuju u prijavi poreza na dobit pri statusnim promjenama ili promjenama vlasništva za više od 50%, potrebno je uz prijavu priložiti i pregled takvih gubitaka.²⁴

Pripajanje je transakcija kojom nestaju, bez postupka likvidacije, jedno ili više društava prijenosom sve imovine i obveza na drugo postojeće društvo, tj. na društvo preuzimatelja u skladu s propisima koji uređuju to područje.²⁵

²² https://www.pravo.unizg.hr/download/repository/Uputa_PD_2014.docx (preuzeto: 18.10.2015.)

²³ https://www.pravo.unizg.hr/download/repository/Uputa_PD_2014.docx (preuzeto: 22.10.2015.)

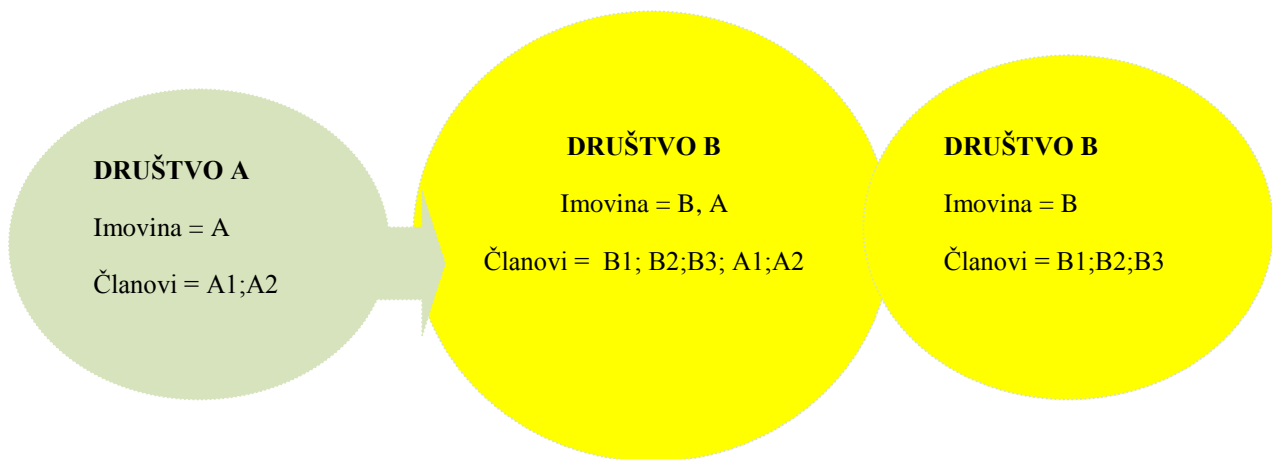
²⁴ https://www.pravo.unizg.hr/download/repository/Uputa_PD_2014.docx (preuzeto: 22.10.2015.)

²⁵ <http://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit> (preuzeto: 05.12.2015.)

Razlozi zbog kojih se društva odlučuju na neku statusnu promjenu su:

- Prestrukturiranje imovine podjelom radi lakših djelovanja na tržištu
- Stvaranje jakog gospodarskog subjekta
- Spajanje kapitala i goodwill-a
- Ostvarivanje poreznih prednosti

Pripajanje je dopušteno i onda kada su donesene odluke o prestanku društava koja se pripajaju, a moglo bi se odlučiti da se ona nastave.



Slika 1. Prikaz pripajanja

Izvor: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:LD58kcLtmIYJ:web.efzg.hr/dok/prahhorak/III.%2520%26%2520VI.%2520DIREKTIVA.ppt+%amp;cd=2&hl=hr&ct=clnk&gl=hr> (preuzeto: 04.1.2016..)

Društva koja se pripajaju sklapaju Ugovor o pripajanju koji predstavlja javnobilježničku ispravu. Ugovor sadrži podatke o subjektima pripajanja kao i sporazum o prijenosu imovine. Također je obuhvaćen i omjer zamjene dionica, od kada vrijede prava iz dionice, visina doplate u novcu te prava koje društvo preuzimatelj daje dioničarima pripojenih društava. Tijekom pripreme faze pripajanja oba društva moraju sastaviti izvješće o pripajanju te obaviti reviziju pripajanja.

Ugovor o pripajanju je valjan kada ga odobre glavne skupštine svih društava koja sudjeluju u pripajanju. Odluka se donosi većinom od $\frac{3}{4}$ temeljnog kapitala zastupljenog na glavnoj skupštini.

Provedba pripajanja se vrši povećanjem temeljnog kapitala društva preuzimatelja, a zabranjena je u slučaju kada:

- Društvo preuzimatelj drži dionice društva koje se pripaja
- Društvo koje se pripaja drži vlastite dionice
- Društvo koje se pripaja drži dionice društva preuzimatelja za koje nije u punom iznosu uplaćen iznos za koji su izdane, a koji je trebalo uplatiti.

Upisom pripajanja u sudski registar društva preuzimatelja sva imovina i obveze pripojenog društva prelaze na društvo preuzimatelja, prestaju pripojena društva, a članovi pripojenih društava postaju članovima društva preuzimatelja.²⁶

U nastavku je prikazan primjer pripajanja društva X društvu Y. Društvo X se pripojilo društvu Y na dan 1. rujna 2015. godine. Društvo X je sastavilo poreznu prijavu za razdoblje od 1. siječnja 2015. do 30. kolovoza 2015. godine u kojoj je iskazalo porezni gubitak u iznosu od 10.000,00 kuna.

Tablica 12. Porezne prijave u statusnoj promjeni pripajanja

redni broj Prijave poreza na dobit	Ekonomsko porezna kategorija	Društvo X (1.1. – 30.8.2015.)	Društvo Y (1.1. – 31.12.2015.)
	Dobit prije poreza		20.000,00
37.	Preneseni porezni gubitak	10.000,00	-
38.	Porezna osnovica	-	30.000,00
41.	Porezni gubitak za prijenos	10.000,00	
55.	Porezna obveza	10.000,00	6.000,00

Izvor: Izrada autora

Društvo Y kao pravni slijednik društva X sastavilo je poreznu prijavu za 2015. godinu u kojoj je povećalo poreznu osnovicu za 10.000,00 kuna preuzetog gubitka, a koje ne postoji zakonska osnova za njegovo korištenje. Rezultat ovog poslovnog pripajanja nije imalo za posljednicu ostvarenje porezne prednosti u pogledu obveze poreza na dobit i to za društvo stjecatelja u ovoj poslovnoj kombinaciji. Društvo Y kao pravni slijednik društva X sastavilo je poreznu prijavu za 2015. godinu u kojoj je uvećalo poreznu osnovicu za 10.000,00 kuna. Ovaj ispravak trebalo je u samom poslovanju učiniti društvo X.

U eventualnom poreznom nadzoru nakon poslovne kombinacije pripajanja utvrdila bi se nepravilnost u sastavljanju Prijave poreza na dobit.

²⁶<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:LD58kcLtmIYJ:web.efzg.hr/dok/pra/hhorak/III.%25200%26%2520VI.%2520DIREKTIVA.ppt+&cd=2&hl=hr&ct=clnk&gl=hr> (preuzeto: 4.1.2016.)

Ovom korekcijom porezne osnovice kod društva stjecatelja, dakle društva Y, izvršeno je povećanje porezne osnovice i utvrđena obveza poreza na dobit u iznosu od 6.000,00 kuna.

Dakle, evidentno je kako je područje poreznih gubitaka vrlo važan segment ukupne poslovne politike svakog poduzeća s utjecajem na njegove ukupne obveze ali i njegovu likvidnost.

3.3. Predstečajna nagodba i restrukturiranje

Kada određeno društvo posluje negativno više godina, ono ostvaruje uvjete za pokretanje predstečajne nagodbe. Postupak predstečajne nagodbe propisan je Zakonom o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi ("Narodne novine", broj 108/12 i 144/12). Cilj nagodbe je da se dužniku koji je postao nelikvidan i/ili insolventan omogući financijsko restrukturiranje, a vjerovnicima omoguće povoljniji uvjeti namirenja njihovih tražbina.

Vrste postupaka predstečajne nagodbe su:

1. **skraćeni postupak predstečajne nagodbe** – provodi se nad dužnicima čiji ukupni iznos obveza naveden u izvješću o financijskom stanju i poslovanju ne prelazi 2.000.000,00 kuna i koji zapošljavaju manje od 30 radnika,
2. **redovni postupak predstečajne nagodbe** – provodi se nad dužnicima koji zapošljavaju 30 ili više radnika i/ili čiji ukupni iznos obveza naveden u izvješću o financijskom stanju i poslovanju iznosi od 2.000.000,00 kuna do 10.000.000,00 kuna, te
3. **redovni postupak predstečajne nagodbe za dugovanje preko 10.000.000,00 kuna** ²⁷

Financijsko restrukturiranje je prva faza za mjere protiv nelikvidnosti i insolventnosti koje osiguravaju kratkoročni opstanak poduzeća. Restrukturiranje obuhvaća: upravljanje likvidnošću, restrukturiranje bilance, tj. promjena strukture stalnih i obrtnih sredstava, te obveza i dugova. Tu spada: prodaja non-core imovine, pregovori s dobavljačima, bankama i ostalim zajmodavcima, reprogramiranje i refinanciranje dugova, otpis dugova, pretvaranje dugova u vlasničke udjele i ostalo.

²⁷<http://www.poreznauprava.hr/bi/Dokumenti%20predsteajne%20nagodbe/Predste%20C4%8Dajna%20nagodba.pdf> (4.1.2016.)

Operativno – organizacijsko restrukturiranje naziva se još i "poslovnim restrukturiranjem" s naglaskom na poboljšanje profitabilnosti, smanjenje troškova, povećanje solventnosti kroz cijeli lanac vrijednosti, smanjenje zaliha i potraživanja, izbjegavanje nepotrebnih investicija, povećanje prodaje, smanjenje troškova nabave. Operativno restrukturiranje odnosi se na: marketing, proizvodne/prodajne procese, tehnologiju, troškove, unapređenje upravljačkog sustava, osoblje(struktura) i ostalo.²⁸

Plan restrukturiranja vezan za predstečajnu nagodbu treba razraditi prvenstveno svoje tražbine kako bi vjerovanici uopće mogli glasovati i to u sljedećem obliku:

- analiza svih tražbina prema visini i vrsti
- ponude vjerovnicima razvrstanim u skupine odgovarajućom primjenom pravila o razvrstavanju sudionika u stečajnom planu
- rokova za dobrovoljno ispunjenje²⁹

Potrebno je naglasiti kako dužnik/porezni obveznik **mora provesti vrijednosno usklađivanje potraživanja** od kupaca po predstečajnoj nagodbi. Takva aktivnost značajno utječe na visinu ukupnih rashoda, čime se dužnik dovodi do poslovnih gubitaka, a time i do poreznog gubitka. Druga aktivnost koja nije obvezujuća ali se može pojaviti kao sastavni dio predstečajnog plana vezan je **za pretvaranje potraživanja u dionice ili udjele**. Prema ovoj drugoj aktivnosti dolazi do promjene strukture vlasništva koja može biti veća od 50% prethodne strukture vlasništva.

U nastavku rada prikazati će se skraćeni postupak temeljnih aktivnosti restrukturiranja predstečajne nagodbe za hotel „Palma” d.o.o. Društvo posluje od 1982. godine i nalazi se u gradu Splitu. Hotel ima 4 zvjezdice te pruža potpunu uslugu i sadržaje koji su na raspolaganju gostima da bi zadovoljili sve njihove potrebe. Kategorizacija hotela se vrši prema Pravilniku o razvrstavanju, kategorizaciji i posebnim standardima ugostiteljskih objekata. Prema hrvatskim standardima hoteli mogu imati dvije, tri, četiri ili pet zvjezdica. Hotel je prve četiri godine poslovao s gubitkom zbog velikih početnih troškova te uhodavanja u posao.

²⁸http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:qYXNqcGkh_UJ:liderspress.hr/static/media/attached_files/attachedfileitem/Igor_Benakovic_Poslovna_riznica_Kako_pisati_programe_restrukturiranja/FinK12_Benakovic.pdf+&cd=4&hl=hr&ct=clnk&gl=hr (preuzeto: 4.1.2016.)

²⁹ Roška V. i S.Boras (2015): Prestečajna nagodba-računovodstveno i porezno postupanje kod vjerovnika, RRiF br.10/2015, str.80.

Već 1986. godine hotel je učvrstio svoju poziciju na tržištu, počeo ostvarivati dobit, a uspješno se poslovanje nastavilo i u narednim godinama.

Premda je društvo 2006. godine ostvario najbolje poslovne rezultate ubrzo je zapalo u financijske poteškoće i dugogodišnje negativno poslovanje. Društvo je svoje obveze prema financijskim institucijama redovito podmirivao, no poslovanje na sličnoj razini kao i prethodnih godina u konačnici je dovelo do nemogućnosti daljnjeg zaduživanja i ostvarenja uvjeta za pokretanje predstečajne nagodbe.

U nastavku je prikazan račun dobiti i gubitka hotela u kojem su vidljivi dugogodišnji gubici razdoblja.

Tablica 13. Račun dobiti i gubitka

	2010.	2011.	2012.	31.3.2013.
Poslovni prihodi	5.723.860,00	6.292.000,00	6.530.780,00	95.628,00
Poslovni rashodi	6.824.000,00	7.543.820,00	8.320.542,00	1.528.300,00
Financijski prihodi	80.230,00	82.540,00	75.830,00	-
Financijski rashodi	1.529.756,00	1.321.456,00	986.540,00	150.830,00
UKUPNI PRIHODI IZ REDOVNOG POSLOVANJA	5.804.090,00	6.374.540,00	6.606.610,00	95.628,00
UKUPNI RASHODI IZ REDOVNOG POSLOVANJA	8.353.756,00	8.865.276,00	9.307.082,00	1.679.130,00
Izvanredni prihodi	20.450,00	-	-	-
Izvanredni rashodi	632.857,00	153.526,00	382.546,00	10.820,00
UKUPNI PRIHODI	5.824.540,00	6.374.540,00	6.606.610,00	95.628,00
UKUPNI RASHODI	8.986.613,00	9.018.802,00	9.689.628,00	1.689.950,00
DOBIT PRIJE POREZIVANJA	-	-	-	-
GUBITAK PRIJE OPOREZIVANJA	3.162.073,00	2.644.262,00	3.083.018,00	1.594.322,00
POREZ NA DOBIT	-	-	-	-
DOBITAK RAZDOBLJA	-	-	-	-
GUBITAK RAZDOBLJA	3.162.073,00	2.644.262,00	3.083.018,00	1.594.322,00

Izvor: Izrada autora

Kako bi hotel uspio podmiriti većinu tražbina te ponovno uspostaviti uspješno poslovanje mora provesti financijsko i operativno restrukturiranje. Cilj financijskog restrukturiranja je namirenje tražbina dobavljača, prvenstveno financijskih institucija, dok će operativno restrukturiranje biti fokusirano na zbrinjavanje radnika, odnosno smanjenje broja zaposlenika na neodređeno.

Tablica 14. Ključni vjerovnici na dan 31.3.2013.

REDNI BROJ	VJEROVNIK	IZNOS TRAZBINE
1.	Financijske institucije	6.731.967,00
2.	Obveze prema državnom proračunu	3.564.320,00
3.	Ukupno ostali vjerovnici	2.453.781,00
4.	Obveze prema zaposlenima	543.770,00
UKUPNO		13.293.838,00

Izvor: Izrada autora

Hotel će prihvatiti sve uvjete predstečajne nagodbe jer mu je u cilju ostvariti preduvjete za likvidnost i solventnost te opstanak poslovanja. Opcija predstečajne nagodbe hotelu je prihvatljivija negoli opcija stečaja pošto svi sudionici procesa žele ostvariti sve koristi iz opstanka hotela.

Tablica 15. Pregled poslovnih gubitaka (1)

	2010.	2011.	2012.	31.3.2013.	2014.
Preneseni gubitak	- 1.230.546,00	- 4.393.219,00	-7.037.481,00	- 10.120.499,00	- 11.714.821,00
Dobit u poslovnoj godini	-	-	-	-	-
Gubitak u poslovnoj godini	- 3.162.673,00	- 2.644.262,00	-3.083.018,00	-1.594.322,00	-564.730,00
Prijenos gubitka u naredno porezno razdoblje	- 4.393.219,00	- 7.037.481,00	- 10.120.499,00	- 11.714.821,00	- 12.279.551,00

Izvor: Izrada autora

Tablica 16. Pregled poslovnih gubitaka (2)

	2010.	2011.	2012.	31.3.2013.	2014.
Preneseni gubitak	- 1.230.546,00	- 4.393.219,00	-7.037.481,00	- 10.120.499,00	0,00
Dobit u poslovnoj godini	-	-	-	-	-
Gubitak u poslovnoj godini	- 3.162.673,00	- 2.644.262,00	-3.083.018,00	-1.594.322,00	-564.730,00
Prijenos gubitka u naredno porezno razdoblje	- 4.393.219,00	- 7.037.481,00	- 10.120.499,00	- 11.714.821,00	-564,730,00

Izvor: Izrada autora

Iz navedenoga pregleda vidimo kako je hotel imao konstatni gubitak u poslovnim godinama zbog čega je i ostvarilo uvjete za predstečajnu nagodbu. Tablice 15. i 16. prikazuju dvije varijante prijenosa poreznog gubitka nakon provedbe predstečajne nagodbe.

U tablici 15. ostvareni gubitak u 2013. godini prenio se zajedno sa prenesenim gubitkom iz 2012. godine u 2014. godinu. Iznos prenesenoga gubitka od 12.279.551,00 kuna dalje se prenio u 2015. godinu.

Tablica 16. prikazuje što se događa s poreznim gubitkom nakon što je operativnim restrukturiranjem u predstečajnoj nagodbi hotel otpustio više od 50% radnika. Hotel je tada izgubio pravo prijenosa poreznoga gubitka iz 2013. godine, odnosno preneseni gubitak u tablici iznosi nula. Hotel je tada u naredno porezno razdoblje prenio samo ostvareni gubitak u 2014. godini, odnosno iznos od 564.730,00 kune.

Hotelu je cilj mjerama operativnog i financijskog restrukturiranja upravljati novčanim tokovima, smanjiti broj stalno zaposlenih radnika i otvoriti nova sezonska radna mjesta, rasteretiti svoje obveze te otvoriti prostor za provođenje operativnog reprogramiranja.

Predložene mjere financijskog restrukturiranja odnose se na:

1. otpis 100% kamata financijskim i državnim institucijama
2. podmirivanje ostatka obveze financijskim institucijama uz reprogram na 3 godine sa početkom otplate u 2015. godini
3. reprogram obveza prema dobavljačima na 2 godine uz otpis glavnice od 30%, otpis kamata 100% te uz kamatu na reprogram od 7% sa početkom otplate u 2015. Godini

Tablica 17. Prijedlog mjera financijskog restrukturiranja

Redni broj	Vjerovnik	Prijedlog	Otpust %
1.	Financijske institucije	Reprogram 3 godine (početak otplate 2015.)	Kamate 100%
2.	Državne institucije (Ministarstvo financija)	Reprogram 3 godine (početak otplate 2015.)	Kamate 100%
3.	Ukupno ostali vjerovnici	Reprogram 2 godine (početak otplate 2015.)	30%
4.	Obveze prema zaposlenima	Isplata u 2013.	0,00%

Izvor: Izrada autora

Predložene mjere operativnog restrukturiranja:

1. program zbrinjavanja radnika
2. investiranje u dodatni sadržaj hotela
3. povećanje cijena hotelskih usluga radi privlačenja gostiju veće kupovne moći

Tablica 18. Plan zaposlenika

Redni broj	Kategorija	2013.	2014.	2015.	2016.	2017.
1.	Zaposlenici na neodređeno	28	12	12	12	12
2.	Zaposlenici na određeno	56	62	70	73	74
3.	Smanjenje zaposlenika na neodređeno	16	0	0	0	0
4.	Otpremnine	1.548.552,48	0	0	0	0
5.	Ostali troškovi zbrinjavanja	923.760,23	0	0	0	0
6.	Prosječna neto plaća (određeno)	5.200,00	5.200,00	5.200,00	5.200,00	5.200,00
7.	Prosječan broj rada na neodređeno (mjeseci)	4	5	5	5	5
	Ukupno	84	74	82	85	86

Izvor: Izrada autora

Ključna mjera operativnog restrukturiranja je smanjenje troškova vezano za broj zaposlenih kroz njihovo zbrinjavanje. U navedenom planu zaposlenika vidimo da je hotel u 2013. godini imao 28 zaposlenika na neodređeno, dok se mjerama restrukturiranja taj broj smanjio na 12 radnika. Hotel je tokom operativnog restrukturiranja smanjio broj zaposlenika na neodređeno za 57,14%, odnosno sa 28 radnika na 16 stalno zaposlenih radnika. Iznos otpremnine za svakoga radnika iznosio je 96.784,53 kune.

Mjere financijskog i operativnog restrukturiranja imaju za cilj namiriti vjerovnike u što kraćem roku kako bi društvo moglo nesmetano nastaviti kontinuirano poslovanje. Ključne financijske mjere odnose se na otpis 100% kamata financijskim institucijama, državnim institucijama i ostalim dobavljačima, dok u operativne mjere restrukturiranja spadaju program zbrinjavanja radnika te investiranje u dodatni sadržaj hotela.

Kritičko promišljanje pak ostaje u području dileme: smatra li se predstečajna nagodba posebnim planom sanacije i restrukturiranja po kojem će biti dopušteno korištenje prijenosa poreznih gubitaka u situaciji u kojoj je porezni obveznik otpustio više od 50% zaposlenika.

Istovremeno dolazi do otpusta dugova koji su posljedica prihvaćanja plana u predstečajnoj nagodbi. Dužnik/porezni obveznik u skladu s provedenim predstečajnim planom mora otpisati dio potraživanja, dakle mora iskazati troškove po osnovi vrijednosnog usklađenja potraživanja od vjerovnika. Rezultat ove aktivnosti ima za posljedicu značajno povećanje ukupnih rashoda koji su porezno priznati, a time i pojavu poreznih gubitaka. Novi porezni gubici znače u budućnosti i manje prihode državnog proračuna. Država ali i ostali vjerovnici otpuštaju određene iznose dugova dok s druge strane korištenje poreznih gubitaka umanjuje poreznu osnovicu, a time i eventualne prihode državnog proračuna.

Promišljanja u ovom području idu i dalje. Koje će biti posljedice ukoliko dužnik, ovdje društvo Palma d.d. ne uspije u narednim razdobljima podmirivati preuzete obveze prema predstečajnom planu? Da li će u tom slučaju predstečajna nagodba kao plan restrukturiranja izgubiti status posebnog plana sanacije i restrukturiranja i cijeli postupak vratiti u prvobitno stanje za dužnika.

4. ZAKLJUČAK

Porezni gubitak u sustavu poreza na dobit je kategorija koja predstavlja negativnu poreznu osnovicu te se može prenositi i nadoknađivati. Ostvareni porezni gubitak može se najduže prenositi pet godina u naredna porezna razdoblja i to najprije za gubitke starijega datuma. Kroz primjere u radu prikazane su i analizirane situacije prijenosa poreznog gubitka te način kako se oni obavljaju u praksi.

U slučaju statusnih promjena pravo na prijenos gubitka počinje teći u razdoblju kada je pravni slijednik stekao pravo na prijenos gubitka. No, zakonski okvir definirao je kada pravnom slijedniku prestaje pravo na prijenos poreznog gubitka. To su slučajevi kada pravni prednik već dva porezna razdoblja prije određene statusne promjene ne obavlja djelatnost ili ako je bitno promijeni.

Dakle, što se tiče statusa poreznih obveznika kada oni obavljaju redovno poslovanje ili pak u slučaju statusnih promjena pripajanja, a u skladu s posljednjim poreznim izmjenama nema prijedora između zakonskih određenja i prkase poreznih gubitaka.

Poduzetnik koji godinama ostvaruje negativni poslovni rezultat sukladno Zakonu o financijskom poslovanju i predstečajnoj nagodbi ostvaruje uvjete za pokretanje predstečajne nagodbe. Mjerama operativnog i financijskog restrukturiranja u predstečajnoj nagodbi cilj je omogućiti poduzetniku da ponovno postane likvidan i/ili solventan, da se namire tražbine vjerovnika te nastavi uspješno poslovanje..

No, predstečajna nagodba nije statusna promjena već poseban oblik restrukturiranja i kao što je teorijsko i empirijsko istraživanje pokazalo ostaju određena pitanja otvorena kada su u pitanju porezni gubici. Ovo područje bi trebalo biti pod kontinuiranim monitoringom i uskladu sa praksom koja se pojavljuje detaljnije regulirati Zakonski okvir.

Može se zaključiti kako je područje poreznih gubitaka vrlo važan segment ukupne mikro ali i makro te kako poslovne tako i fiskalne politike.

LITERATURA

Knjiga:

1. Sever, I. (1995.): Javne financije, Razvoj-Osnove teorije-Analiza, Ekonomski fakultet Rijeka, str.283., str. 304.

Časopis:

1. Jurić, Đ., (2015.): Sastavljanje računa dobitka i gubitka za 2014., RRiF, Zagreb, br. 1/2015., str. 83.
2. Roška V. i S. Boras (2015.): Predstečajna nagodba – računovodstveno i porezno postupanje kod vjerovnika, RRIF Zagreb, br. 10/2015.

Web izvori:

1. Benaković, I., Kako pisati programe restrukturiranja, raspoloživo na: http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:qYXNqcGkh_UJ:liderspress.hr/static/media/attached_files/attachedfileitem/Igor_Benakovic_Poslovna_riznica_Kako_pisati_programe_restrukturiranja/FinK12_Benakovic.pdf+&cd=4&hl=hr&ct=clnk&gl=hr (preuzeto: 4.1.2016.)
2. Borić, A., (2014.): Zakon o porezu na dobit, raspoloživo na: <http://www.zakon.hr/z/99/Zakon-o-porezu-na-dobit> (preuzeto: 05.12.2015.)
3. EFZG, Europsko pravo društava, III. i VI. direktiva, Pripajanja – Spajanja – Podjele(ppt), raspoloživo na: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:LD58kcLtmIYJ:web.efzg.hr/dok/pra/horak/III.%2520%26%2520VI.%2520DIREKTIVA.ppt+&cd=2&hl=hr&ct=clnk&gl=hr> (preuzeto: 04.1.2016.)
- 4.EFZG, Oporezivanje dobiti(ppt), raspoloživo na: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:Pmg5DufjXooJ:web.efzg.hr/dok/FIN//OPOREZIVANJE%2520DOBITI%2520zg.pptturizam.ppt+&cd=2&hl=hr&ct=clnk&gl=hr> (preuzeto: 15.10.2015)
5. Mazars Cinotti (2014.): Računovodstveni gubitak ne znači nužno i porezni gubitak, raspoloživo na: <http://www.poslovni.hr/tips-and-tricks/racunovodstveni-gubitak-ne-znaci-nuzno-i-porezni-gubitak-evo-formule-268581> (preuzeto: 18.10.2015.)

6. Ministarstvo financija, Porezna uprava (2006.) Porez na dobit – porezna osnovica, raspoloživo na : http://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=18264 (preuzeto: 17.10.2015.)
7. Ministarstvo financija, Porezna uprava (2006.): Prijenos poreznog gubitka, raspoloživo na: http://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=18264 (preuzeto: 22.10.2015.)
8. Ministarstvo financija, Porezna uprava (2014.): Zakon o porezu na dobit, raspoloživo na http://www.porezna-uprava.hr/HR_porezni_sustav/_layouts/in2.vuk.sp.propisi.intranet/propisi.aspx#id=pro19 (preuzeto: 15.10.2015.)
9. Ministarstvo financija, Porezna uprava (2014.): Zakon o porezu na dobit, Temeljne odredbe, raspoloživo na: http://www.porezna-uprava.hr/hr_propisi/_layouts/in2.vuk.sp.propisi.intranet/propisi.aspx#id=pro19 (preuzeto: 15.10.2015.)
10. Porez na dobit, raspoloživo na http://www.ijf.hr/porezni_vodic/3-04/5dobit.pdf (preuzeto: 16.10.2015)
11. Slovinac, I., Poslovni info, Porezni gubitak vs. Računovodstveni gubitak, raspoloživo na: <http://www.poslovni-info.eu/sadrzaj/porezi/porezni-gubitak-vs-racunovodstveni-gubitak/> (preuzeto: 20.10.2015.)
12. Wikipedija, slobodna enciklopedija (2013.): Porez na dobit, raspoloživo na https://hr.wikipedia.org/wiki/Porez_na_dobit (preuzeto: 15.10.2015.)
13. https://www.pravo.unizg.hr/download/repository/Uputa_PD_2014.docx (preuzeto: 18.10.2015.)
14. <http://www.poreznauprava.hr/bi/Dokumenti%20predsteajne%20nagodbe/Predste%C4%8Dajna%20nagodba.pdf> (preuzeto: 4.1.2016.)

POPIS TABLICA

Tablica 1 – Pozicija povećanja promjene metode oporezivanja.....	str. 9
Tablica 2 – Pozicija smanjenja promjene metode oporezivanja.....	str. 9
Tablica 3 - Utvrđivanje porezne osnovice/poreznog gubitka.....	str. 14
Tablica 4 – Pregled računovodstvenog i poreznog gubitka.....	str. 15
Tablica 5 - Računovodstveni gubitak i porez na dobit.....	str. 16
Tablica 6 - Računovodstvena dobit i gubitak razdoblja.....	str.17
Tablica 7 - Računovodstveni gubitak i gubitak razdoblja.....	str. 17
Tablica 8 - Tvrtka "AVAL" d.o.o.....	str. 18
Tablica 9 - Pregled prenesenih gubitaka (2012.).....	str. 21
Tablica 10 - Pregled prenesenih gubitaka (2013.).....	str. 22
Tablica 11 - Tablica prenesenih gubitaka (2014.).....	str. 23
Tablica 12 - Porezne prijave u statusnoj promjeni pripajanja.....	str. 27
Tablica 13 – Račun dobiti i gubitka.....	str. 30
Tablica 14 - Ključni vjerovnici na dan 31.3.2013.....	str. 31
Tablica 15 - Pregled poslovnih gubitaka (1).....	str. 31
Tablica 16 – Pregled poslovnih gubitaka (2).....	str. 31
Tablica 17 - Prijedlog mjera financijskog restrukturiranja.....	str. 32
Tablica 18 - Plan zaposlenika.....	str. 33

POPIS SLIKA

Slika 1: Prikaz pripajanja.....	str. 26
---------------------------------	---------

SAŽETAK

Tema rada su Porezni gubici u sustavu oporezivanja korporacijske dobiti. U svrhu boljeg razumijevanja poreznih gubitaka prezentirana su najvažnija obilježja sustava poreza na dobit ali i njegove temeljne kategorije kao što su porezni obveznik, utvrđivanje porezne osnovice, porezni gubitak i prijava poreza na dobit.

Poslovni status poreznog obveznika i geneza nastanka poreznog gubitka u neposrednoj su povezanosti. Nema prijepora kod korištenja poreznog gubitka u redovnom poslovanju poreznog obveznika i zakonske regulative, Isto se može zaključiti i kada je u pitanju prijenos poreznog gubitka u slučaju statusne promjene pripajanja. Pravo na prijenos gubitka prenosi se na pravnog slijednika u zavisnosti od niza ispunjenih kriterija o kojima pravni slijednik mora s punom pažnjom voditi računa kako bi u eventualnim poreznim nadzorima izbjegao ispravljanje kroz financijske i porezne izvještaje. Područje poreznih gubitaka kada su u pitanju predstečajne nagodbe ostavlja prostora za dodatna kritička promišljanja. Zakonski okvir trebao bi detaljnije urediti ovo područje u slučaju korištenja poreznih gubitaka, te u slučaju ne provođenja plana predstečajne nagodbe.

Razumijevanje i poslovanje u skladu sa poreznim zakonskim određenjima od značajne je važnosti za poreznog obveznika zbog toga što mu samo takvo poslovanje omogućuje korištenje svih poreznih pogodnosti i predstavlja ključ uspjeha. Nadalje, područje poreznih gubitaka vrlo važan je segment mikro i makro poslovne i fiskalne politike.

Ključne riječi: porez na dobit, porezni gubitak, prijenos poreznih gubitka

SUMMARY

The topic of this thesis is Tax losses in taxation system of cooperative profits. For the purpose of better understanding tax losses topic, there are presented main characteristics of income taxation together with its subcategories: taxpayer, the determination of the tax base, tax losses and income tax return.

Business status of the taxpayer and the genesis of the tax losses are in direct correlation. There is no dispute in the usage of tax losses, in the ordinary course of business, between taxpayer and law regulations. The same conclusions can be drawn when it comes to the transfer of tax losses, in the case of merger status change. Depending on met criteria; the right to transfer the loss is assigned to the legal successor. In order to avoid financial and tax report corrections, in case of the tax inspection, the legal successor has to carefully approach transfer losses. When it comes to the pre-settlement agreements, tax losses leave an area for additional critical considerations. The legal framework should further regulate this area, in case of using tax losses and in case of not carrying out the pre-settlement plan.

Understanding and doing business in accordance with the tax laws and regulations is of significant importance for the taxpayer. That kind of transparent business leads to a usage of the all tax benefits and represents the key to success. Furthermore, tax losses are an important segment of micro and macro economy and fiscal policy.

Key words: income tax, tax loss, transfer of tax loss