

# Reinvestirana dobit – utvrđivanje uvjeta

Marijana Herceg, dipl. oec., Ksenija Cipek, dipl. oec.

U ovome članku autorice daju detaljan prikaz uvjeta za korištenje porezne olakšice temeljem reinvestirane dobiti.

## 1. Uvod

Porezni obveznici koji su tijekom 2015. godine izvršili investicije u dugotrajnu imovinu, a pri tome nisu smanjivali broj zaposlenih radnika, mogli su, koristeći se poreznom olakšicom za reinvestirana dobit, umanjiti svoju obvezu poreza na dobit za 2015. godinu. Od stupanja na snagu odredbi Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit iz 2014.<sup>1</sup>, u dijelu kojim se uređuje reinvestirana dobit, poreznu olakšicu za reinvestirana dobit u 2015. godini mogli su koristiti porezni obveznici koji su, pored prethodno propisanih uvjeta<sup>2</sup> koji su se primjenjivali u razdoblju od 2012. do 2014. godine, tijekom poreznog razdoblja izvršili investicije u dugotrajnu materijalnu i nematerijalnu imovinu (dakle ne i oni porezni obveznici koji su svoje investicije odgodili), te ukoliko u razdoblju reinvestiranja i dvije godine nakon ne smanje broj radnih mjesta odnosno radnika.

Kada je riječ o poreznoj olakšici za reinvestirana dobit valja napomenuti da je to porezna olakšica koje je u doba gospodarskog pada propisna s ciljem poticanja investicija i razvoja gospodarskog sektora. Međutim, kada je riječ o procjeni učinka određene porezne olakšice, u Prijedlogu Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit<sup>3</sup> porezna olakšica za reinvestirana dobit tijekom 2013. i 2014. godine je imala značajan utjecaj na prihode proračuna Republike Hrvatske, dok istovremeno nisu uočeni značajni pomaci u investicijama i otvaranju novih radnih mjesta. Zbog navedenoga je uveden uvjet investiranja u dugotrajnu imovinu, dakle imovinu koju porezni obveznik koristi u procesu proizvodnje ili pružanja usluga i uz uvjet očuvanja postojećih radnih mjesta odnosno radnika najmanje dvije godine nakon godine u kojoj je izvršeno reinvestiranje dobiti. Cilj i svrha porezne olakšice za reinvestirana dobit je ubrzati i potaknuti investicije, razvoj i zapošljavanje. Investiranje u dugotrajnu imovinu stvara realnu pretpostavku da poduzetnik neće otpuštati radnike, već da će u budućnosti, nakon završetka investicije, pove-

ćati broj zaposlenih. Stoga je sada Zakonom o porezu na dobit<sup>4</sup> (dalje u tekstu: Zakon), propisano, kao uvjet korištenja porezne olakšice za reinvestirana dobit, obveza investiranja (ne odgađanje investicije) u dugotrajnu imovinu, dakle imovinu koju porezni obveznik koristi u procesu proizvodnje ili pružanja usluga i uz uvjet očuvanja postojećih radnih mjesta odnosno radnika najmanje dvije godine nakon godine u kojoj je izvršeno reinvestiranje dobiti.

U slučaju poticanja investicija bitno je istaknuti da je obveznicima poreza na dobit koji izvršavaju određene investicije na raspolaganju i porezna olakšica koje je propisana Zakonom o poticanju ulaganja<sup>5</sup> koja se može koristiti kroz razdoblje od deset godina. Porezna olakšica za reinvestirana dobit po svom sadržaju usporediva je s poreznom olakšicom iz Zakona o poticanju ulaganja, međutim uvjeti vezani za razdoblje ulaganja i broj radnika se razlikuju stoga ćemo se u ovom tekstu osvrnuti na neke bitne razlike i zajedničke točke tih dvaju propisa.

## 2. Pregled uvjeta i obveza korisnika porezne olakšice za reinvestirana dobit

Prilikom utvrđivanju iznosa porezne obveze ili iznosa bilo koje porezne olakšice ne smije se zanemariti da je prije svega u prvom koraku potrebno na propisani odnosno ispravan način utvrditi poreznu osnovicu. Zakonom je propisano da je porezna osnovica dobit koja se utvrđuje prema računovodstvenim propisima kao razlika prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, uvećana i umanjena prema odredbama toga Zakona. Tako utvrđena osnovica, poreza na dobit može se umanjiti, sukladno članku 6. stavku 1. točki 6. Zakona, za reinvestirana dobit, osim ako dobit nije ostvarena iz bankarskog odnosno financijskog nebankarskog sektora.

Od 2015. godine na snazi je nova definicija reinvestirane dobiti. Tako je sada člankom 6. stavkom 5. Zakona propisano kako se reinvestirana dobiti smatra ostvarena dobit poreznog razdoblja iskorištena za povećanje temeljnog kapitala sukladno posebnim propisima, koja je jednaka iznosu izvršenih investicija u dugotrajnu imovinu

1 Narodne novine broj 143/14

2 Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit (Narodne novine broj 22/12)

3 <https://vlada.gov.hr/UserDocsImages//Sjednice/2014/189%20sjednica%20Vlade/189%20-%20205.pdf>

4 Narodne novine br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14 i 50/16

5 Narodne novine broj 102/15





s ciljem očuvanja postojećih radnih mjesta i za koju se rashodi u cijelosti utvrđuju kao porezno priznati u skladu s odredbama Zakona. Stavkom 7. toga članka Zakona propisano je i da je porezni obveznik koji je izvršio reinvestiranje dobiti, dužan zadržati broj radnika utvrđenih na početku poreznog razdoblja za koje se iskazuje umanjenje porezne osnovice temeljem reinvestirane dobiti i to najmanje dvije godine nakon proteka toga razdoblja.

**ističemo...**

Slijedom navedenoga, od 2015. godine preduvjeti za korištenje prava na umanjenje porezne osnovice, prošireni su sa dva nova uvjeta te sada iznos reinvestirane dobiti odnosno porezne olakšice mora biti jednak iznosu izvršenih investicija u dugotrajnu imovinu, a broj radnika utvrđenih na početku poreznog razdoblja za koje se iskazuje umanjenje porezne osnovice temeljem reinvestirane dobiti, mora biti zadržan i to najmanje dvije godine nakon proteka razdoblja u kojemu je izvršeno reinvestiranje dobiti.

Postupak i način korištenja porezne olakšice za reinvestiranu dobit detaljnije je propisan člankom 12.a Pravilnika o porezu na dobit<sup>6</sup> (dalje u tekstu: Pravilnik).

Uzimajući u obzir naprijed navedene odredbe Zakona i odredbe članka 12.a Pravilnika, sažeto, uvjeti za korištenje porezne olakšice za reinvestiranu dobit su:

- u poreznom razdoblju za koje se podnosi porezna prijava ostvarena je dobit prije propisanih uvećanja i umanjenja,
- tijekom poreznog razdoblja za koje se podnosi porezna prijava, izvršeno je investiranje u dugotrajnu imovinu prema članku 6. stavku 5. Zakona,
- tijekom poreznog razdoblja za koje se podnosi porezna prijava, te u trenutku podnošenja prijave poreza na dobit i druge vjerodostojne dokumentacije, zadržan je broj radnika utvrđen na početku toga razdoblja,
- dobit ili dio dobiti poreznog razdoblja za koje se podnosi prijava poreza na dobit uporabljena je za povećanje temeljnog kapitala, a minimalno u iznosu izvršenih investicija u dugotrajnu imovinu tijekom toga poreznog razdoblja,
- u sudskom registru, sukladno posebnim propisima, upisano je povećanje temeljnog kapitala u visini reinvestirane dobiti odnosno minimalno u visini izvršenih investicija,
- dobit je ostvarena izvan bankarskog odnosno financijskog nebankarskog sektora.

Kako bi se utvrdili navedeni uvjeti reinvestiranja dobiti, porezni obveznik koji iskazuje umanjenje porezne osnovice za reinvestiranu dobit dostavlja uz prijavu poreza na dobit:

- popis nabavljene dugotrajne imovine i vjerodostojnu dokumentaciju o izvršenim investicijama u dugotrajnu imovinu,
- dokaz da je u sudskom registru upisano povećanje temeljnog kapitala u visini reinvestirane dobiti (najkasnije u roku od 6 mjeseci od proteka roka za podnošenje prijave poreza na dobit),
- izjavu da temeljem istih izvršenih investicija u dugotrajnu imovinu ne koristi porezne poticaje prema propisima o poticanju ulaganja uz popis dugotrajne imovine uključene u projekte prema tom popisu,

- odluku o uporabi dobiti ostvarene u poreznom razdoblju za koju se podnosi prijava poreza na dobit, uključivo i dobit koja se reinvestira, te pregled stanja kapitala i rezervi nakon što je u sudskom registru proveden postupak povećanja temeljnog kapitala reinvestiranom dobiti (uz prijavu poreza na dobit ili u roku od 6 mjeseci nakon proteka roka za podnošenje prijave poreza na dobit).

Nakon provedenog postupka reinvestiranja dobiti, umanjenje porezne osnovice **neće se** priznati ukoliko:

- porezni obveznik ne dostavi dokaz o povećanju temeljnog kapitala propisanom roku,
- smanji broj radnika utvrđenih na početku poreznog razdoblja za koje se iskazuje umanjenje porezne osnovice temeljem reinvestirane dobiti i to dvije godine nakon proteka toga razdoblja
- naknadno dođe do smanjenja temeljnog kapitala ili naknadno dođe do smanjenja temeljnog kapitala u slučaju nastanka promjena iz članka 18. i 19. Zakona i/ili u slučaju promjene strukture vlasništva.

### 3. Pregled posebnih uvjeta za porezne obveznike koji koriste poreznu olakšicu za reinvestiranu dobit

#### 3.1. Investiranje u dugotrajnu materijalnu i nematerijalnu imovinu

Iznos porezne olakšice za reinvestiranu dobit određen je, prema definiciji reinvestirane dobiti iz članka 6. stavka 5. Zakona, iznosom dobiti poreznog razdoblja i iznosom izvršenih investicija tijekom poreznog razdoblja za koje se podnosi godišnja porezna prijava. Iznos reinvestirane dobiti ne može biti veći od iznosa ostvarene dobiti poreznog razdoblja koja zadovoljava uvjete da može biti osnova za povećanje temeljnog kapitala neovisno o tome što je moguće porezi obveznik izvršio investicije u dugotrajnu imovinu u većem iznosu. Isto tako iznos reinvestirane dobiti ne može biti veći od iznosa izvršenih investicija iako je u poreznom razdoblju ostvarena dobit veća od izvršenih investicija.

**ističemo...**

Slijedom navedenoga, društvo koje je nabavilo dugotrajnu materijalnu imovinu 2015. godine i te godine stavilo ju u upotrebu, ali **nije u cijelosti koristilo** poreznu olakšicu za reinvestiranu dobit, jer nije bilo dovoljno ostvarene dobiti, razlika neiskorištene vrijednosti dugotrajne materijalne imovine **ne može se prenositi** u sljedeće porezno razdoblje.

Uzimajući u obzir odredbe Zakona i Pravilnika koji uređuju primjenu porezne olakšice za reinvestiranu dobit, potrebno je:

- 1) izvršiti investicije u dugotrajnu imovinu s ciljem očuvanja postojećih radnih mjesta,
- 2) imovina mora biti kupljena po tržišnim uvjetima,
- 3) temeljem istih izvršenih investicija ne koristi se porezna olakšica po posebnim propisima o poticanju ulaganja.

6 Narodne novine, br. 95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12, 146/12, 160/13, 12/14, 157/14 i 137/15

### 3.1.1. Investicija u dugotrajnu imovinu s ciljem očuvanja postojećih radnih mjesta

Pretpostavka je da su izvršene investicije u dugotrajnu imovinu s ciljem očuvanja postojećih radnih mjesta ako se radi o dugotrajnoj imovini:

- za koju se rashodi u cijelosti utvrđuju kao porezno priznati rashodi sukladno Zakonu,
- koja je utvrđena sukladno računovodstvenim standardima,
- koja je stavljena u uporabu u poreznom razdoblju za koje se podnosi porezna prijava i iskazuje umanjenje porezne osnovice za reinvestiranu dobit.

Prema navedenom, temeljni preduvjet priznavanja investiranja u dugotrajnu imovinu u svrhe korištenja porezne olakšice za reinvestiranu dobit je da su investicije u dugotrajnu imovinu izvršene s ciljem očuvanja postojećih radnih mjesta. Taj preduvjet će se zadovoljiti ukoliko svrha nabave dugotrajne imovine bude jasna i razvidna odnosno gospodarski opravdana. Samo gospodarski opravdana svrha nabave dugotrajne imovine može dovesti do tog da se dugotrajna imovina stavi u uporabu, odnosno da ista služi za obavljanje djelatnosti, što je pretpostavka da će se zadržati i postojeća radna mjesta, a u budućnosti dovesti do novih zapošljavanja čime porezna olakšice ostvaruje svoj cilj i svrhu. Navedeni uvjet se ocjenjuje i procjenjuje u kontekstu drugih postavljenih uvjeta. Pretpostavka je da taj uvjet, uvijek ispunjavaju porezni obveznici koji poslove aktivnosti i odluke donose pažnjom dobrog gospodarstvenika. U kontekstu navedenog uvjeta napominjemo da je člankom 12. stavkom 15. Zakona propisano da se ne priznaju rashodi amortizacije za imovinu kojom se ne obavlja djelatnost.

Prema prethodno navedenom uvjetu, dugotrajna imovina po osnovi koje se može ostvariti pravo na korištenje porezne olakšice za reinvestiranu dobit u prvom redu podrazumijeva dugotrajnu imovinu čiji se rashodi, prema odredbama Zakona, u cijelosti utvrđuju kako porezno priznati rashodi poslovanja. Dakle, to ne može biti imovina za koju je Zakonom propisan poseban porezni tretman u smislu priznavanja rashoda s osnove korištenja te imovine, kao što je imovina iz članka 7. stavka 1. točke 4. Zakona, odnosno ako se radi o investicijama u motorna vozila i druga sredstva za osobni prijevoz (osobni automobil, plovilo, helikopter, zrakoplov i sl.) poslovnih, rukovodnih i drugih zaposlenih, neovisno o činjenici da li se po osnovi korištenja sredstava utvrđuje plaća sukladno Zakonu o porezu na dohodak<sup>7</sup>.

Nadalje, Zakon člankom 12. stavicama 16. do 21. propisuje posebne uvjete priznavanja rashoda amortizacije s osnove korištenja plovila, zrakoplova, apartmana i kuća za odmor. Stoga će porezni obveznik tek nakon što utvrdi mogućnost priznavanja rashoda amortizacije s osnove korištenja te imovine moći utvrditi mogućnost korištenja prava na reinvestiranu dobit. Imovina može biti priznata u svrhe reinvestirane dobiti ako je u tom razdoblju ispunila uvjete propisane u svezi visine prihoda utvrđenih člankom 12. stavicama 16. i 19. Zakona.

### 3.1.2. Dugotrajna imovina utvrđena sukladno računovodstvenim standardima

Uvjet da dugotrajna imovina mora biti utvrđena sukladno računovodstvenim standardima posebno je propisan člankom 12.a stavkom 6. Pravilnika, te se za potrebe utvrđivanja porezne olakšice za reinvestiranu dobit, dugotrajnom imovinom smatra dugotrajna ma-

terijalna i nematerijalna imovina utvrđena prema računovodstvenim standardima, upisana u poslovnim knjigama i stavljena u uporabu te ukoliko se rashodi po osnovi korištenja te imovine utvrđuju kao porezno priznati u skladu s odredbama Zakona.

Prema Hrvatskom standardu financijskog izvještavanja broj 5.– Dugotrajna nematerijalna imovina (HSFI 5)<sup>8</sup> nematerijalna imovina je nemonetarna imovina bez fizičkih obilježja koja se može identificirati.

Nematerijalna imovina obuhvaća sljedeće vrste imovine: izdaci za razvoj, patenti, licencije, koncesije, zaštitni znaci, software, dozvola za ribarenje, franšize i ostala prava, goodwill, predujmovi za nematerijalnu imovinu i ostalu nematerijalnu imovinu.

Nadalje, HSFI 5. navodi da je imovina resurs:

- koji kontrolira poduzetnik kao posljedicu prošlih događaja, i
- od kojeg se očekuje priljev budućih ekonomskih koristi poduzetniku.

*Neku se nematerijalnu imovinu, primjenom HSFI-a broj 5. treba priznati samo ako:*

*(a) je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi koje se mogu pripisati imovini pritijecati poduzetniku, a*

*(b) trošak nabave te imovine se može pouzdano izmjeriti*

Trošak nabave dugotrajne nematerijalne imovine prilikom kupnje obuhvaća: kupovna cijena nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata, carine, porezi koji se ne vraćaju, te izdaci koji se izravno mogu pripisati pripremi ove imovine za namjeravanu upotrebu.

Uzimajući u obzir propisane uvjete sva navedena nematerijalna imovina, neće biti priznata kao investiranje za svrhe utvrđivanja porezne olakšice za reinvestiranu dobit, obzirom da Zakon izdva- ja samo imovinu za koju se rashodi priznaju u cijelosti kao porezno priznati rashodi, da imovina mora biti kupljena, kupljena po tržišnim uvjetima i stavljena u uporabu. Naime, navedene uvjete neće moći zadovoljiti goodwill, a moguće i određeni izdaci za razvoj.

Prema Hrvatskom standardu financijskog izvještavanja broj 6. - Dugotrajna materijalna imovina (MSFI 6.), dugotrajna materijalna imovina je imovina:

- koju poduzetnik posjeduje za korištenje u proizvodnji proizvoda ili isporuci roba ili usluga, za iznajmljivanje drugima ili u administrativne svrhe, i
- koja se očekuje koristiti duže od jednog razdoblja
- ona imovina koja je namijenjena za korištenje na neprekidnoj osnovi u svrhu aktivnosti društva.

Dugotrajna materijalna imovina obuhvaća sljedeće vrste imovine: zemljište, građevinske objekte, postrojenja i opremu, alate, pogonski inventar, namještaj i transportna sredstva, dugotrajnu biološku imovinu, predujmove za dugotrajnu materijalnu imovinu i ostala dugotrajna materijalna imovina.

Trošak nabave nekog predmeta dugotrajne materijalne imovine, prema MSFI6. treba priznati kao imovinu ako:

- je vjerojatno da će buduće ekonomske koristi povezane s imovinom pritijecati poduzetniku, i
- se trošak imovine može pouzdano izmjeriti

Dugotrajna materijalna imovina početno se mjeri po trošku nabave koji uključuje:

- kupovnu cijenu, uključujući uvozne pristojbe i nepovratne poreze nakon odbitka trgovačkih popusta i rabata,
- sve troškove koji se izravno mogu pripisati dovođenju imovine na mjesto i u radno stanje za namjeravanu upotrebu,
- početno procijenjene troškove demontaže, uklanjanja imovine i obnavljanja mjesta na kojem je imovina smještena, za koje

<sup>7</sup> Narodne novine br. 177/04, 73/08, 80/10, 114/11, 22/12, 144/12, Odluka USRH - 120/13, 125/13, 148/13, Odluka USRH - 83/14, 143/14 i 136/15

<sup>8</sup> Hrvatski standard financijskog izvještavanja (Narodne novine, br. 30/08, 4/09, 58/11, 140/11 – ispravak i 86/15)

obveza za poduzetnika nastaje kada je imovina nabavljena ili kao posljedica korištenja imovine tijekom razdoblja za namjerne različite od proizvodnje zaliha tijekom razdoblja.

Ovdje napominjemo kako članak 12. stavak 3. Zakona definira dugotrajnu imovinu i propisuje način priznavanja troškova dugotrajne imovine, te za potrebe priznavanja rashoda s osnove korištenje dugotrajne imovine propisuje kako se dugotrajnom materijalnom i nematerijalnom imovinom smatraju stvari i prava čiji je pojedinačni trošak nabave veći od 3.500,00 kuna i vijek trajanja duži od godinu dana. Odredbe članka 12. stavka 3. Zakona nisu zapreka poduzetnicima da u iznos reinvestirane dobiti uključe i dugotrajnu imovinu čija je pojedinačna nabavna vrijednost manja od 3.500,00 kuna uz uvjete da ta imovina zadovoljava uvjete navedenih standarda za priznavanjem dugotrajne imovine, te druge propisane uvjete u svezi reinvestirane dobiti. Isto pravilo se primjenjuje u slučaju primjene Zakona o poticanju ulaganja.

Ovakva situacija se može dogoditi kada se primjerice izvršava obnova hotela (projekt obnove) te se u iznos reinvestirane dobiti uključuju iznosi npr. oprema u kupaonici, oprema sobe, oprema restorana i terasa i to s predmetima dugotrajne imovine čija je pojedinačna nabavna vrijednost manja od 3.500,00 kuna.

U slučaju investiranja u dugotrajnu materijalnu imovinu, određena imovina neće biti priznata kao investiranje za svrhe priznavanja porezne olakšice za reinvestiranu dobit, ako ne zadovoljava propisane uvjete u svezi priznavanja rashoda, kupnje odnosno nabave po tržišnim uvjetima, stavljanje u uporabu i drugih uvjeta iz Zakona.

Za razliku od posebnih propisa o poticanju ulaganja koji u opravdanje troškove investicije ne uračunavaju zemljište, za potrebe utvrđivanja porezne olakšice za reinvestiranu dobit, investicija u zemljište, ukoliko zadovoljava druge uvjete, može biti osnova za utvrđivanje iznosa porezne olakšice za reinvestiranu dobit. Investicija u zemljište, ukoliko su zadovoljeni drugi propisani uvjeti je trošak poslovanja, neovisno o tome što ne podliježe amortizaciji sukladno članku 12. stavku 4. Zakona, odnosno neovisno o činjenici kada se utvrđuju porezno priznati rashodi po osnovi nabave tog zemljišta.

Kada je riječ o primjeni posebnih propisa o poticanju ulaganja, za razliku od Zakona o poticanju ulaganja, Zakon o porezu na dobit ne postavlja uvjete osiguravanja vlastitih izvora financiranja nabave dugotrajne imovine, te stoga nije bitno je li dugotrajna imovina nabavljena vlastitim sredstvima, potporom države, kreditom ili moguće putem financijskog leasinaga ukoliko zadovoljava druge propisane uvjete.

### 3.1.3. Dugotrajna imovina je stavljena u uporabu u poreznom razdoblju za koje se podnosi porezna prijava i iskazuje umanjenje porezne osnovice za reinvestiranu dobit

Kako bi se utvrdilo pravo korištenja porezne olakšice za reinvestiranu dobit, dugotrajna materijalna ili nematerijalna imovina mora biti stavljena u uporabu i to u poreznom razdoblju za koje se podnosi porezna prijava i iskazuje umanjenje porezne osnovice za reinvestiranu dobit.

Navedeni uvjet slijedi cilj i svrhu porezne olakšice, a to je poticanje investicija s ciljem očuvanja postojećih radnih mjesta. Naime, ukoliko se neka imovina ne stavi u uporabu ili se u skorom razdoblju ne stavi u uporabu ta investicija neće biti u funkciji očuvanja radnih mjesta ili povećanja broja radnih mjesta.

Naime, za potrebe korištenja porezne olakšice za reinvestiranu dobit, sukladno članku 12.a stavku 6. Pravilnika, dugotrajnom imovinom

smatra se materijalna i nematerijalna imovina utvrđena prema računovodstvenim standardima, upisana u poslovnim knjigama i stavljena u uporabu, te ukoliko se rashodi po osnovi korištenja te imovine utvrđuju kao porezno priznati rashodi u skladu s odredbama Zakona. Međutim, kako se kod nabave dugotrajne imovine može dogoditi da se razdoblje od nabave (kupnje) do stavljanja u uporabu prelomi krajem poreznog razdoblja Pravilnikom je propisna iznimka. Tako je člankom 12.a stavkom 7. Pravilnika propisano, iznimno, ukoliko imovina u koju je investirano u razdoblju za koje se podnosi porezna prijava i u kojoj je iskazano umanjenje porezne osnovice za reinvestiranu dobit, nije stavljena u upotrebu na zadnji dan poreznog razdoblja ili do podnošenja porezne prijave zbog toga što je investicija poreznog obveznika u tijeku, može se pod propisanim uvjetima iz toga članka priznati pravo na umanjenje porezne osnovice. Porezni obveznik je dužan dostaviti svu dokumentaciju iz stavka 2. toga članka, a te investicije ne može uključiti u reinvestiranu dobit u idućem poreznom razdoblju. U tom slučaju, porezni obveznik u slijedećem poreznom razdoblju, ukoliko bude koristio poreznu olakšicu za reinvestiranu dobit, iz popisa nabavljene dugotrajne imovine (iz članka 12. a stavka 2. Pravilnika) treba isključiti onu imovinu koja je bila uključena u popis nabavljene dugotrajne imovine u prethodnom poreznom razdoblju.



#### ističemo...

Dakle za korištenje porezne olakšice za reinvestiranu dobit, ipak, nije presudno da investicija završi u poreznom razdoblju za koje se iskazuje umanjenje porezne osnovice.

Međutim, za potrebe utvrđivanja porezne olakšice za reinvestiranu dobit investiranje u dugotrajnu imovinu npr. opremu, izgradnju poslovnog prostora, kupnju poslovnog prostora ili u zemljište radi neke buduće samo planirane poslovne aktivnosti ne može biti temeljem za utvrđivanje iznosa porezne olakšice za reinvestiranu dobit. Stoga, temeljno za priznavanje porezne olakšice za reinvestiranu dobit imovina mora biti stavljena u uporabu do kraja poreznog razdoblja ili do podnošenja prijave poreza na dobit, a iznimno prema uvjetima iz članka 12. a stavka 7. Pravilnika.

#### Primjer 1:

*Porezni obveznik „Investitor“ d.o.o. koji obavlja djelatnost proizvodnje fleksibilne ambalaže, tijekom poreznog razdoblja ostvario je dobit utvrđenu kao razliku prihoda i rashoda prije povećanja i smanjenja u iznosu od 1.000.000,00 kuna. Tijekom studenoga 2015. nabavio je novi tiskarski stroj čija je vrijednost 800.000,00 kuna, stroj je dopremljen u pogon za proizvodnju u prosincu 2015. godine. Porezni obveznik je u postupku dovođenja stroja u radno stanje za namjeravanu uporabu imao još 100.000,00 kuna troškova transporta tijekom 2015. godine te 30.000,00kuna za troškove montaže tijekom siječnja i veljače 2016. godine. Stroj je montiran i pušten u uporabu u veljači 2016. o čemu je porezni obveznik obavijestio Poreznu upravu pri podnošenju porezne prijave za 2015. godinu. Na dan 1. siječnja 2015. godine imao je 30 radnika a na dan podnošenja prijave poreza na dobit u 2016. godini 32 radnika (svi ugovori u skladu sa Zakonom o radu) i tijekom tog razdoblja nije smanjivao broj radnika.*

*Porezni obveznik u prijavi poreza na dobit za 2015, temeljem članka 12.a stavka 7. Pravilnika, može u iskazati umanjenje porezne osnovice za 900.000,00 kuna.*

Ovaj porezni obveznik je dužan sukladno članku 12.a stavku 1. Pravilnika, uz prijavu poreza na dobit dostaviti vjerodostojnu dokumentaciju vezanu uz investiciju, odnosno presliku računa od dobavljača za nabavljene strojeve te za druge troškove koji se uključuju u nabav-



nu vrijednost stroja: računi dobavljača za transport i drugi troškovi (primjena prema HSF1 broj 6. ili MRS 16.), a koji su nastali tijekom 2015. godine. Ovaj porezni obveznik može u idućem poreznim razdoblju u prijavi poreza na dobit iskazati umanjene porezne osnovice za reinvestiranu dobit po osnovi predmetne investicije za 30.000,00 kuna i dužan je dostaviti svu vjerodostojnu dokumentaciju. Moguće je da će porezni obveznik na zahtjev Porezne uprave trebati dostaviti i neku drugu dokumentaciju vezanu za predmetnu investiciju. Takav postupak je sukladan članku 78. Općeg poreznog zakona<sup>9</sup> prema kojemu u poreznom postupku teret dokaza snosi porezni obveznik za činjenice koje smanjuju ili ukidaju porez.

U konkretnom slučaju, prema navedenom primjeru broj 1. razvidno je kako je porezni obveznik kupio stroj, započeo sve realno vidljive radnje za stavljanje stroja u uporabu (još i prije podnošenja porezne prijave) te nema dvojbe oko primjene porezne olakšice za reinvestiranu dobit u 2015. godini, odnosno nema dvojbe da je investicijom uz očuvanje i čak povećanje broja radnika ispunjen cilj i svrha porezne olakšice.

### 3.1.3.1. – Investiranje u zemljišta

Međutim, kada je riječ o investiciji u zemljišta prije donošenja odluke o uporabi dobiti, zbog niza faktora, koji mogu odgoditi uporabu zemljišta kad na tom zemljištu nisu započete određene aktivnosti tada je potrebno s posebnom pažnjom utvrditi mogućnost korištenja porezne olakšice za reinvestiranu dobit. Odgoda uporabe zemljišta je posebice izražena u slučaju nabave zemljište koje se neće koristiti za poljoprivredne potrebe

Stoga je prije donošenja odluke o reinvestiranju dobiti temeljem nabave zemljišta potrebno skrenuti pozornost na mišljenje Središnjeg ureda, Porezne uprave Klasa: 410-01/16-01/1474, Urbroj: 513-07-21-01/16-02 od 22. kolovoza 2016. Iz predmetnog mišljenja izdvajamo:

*„Međutim, slijedeći odredbe članka 12.a stavku 7. Pravilnika, iznimno i investicija u zemljište koje još nije u uporabi može biti temelj za utvrđivanje porezne olakšice za reinvestiranu dobit. Smatra se da zemljište zadovoljava uvjete iz članka 12.a stavka 7. Pravilnika ako je investicija poreznog obveznika stvarno u tijeku, a ne samo ako je to tako iskazano u poslovnim knjigama (otvoreno konto). Navedeno se može uočiti ukoliko je zemljište sastavni dio određene investicije te je ovisno o namjeri korištenja porezni obveznik na tom zemljištu započeo investiranje koje još nije dovršeno, odnosno ulaganja su stvarno u tijeku*

*Dakle za priznavanje prava na korištenje porezne olakšice za reinvestiranu dobit po osnovi ulaganja u zemljište bitno je prateći cilj i svrhu porezne olakšice za reinvestiranu dobit i vrednujući činjenice prema njihovoj gospodarskoj biti utvrditi kako je porezni obveznik započeo s postupkom investiranja koje će uskoro dovesti do stavljanja imovine u uporabu. Kada je riječ o nabavi poljoprivrednog zemljišta početkom investiranja na zemljištu smatra se početak poljoprivrednih radova, kao što je sadnja, sjetva ili prethodna priprema zemljišta. Kada je riječ o investiranju u zemljište na kojemu će se graditi poslovni objekt (poslovni prostor, turistički objekt, hotel i sl.) taj početak se može uočiti početkom građevinskih radova na objektu. Samo kupnja zemljišta i pripremni radovi poput dobivanja dozvola i provedbe pripremnih studija izvedivosti ne smatraju se početkom ulaganja za potrebe korištenja porezne olakšice za reinvestiranu dobit u određenom poreznom razdoblju.“*

Stoga je u situacijama kada postoje indicije da će se investicija pustiti u uporabu tek u nekom budućem nepredvidivom razdoblju, prije donošenje odluke o reinvestiranju dobiti potrebno razmotriti sve navedeno, odnosno investiciju u zemljište sagledati u kontekstu svega navedenoga te nakon toga donijeti odluku o reinvestiranju.

### Primjer 2.

*Porezni obveznik „Planer“ d.o.o. koji obavlja turističko ugostiteljsku djelatnost, tijekom poreznog razdoblja ostvario je dobit utvrđenu kao razliku prihoda i rashoda prije povećanja i smanjenja u iznosu od 10.000.000,00 kuna. Tijekom prosinca 2015. kupio je u blizini turističkog naselja zemljište vrijednost 8.000.000,00 kuna. Porezni obveznik planira proširiti svoju djelatnost te na tom prostoru planira izgradnju motela, međutim tijekom 2015. nije pokrenuo radove na izgradnji motelaobzirom da nije ishodio sve potrebne dozvole kako bi mogao pokrenuti radove na zemljištu.*

Slijedeći do sada navedene uvijete u svezi utvrđivanja prava na korištenje porezne olakšice za reinvestiranu dobit, porezni obveznik u prijavi poreza na dobit za 2015. **nema pravo** iskazati umanjene porezne osnovice za reinvestiranu dobit.

Međutim, uzimajući u obzir cilj i svrhu porezne olakšice za reinvestiranu dobit, ukoliko se uvažavajući sve naprijed izneseno u svezi utvrđivanja prava na korištenje porezne olakšice za reinvestiranu dobit bude moglo smatrati da je porezni obveznik iz primjera broj 2. započeo investiciju tijekom 2016. godine, odnosno ako krene s građevinskim radovima, tada će u prijavi poreza na dobit za 2016. moći iskazati umanjene porezne osnovice za reinvestiranu dobit i temeljem nabave predmetnog zemljišta i svih drugih troškova nastalih u tom poreznom razdoblju.<sup>10</sup>

Neovisno o reinvestiranoj dobiti, u slučaju iz primjera broj 2. napominjemo da obzirom da gradnja turističkog objekta (konkretno motela) iziskuje velika ulaganja u dugotrajnu imovinu, neovisno o tome što se zemljište ne uključuje u vrijednost investicije, poreznom obvezniku je u potpunosti prilagođen Zakon o poticanju ulaganja koji daje mogućnost korištenja porezne olakšice odnosno plaćanja poreza na dobit po stopi od 0% tijekom 10 godina. Kada se uzmu u obzir navedeni uvjeti u svezi investiranja u dugotrajnu imovinu može se zaključiti kako je porezna olakšica za reinvestiranu dobit prilagođena investicijama koje se izvršavaju u jednom poreznom razdoblju, a za investicije za čiju je realizaciju potrebno više poreznih razdoblja prilagođen je Zakon o poticanju ulaganja (3 godine). Međutim, investiranje kroz više poreznih razdoblja nije prepreka korištenju porezne olakšice za reinvestiranu dobit, obzirom da je to predviđeno člankom 12. a stavkom 7. Pravilnika.

Prilikom donošenja odluke o reinvestiranju dobiti ili korištenja bilo koje porezne olakšice skrećemo pozornost da Zakon sada sadrži novu odredbu, konkretno novi članak 5.a. Prema stavku 1. toga članka Zakona, prava propisana odredbama toga Zakona, koja se osobito odnose na umanjene porezne osnovice, izuzeća, oslobođenja od plaćanja poreza i poreza po odbitku ili umanjene porezne obveze, porezni obveznik neće moći koristiti za aranžmane ili niz aranžmana ako se utvrdi da ih je porezni obveznik osnovao radi ostvarivanja, kao glavne svrhe ili jedne od glavnih svrha, navedenih pogodnosti, te kao takvi, s obzirom na sve relevantne činjenice i okolnosti, nisu autentični.

Stoga je preporuka prije donošenja odluke o reinvestiranju dobiti, provjeriti je li dugotrajna imovina nabavljena moguće od povezane osobe koja obavlja istu djelatnost, a koja je možebitno u gubitku, dok je kupac ostvario veliku dobit te stoga ima koristi od porezne

<sup>10</sup> Prema mišljenju Središnjeg ureda, Porezne uprave Klasa: 410-01/16-01/1474, Urbroj: 513-07-21-01/16-02 od 22. kolovoza 2016.



olakšice za reinvestiranu dobit i sl., obzirom da bi takve situacije mogle pokrenuti primjenu članka 5.a Zakona, iako to ne mora značiti da će dovesti do osporavanja prava na korištenje porezne olakšice za reinvestiranu dobit.

### 3.1.4. Dugotrajna imovina mora biti kupljena po tržišnim uvjetima

Pored do sada iznesenoga, sukladno članku 6. stavku 9. Zakona, dugotrajna imovina mora biti kupljena po tržišnim uvjetima.

Za potrebe korištenja porezne olakšice za reinvestiranu dobit, nabava dugotrajne imovine od povezane pravne osobe nije prepreka. Međutim nabava dugotrajne imovine, kao i u svim drugim slučajevima kada je riječ o povezanim osobama, zahtjeva posebnu pozornost iz razloga što utvrđene nabavne cijene te imovine moraju biti tržišne. Obzirom da je visina porezne olakšice za reinvestiranu dobit utvrđena u visini izvršenih investicija u dugotrajnu imovinu, a po osnovi kojih se u budućim poreznim razdobljima mogu iskazivati rashodi s osnove amortizacije te imovine, utvrđena cijena između povezanih osoba pri nabavi dugotrajne imovine, zbog ta dva bitna razloga, zahtjeva posebnu pažnju.



#### ističemo...

Nabava dugotrajne imovine kao što je nekretnina odnosno zemljište od povezane osobe nije prepreka za korištenje porezne olakšice za reinvestiranu dobit, međutim preporuka je da se s posebnom pažnjom utvrdi cijena i razmotre razlozi reinvestiranja kod kupca.

Kako Zakon propisuje kupnju odnosno nabavu dugotrajne imovine za potrebe korištenja porezne olakšice za reinvestiranu dobit, osnova ne može biti dugotrajna imovina koja je primjerice u prethodnim razdobljima stjecana vlastitom proizvodnjom ili izgradnjom, a puštena u uporabu u poreznom razdoblju za koje se namjerava koristiti porezna olakšica za reinvestiranu dobit. Međutim to ne znači da dugotrajnu imovinu npr. poslovni prostor ne može graditi sam porezni obveznik koji obavlja građevinsku djelatnost ili se pojavljuje kao investitor u slučaju izgradnje određenog građevinskog objekta.

Kada je riječ o primjeni Zakona o poticanju ulaganja, dugotrajna imovina mora biti kupljena od trećih strana po tržišnim uvjetima dakle potpuno isključujući nabavu od povezanih osoba.

### 3.1.5. Temeljem istih izvršenih investicija u dugotrajnu imovinu ne koristi se porezna olakšica temeljem propisa o poticanju investicija i ulaganja

Slijedeći uvjet koji mora zadovoljiti određena dugotrajna imovina odnosi se na isključivanje istovremene primjene porezne olakšice propisane posebnim propisima o poticanju investicija i ulaganja i porezne olakšice za reinvestiranu dobit.

Naime, člankom 6. Stavkom 10. Zakona utvrđeno je da porezni obveznici koji koriste poreznu olakšicu prema Zakonu o poticanju investicija i unapređenju investicijskog okruženja ne mogu temeljem istih izvršenih investicija u dugotrajnu imovinu koristiti poreznu olakšicu za reinvestiranu dobit. Prema članku 45. Pravilnika porezni obveznik koji koristi neku poreznu olakšicu stječe mogućnost korištenja više olakšica i oslobođenja, odnosno ima pravo kumulirati olakšice. Iznimno, u skladu s člankom 6. stavkom 10. Zakona, korisnik porezne olakšice za reinvestiranu dobit ne može temeljem ulaganja u istu dugotrajnu imovinu koristiti poreznu olakšicu iz članka 43.a Pravilnika.

Temeljena odrednica odnosno polazna osnova za utvrđivanje iznosa porezne olakšice za reinvestiranu dobit i porezne olakšice utvrđene propisima o poticanju investicija i ulaganja, je investicija u dugotrajnu materijalnu i nematerijalnu imovinu. Stoga se temeljem istih izvršenih investicija ne mogu, sukladno Zakonu, istovremeno iskoristiti te dvije porezne olakšice. Međutim, ukoliko porezni obveznik koji je stekao status nositelja poticajnih mjera paralelno izvršava i investicije u dugotrajnu imovinu koje nisu uključene u investicijski projekt prema Zakonu o poticanju investicija i unapređenju investicijskog okruženja koji se i dalje primjenjuje na određene projekte iako sam Zakon više nije na snazi<sup>11</sup> ili Zakona o poticanju ulaganja, nema zapreka da te investicije budu osnova za priznavanje porezne olakšice za reinvestiranu dobit. Dakle, u istom poreznom razdoblju, u prijavi poreza na dobit može biti iskazana porezna olakšica za reinvestiranu dobit i porezna olakšica prema Zakonu o poticanju ulaganja, međutim osnova ne mogu biti iste investicije.

Ovisno o iznosu planiranih investicija, planiranim aktivnostima u budućnosti, planiranom otvaranju novih radnih mjesta, razdoblju očuvanja investicije, poduzetnici odlučuju koju će poreznu olakšicu koristiti po osnovi izvršenih investicija u dugotrajnu imovinu. Stoga u nastavku donosimo kratko pregled poticaja prema Zakonu o poticanju ulaganja s posebnim osvrtom na porezne olakšice. Pored poreznih olakšica, Zakon o poticanju ulaganja daje poduzetnicima mogućnost korištenja i drugih poticaja. Prema članku 7. toga Zakona potpore uključuju:

- 1) porezne potpore za mikropoduzetnike
- 2) porezne potpore za male, srednje i velike poduzetnike
- 3) potpore za opravdane troškove novih radnih mjesta povezanih s projektom ulaganja
- 4) potpore za opravdane troškove usavršavanja povezanih s projektom ulaganja
- 5) potpore za:
  - a) razvojno-inovacijske aktivnosti
  - b) aktivnosti poslovne podrške i
  - c) aktivnosti usluga visoke dodane vrijednosti
- 6) potpore za kapitalne troškove projekta ulaganja
- 7) potpore za radno intenzivne projekte ulaganja
- 8) potpore za ulaganje u minimalnom iznosu protuvrijednosti kuna od 13.000.000,00 eura uz uvjet otvaranja najmanje deset novih radnih mjesta visoke stručne spreme povezanih s projektom ulaganja:
  - a) potpore za osiguranje nepromjenjivih uvjeta poslovanja
  - b) potpore za ulaganja
  - c) poticaji pola-pola
  - d) poček plaćanja poreznih obveza.

Poreznu potporu odnosno poreznu olakšicu iz naprijed navedenih točki 1. i 2., a koje su propisane u člancima 8. i 9. Zakona o poticanju ulaganja mogu koristiti isključivo porezni obveznici koji su stekli status korisnika potpore i ako su izvršili investicije u skladu s tim Zakonom. Status nositelja poticajnih mjera utvrđuje se prema potvrdi Ministarstva gospodarstva (veliki poduzetnici) ili Ministarstva poduzetništva i obrta (ostali poduzetnici), dakle ovisno o veličini poduzetnika. Veličina poduzetnika utvrđuje se sukladno članku 3. Zakona o poticanju ulaganja u skladu s kriterijima Uredbe Komisije (EU) br. 651/2014 od 17. lipnja 2014. godine.

Porezni obveznici koji koristite poreznu olakšicu temeljem Zakona o poticanju ulaganja, uz prijavu poreza na dobit obvezno dostavljaju:

- 1) presliku potvrde o statusu korisnika potpore i

11 Upućujemo na članak 25. i članak 26. Zakona o poticanju ulaganja i članak 45. Pravilnika o porezu na dobit

2) godišnje pisano izvješće o izvršenju investicijskog projekta, prihvatljivim troškovima, korištenju poticajnih mjera te očuvanju predmetne investicije i otvorenih radnih mjesta povezanih s tom investicijom.

Važno je napomenuti da se godišnje pisano izvješće o izvršenju investicijskog projekta obvezno dostavlja svake godine i nadležnom ministarstvu, u protivnom gubi se pravo na korištenje odobrenih potpora te se gubi status korisnika potpore.

Iznos porezne olakšice se iskazuje kao umanjenje porezne obveze, primjenom umanjenja porezne stope, ovisi o izvršenju investicijskog projekta, očuvanju predmetne investicije, broju otvorenih radnih mjesta odnosno ovisno o ispunjenju uvjeta propisanih Zakonom o poticanju ulaganja. Stoga se ovisno o ispunjenju propisanih uvjeta, obveza poreza na dobit utvrđuje primjenom porezne stope od 10%, 5% ili 0%.

Pregled porezne olakšice prema člancima 8. i 9. Zakona o poticanju ulaganja:

Svota ulaganja u eurima	Uvjet : otvaranje novih radnih mjesta	Stopa poreza na dobit	Trajanje porezne povlastice
Mikropoduzetnik, najmanje 50.000 tisuća eura	3 nova radna mjesta	10%	5 godina
U iznosu većem od 150.000 tisuća do 1 milijun eura	5 novih radnih mjesta	10%	10 godina
U iznosu većem od 1 do 3 milijuna eura	10 novih radnih mjesta	5%	10 godina
U iznosu većem od 3 milijuna eura	15 novih radnih mjesta	0%	10 godina

Napominjemo da je ukupan iznos državne potpore u obliku porezne olakšice tijekom razdoblja korištenja određen maksimalnim intenzitetom. Maksimalni intenzitet potpore utvrđuje se je sukladno pravilima o regionalnim potporama i ne smije prelaziti iznos gornje granice dopuštenog intenziteta utvrđenog kartom regionalnih potpora.

### 3.2. Uvjet očuvanja postojećih radnih mjesta

Iz definicije porezne olakšice za reinvestiranu dobit može se zaključiti, a što je jasno i definirano zadnjim izmjenama o uvjetima i načinu korištenja porezne olakšice za reinvestiranu dobit, kako je porezna olakšica usmjerena na poticanje investicija, zapošljavanja ili zadržavanja postojećih radnih mjesta. Tako se u smislu Zakona, reinvestiranom dobiti smatra ostvarena dobit poreznog razdoblja iskorištena za povećanje temeljnog kapitala sukladno posebnim propisima, koja je jednaka iznosu izvršenih investicija u dugotrajnu imovinu s ciljem očuvanja postojećih radnih mjesta. Navedena dva uvjeta su preduvjeti gospodarskog rasta, razvoja i zapošljavanja te paralelno poreznog rasterećenja poduzetnika.

Kako bi se mogao ostvariti cilj i svrha predmetne porezne olakšice dodatno je člankom 6. stavkom 7. Zakona propisano kako je porezni obveznik koji je izvršio reinvestiranje dobiti, dužan zadržati broj radnika utvrđenih na početku poreznog razdoblja za koje se iskazuje umanjenje porezne osnovice temeljem reinvestirane dobiti, i to najmanje dvije godine nakon proteka toga razdoblja. S ciljem utvrđivanja navedenih uvjeta, člankom 12.a stavkom 1. Pravilnika, propisano je kako pravo na umanjenje porezne osnovice za reinvestiranu dobit mogu ostvariti porezni obveznici koji su u poreznom razdoblju ostvarili dobit prije uvećanja i umanjenja, ukoliko je tijekom poreznog razdoblja za koje se podnosi porezna prijava, te u trenutku podnošenja prijave poreza na dobit ili podnošenja druge vjerodo-

stojne dokumentacije, zadržan broj radnika utvrđen na početku toga razdoblja. Nadalje, prema članku 12.a stavku 9. točki 2. Pravilnika o porezu na dobit umanjenje porezne osnovice za reinvestiranu dobit neće se priznati ako porezni obveznik naknadno smanji broj radnika s kojima ima sklopljene pravovaljane ugovore o radu na određeno i neodređeno vrijeme sukladno posebnim propisima kojima se uređuju radni odnosi, a prije isteka roka iz članka 6. stavka 7. Zakona.

Prema članku 10. stavcima 1. i 2. Zakona o radu<sup>12</sup> radni odnos zasniva se ugovorom o radu. Ako poslodavac s radnikom sklopi ugovor za obavljanje posla koji, s obzirom na narav i vrstu rada te ovlasti poslodavca, ima obilježja posla za koji se zasniva radni odnos, smatra se da je s radnikom sklopio ugovor o radu, osim ako poslodavac ne dokaže suprotno.



#### ističemo...

Stoga će se za utvrđivanje prava na korištenje porezne olakšice za reinvestiranu dobit, u obzir uzimati samo broj radnika s kojima je poslodavac sklopio pravovaljani ugovor o radu neovisno o tome je li ugovor na **određeno ili neodređeno** vrijeme.

Dakle, ukoliko porezni obveznik iskoristi poreznu olakšicu za reinvestiranu dobit u postupku podnošenja prijave poreza na dobit za 2015. godinu dužan je broj radnika utvrđenih na dan 1. siječnja 2015. godine zadržati do kraja 2017. godine. Navedeno znači da porezni obveznik prije donošenja odluke o reinvestiranju dobiti, koja se donosi nakon proteka poreznog razdoblja, mora utvrditi je li tijekom poreznog razdoblja dolazilo do smanjenja broja radnika ispod onoga utvrđenog na prvi dan poreznog razdoblja te također treba imati u vidu da taj broj radnika treba zadržati do određenog datuma, ali porezni obveznik nema obvezu povećanja broja radnika iako je pretpostavka da ulaganje u dugotrajnu imovinu ima za posljedicu i povećavanje broja radnika.

Obzirom na primjenu Zakona o radu, bitno je napomenuti kako je člankom 15. stavkom 1. točkama 5. i 7. toga Zakona propisano kako ugovor o radu sklopljen u pisanom obliku, odnosno potvrda o sklopljenom ugovoru o radu iz članka 14. stavka 3. toga Zakona, mora sadržavati podatke o:

- očekivanom trajanju ugovora, u slučaju ugovora o radu na određeno vrijeme,
- otkaznim rokovima kojih se mora pridržavati radnik, odnosno poslodavac, a u slučaju kada se takav podatak ne može dati u vrijeme sklapanja ugovora, odnosno izdavanja potvrde, načini određivanja otkaznih rokova.

Ukoliko se poslodavac i radnici pridržavaju Zakona o radu, pretpostavka je da porezni obveznik može zadržati potreban broj radnika. Potreban broj radnika porezni obveznik koji koristi poreznu olakšicu za reinvestiranu dobit, ne utvrđuje samo na određene datume kao što su prvi i zadnji dan poreznog razdoblja ili datum podnošenje porezne prijave, već kontinuirano tijekom cijelog razdoblja.

Međutim, iako Zakon o radu jasno kaže da ugovor o radu mora sadržavati navedene odredbe o otkaznim rokovima, ipak poduzetnici koji sklapaju s radnicima ugovore o radu na određeno vrijeme mogu očekivati da radnik s poslodavcem ne sklopi nove ugovore o radu. Može se dogoditi situacija da u jednom trenutku odnosno u razdoblju od 3 godine propisani broj radnika zbog objektivnih okolnosti na koje poslodavac nije mogao utjecati bude smanjen.



O navedenoj problematici Središnji ured Porezne uprave je izdao mišljenje Klasa:410-01/16-01/1548, Urbroj:513-07-21-01/16-01 od 7. srpnja 2016.<sup>13</sup>, iz kojega izdvajamo:

*„Navedeno znači da će se u određenim slučajevima kratkotrajnog i neznatnog smanjenja broja radnika u odnosu na ukupan broj radnika, izazvanog okolnostima na koje porezni obveznik kao poslodavac iz objektivnih razloga nije mogao utjecati, ali je u najkraćem mogućem roku, uzimajući u obzir okolnosti svakog pojedinog slučaja, povećan broj radnika, određene, u pravilu jednokratne oscilacije, odnosno kao iznimka nastale oscilacije u broju radnika, neće biti presudne pri utvrđivanju prava na korištenje porezne olakšice za reinvestiranu dobit. Pri utvrđivanju okolnosti svakog pojedinog slučaja potrebno je uzeti u obzir sve poznate činjenice o poreznom obvezniku, broju zaposlenih radnika, djelatnosti poreznog obveznika, mjestu poslovanja poreznog obveznika, potrebnim stručnim kvalifikacijama radnika, atraktivnosti određenog radnog mjesta, stanje na tržištu rada određenog profila radnika i slično“.*

Iz navedenoga se zaključuje kako će se pri utvrđivanju prava na korištenje porezne olakšice za reinvestiranu dobit, određene iznimne situacija razmatrati procjenjujući činjenice prema njihovoj gospodarskoj biti uvažavajući izvanredne okolnosti svakog pojedinog slučaja. Radi lakšeg razumijevanja u nastavku donosimo primjer iznavedenog mišljenja slučaj kada je jedan radnik otkazao ugovor o radu i poslodavac u otkaznom roku nije našao odgovarajućeg radnika za to radno mjesto, zbog specifične djelatnosti koju obavlja:

### „Slučaj 1:

Pregled broja zaposlenih radnika kod poreznog obveznika po mjesecima:

I. 2015.	II. 2015.	III. 2015.	IV. 2015.	V. 2015.	VI. 2015.	VII. 2015.	VIII. 2015.	IX. 2015.	X. 2015.	XI. 2015.	XII. 2015.	I. 2016.	II. 2016.	III. 2016.	IV. 2016.	V. 2016.
74	74	73	83	85	84	83	85	85	84	86	85	86	109	107	105	105

*Sažeto obrazloženje podnositelja upita: Na dan 1. siječnja 2015. godine porezni obveznik imao je sklopljene ugovore o radu na određeno ili neodređeno vrijeme sa 74 radnika. Tijekom ožujka 2015. godine, jedan zaposlenik samoinicijativno je zatražio otkaz ugovora o radu, a porezni obveznik proveo je natječaj za popunjavanje radnog mjesta „referent prodaje“ putem Hrvatskog zavoda za zapošljavanje. Međutim, to radno mjesto popunjeno je tek u svibnju 2015. godine, ali je već tijekom travnja 2015. godine povećan broj radnika kako je planirano za druga radna mjesta. Porezni obveznik obavlja specifičnu djelatnost proizvodnje listova, cijevi i profila od plastike što može biti jedan od razloga težeg pronalaska određenog profila radnika na tržištu radne snage i njihovog zapošljavanja.*

*Uzimajući u obzir naprijed navedeno, može se zaključiti da je smanjenje broja radnika odlaskom jednoga radnika tijekom ožujka 2015. godine nastalo uslijed objektivnih okolnosti na koje porezni obveznik nije mogao utjecati, te da je u vrlo kratkom roku, manje od mjesec dana, povećan broj radnika za 10, a nadalje je izražena tendencija daljnjeg povećanja broja radnika, te je do kraja poreznog razdoblja bilo zaposleno 85 radnika, a do podnošenja prijave poreza na dobit broj radnika se povećao na 105 zaposlenih radnika što je povećanje za 31 radno mjesto od početnog utvrđenog broja radnika na dan 1. siječnja 2015. godine. Porezni obveznik nije imao namjeru smanjiti broj radnika tijekom ožujka 2015. godine već je imao namjeru povećati broj zaposlenih radnika što je učinjeno u travnju 2015. godine (10 radnika). Promatrajući navedeni tijek zapošljavanja radnika i iznesene okolnosti, mišljenja smo da je smanjenje broja radnika izazvano okolnostima na koje porezni obveznik nije mogao utjecati, ali je novim zapošljavanjem do 105 radnika, uz izvršenu investiciju ostvario cilj i svrhu porezne olakšice za reinvestiranu dobit iz članka 6. Zakona o porezu na dobit i članka 12.a Pravilnika o porezu na dobit.“*

Slijedom iznesenoga, određena kratkotrajna smanjenja broja radnika za koja poreznik obveznik morati dokazati, obzirom da sukladno članku 78. Općeg poreznog zakona u poreznom postupku teret dokaza snosi porezni obveznik za činjenice koje smanjuju ili ukidaju porez, da se radi o iznimnim situacijama na koje nije mogao utjecati (kazneno djelo, izvanredni otkaz, smrtni slučaj, nemogućnost pronalaska novog radnika), da ih nije mogao uz uložene vidljive napore spriječiti, odnosno da nije imao namjeru smanjiti broj radnika. S druge strane porezno tijelo će utvrditi činjenice prema gospodarskoj biti, stoga u određenim slučajevima smanjenje broja radnika neće biti prepreka za korištenje porezne olakšice za reinvestiranu dobit. Međutim, iz navedenoga se vidi da će to biti samo u iznimnim slučajevima te da se neće inercijom prihvaćati obrazloženje poslodavaca poreznog obveznika u svezi smanjenja broja radnika već na temelju utvrđenih činjenica.

Kako je za potrebe korištenja porezne olakšice za reinvestiranu dobit, uz ispunjenje drugih uvjeta, potrebno najmanje zadržati zadani broj radnika tijekom određenog razdoblja, razvidno je da su porezni obveznici, poslodavci, koji zapošljavaju veći broj radnika, posebice veći broj radnika na određeno vrijeme izloženi većem riziku primjene porezne olakšice za reinvestiranu dobit.

Za očekivati je kako se, nakon što porezni obveznik pusti određenu dugotrajnu imovinu u uporabu, a koja ja bila osnova za reinvestiranje, određene oscilacije u broju radnika u buduća dva porezna razdoblja ne bi trebala ponavljati. Međutim, svakako je preporuka poduzetnicima poreznim obveznicima da prije odluke o reinvestiranju dobiti preispitaju svoje mogućnosti zadržavanja broja radnika tijekom određenog razdoblja.

Nadalje, napominjemo kako se uvjeti vezani za broj radnika razlikuju u slučaju korištenja porezne olakšice za reinvestiranu dobit ili porezne olakšice prema Zakonu o poticanju ulaganja. U bitnome, propisani uvjeti Zakonom ne propisuju obvezu povećanja broja radnika, već zadržavanje utvrđenog postojećeg broja radnika na početku poreznog razdoblja u kojem se izvršava reinvestiranje, iako je pretpostavka da ulaganje u dugotrajnu imovinu ima za posljedicu povećanje broja radnika, dok Zakon o poticanju ulaganja traži povećanje broja radnika i to u rasponu od 3 do 15 radnika najmanje tijekom 5 godina a može biti i u razdoblju do 10 godina.



Zbog navedenoga, kada je riječ o poreznoj olakšici za reinvestiranu dobit, broj radnika se **NE utvrđuje kao prosječan broj radnika** nego se traži kontinuitet o zadržavanju broja radnika s početka poreznog razdoblja.

Pored toga, Zakonom o poticanju ulaganja je propisano, ukoliko nositelj poticajnih mjera smanji broj novih radnih mjesta, prestaje mu pravo korištenja poreznih povlastica za **čitavo razdoblje** koje može biti i 10 godina za koje su odobrene uz obvezu povrata sredstava ostvarenih korištenjem odobrenih povlastica uvećanih za iznos zakonske zatezne kamate.

### 3.3. Djelatnost koju porezni obveznik obavlja

Uvažavajući navedene uvjete i postupke vezane za korištenje porezne olakšice za reinvestiranu dobit iz Zakona i Pravilnika, povećanje temeljnog kapitala reinvestiranom dobiti odnosno ostvarenom dobiti poreznog razdoblja, mogu izvršiti društva kapitala koja su osnovana kao dionička društva ili društva s ograničenom odgovornošću, osim onih društava koji obavljaju djelatnost unutar bankarskog odnosno financijskog nebankarskog sektora. Dakle, Zakonom je utvrđeno kako poreznu olakšicu za reinvestiranu dobit ne mogu koristiti porezni obveznici čija je dobit ostvarena u bankarskom odnosno financijskom nebankarskom sektoru, dok Pravilnik navodi samo neke od poreznih obveznika na koje se takva porezna olakšica ne može primijeniti. Prema članku 12. a stavku 8. Pravilnika, bankarski odnosno financijski nebankarski sektor obuhvaća porezne obveznike koji su osnovani u skladu s posebnim propisima i koji su od nadležnih tijela dobili odobrenje za pružanje bankovnih i/ili financijskih usluga ili većinu prihoda stječu od obavljanja financijskih usluga, kao što su: kreditne institucije, financijske institucije, kreditne unije, investicijska društva, društva za osiguranje i reosiguranje, leasing društva, institucije za platni promet i institucije za elektronički novac i druge pravne osobe koje obavljaju financijske usluge ili usluge vezane za osiguranje i sl. Stoga je za donošenje pravovaljane odluke o reinvestiranju dobiti potrebno utvrditi, neovisno o ustrojstvenom obliku društva, investicijama u dugotrajnu imovinu, od koje djelatnosti se stvarno ostvaruju proslavni prihodi. Naime, u praksi su česti slučajevi kako se društva pri Trgovačkom sudu registriraju za obavljanje više različitih djelatnosti pri čemu obavljaju i prihode stječu samo od pojedinih. Može se dogoditi situacija da određeni poduzetnici obavljaju djelatnost iz područja bankarskog i financijskog nebankarskog sektora iako nisu osnovani ili registrirani kao neko od društava navedenih u članku 12.a stavku 8. Pravilnika, stoga takvi poduzetnici ne mogu ostvariti pravo na korištenje porezne olakšice za reinvestiranu dobit. Primjeri takvi poduzetnika su društva za faktoring, društva koja prihode ili većinu prihoda ostvaruju u obliku financijskih prihoda, odnosno naknada za financiranje ili kamata (najčešće od povezanih osoba). Međutim, s druge strane pravo na umanjenje porezne osnovice za reinvestiranu dobit mogu ostvariti poduzetnici koji su registrirani ili osnovani radi obavljanja djelatnosti iz područja bankarskog i financijskog nebankarskog sektora i nekih drugih djelatnosti, ako se utvrdi da stvarno ostvaruju prihode, odnosno dobit ostvaruju obavljanjem djelatnosti od koje je moguće ostvariti pravo na korištenje porezne olakšice za reinvestiranu dobit.<sup>14</sup>

### 3.4. Primjena posebnih propisa

Posebni propisi, koji se spominju u naprijed navedenoj definiciji reinvestirane dobiti, pretpostavljaju primjenu Zakona o trgovačkim društvima<sup>15</sup> (dalje u tekstu: ZTD) te postupke vezane uz mogućnost upisa povećanja temeljnog kapitala iz sredstava društva u sudski registar pri nadležnom Trgovačkom sudu, što bi, u slučaju reinvestirane dobiti, trebalo biti iz ostvarene **dobiti poreznog razdoblja** za koje se podnosi prijava porez na dobit.

Stoga je pored preduvjeta propisanih Zakonom o porezu na dobit, za korištenje porezne olakšice za reinvestiranu dobit neophodno da je porezni obveznik, sukladno odredbama ZTD-a, u mogućnosti isplatiti dobit poreznog razdoblja. Naime, reinvestiranje dobiti u smislu Zakona može biti samo u slučaju kada se dobit poreznog razdoblja ili dio dobiti poreznog razdoblja, umjesto isplate dioničarima i članovima društva, unosi u temeljni kapital društva, te se stoga taj dio dobiti, ukoliko su zadovoljeni uvjeti vezani za investiranje u dugotrajnu imovinu i za zadržavanje radnika, oslobađa obveze plaćanja poreza na dobit. Dakle, pored novoga uvjeta investiranja u dugotrajnu imovinu zadržana je odredba o obveznom povećanju temeljnoga kapitala i to zbog potrebe očuvanja predmetne investicije. Naime, investicije u dugotrajnu imovinu utječu na likvidnost društava odnosno financijsku stabilnost, dok u tom poreznom razdoblju ne izazivaju rashode, stoga je potrebno što veći dio dobiti poreznog razdoblja zadržati trajno u društvu umjesto isplate dioničarima i članovima društva.

Dakle, pored uvjeta temeljno utvrđenih člankom 6. stavcima 5 i 7. Zakona i člankom 12.a Pravilnika, porezni obveznici moraju biti u mogućnosti dobit poreznog razdoblja unijeti u temeljni kapital. Odluku o iznosu moguće isplate dobiti dioničkog društva i društva s ograničenom odgovornošću potrebno je uskladiti s odredbama ZTD-a koji dioničkim društvima postavljaju nešto strože uvjete za isplatu dividendi, odnosno nalaže i obvezne pričuve te se prema članku 351. ZTD-a dobit ne smije isplaćivati dioničarima sve dok zakonske rezerve i rezerve kapitala društva ne dosegnu iznos od pet posto (5%) temeljnoga kapitala. Članak 220. ZTD-a propisuje način upotrebe dobiti za dionička društva te se navodi da je društvo dužno neto dobit ostvarenu u poslovnoj godini najprije uporabiti za namjene redom kako su navedene:

- 1) za pokriće gubitka prenesenog iz ranijih godina,
- 2) za unos u zakonske rezerve,
- 3) za unos u rezerve za vlastite dionice, ako ih je društvo steklo ili ih namjerava steći,
- 4) za unos u statutarne rezerve, ako ih društvo ima.

Uprava, odnosno izvršni direktori moraju pri sastavljanju godišnjih financijskih izvješća poštivati odredbe o redosljedu uporabe dobiti. Uprava i nadzorni, odnosno izvršni direktori i upravni odbor mogu nakon što utvrde godišnja financijska izvješća uporabiti iznos neto dobiti koji ostane nakon što je ona korištena za prethodno navedene namjene za unos u ostale rezerve iz dobiti, ali ne više od polovine tog iznosa. Statutom ih se može ovlastiti da za to koriste više ili manje od polovine tog iznosa. Statutom dana ovlast upravi i nadzornom, odnosno upravnom odboru da na spomenuti način raspoložu s više od polovine iznosa neto dobiti koji ostane nakon njene upotrebe za naprijed navede namjene vrijedi samo dok ostale rezerve iz dobiti ne dosegnu visinu koja je jednaka polovini temeljnog kapitala društva pa oni ne mogu u njih rasporediti iznos dijela neto dobiti ako spomenute rezerve prelaze visinu polovine tog kapitala ili bi se to dogodilo kada bi se u njih rasporedio dio neto dobiti tekuće godine.

<sup>14</sup> Mišljenje Porezne uprave, Središnjeg ureda, Klasa: 410-01/13-01/1697, Urbroj: 513-07-21-01/13-02 od 3. srpnja 2013.

<sup>15</sup> Narodne novine, br. 152/11 – pročišćeni tekst, 111/12, 68/13 i 110/15



Za društva s ograničenom odgovornošću obveza stvaranja pričuva ostavljena je na odluku članovima društva, međutim dobit se ne može isplatiti bez pokrića gubitaka iz proteklih razdoblja. Naime, prema članku 406. ZTD-a, članovi društva ne mogu tražiti da im društvo vrati ono što su uplatili kao uloge. Članovima se ne smije isplatiti kamata na uplaćeni ulog niti se može ugovoriti takva obveza društva. Sve dok društvo postoji oni imaju pravo tražiti da im se isplati godišnja dobit i zadržana dobit iz ranijih godina umanjena za gubitke iz ranijih godina u mjeri u kojoj to nije isključeno zakonom, društvenim ugovorom ili odlukom članova o upotrebi dobiti. Odlukom o upotrebi dobiti članovi društva mogu, ako se društvenim ugovorom drugačije ne odredi, iznos dobiti u potpunosti ili dijelom unijeti u rezerve društva ili ostaviti kao zadržanu dobit.

Osim navedenog, u postupku reinvestiranja dobiti potrebno je i postupak donošenja odluke o povećanju temeljnog kapitala uskladiti s člankom 328. ZTD-a, koji propisuje da glavna skupština može odlučiti da se temeljni kapital društva poveća pretvorbom kapitalne dobiti, rezervi iz dobiti i zadržane dobiti u temeljni kapital društva. Za odluku o tome i za njezinu prijavu na odgovarajući se način primjenjuju odredbe članka 304. stavka 1. i članka 306. stavka 1. ZTD-a. Društvo s dionicama bez nominalnog iznosa može povećati temeljni kapital i bez izdavanja novih dionica, ali se u odluci glavne skupštine o povećanju temeljnog kapitala mora navesti na koji je način to učinjeno. Odluka o povećanju temeljnoga kapitala može se donijeti tek pošto se utvrdi račun dobiti i gubitka za poslovnu godinu koja je prethodila onoj u kojoj se donosi odluka o povećanju kapitala (zadnji godišnji račun). Odluka se mora temeljiti na godišnjim financijskim izvješćima

Članak 329. ZTD-a navodi da se rezerve kapitala i rezerve ne mogu pretvoriti u temeljni kapital, ako je u računu dobiti i gubitka na kojemu se temelji odluka iskazan gubitak. Rezerve koje su namijenjene određenoj svrsi smiju se pretvoriti u temeljni kapital samo ako je to u skladu s tom svrhom.

**ističemo...**

Prema članku 330. stavku 1. ZTD-a, odluka o povećanju temeljnog kapitala iz sredstava društva mora se temeljiti na financijskim izvješćima prethodne poslovne godine, ako su ona pregledana i usvojena, te ako su ih, u skladu s propisima, bez stavljanja primjedbi, potvrdili revizori najviše osam mjeseci prije prijave odluke za upis u sudski registar.

Nadalje, odluka o povećanju temeljnog kapitala mora se upisati u sudski registar. Prijavi za upis te odluke u sudski registar moraju se priložiti financijska izvješća s izvješćem revizora i posljednja godišnja financijska izvješća, ako još nisu utvrđena. Podnositelji prijave moraju izjaviti sudu da od dana koji je uzet za osnovu financijskih izvješća do dana podnošenja prijave po njihovu saznanju nije došlo do smanjenja imovine koje bi bilo smetnja povećanju temeljnoga kapitala društva, ako bi se o tome odlučivalo na dan podnošenja prijave. Odluka o povećanju temeljnog kapitala vrijedi od dana upisa povećanja u trgovački registar. Kada se radi o povećanju temeljnog kapitala iz sredstava društva, dioničarima društva pripadaju nove dionice razmjerno njihovom sudjelovanju u dotadašnjem temeljnom kapitalu društva. Drugačija odluka glavne skupštine je ništetna.

Kod društva s ograničenom odgovornošću, za povećanje temeljnoga kapitala, sukladno članku 457. stavku 1. ZTD-a, potrebna je odluka članova društva o izmjeni društvenog ugovora.

Uzimajući u obzir uvjete i postupke koje nalaže ZTD, pri donošenju odluke o načinu uporabe dobiti poreznog razdoblja, pravo na umanjenje osnovice poreza na dobit temeljem reinvestirane dobiti, neovisno o izvršenim investicijama, biti će moguće utvrditi tek nakon proteka poreznog razdoblja za koje se podnosi prijava poreza na dobit, odnosno nakon što se utvrde godišnja financijska izvješća, a konačno tek nakon što se izvrši povećanje temeljnog kapitala reinvestiranom dobiti u smislu propisa o porezu na dobit.

**4. Postupak nakon podnošenja prijave poreza na dobit**

Porezni obveznik koji je u prijavi poreza na dobit iskazao umanjenje porezne osnovice za reinvestiranu dobit sukladno članku 6. stavku 6. Zakona, mora u roku od šest mjeseci nakon isteka roka za podnošenje prijave poreza na dobit dostaviti nadležnoj ispostavi Porezne uprave dokaz da je izvršio povećanje temeljnog kapitala i to ostvarenom dobiti poreznog razdoblja za koje je iskazao smanjenje porezne osnovice, a minimalno u iznosu izvršenih investicija u dugotrajnu imovinu, tijekom poreznog razdoblja za koje se podnosi porezna prijava. Nadalje, kako bi su utvrdilo pravo korištenja porezane olakšice za reinvestiranu dobit, porezni obveznik, ukoliko nije dostavio uz prijavu poreza na dobit, dužan je u roku od šest mjeseci nakon proteka roka za podnošenje prijave poreza na dobit, dostaviti odluku o uporabi dobiti ostvarene u poreznom razdoblju za koju se podnosi prijava poreza na dobit, uključivo i dobit koja se reinvestira, te pregled stanja kapitala i rezervi nakon što je u sudskom registru proveden postupak povećanja temeljnog kapitala reinvestiranom dobiti.

Porezni obveznici koji su reinvestirali dobit trebaju uzeti u obzir činjenicu da su zakonski utvrđeni rokovi u pravilu neproduljivi te je preporuka da uprava društva prije isteka razdoblja ili odmah po isteku razdoblja za koji se podnosi prijava poreza na dobit informira članove društva o financijskom položaju, a ovisno o izvršenim investicijama i predloži svrsishodno reinvestiranje, kako bi se navedeni postupci izvršili u zadanim rokovima. Porezni obveznik koji umanjuje poreznu osnovicu za reinvestiranu dobit dužan je, sukladno članku 6. stavku 1. točki 6. Zakona, u roku od šest mjeseci nakon isteka roka za podnošenje prijave poreza na dobit dostaviti nadležnoj ispostavi Porezne uprave dokaz da je izvršio povećanje temeljnog kapitala i to ostvarenom dobiti poreznog razdoblja za koje je iskazao smanjenje porezne osnovice, a minimalno u iznosu izvršenih investicija u dugotrajnu imovinu, tijekom poreznog razdoblja za koje se podnosi porezna prijava. Potrebno je uzeti u obzir da je ovdje riječ o prekluzivnom zakonskom roku, a upis povećanja temeljnog kapitala u sudski registar ima konstitutivni učinak.

Tako oni porezni obveznici koji pri podnošenju prijave poreza na dobit ne dostave svu propisanu dokumentaciju, imaju mogućnost i obvezu isto učiniti u roku od 6 mjeseci nakon isteka roka za podnošenje prijave poreza na dobit. Navedeni rok pretpostavlja rok u kojem je moguće na nadležnom Trgovačkom sudu upisati povećanje temeljnog kapitala pri čemu se uvažava i mogućnost da skupština društva, u slučajevima kada se skupština društva ne sastane prije podnošenja prijave poreza na dobit, ne potvrdi prethodni prijedlog odluke uprave društva o reinvestiranju dobiti na način kako je to iskazano u prijavi poreza na dobit. Stoga je vrlo važno sve postupke pokrenuti pravovremeno kako ne bi došlo do osporavanja prava na korištenje porezne olakšice za reinvestiranu dobit, te uzeti u obzir činjenicu da Trgovački sud, pod uvjetom da raspolaže potrebnom dokumentacijom, upis povećanja temeljnog kapitala rješava prosječno u roku od petnaest dana.

**Primjer 3:**

Porezni obveznik RIBARSTVO d.o.o. obavlja djelatnost uzgoja i prerade ribe. Članovi društva su tuzemna i inozemna pravna osoba sa sjedištem u Italiji koje drže po 50 % udjela u kapitalu društva. Tijekom poreznog razdoblja RIBARSTVO d.o.o. ostvario je dobit utvrđenu kao razliku prihoda i rashoda prije uvećanja i umanjenja u iznosu od 3.000.000,00 kuna. Porezni obveznik je tijekom 2015. godine nabavio od nepovezane osobe, stroj za preradu ribe čija nabavna vrijednost iznosi 3.200.000,00 kuna, a amortizacija stroja se obračunava od 1. lipnja 2015. godine. Na početku poreznog razdoblja zapošljavao je 4 radnika s kojima ima sklopljene pravovaljane ugovore o radu. Na skupštini društva donesena je odluka o reinvestiranju ukupno ostvarene dobiti poreznog razdoblja. Porezni obveznik ima i druga uvećanja porezne osnovice u iznosu od 500.000,00 kuna. Porezna osnovica nakon uvećanja i umanjenja te umanjenja za reinvestiranu dobit iznosi 500.000,00 kuna. Porezna obveza je 100.000,00 kuna, stoga će društvo moći povećati temeljni kapital za 2.900.000,00 kuna.

Nakon što porezni obveznik na Trgovačkom sudu provede postupak povećanja temeljnog kapitala reinvestiranom dobiti, u svrhe korištenja porezne olakšice za reinvestiranu dobit, obvezan je dostaviti pregled stanja kapitala i rezervi. U konkretnom slučaju, porezni obveznik je odlučio reinvestirati ukupnu dobit poreznog razdoblja, dakle dio dobiti se neće zadržati niti će se moći isplatiti. Porezni obveznik, u skladu s Zakonom, ima obvezu uvećanja porezne osnovice za 500.000,00 kuna, te neovisno o namjeri reinvestiranja, postoji obveza poreza na dobit u iznosu od 100.000,00 stoga se temeljni kapital može povećati za samo 2.900.000,00 kuna. U konkretnom slučaju dolazi do primjene članka 12.a stavka 5. Pravilnika koji propisuje da u slučaju kada je umanjenje porezne osnovice za reinvestiranu dobit iskazano u iznosu ostvarene dobiti poreznog razdoblja utvrđene prema stavku 1. toga članka, pri čemu porezna obveza nastaje isključivo na temelju propisanih uvećanja porezne osnovice, tada dokaz iz stavka 2. točke 2. toga članka može biti utvrđen u iznosu reinvestirane dobiti umanjene za poreznu obvezu. Slijedom navedenoga, porezni obveznik na rednom broju 28. PD Obrasca može iskazati umanjenje porezne osnovice za 3.000.000,00 kuna i dostaviti dokaz o povećanju temeljnog kapitala u iznosu od 2.900.000,00 kuna, iako su investicije poreznog obveznika u dugotrajnu materijalnu imovinu iznosile 3.200.000,00 kuna i investicija zadovoljava sve propisane uvjete, porezna osnovica za reinvestiranu dobit se može umanjiti maksimalno za 3.000.000,00 kuna jer toliko iznosi ostvarena dobit poreznog razdoblja, a iznos je manji od iznosa izvršenih investicija. Dakle, kao što je uvodno navedeno, pravo reinvestiranja dobiti u smislu Zakona pretpostavlja postojanje dobiti utvrđene prema članku 5. stavku 1. Zakona, neovisno o tome da li je dobit ostvarena u tuzemstvu ili inozemstvu te neovisno o tome da li porezni obveznik iskazuje druga umanjenja porezne osnovice čime može povećati porezni gubitak na način da reinvestiranom dobiti anulira dobit, a drugim umanjenjima porezne osnovice povećava gubitak za prijenos. Napominjemo da ZTD propisuje da nominalni iznos poslovnog udjela mora biti izražen cijelim brojem koji je višekratnik broja sto, zbroj nominalnih iznosa svih poslovnih udjela mora odgovarati iznosu temeljnoga kapitala društva, stoga je navedenu činjenicu potrebno imati u vidu pri utvrđivanju iznosa za reinvestiranje.

Prema članku 35. stavku 6. Zakona, uz prijavu poreza na dobit podnosi se i bilanca te račun dobiti i gubitka. Nadalje, Pravilnikom o porezu na dobit propisano je da se bilanca i račun dobiti i gubitka, koji su dostavljeni u propisanim rokovima Financijskoj agenciji (FINA) radi statističkih i drugih potreba sukladno posebnim propisi-

ma, smatraju dostavljenima uz prijavu poreza na dobit, međutim Porezna uprava može zatražiti dostavu bilance i računa dobiti i gubitka uz prijavu poreza na dobit neovisno o tome što su isti dostavljeni i Financijskoj agenciji.<sup>16</sup>

Uz prijavu poreza na dobit dostavlja se (putem dostave FINA-i ili u papiru) bilanca sastavljena na dan 31. prosinca, odnosno na zadnji dan poreznog razdoblja za koji se podnosi prijava poreza na dobit. Porezni obveznik koji u prijavi poreza na dobit iskazuje umanjenje osnovice poreza na dobit za reinvestiranu dobit u pasivi bilance na stavkama „kapitala i rezervi“ mora imati iskazan iznos na stavci „**dobit poslovne godine**“.

Obzirom da Zakon i Pravilnik o porezu na dobit ne propisuju formalni oblik potrebnih dokaza koji su potrebni prilikom preliminarnog utvrđivanja prava na korištenje porezne olakšice za reinvestiranu dobit, u bitnome potrebno je dostaviti:

- Odluku o uporabi dobiti (dostavlja se uz prijavu poreza na dobit na dan 30. travnja 2016. temeljem odluke skupštine društva);
- Popis nabavljene dugotrajne imovine uz vjerodostojnu dokumentaciju o izvršenim investicijama u dugotrajnu imovinu (račun dobavljača, računi za montažu, carina i drugi troškovi prema HSFI broj 6. ili MRS 16.);
- Izjavu da temeljem istih izvršenih investicija u dugotrajnu imovinu ne koristi porezne poticaje prema Zakonu u poticanju investicija i unapređenju investicijskog okruženja uz popis dugotrajne imovine uključene u projekte prema tom Zakonu ukoliko se koristi;
- Druga dokumentacija koja se dostavlja uz prijavu poreza na dobit ili na zahtjev Porezne uprave (bruto bilanca i sl.).

Nakon što se provede postupak povećanja temeljnog kapitala reinvestiranom dobiti, odnosno dobiti poreznog razdoblja za koji se podnosi prijava poreza na dobit, porezni obveznik je dužan, sukladno članku 12.a stavku 4. Pravilniku o porezu na dobit, dostaviti pregled stanja kapitala i rezervi, nakon što je na trgovačkom sudu upisano povećanje temeljnog kapitala. Kako Pravilnikom nije propisana naknadna obveza dostave bilance, porezni obveznik može, umjesto bilance sastavljene nakon što je upisano povećanje temeljnog kapitala na nadležnom Trgovačkom sudu, a koji vrijedi od dana upisa u sudski registar, dostaviti neformalan pregled stanja kapitala i rezervi. Međutim taj neformalan oblik treba sadržavati stavke kapitala i rezervi koje su promijenjene uslijed postupka reinvestiranja dobiti odnosno iz navedenog pregleda treba biti razvidno da je dobit poslovne godine u cijelosti ili djelomično iskorištena za povećanje temeljnog kapitala.

Ako nije dostavljeno uz prijavu poreza na dobit, naknadno se dostavlja:

- Pregled stanja kapitala i rezervi na dan 31. kolovoza 2016. (nakon što je u sudskom registru proveden je postupak povećanja temeljnog kapitala, minimalno u iznosu izvršenih investicija), u bitnomesadrži sljedeće podatke:
- Temeljni (upisani) kapital – sadrži podatak o povećanom iznosu temeljnog kapitala reinvestiranom dobiti u odnosu na stanje temeljnog kapitala na dan 31. prosinca 2015. (ako nije bilo drugih promjena)
- Rezerve iz dobiti – ukoliko je odlukom o uporabi dobiti prenesen dio dobiti u rezerve iskazati će se podatak o povećanju rezervi u odnosu na stanje na dan 31. prosinca 2015.
- Zadržana dobit – ukoliko je donesena odluka o zadržavanju dijela dobiti biti će razvidno povećanje u odnosu na stanje na dan 31. prosinca 2015.

16 Članak 46. Pravilnika o porezu na dobit



- Dobit poslovne godine – nakon što je donesena odluka i dobit raspoređena na naprijed navedene stavke, iskazuje se nula (u ovom konkretnom primjeru).

Može se dostaviti i dio bilance:

PREGLED STANJA KAPITALA I REZERVE NAKON PROVEDENOG POSTUPKA REINVESTIRANJA			
PASIVA		31.12.2015.	1.8.2016
A) KAPITAL I REZERVE (063+064+065+071+072+075+078)	062	120.000	3.020.000
I. TEMELJNI (UPISANI) KAPITAL	063	20.000	2.920.000
II. KAPITALNE REZERVE	064		
III. REZERVE IZ DOBITI (066+067-068+069+070)	065	0	0
1. Zakonske rezerve	066		
2. Rezerve za vlastite dionice	067		
3. Vlastite dionice i udjeli (odbitna stavka)	068		
4. Statutame rezerve	069		
5. Ostale rezerve	070		
IV. REVALORIZACIJSKE REZERVE	071	100.000	100.000
V. ZADRŽANA DOBIT ILI PRENESENI GUBITAK (073-074)	072		
1. Zadržana dobit	073		
2. Preneseni gubitak	074		
VI. DOBIT ILI GUBITAK POSLOVNE GODINE (076-077)	075	2.900.000	
1. Dobit poslovne godine	076	2.900.000	
2. Gubitak poslovne godine	077		
VII. MANJINSKI INTERES	078		

Napomena: Za utvrđivanje prava na korištenje reinvestirane dobiti za porezne svrhe je bitno utvrditi da je dobit poslovne godine prenesena u temeljni kapital, stoga je potrebno dostaviti pregled stanja kapitala i rezervi koji je sastavljen na takav način da se može utvrditi izvršenje postupka reinvestiranja, odnosno nije potrebno sastaviti bilancu u formalnom obliku.

*U slučaju da porezni obveznik ne dostavi rješenje o upisu povećanja temeljnog kapitala reinvestiranom dobiti u propisanom roku, izvršio bi se ispravak prijave poreza na dobit u skladu s odredbama Općeg poreznog zakona bez iskazivanja umanjivanja porezne osnovice na rednom broju 28. u PD Obrascu od 3.000.000,00 kuna. U tom slučaju osnovica poreza na dobit bi bila 3.500.000,00 pri čemu bi porezna obveza iznosila 700.000,00 kuna.*

Sukladno prethodno navedenim odredbama Zakona i Pravilnika o porezu na dobit, umanjjenje osnovice poreza na dobit će uvijek biti moguće utvrditi nakon proteka poreznog razdoblja za koje se podnosi prijava poreza na dobit, odnosno nakon što se utvrde godišnja financijska izvješća, donese odluka o uporabi dobiti te se izvrši povećanje temeljnog kapitala reinvestiranom dobiti. Naime, reinvestirana dobit u konačnici predstavlja dobit poreznog razdoblja koju je moguće isplatiti, međutim isplata se izvršava u korist povećanja temeljnog kapitala uz poštivanje odredbi ZTD-a i postupaka na Trgovačkom sudu. Iz navedenoga ne proizlazi mogućnost početka korištenja predmetne porezne olakšice prije podnošenja prijave poreza na dobit primjerice u svrhe smanjenja predujmova poreza na dobit (temelj poput izjave o budućoj mogućoj dobiti i/ili budućem mogućem reinvestiranju moguće ostvarene dobiti).

## 5. Obveza očuvanja temeljnog kapitala i radnih mjesta

Oslobođenje od plaćanja poreza na dobit za reinvestiranu dobit propisno je s ciljem trajnog zadržavanja financijskih sredstava u društvu i zapošljavanja odnosno zadržavanja postojećih radnih mjesta. Stoga je člankom 12.a stavcima 9. i 10. Pravilnika propisano kako se umanjjenje porezne osnovice za reinvestiranu dobit neće se priznati ako porezni obveznik naknadno:

- 1) smanji temeljni kapital koji je povećan reinvestiranom dobiti i izvrši isplate članovima društva i/ili ako se smanjenje temeljnog kapitala izvrši radi povećanja ili smanjenja drugih stavki kapitala i rezervi koje u budućim poreznim razdobljima omogućavaju isplatu dobiti, ili
- 2) ukoliko smanji temeljni kapital u slučaju promjena iz članka 18. i 19. Zakona i/ili u slučaju promjene strukture vlasništva.
- 3) smanji broj radnih mjesta prije isteka roka iz članka 6. stavka 7. Zakona

Slijedom navedenoga, za nastanak porezne obveze nije bitan razlog smanjenja temeljnog kapitala, kao niti izjava da se smanjuje onaj dio temeljnog kapitala koji je postojao prije reinvestiranja dobiti. Tako porezna obveza može nastati ako se u nekom budućem poreznom razdoblju izvrši smanjenje temeljnog kapitala radi pokrića gubitka. Ako bi se smanjenjem temeljnog kapitala pokrio gubitak tada u sljedećem poreznom razdoblju dobit neće trebati biti iskorištena za pokriće gubitka već će se moći odmah isplatiti.



**ističemo...**

**Dakle, pokrićem gubitaka u jednom poreznom razdoblju povećava se odnosno stvara se realna mogućnost isplate dobiti u budućem poreznom razdoblju, stoga pri postupku smanjenja temeljnog kapitala koji je prethodno povećan reinvestiranom dobiti radi pokrića gubitka, nastaje obveza poreza na dobit.**

Postupak smanjenja temeljnog kapitala utvrđen je odredbama ZTD-a. Osim obveze donošenja odluke o smanjenju temeljnog kapitala, pri provođenju navedenoga postupka ZTD zahtijeva i postupke vezane za zaštitu vjerovnika. Sukladno članku 342. ZTD-a, za donošenje odluke o smanjenju temeljnog kapitala društva potrebno je da se za nju daju glasovi koji predstavljaju najmanje tri četvrtine glasova temeljnog kapitala društva zastupljenog na glavnoj skupštini društva pri donošenju odluke. U odluci se mora odrediti svrha smanjenja temeljnoga kapitala, naime, hoće li se dijelovi toga kapitala vratiti dioničarima. Zaštita vjerovnika propisana je člankom 345. ZTD-a kojim je uređeno da vjerovnicima čije su tražbine nastale prije objave upisa odluke o smanjenju temeljnoga kapitala društva u sudski registar i koji ne mogu tražiti da se ona podmire, mora dati osiguranje, ako se oni u tu svrhu jave u roku od šest mjeseci od objave te odluke. Vjerovnike se mora na to upozoriti u objavi upisa odluke u sudski registar. Osiguranje ne mogu tražiti vjerovnici koji za slučaj stečaja imaju pravo prvenstvenog namirenja iz stečajne mase dužnika. Na temelju smanjenja temeljnoga kapitala društva moguća su plaćanja dioničarima po proteku šest mjeseci od objave upisa odluke o smanjenju kapitala u sudski registar i nakon što se vjerovnicima koji su se pravodobno prijavili dade osiguranje ili im se podmire tražbine ili sud odluči da ne treba udovoljiti zahtjevu vjerovnika. Dioničare se ne može osloboditi ni obveze da uplate uloge prije navedenog vremena ni prije nego što se podmire vjerovnici, odnosno prije nego što im se

dade osiguranje, ako su se za to pravodobno prijavili društvu. Pravo vjerovnika da traže osiguranje ne ovisi o tome je li dioničarima nešto plaćeno s naslova smanjenja temeljnoga kapitala društva.

Temeljni kapital društva s ograničenom odgovornošću može se smanjiti sukladno članku 462. stavku 1. ZTD-a samo na temelju odluke članova društva o izmjeni društvenoga ugovora te nakon što se provede postupak koji je propisan tim Zakonom. U odluci moraju se navesti opseg i svrha smanjenja temeljnoga kapitala i kako će se smanjenje provesti. Nadalje, prema članku 463. ZTD-a, registarskome sudu mora se podnijeti prijavu da se u sudski registar upiše nakana društva da smanji temeljni kapital. Uprava mora odmah nakon što je obaviještena o upisu nakanjenoga smanjenja temeljnoga kapitala u sudski registar nakanu o sniženju kapitala objaviti u »Narodnim novinama« Republike Hrvatske i u glasilu društva, ako ga ono ima. U tome oglasu društvo je dužno objaviti da je spremno svim vjerovnicima na njihov zahtjev podmiriti tražbine koje postoje prema društvu na dan posljednje objave nakane da se smanji temeljni kapital, odnosno dati osiguranje da će one biti podmirene te da se smatra kako su vjerovnici društva koji mu se ne prijave u roku od tri mjeseca od navedenoga dana suglasni s time da se smanji temeljni kapital društva. Spomenutu objavu mora se dostaviti poznatim vjerovnicima.

Pored navedenoga, porezni obvezni koji iskoristi pravo na umanjenje porezne osnovice za reinvestiranu dobit, dužan je broja radnika utvrđen na početku poreznog razdoblja u kojemu je izvršeno reinvestiranje dobiti, a s kojima ima sklopljene pravovaljane ugovore o radu zadržati dvije godine odnosno dva porezna razdoblja nakon isteka razdoblja u kojemu je izvršeno reinvestiranje.



### ističemo...

Ovisno o razdoblju u kojemu se ospori pravo na korištenje predmetne porezne olakšice, izvršiti će se ispravak prijave porez na dobit ili će se iskazati povećanje osnovice poreza na dobit na rednom broju 25. u PD Obrascu.

Nadalje, pored navedene moguće obveze povećanja porezne osnovice, ukoliko pri smanjenju temeljnoga kapitala dođe do isplate dioničarima i članovima društava potrebno je obratiti pozornost na porezne obveze dioničara i članova društava. Naime, ukoliko su dioničari ili članovi društva inozemne osobe koje nisu fizičke članom 31. stavkom 11. Zakona propisano ja da se porez po odbitku na dividende i udjele u dobiti ne plaća kada se dobit reinvestira. Međutim, prema članku 49. stavku 10. Pravilnika obveza poreza po odbitku može nastati ako naknadno dođe do smanjenja temeljnoga kapitala. Kada je riječ o obvezama dioničara i članova društva koje su fizičke osobe, člankom 30. stavkom 13. Zakona o porezu na dohodak propisano ja da se dohodak od kapitala ne utvrđuje se po osnovi dividendi i udjela u dobiti, ako su dividende i udjeli iskorišteni za uvećanje temeljnoga kapitala društva. Međutim, ukoliko se ospori pravo korištenja porezne olakšice za reinvestiranu dobit te naknadno dođe do smanjenja temeljnoga kapitala isplatom članovima društva, iz navedenih se isplata sukladno članku 41. stavku 11. Pravilnika o porezu na dohodak treba utvrditi dohodak od kapitala. Isto se primjenjuje i u slučaju promjene strukture vlasništva te se obveza prenosi na novog imatelja dionica ili udjela.

Dakle, nakon što porezni obveznik u jednom poreznom razdoblju iskoristi pravo na umanjenje osnovice poreza na dobit temeljem reinvestirane dobit, stanje temeljnoga kapitala će biti potrebno pratiti, obzirom da se ova porezna olakšica odobrava uvjetno, a promjene

moгу rezultirati obvezom plaćanja poreza na dobit, poreza po odbitku ili poreza na dohodak. Stanje temeljnoga kapitala je potrebno zadržati i ako je nakon provedenog postupka reinvestiranja došlo do preoblikovanja društva, statusnih promjena ili promjene vlasništva, dakle obveze o **očuvanju temeljnoga kapitala** se prenose na pravnog slijednika. Potencijalni novi dioničari i članovi društva o određenim obvezama društva, odnosno obvezama nastalim reinvestiranjem dobiti u temeljni kapital, mogu biti upoznati uvidom u prijave porez na dobit i godišnja financijskih izvješća.

## 6. Zaključak

Korištenjem porezne olakšice za reinvestiranu dobit nastoji se poticati društva odnosno njihove članove i dioničare na investiranje u dugotrajnu imovinu što je pretpostavka i preduvjet, očuvanja postojećih radnih mjesta ili otvaranja novih, te gospodarskog rasta i razvoja društava u cjelini. Pretpostavaka je kako će reinvestiranje dobiti će u budućim razdobljima, pored gospodarske koristi u širem smislu donijeti i buduću korist dioničarima i članovi društva jer u budućim razdobljima mogu očekivati i veću dobit. Međutim, pri donošenju odluke o reinvestiranju dobiti, ako i pri donošenju drugih odluka koje utječu na razvoj društva u cjelini, a time izravno i hrvatskog gospodarstva, od velike, ako ne i presudne važnosti, jest odgovornost organa društva koji sudjeluju u donošenju tih odluka. U svezi navedenog, potrebno je istaknuti odredbe ZTD-a, ali i Zakona o obveznim odnosima<sup>17</sup> koji propisuju da pri upravljanju društvom donošenjem poslovnih odluka treba postupati s pozornošću **urednog i savjesnog gospodarstvenika**.