

UNILINE GRUPA d.o.o.
Ulica Bože Gumpca 38
Pula
n/r gđe. Kristine Peruško

Zagreb, 13.11.2023. godine

PREDMET: računovodstveni tretman odvajanja s preuzimanjem

Poštovani,

Zaprimili smo vaš upit vezan uz računovodstveni tretman podjele društva Uniline d.o.o. i to odvajanjem s preuzimanjem u kojem se kao preuzimatelj javlja krovno društvo Uniline Grupa d.o.o. Uniline d.o.o. je s Uniline grupom d.o.o. sklopio 29.6.2023. godine Ugovor o podjeli prema kojem se dijelovi imovine, obveza i kapitala prenose s društva Uniline d.o.o. na društvo Uniline grupa d.o.o. Prema ugovoru, učinci podjele nastupaju 30.6.2023., dok je Trgovački sud upisao podjelu 4.10.2023. godine. Pitanje koje se nameće je kako u računovodstvenim evidencijama istu evidentirati, odnosno s kojim datumom. Posebice u dijelu prihoda i rashoda.

Prema našem shvaćanju, namjera društva je bila izdvojiti dio poslovanja zajedno sa svom pripadajućom imovinom i obvezama (gospodarska cjelina) u zasebno društvo. Posljedično, ova cjelina prijelazi s UNILINEA d.o.o. na UNILIE GRUPU d.o.o.

Prema članku 4. dostavljenog Ugovora o podjeli navedeno je da se danom podjele smatra dan kada je upis podjele s preuzimanjem proveden u sudski registar. Međutim, isto tako ugovoreno je da „bez obzira na dan upisa podjele s preuzimanjem u sudski registar, društvo UNILINE d.o.o. i društvo UNILINE GRUPA d.o.o. kao dan gospodarskih učinaka podjele određuju 30.6.2023. godine“. Nadalje, istim člankom utvrđeno je da se diobena bilanca, kao temelj za podjelu, sastavlja na



30.6.2023., kao i da se početna bilanca društva UNILINE GRUPA d.o.o. sastavlja na 30.6.2023. godine. Člancima 5. i 6. dostavljenog Ugovora o podjeli, predviđeno je da do dana upisa podjele u sudski registar imovinom, obvezama i pravnim odnosima upravlja i raspolaže društvo UNILINE d.o.o., kao i da se obvezuje plaćati sve obveze koje proizlaze iz poslovanja i upravljanja imovinom koja se dijeli, te da će se za nastale poslovne promjene uskladiti bilančno stanje imovine i obveza na 30.6.2023. godine.

Prema točki 15.3. HSFI 15, prihod je povećanje ekonomskih koristi tijekom obračunskog razdoblja u obliku priljeva ili povećanja imovine ili smanjenja obveza, kada ti priljevi imaju za posljedicu povećanje kapitala, osim povećanja kapitala koje se odnosi na unose od strane sudionika u kapitalu. Nadalje, točkom 16.3.HSFI 16 rashodi su definirani kao smanjenja ekonomskih koristi kroz obračunsko razdoblje u obliku odljeva ili iscrpljenja imovine ili stvaranja obveza što za posljedicu ima smanjenje kapitala, osim onog u svezi s raspodjelom sudionicima u kapitalu.

Budući da je ugovorom predviđeno da aktivnosti društva UNILINE d.o.o. koje se poduzimaju nakon datuma gospodarskih učinaka podjele se smatraju poduzetima za račun društva UNILINE GRUPA d.o.o., ne bi bilo u skladu s definicijom prihoda i rashoda iste priznavati u računu dobiti i gubitka UNILINEA d.o.o. Naime, ukoliko bi se isti uključili u račun dobiti i gubitka UNILINEA d.o.o. ovo bi imao za posljedicu neistinit prikaz rezultata poslovanja društva UNILINE d.o.o. Svi prihodi i rashodi nakon datuma poslovnih učinaka podjele moraju biti vezani uz cjelinu koja se prenosi. To proizlazi i iz odredbi čl. 550.b. st. 2. t. 8. i 13. Zakona o trgovačkim društvima. Naime, navedenom odredbom definirano je da navedeni datum poslovnih učinaka podjele označava onaj datum od kada radnje društva koje se dijeli vrijede kao da su poduzete za račun novih društava. Prema tome, ne za vlastiti račun, iako se poduzimaju u vlastito ime. Očito je da je zakonodavac uvođenjem ovakvog datuma unutarnjih učinaka podjele, kao proizvoljno određenog, omogućio trgovačkim društvima da slobodno i neometano određuju svoje poslovne odnose, pa tako i datum od kada se dijele, bez obzira na trenutak provedbe podjele od strane Trgovačkog suda. Naime, na ovaj datum trgovačka društva nemaju učinak.

Posljedično, smatramo da je potrebno prihode i rashode koji se odnose na cjelinu koja se prenosi isključiti iz računa dobiti i gubitka UNILINEA d.o.o. za 2023. godine u dijelu nakon nastupa učinaka podjele. Istovremeno, sukladno odredbi točke 4., da je dan podjele dan upisa u sudski registar, nastale učinke transakcija između datum poslovnih učinaka podjele i upisa priznati kao potraživanja/obveze prema društvu UNILINE GRUPA d.o.o, za koje su navedene radnje i poduzete, pa se i učinci navedenih radnji moraju reflektirati na imovinu i obveze navedenog društva. U poslovnim knjigama svakako je uputno prikazati stavke koje se odnose na cjelinu koja je predmet prijenosa zasebno od stavaka UNILINEA d.o.o.

S aspekta poreza na dobit, ključne odredbe oko određivanja porezne osnovice, a povezano s tim i uključivanja prihoda i rashoda, proizlaze iz čl. 5. Zakona o porezu na dobit kojima 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 Zakona. isto tako, propisano je da u poreznu osnovicu ulazi i dobit od likvidacije ili drugog postupka kojim porezni obveznik okončava poslovanje sukladno posebnim propisima, prodaje, promjene pravnog oblika i podjele poreznog obveznika, a porezna osnovica utvrđuje se prema tržišnoj vrijednosti imovine, ako Zakonom nije drukčije određeno. Nadalje, čl. 19. st. 4. Zakona o porezu na dobit, prava i obveze spojenih, pripojenih ili podijeljenih poreznih obveznika iz poreznopravnog odnosa preuzima pravni sljednik. Za vrednovanje imovine i obveza u statusnim promjenama ključne su odredbe čl. 20. istog zakona. prema navedenom, u slučaju spajanja, pripajanja ili podjele porezni obveznik dužan je prethodno iskazana usklađenja vrijednosti ili procjene imovine uključiti u poreznu osnovicu, osim ako primjenjuje odredbe članka 20.a do 20.r Zakona. u slučaju kada porezni obveznik nema iskazana usklađenja te ako sukladno računovodstvenom propisu nije bio dužan, nije izvršio i ne treba izvršiti određena usklađenja vrijednosti, tada navedeni postupci, u ovom slučaju podjela, nemaju utjecaja na oporezivanje. U svim ostalim slučajevima porezni obveznik dužan je za svrhe oporezivanja procijeniti imovinu i otkriti skrivene pričuve, a razliku, zajedno s već iskazanim pričuvama, uključiti u poreznu osnovicu, osim ako primjenjuje odredbe članka 20.a do 20.r Zakona.

Prema tome, može se zaključiti da porezni propisi ne sadrže posebne odredbe o priznavanju ovih učinaka, te da se, temeljem općih odredbi, treba primijeniti ono što vrijedi za računovodstvene

svrhe. Kako je prethodno navedeno to znači da se transakcije nakon 30.6.2023. koje se odnose na prenesenu imovinu i obveze tretiraju kao prolazne/bilančne stavke u UNILINEU d.o.o., te da nemaju učinak na račun dobiti i gubitka. Istovremeno, ovi prihodi i rashodi u razdoblju nakon 30.6.2023., a do upisa podjele u Sudski registar, iako obračunani od strane društva UNILINE d.o.o., uključuju se u prihode i rashode UNILINE GRUPE d.o.o.

Prema tome, Rješenje Trgovačkog suda iz listopada 2023. godine kojim je navedeno odvajanje i dovršeno, nema učinak na priznavanje i mjerenje elemenata financijskih izvještaja jer je ista određena datumom učinaka podjele iz Ugovora o podjeli (30.6.2023. godine). Međutim, tu činjenicu je svakako potrebno objaviti u bilješkama uz financijske izvještaje.

Isto tako, ističemo da, s računovodstvenog aspekta, podjela ima za posljedicu da društvo UNILINE d.o.o. u svojim financijskim izvještajima za 2023. godinu treba prikazati kao prestanak poslovanja prenesenu cjelinu. Naime, prema točki 8.9. HSFI 8, obustavljena aktivnost se odnosi na organizacijsku jedinicu koja je otuđena ili je namijenjena za prodaju i:

- a) predstavlja zasebnu značajnu poslovnu aktivnost ili zemljopisno područje poslovanja
- b) dijelom je jedinstvenog koordiniranog plana otuđenja zasebne značajne poslovne aktivnosti ili zemljopisnog poslovanja, ili
- c) se odnosi na podružnicu koja je stečena isključivo s namjerom preprodaje.

Prema točki 8.10. HSFI 8, organizacijska komponenta naznačuje aktivnosti i novčane tokove koje je moguće jasno operativno i za potrebe financijskog izvještavanja odijeliti od ostalih dijelova poduzetnika. Ovo je svakako nužno objaviti u bilješkama uz financijske izvještaje u kojima se onda, iz praktičnih razloga, mogu navesti i podaci o ukupnoj imovini i obvezama, te prihodima i rashodima koji se odnose na navedeni segment poslovanja. Dakako, pri tome vodeći računa da se prihodi i rashodi od prekinutog poslovanja, iz perspektive UNILINEA d.o.o. odnose na prihode i rashode nastale od 1.1.2023. do 30.6.2023. godine.

Naposljetku, ističemo da, iako nije predmet našeg mišljenja, društvo UNILINE d.o.o. analizira mogućnost realizacije podjele po knjigovodstvenim vrijednostima, i eventualne obveze utvrđivanja

tržišne vrijednosti imovine i obveza i uključivanja razlike između knjigovodstvene/porezne i tržišne vrijednosti u poreznu osnovicu. Odnosno, mogućnosti prijave postupka radi osiguranja odgode plaćanja poreza, sukladno člancima 20.a.do 20.r Zakona o porezu na dobit.

Mišljenje je pripremljeno na temelju podataka i informacija koje ste nam dostavili. Ako dostavljene informacije nisu točne, odnosno ako su manjkave, pripremljeno mišljenje može biti netočno. U tom slučaju za njega ne preuzimamo nikakvu odgovornost. Mišljenje je namijenjeno isključivo stranci koja ga je zahtijevala. Bez naše prethodne izričite pismene suglasnosti, strogo je zabranjen bilo kakav oblik reprodukcije, širenja, kopiranja, otkrivanja, mijenjanja, distribucije i/ili objave ovog mišljenja.

Naše mišljenje predstavlja interpretacije zakonodavstva sa svrhom pravilnog financijskog izvještavanja, te obračunavanja i plaćanja poreznih obveza. Odluka u vezi konačno odabranog načina obračunavanja i plaćanja obveznih davanja odgovornost je uprave naručitelja.

S poštovanjem,
Čevizović Ivan j.t.d.
dr.sc. Ivan Čevizović
ovlašteni porezni savjetnik