

Porezno motrište prijenosa poslovanja



Prijenos poslovanja podrazumijeva prijenos vlasništva, a time i upravljanja nad poduzećem na drugu fizičku ili pravnu osobu, pri čemu se osigurava kontinuitet u poslovanju. U članku nam autor pojašnjava neke od mogućih načina prijenosa poslovanja kod poreznih obveznika trgovačkih društava, te učinke kojima rezultiraju takve transakcije.

Prijenos poslovanja je sastavni dio životnog ciklusa poreznih obveznika, kao i životnog ciklusa njihovih vlasnika. Razlozi prijenosa poslovanja mogu biti različiti, primjerice osobni (odlazak vlasnika poduzeća u mirovinu; ranije povlačenje iz poslovanja; promjena profesije i interesa; smrtni slučaj i sl.), zatim promjene u poslovnom okruženju, koje mogu tražiti značajne promjene u poslovanju a koje trenutni vlasnik nije spreman poduzeti (novi proizvodi na tržištu, novi konkurenti i sl.) ili želja za pokretanjem novog poduzetničkog pothvata. U Europskoj uniji svake godine oko 450.000 malih i srednjih poduzeća s oko 2 mil. zaposlenih prolazi kroz proces prijenosa poslovanja.¹ Zbog složenosti problematike – u pravnom, financijskom, računovodstvenom, poreznom i organizacijskom smislu, prijenos poslovanja predstavlja kritičnu fazu koju velik broj poreznih obveznika ne uspijeva prebroditi.² Radi se, naime, o vrlo složenom procesu za koji ne postoje gotova rješenja.

1. Pojam prijenosa poslovanja

Prijenos poslovanja podrazumijeva prijenos vlasništva nad poduzećem na drugu osobu ili drugo poduzeće, čime se osigurava kontinuitet poslovne aktivnosti poduzeća. Za prijenos poslovanja **Zakon o računovodstvu**³ rabi naziv **statusna promjena**. Tako je u čl. 15. st. 3. ZOR-a propisano da poduzetnik mora popisati imovinu i obveze u slučajevima statusnih promjena, odnosno da je poduzetnik dužan godišnje financijske izvještaje sastaviti u slu-

čajevima statusnih promjena (čl. 19. st. 9. ZOR-a). Hrvatski standardi financijskog izvještavanja⁴ prijenos poslovanja tretiraju kao **poslovnu kombinaciju**⁵. **Zakon o porezu na dobit**⁶ rabi naziv **statusna promjena** (kod propisivanja prava na prijenos poreznog gubitka u čl. 17.), te naziv **preoblikovanje društva** (mijenjanje pravnog oblika, čl. 18. st. 1. Zakona). Normativno propisivanje mijenjanja pravnih oblika je u nadležnosti **Zakona o trgovačkim društvima**⁷. Osim naziva preoblikovanje društava, u komentarijima ZTD-a navedeno je da se aktivnosti pripajanja, spajanja i podjele nazivaju i statusnim promjenama. Da bi se transakcija mogla okarakterizirati kao statusna promjena, Međunarodni standardi financijskog izvještavanja⁸ (u nastavku: MSFI), posebice MSFI 3 – *Poslovna spajanja*, zahtijevaju da stečena imovina i preuzete obveze predstavljaju poslovanje. U suprotnom, ako nije riječ o poslovanju transakcija se obračunava kao stjecanje imovine. Važna razlika između obračuna poslovnog spajanja i stjecanja imovine je u tome što se pri stjecanju imovine ne može priznati nikakav goodwill. Na prijenos poslovanja, odnosno prava i obveza društva, primjenjuju se pravila propisana **Zakonom o obveznim odnosima**⁹. U suštini prijenos poslovanja (poslovna kombinacija; statusna

¹ Izvor: dr.sc. Mirela Alpeza: Prijenos poslovanja - kako prebroditi kritičnu fazu razvoja obiteljskih poduzeća? Cepar, Zagreb, 2014.

² Samo 30% obiteljskih poduzeća preživi prijenos poslovanja na drugu generaciju, 13% na treću generaciju, a svega 3% ima duži životni vijek. (Izvor: prof.dr.sc. Slavica Singer: Novac, ljudi ili obitelj - što je najvažnije za održivi obiteljski pothvat?, 5. međunarodna konferencija o obiteljskim tvrtkama, Liderpress, 2013.)

³ Zakon o računovodstvu (Nar. nov., br. 78/15 i 134/15-Uredba; u nastavku ZOR)

⁴ Hrvatski standardi financijskog izvještavanja (Nar. nov., br. 86/15; u nastavku: HFSFI)

⁵ Prema HFSFI 2 - Konsolidirani financijski izvještaji toč. 2.31 razlikuju se: a) poslovne kombinacije u kojima jedan poduzetnik kontrolira drugog poduzetnika, b) poslovne kombinacije u kojima jedan poduzetnik ima značajan utjecaj na dugog poduzetnika; c) poslovne kombinacije u kojima jedan poduzetnik zajedno s drugim poduzetnicima ima zajedničku kontrolu nad trećim poduzetnicima.

⁶ Zakon o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04 – 50/16)

⁷ Zakon o trgovačkim društvima (Nar. nov., br. 111/93 - 110/15; u nastavku: ZTD)

⁸ Prema čl. 16. st. 2. ZOR-a Međunarodni standardi financijskog izvještavanja su međunarodni računovodstveni standardi kako su uređeni čl. 2. Uredbe (EZ) br. 1606/2002.

⁹ Zakon o obveznim odnosima (Nar. nov., br. 35/05 - 78/15; u nastavku: ZOO)

promjena; preoblikovanje društva i sl.¹⁰) je izmjena društva pri čemu se identitet društva više ne može poistovjetiti s društvom koje je postojalo prije promjene.

Kod prijenosa poslovanja možemo govoriti o prijenosu vlasništva ili o prijenosu upravljanja. Pod **prijenosom vlasništva** podrazumijevamo:

- likvidaciju¹¹;
- **prodaju trećim osobama** (prodaja većinskog ili manjinskog udjela u poduzeću, odnosno prodaja poduzeća u cijelosti);
- prijenos na članove obitelji,
 - ♦ prijenos za vrijeme života (prijenos u potpunosti odnosno prijenos većinskog ili manjinskog udjela),
 - ♦ prijenos nakon smrti - nasljeđivanje (oporuka i druge vrste ugovora odnosno ostavinska rasprava).

U slučaju **prijenosa upravljanja**, to može biti prijenos na obiteljske nasljednike ili angažiranje profesionalnog upravljača (managera).

U procesu prijenosa poslovanja moguće je i odvojeno odvijanje procesa prijenosa vlasništva i upravljanja poduzećem. Jedno od mogućih rješenja je ostati vlasnik poduzeća, a upravljanje poduzećem prepustiti članovima obitelji koji će u budućnosti postati (su)vlasnici poduzeća ili profesionalnom menadžeru koji može na dulje vremensko razdoblje ili privremeno upravljati poduzećem (primjerice, dok članovi obitelji koji će preuzeti poslovanje ne steknu potrebno znanje i iskustvo). Od navedenih modela prijenosa poslovanja predmet ovog članka je model koji se odnosi na prodaju vanjskim osobama ili poduzećima (prodaja većinskog ili manjinskog udjela u poduzeću, odnosno prodaja poduzeća u cijelosti), uslijed čega najčešće dolazi i do statusnih promjena kod poduzeća.

2. Statusne promjene

Postoj nekoliko mogućih načina prijenosa poslovanja, kao što su:

- **pripajanje** (kupnja 100% udjela bez goodwilla, uz pozitivni ili negativni goodwill; pripajanje uz financiranje kroz emisiju obveznica; pripajanje uz financiranje kroz emisiju i zamjenu dionica za udjele; pripajanje matice ovisnom društvu),

- **spajanje** (spajanje uz osnivanje novog društva preuzimatelja),
- **preuzimanje** (uz kupnju 100% ili manje od 100% udjela/dionica; preuzimanje uz stjecanje dionica u fazama; kupnja neto imovine koja predstavlja poslovanje¹²; kupnja društva s gubitkom iznad visine kapitala za 1 kn; obrnuto stjecanje),
- **podjela**.

Zbog složenosti materije u nastavku teksta iznositi će se problematika na jednostavniji način s naglaskom na porezni tretman ovih transakcija.

Pravno strukturiranje prijenosa poslovanja ima izravan utjecaj na računovodstveno iskazivanje i porezni tretman, jer iz pravnog ustroja proizlazi društvo na koje se primjenjuju porezne norme, relevantni standardi, metode mjerenja i opseg objavljivanja. Osnovni pravni propis koji određuje preoblikovanje društava je **Zakon o trgovačkim društvima**. Pripajanje i spajanje dioničkih društava (d.d.) uređeno je odredbama čl. 513. do 533. ZTD-a, dok je pripajanje i spajanje društava s ograničenom odgovornošću (d.o.o.) uređeno čl. 535. do 548. ZTD-a, a pripajanje d.o.o.-a d.d.-u odredbama čl. 549. ZTD-a. Prekogranična spajanja društava kapitala uređena su čl. 549.a do 549.k ZTD-a. Računovodstveni propisi koji reguliraju statusne promjene su: čl. 15. i čl. 19. ZOR-a, HSFI 2 - Konsolidirani financijski izvještaji, te ▶ MSFI 3 - Poslovna spajanja. Porezni propisi koji uređuju statusne promjene su:

- čl. 7. st. 9. Zakona o porezu na dodanu vrijednost¹³ i čl. 18. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost¹⁴,
- čl. 19. i 20. Zakona o porezu na dobit i čl. 38. Pravilnika o porezu na dobit¹⁵,
- čl. 26. Zakona o posebnom porezu na motorna vozila¹⁶,
- čl. 12. st. 2. Zakona o porezu na promet nekretnina¹⁷.

Od ostalih propisa koji utječu na prijenos poslovanja treba izdvojiti Zakon o obveznim odnosima, te Direktive EU-a navedene u nastavku.

¹⁰ U članku će se rabiti nazivi kakvi se navode u pojedinim zakonskim propisima.

¹¹ Iako likvidacija ne predstavlja model prijenosa poslovanja, s aspekta vlasnika poduzeća predstavlja jedno od mogućih rješenja izlaska iz poslovanja.

¹² Kada stjecatelj kupuje poslovanje, međutim ne kupuje pravni subjekt u kojem se poslovanje realizira. Naime, poslovanje se izdvaja kroz preuzimanje pripadajuće imovine, obveza, zaposlenika i poslovnih odnosa s kupcima, dobavljačima, kreditorima, itd.

¹³ Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13 - 143/14; u nastavku: Zakon o PDV-u)

¹⁴ Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 79/13 - 130/15; u nastavku: Pravilnik o PDV-u)

¹⁵ Pravilnik o porezu na dobit (Nar. nov., br. 95/05 - 137/15)

¹⁶ Zakon o posebnom porezu na motorna vozila (Nar. nov., br. 15/13 i 108/13-isp.)

¹⁷ Zakon o porezu na promet nekretnina (Nar. nov., br. 69/97 - 143/14)

2.1. Pripajanje

Pripajanje (fuzija) je postupak u kojem **jedno ili više društava prenose cijelu svoju imovinu drugom društvu i time prestaju postojati bez provođenja likvidacije**, a članovi društva u zamjenu za svoje dionice/udjele u temeljnom kapitalu (što su imali u društvu koje prestaje postojati) dobivaju dionice/udjele u temeljnom kapitalu društva koje ih preuzima. Drugim riječima, procesom pripajanja društava stjecatelj pripaja jedno ili više stečenih društava, pri čemu nakon završetka procesa pripajanja kao samostalni pravni subjekt ostaje samo društvo stjecatelj. Proces pripajanja može se pojednostavljeno prikazati na sljedeći način:

$$A + B = A$$

Dakle, društvo A pripaja društvo B, pri čemu cjelokupnu imovinu i obveze društva B prenosi u svoju knjigovodstvenu evidenciju. Društvo B prestaje postojati kao samostalni poslovni subjekt, gubi svoju pravnu osobnost, te postaje dijelom društva A.

Moguće su razne kombinacije pripajanja, kao što je:

- pripajanje dioničkih društava dioničkom društvu,
- pripajanje dioničkog društva društvu s ograničenom odgovornošću,
- pripajanje društva s ograničenom odgovornošću drugom d.o.o.-u i
- pripajanje društva s ograničenom odgovornošću dioničkom društvu.

Novo dioničko društvo ne nastaje pripajanjem dioničkog društva drugom dioničkom društvu. Pripoji li se neko dioničko društvo drugom, društvo preuzimatelj time ne postaje novom pravnom osobom, nego samo preuzima cjelokupnu imovinu pripojenog društva, čime na nj prelaze i sve obveze tog društva, pa se ne može govoriti o nastajanju društva, nego o njegovoj svojevrsnoj statusnoj promjeni. Time ono mijenja svoju aktivnu i pasivnu, najčešće i temeljni kapital te strukturu dioničara, ali ne i pravni identitet, ostaje ista pravna osoba kao i prije toga.

Postupak pripajanja podrazumijeva više koraka, od kojih treba istaknuti sljedeće:

- uprave društva koje sudjeluje u pripajanju izrađuju **ugovor o pripajanju** te izrađuju **izvješće o pripajanju** u kojem se objašnjavaju gospodarski razlozi pripajanja i mjerila za procjenu imovine koja je osnovica za zamjenu dionica;
- **reviziju pripajanja** provode ovlaštene revizori koje je imenovao trgovački sud, koji moraju dati zaključak o primjerenosti omjera zamjene dionica. Revizorsko izvješće o statusnoj promjeni propisano je

čl. 6.a st.1. Zakona o reviziji¹⁸;

- provjera pripajanja od strane nadzornog ili upravnog odbora, koji izrađuje **pisano izvješće** koje podnosi skupštini društva;
- **odluke** glavnih skupština o **prihvatanju** ugovora o pripajanju (odluka se donosi $\frac{3}{4}$ većinom);
- podnošenje prijave za pripajanje na trgovački sud u kojem su registrirani pripojeno društvo i preuzimatelj;
- **upis** pripajanja u registar trgovačkog suda.¹⁹

2.2. Spajanje

Spajanje (statutarna konsolidacija) je postupak u kojem **dva ili više društava osnivaju novo društvo** na kojega prenose cijelu svoju imovinu i time prestaju postojati bez provođenja likvidacije, a članovi tih društava u zamjenu za dionice/udjele u temeljnom kapitalu (što su imali u društvima koja su prestala postojati) dobivaju dionice/udjele u temeljnom kapitalu novog društva. Novonastalo društvo stječe sve dionice/udjele društava koje preuzima. Društva koja se spajaju u novoformirano društvo gube svoj pravni subjektivitet te postaju dijelovi novoformiranog društva u okviru kojeg nastavljaju djelovati. Proces spajanja može se pojednostavljeno prikazati na sljedeći način:

$$A + B = C$$

Dakle, društva A i B spajaju se u novonastalo društvo C. Pri tome, nakon procesa poslovnog spajanja, društva A i B prestaju postojati kao pravni subjekti, gube svoju odvojenu računovodstvenu evidenciju te prenose svoju imovinu i obveze u novoformirano društvo C. Društvo C nakon provedenog spajanja jedino ostaje s pravnim subjektivitetom i samostalnom knjigovodstvenom evidencijom u kojoj je iskazana imovina i obveze društva A i B po njihovim fer vrijednostima. Bitno je napomenuti da je jedan od uvjeta spajanja dioničkih društava taj da je svako od društava koja se spajaju bilo barem dvije godine upisano u sudski registar (čl. 533. st. 2. ZTD-a).

2.3. Preuzimanje

Preuzimanje (povezivanje, akvizicija) je oblik spajanja u kojem **jedno društvo stječe više od 50% dionica/udjela s pravom glasa drugog društva** ostvarujući pri tome kontrolu nad tim društvom. Procesom preuzimanja društvo stjecatelj preuzima stečeno društvo,

¹⁸ Zakon o reviziji (Nar. nov., br. 146/05,139/08 i 144/12. i čl. 20. st. 5. ZOR-a)

¹⁹ prof. dr. sc. Jakša Barbić: Zakon o trgovačkim društvima, Zagreb, Organizator, 2007.,str. 365-368;

odnosno postaje njegov većinski vlasnik čime ostvaruje kontrolu nad njegovim poslovanjem. Nakon provedenog procesa preuzimanja društvo stjecatelj i stečeno društvo nastavljaju poslovati zadržavajući svoju pravnu osobnost, međutim, oni postaju povezana društva budući da društvo stjecatelj na temelju svog većinskog vlasništva ostvaruje kontrolu nad stečenim društvom. Proces preuzimanja odnosno akvizicije, pri čemu je društvo A steklo više od 50% dionica/udjela s pravom glasa društva B ostvarujući pri tome kontrolu na društvom B, može se pojednostavljeno prikazati na sljedeći način:

$A + B = AB$ grupa²¹ ili kupnja neto imovine

Subjekt A je matica, a subjekt B ovisno društvo. Preuzimanjem subjekta B, subjekt A (matica) ostvaruje kontrolu nad njegovim poslovanjem. Matica i ovisno društvo ostaju egzistirati kao samostalni pravni subjekti, odnosno nastaju promjene samo u vlasničkoj domeni, ali ne i organizacijskoj.

Ako poslovno spajanje podrazumijeva zadržavanje pravnog subjektiviteta svih društava koja sudjeluju u tom procesu, prema odredbama ZTD-a govori se o povezivanju društava.

Povezana društva, prema čl. 473. ZTD-a, međusobno mogu stajati u pet različitih odnosa:

1. **društvo u kojem drugo društvo ima većinski udio ili većinsko pravo u odlučivanju** postoji ako jedno društvo ima većinski udio ili većinsko pravo odlučivanja u drugom pravno-samostalnom društvu (društvo s većinskim pravom odlučivanja naziva se društvo s većinskim sudjelovanjem);
2. ako jedno društvo (vladajuće društvo) izravno i neizravno ima većinsko pravo odlučivanja (primjerice, izbor većine članova nadzornog odbora, uprave ili upravnog odbora) u drugom društvu, smatra se da je riječ o **odnosu ovisnog i vladajućeg društva**;
3. koncern je moguće oformiti od vladajućeg i ovisnih društava, kada postoji jedinstveno vođenje od strane vladajućeg društva, gdje se pojedina društva nazivaju **društva koncerna**, ali koncern se pojavlju-

je i kada dva ili više pravno samostalna i neovisna društva objedine vođenje poslova;

4. **društva s uzajamnim udjelima** su društva kapitala koja su povezana međusobnim udjelima, i to na način da imaju više od $\frac{1}{4}$ kapitala svakog društva;
5. **društva povezana poduzetničkim ugovorima** formalno su povezana ugovorima, pri čemu ne postoji ugovorno, već stvarno povezivanje.

Iz nabrojanih oblika povezivanja društava jasno je da postoji više pravnih oblika integracije, koja spadaju pod zajednički termin povezana društva. U kontekstu ZTD-a zaključno se može reći da u pravnom smislu pojam povezana društva označava pravno samostalna, ali gospodarski povezana društva. Gospodarska povezanost proizlazi iz većinskog udjela u kapitalu, većinskog prava odlučivanja, vođenja poslova za drugo društvo ili s drugim društvom.

2.4. Prekogranično pripajanje i spajanje

Prekogranično spajanje je takav postupak gdje je barem jedno od društava koje sudjeluju u procesu spajanja osnovano po pravu Republike Hrvatske, a drugo osnovano po pravu druge države članice Europske unije ili države koja je ugovornica Ugovora o europskom ekonomskom prostoru. Tijela ovlaštena za zastupanje društava koja sudjeluju u pripajanju, sastavljaju **zajednički plan pripajanja**, koji mora sadržavati podatke iz čl. 549.b ZTD-a. Zajednički plan pripajanja treba dostaviti u sudski registar prije nego što se sazove skupština koja treba odlučiti o pripajanju, a najmanje mjesec dana prije njezina održavanja. **Društvo mora objaviti da je ugovor o pripajanju dostavljen sudskom registru**. Tijela upravljanja svakog društva koje sudjeluje u pripajanju moraju sastaviti **izvješće o pripajanju** u kojem se pripajanje obrazlaže pravno-gospodarski, te se navode posljedice koje će ono imati na članove društva koja sudjeluju u pripajanju, vjerovnike i radnike. Na reviziju pripajanja primjenjuju se odredbe čl. 515. ZTD-a. Revizija pripajanja nije potrebna ako svi članovi svih društava koja sudjeluju u pripajanju dadu izričitu izjavu o tome da se odriču revizije pripajanja. U nadzoru prekograničnog spajanja potrebno je posebnu pozornost posvetiti novčanim transakcijama, odnosno tijeku novca.

2.5. Predmet prijenosa poslovanja

Opisivanjem prijenosa poslovanja kod pripajanja i spajanja kao predmet prijenosa navode se dionice i udjeli. Zbog lakšeg razumijevanja problematike u nastavku pojašnjavamo osnovne karakteristike dionica

²⁰ Termin grupa definiran je prvim Zakonom o računovodstvu (Nar. nov, br. 92/93) u RH, dok se još u domaćoj i stranoj praksi često rabe nazivi koncern i holding. Termin koncern preuzet je iz njemačkog jezika, dok je termin holding preuzet iz engleskog jezika. Grupa ne predstavlja pravni subjekt, ona ima svoju upravu, nadzorni odbor, nema dionica koje kotiraju na burzi, ne isplaćuje dobit vlasnicima niti ne vodi poslovne knjige. Grupa predstavlja virtualni subjekt za potrebe financijskog izvještavanja, koji se sastoji od vladajućeg i njegovih ovisnih društava i za koji se izrađuju konsolidirani financijski izvještaji. (Izvor: prof. dr.sc. Ivica Pervan: Računovodstvo poslovnih spajanja, prema MSFI i HSFI, Bajlo d.o.o., Zagreb, 2012., str.137.)

odnosno udjela. **Dionica** je vrijednosni papir kojeg izdaje dioničko društvo, a glasi na dio temeljnog kapitala društva i imatelju daje pravo članstva u društvu, tj. prava i obveze koji iz toga članstva proizlaze. Iz toga slijedi da se na dionicu mora gledati kao na: ▶ dio temeljnog kapitala društva ▶ skup članskih prava i obveza imatelja dionice ▶ vrijednosni papir. Dioničko društvo koje izdaje dionice što glase na ime dužno je voditi **knjigu dionica**, što proizlazi iz odredbe čl. 226. st.1. ZTD-a. Knjiga dionica tako postaje mjesto gdje se dobiva potpun pregled nad svim izdanim dionicama. Svrha vođenja dionica je u tome da dioničko društvo u svako doba zna tko u njemu ima članska prava.

Obilježja d.o.o.-a po kojima se ono razlikuje od d.d.-a jesu da je temeljni kapital podijeljen na temeljne uloge (koji se ne mogu izraziti vrijednosnim papirima) i društveni ugovor je temeljni ustrojbeni akt društva, a ne statut kao u d.d.-u. **Temeljni ulog** je iznos (u novcu, stvarima ili pravima) koji član društva mora unijeti u društvo radi uplate temeljnog kapitala. Temeljni kapital društva podijeljen je na temeljne uloge, a zbroj svih uloga mora odgovarati iznosu temeljnog kapitala društva (čl. 390. st. 1. ZTD-a). Bez temeljnog uloga nema članstva u društvu, isto kao što ni u d.d.-u nitko ne može biti član tko nema barem jednu dionicu društva. Svaki temeljni ulog zasebna je cjelina izražena u novcu u istoj valuti u kojoj je izražen i temeljni kapital. Temeljni kapital d.o.o.-a je određen u najnižem iznosu od 20.000,00 kn, a sastoji se od temeljnih uloga osnivača društva s time da najniži iznos temeljnog uloga iznosi 200,00 kn. Zbroj temeljnih uloga mora odgovarati ukupnom iznosu temeljnog kapitala, a pri osnivanju društva broj temeljnih uloga je ograničen (koliko osnivača toliko temeljnih uloga). Nakon upisa društva u sudski registar može se stjecati više temeljnih uloga. Od nominalnog iznosa temeljnog uloga valja razlikovati njegovu vrijednost. S obzirom na to da se temeljnim ulogom može raspolagati zajedno s raspolaganjem poslovnim udjelom, jer je to jedno s drugim povezano, temeljni ulog ima i tržišnu vrijednost. Njegova vrijednost je ono što se za njega može dobiti i kada se njime raspolože, a ona može biti manja, jednaka ili veća od nominalnog iznosa i mijenja se ovisno o prilikama na tržištu. Za razliku od dionica, poslovni se ulog ne može izraziti vrijednosnim papirom (čl. 385. st.1. ZTD-a). Posljedica toga je da se njima ne trguje na burzi.

Poslovni udjel valja razlikovati od temeljnog udjela. **Na osnovu temeljnog uloga stječe se članstvo u društvu, koje se izražava poslovnim udjelom.** Poslovni je udio skup članskih prava i obveza člana društva koji on stječe odnosno preuzima na osnovi

određenog uloga u društvu. Stoga u društvu nema poslovnog udjela, ako se u njemu ne sudjeluje i s temeljnim ulogom.²¹ Vrijednost poslovnog udjela nije nominalni iznos poslovnog udjela, već iznos koji se može za poslovni udio dobiti na tržištu (tržna vrijednost). Poslovni udjel se može prenositi, a za pravni posao prijenosa poslovnog udjela je potreban ugovor o prijenosu prava, jer se prijenosom poslovnog udjela stječe članska prava. Za valjanost ugovora potrebno je da je isti sklopljen u obliku javnobilježničkog akta ili privatne isprave koju potvrđuje javni bilježnik. Poslovnim udjelom može se raspolagati i na način da se ne prenosi članstvo u društvu, i to zasnivanjem plodouživanja, zalogom, fiducijarnim prijenosom u svrhu osiguranja tražbine. Sve nabrojano je dobrovoljno raspolaganje poslovnim udjelom, za razliku od ovrhe odnosno prijenosa poslovnog udjela prisilnim putem. Prema odredbi čl. 410. ZTD-a, **knjigu poslovnih udjela** vodi uprava društva. Svrha vođenja knjige poslovnih udjela je da društvo u svakom trenutku zna tko su njegovi članovi, te koliko i kojih poslovnih udjela ima pojedini član.

3. Porezno motrište pripajanja i spajanja

Društva koja se pripajaju i spajaju obvezna su provesti popis svoje imovine i obveza u skladu s čl. 15. st. 3. ZOR-a, koji propisuje provođenje inventure u slučajevima svih oblika statusnih promjena. Uz to, sukladno ZOR-u, pri provođenju pripajanja i spajanja trgovačka društva trebaju postupati u skladu sa zahtjevima *HSFI-a 2 – Konsolidirani financijski izvještaji* odnosno *MSFI 3 – Poslovna spajanja*, koji uređuju računovodstveno postupanje u postupku pripajanja i spajanja, odnosno udruživanja u jedno izvještajno društvo. Rezultat poslovnog pripajanja i spajanja je stjecanje kontrole od strane jednog društva (stjecatelja) nad jednim ili više drugih društava, pri čemu je naglasak stavljen na definiranje stjecatelja. Pri tome je važno uzeti u obzir da računovodstveni standardi ne definiraju pojedinačno pripajanje i spajanje kao ZTD, nego pripajanje i spajanje promatraju kao poslovno spajanje i ne pretpostavljaju zamjenu udjela članova pripojenog društva ili društva koje se spaja u društvu preuzimatelju.

Važni čimbenici pri donošenju odluke o pripajanju i spajanju mogu biti i porezni učinci, pri čemu je bitno uzeti u obzir odredbe poreznih propisa koji uređuju ove transakcije.

²¹ prof. dr.sc. Jakša Barbić: Pravo društava II, Organizator, Zagreb, 2001., str.702-706.

3.1. Porez na dobit

Danom pristupanja RH Europskoj uniji stupile su na snagu odredbe čl. 20.a do 20.r Zakona o porezu na dobit, u skladu s kojima se utvrđuje prava i obveze povezanih društava u postupku statusnih promjena, odnosno spajanja, podjele, djelomične podjele, prijenosa imovine i zamjene dionica trgovačkih društava iz različitih država članica prema *Direktivama 90/434/EEZ i 2005/19/EZ*, ako se isti postupci odvijaju unutar EU-a. Konkretno, navedenim su **člancima implementirane** odredbe *Direktive 90/434/EEZ i 2005/19/EZ* koje su zamijenjene *Direktivom 2009/133/EZ*, a kojoj je između ostalog cilj, u okviru zajedničkog poreznog sustava, izbjeći oporezivanje prilikom spajanja, podjele, djelomične podjele, prijenosa imovine i zamjene dionica trgovačkih društava iz različitih država članica EU-a, uz istodobno čuvanje financijskih interesa država članica prenesenog društva ili preuzetog društva, te **osigurati sustav odgode oporezivanja kapitalnih dobitaka od prenesene imovine do njezinog stvarnog raspolaganja**. Postupak, uvjeti i način primjene odredbi čl. 20.a do 20.r Zakona o porezu na dobit detaljnije su propisani čl. 41.a do 41.l Pravilnika o porezu na dobit. Međutim, primjena odredbi čl. 20.a - 20.r Zakona o porezu na dobit, kojim se postiže **porezna neutralnost pri statusnim promjenama**, ne postiže se inercijom već zahtjeva određeni postupak kojim porezni obveznik - sudionik postupka mora dokazati kako se postupak provodi radi valjanih gospodarskih razloga, poput restrukturiranja ili racionalizacije poslovanja društava koja sudjeluju u postupku, te otkloniti pretpostavku kako taj postupak za glavni cilj (ili jedan od glavnih ciljeva) ima utaju ili izbjegavanje plaćanja poreza.

➤ Postupak prijave statusne promjene Poreznoj upravi

Porezni obveznici koji namjeravaju provesti određenu statusnu promjenu i iskoristiti mogućnost odgode oporezivanja eventualnih kapitalnih dobitaka ili određenih pričuva, mogu prijaviti taj postupak Poreznoj upravi, čime se pokreće postupak odlučivanja o primjeni čl. 20.a - 20.r Zakona o porezu na dobit.

↳ Taj postupak mogu pokrenuti porezni obveznici rezidenti, neovisno o tome da li su svi ostali sudionici rezidenti samo RH ili su rezidenti RH i/ili rezidenti EU-a, te ukoliko ta društva zadovoljavaju uvjete iz čl. 41.l Pravilnika o porezu na dobit. Međutim, pored navedenih osnovnih uvjeta, porezni obveznik u postupku prijave određene statusne promjene Poreznoj upravi, uz dostavu propisane dokumentacije, navodi i razloge provođenja određenog postupka na temelju čega **Porezna uprava donosi rješenje o mogućnosti**

primjene odredbi čl. 20.a - 20.r Zakona o porezu na dobit. Naime, čl. 20.r Zakona propisuje da preneseno društvo, društvo preuzimatelj i član društva imaju prava i obveze prema čl. 20.a - 20.p Zakona, ako su ispunili propisane uvjete i na osnovi prijave postupka spajanja, podjele, djelomične podjele, prijenosa imovine i zamjene dionica Poreznoj upravi. Ako određeni uvjeti nisu ispunjeni, preneseno društvo, društvo preuzimatelj i član društva ne mogu koristiti porezne pogodnosti u smislu porezne neutralnosti točno utvrđenog postupka prema čl. 20.a - 20.r Zakona, te se u tom slučaju **u poreznu osnovicu uključuju skrivene pričuve** iz čl. 20.b Zakona, što znači da niti dioničari ili članovi društva ne mogu ostvariti pogodnosti iz čl. 20.h st. 5. odnosno čl. 20.i st. 1. Zakona. Slijedom navedenoga, nakon što Porezna uprava provede propisane postupke u skladu sa svojim ovlastima, odnosno kada utvrdi zadovoljavanje svih propisanih uvjeta, te nakon što se utvrde obveze sudionika statusnih promjena, ovisno o tome koji se postupak provodi, moći će se primijeniti određene pogodnosti koje se odnose na neoporezivanje kapitalnih dobitaka i pričuva sadržanih u čl. 20.a - 20.r Zakona o porezu na dobit.²²

3.1.1. Kontinuitet u oporezivanju

Ključni element za (ne)plaćanje poreza na dobit u slučaju pripajanja i spajanja je tzv. kontinuitet u oporezivanju. Taj dio problematike uređen je čl. 20. Zakona o porezu na dobit.

Ako pri spajanju, pripajanju ili podjeli postoji kontinuitet u oporezivanju, smatra se da porezni obveznik nastavlja djelatnost, te to nema utjecaja na oporezivanje. Kontinuitet u oporezivanju postoji ako pri prijenosu na društvo preuzimatelja ne dolazi do promjene u procjeni predmeta imovine i obveza.

Polazeći od navedenih odredaba čl. 20. Zakona, proizlazi da je ključni element za neplaćanje poreza na dobit činjenica da su imovina i obveze pripojenog ili spojenog društva prenesene u društvo preuzimatelja po svojim izvornim knjigovodstvenim svotama. U suprotnom, ako pri spajanju ili pripajanju dolazi do promjene (povećanja ili smanjenja) vrijednosti prenesene imovine/obveza, utvrđena razlika oporeziva je porezom na dobit.

↳ **Zbog povećanja vrijednosti imovine ili smanjenja vrijednosti obveza dolazi do povećanja porezne osnovice društva preuzimatelja, što se iskazuje u PD obrascu**. Ovdje se može zaključiti da pri računovod-

²² Više o navedenom u mišljenjima Porezne uprave Kl: 410-01/14-01/1387, Ur.br: 513-07-21-01/14-2 od 28. svibnja 2014. i Kl: 410-01/14-01/1493, Ur.br: 513-07-21-01/14-2 od 17. lipnja 2014.

stvenom iskazivanju poslovnog spajanja ustrojenom kao pripajanje ili spajanje treba zadržati „stare“ knjigovodstvene vrijednosti imovine i obveza, a u suprotnom dolazi do povećanja osnovice poreza na dobit. S druge strane, računovodstveni standardi (MSFI 3 i HSFI 2) u svojim odredbama jasno ističu da se pri svim oblicima poslovnih spajanja mora provesti usklađenje imovine i obveza s knjigovodstvenih na fer vrijednosti. Dakle, ovdje se pojavljuje neusklađenost između računovodstvenih pravila, koja dosljednom primjenom mogu uzrokovati plaćanje poreza na dobit, te poslovnog interesa društva preuzimatelja da izbjegne oporezivanje. Prema čl. 5. st. 1. Zakona o porezu na dobit, porezna osnovica je dobit koja se utvrđuje prema računovodstvenim propisima kao razlika prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, uvećana i umanjena prema odredbama ovoga Zakona. U poreznu osnovicu ulazi i dobit od likvidacije, prodaje, promjene pravnog oblika i podjele poreznog obveznika, a porezna osnovica utvrđuje se prema tržišnoj vrijednosti imovine, ako ovim Zakonom nije drukčije određeno. Problem, dakle, proizlazi iz odredbi standarda financijskog izvještavanja koji zahtijevaju prijenos imovine i obveza po njihovim fer vrijednostima. Drugim riječima, potrebno je uskladiti vrijednost imovine i obveza društva koja se pripajaju s knjigovodstvene vrijednosti na njihovu fer vrijednost. Tako nastala razlika uključuje se u poreznu osnovicu i potrebno je platiti porez na dobit.

3.1.2. Porezni gubitak

Prema čl. 17. Zakona o porezu na dobit i čl. 38. Pravilnika o porezu na dobit, ako se u postupku utvrđivanja porezne osnovice utvrdi negativna osnovica, porezni obveznik ima porezni gubitak. **Porezni gubitak prenosi se i nadoknađuje umanjivanjem porezne osnovice u sljedećih pet godina**, ako Zakon ne određuje drukčije. Porezna se osnovica smanjuje prvo za gubitke starijega datuma.

Ako se prenosi pravo za nadoknadu gubitka pri spajanjima, pripajanjima i podjelama na pravne slijednike tijekom poreznog razdoblja, pravo na prijenos gubitka počinje teći u razdoblju u kojemu je pravni slijednik stekao pravo na prijenos gubitka.

Pravnom slijedniku prestaje pravo na prijenos poreznoga gubitka:

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

Za iznos iskorištenoga poreznoga gubitka pravni

slijednik je dužan uvećati poreznu osnovicu u poreznom razdoblju u kojem je prestalo pravo na prijenos poreznoga gubitka. Navedeno se primjenjuje i u slučaju kada se u poreznom razdoblju struktura vlasništva poreznog obveznika promijeni za više od 50% u odnosu na strukturu vlasništva na početku poreznog razdoblja, a ne primjenjuje se za pravnog slijednika koji bitno promijeni djelatnost zbog očuvanja radnih mjesta ili sanacije poslovanja.

U slučaju promjene vlasništva poreznog obveznika izjasnio se Središnji ured Porezne uprave u svom mišljenju, Kl: 410-01/10-01/1624, Ur.br.: 513-07-21-01/10-2 od 16.8.2010., gdje je navedeno: „... *poreznom obvezniku ne prestaje pravo na prijenos poreznog gubitka ako se tijekom poreznog razdoblja struktura vlasništva promijeni i za 10% u odnosu na strukturu vlasništva na početku poreznog razdoblja, međutim, uz uvjet da tijekom dva porezna razdoblja nakon promjene vlasništva ne dođe do bitne promjene djelatnosti, te da je porezni obveznik dva porezna razdoblja prije promjene vlasništva obavljao djelatnost*“.

Dakle, za neiskorištene porezne gubitke koje preuzimatelj preuzima od pripojenog društva, pravo na prijenos gubitka počinje teći istekom razdoblja u kojem je pravni slijednik stekao to pravo. Ovo povlači i računovodstveni tretman. Naime, bez obzira na činjenicu je li stečeno društvo iskazivalo **odgođenu poreznu imovinu iz prenesenog poreznog gubitka**, društvo stjecatelj je dužno prilikom evidentiranja pripajanja razmotriti okolnosti i mogućnosti korištenja tako nastalog poreznog gubitka u budućim razdobljima. Ukoliko se utvrdi da je vjerojatno da će se preneseni porezni gubitak moći iskoristiti za umanjivanje porezne osnovice, potrebno je obračunati i iskazati odgođenu poreznu imovinu. U slučaju da preuzimatelj utvrdi da nije vjerojatno (is)korištenje prenesenog poreznog gubitka, te u skladu s tim ne iskaže odgođenu poreznu imovinu, u slučaju naknadnog iskorištenja ovakvog gubitka, ili naknadne procjene da će porezni gubitak biti iskorišten potrebno je priznati odgođenu poreznu imovinu i sukladno tome potrebno je izvršiti korekciju priznatog goodwilla.²³

3.2. Porez na dodanu vrijednost

Sukladno čl. 18. Pravilnika o PDV-u, **promjena oblika društva ne podliježe oporezivanju PDV-om**. Spajanje, pripajanje, odvajanje i podjela društva u skladu s propisima koji uređuju to područje ne podliježu oporezivanju. Isporucom dobara ne smatra se prijenos

²³ O pravu na prijenos gubitka u mišljenju Porezne uprave Kl: 410-01/07-01/1551, Ur.br.: 513-07-21-01/07-2 od 31. prosinca 2007.

imovine poreznog obveznika (prenositelja) u smislu čl. 7. st. 9. Zakona o PDV-u, pod uvjetom da su prenositelj i primatelj porezni obveznici te da primatelj nastavlja s obavljanjem gospodarske djelatnosti za koju ima pravo na odbitak pretporeza (čl. 19. Pravilnika o PDV-u). U slučaju neispunjenja tih uvjeta, radi se o oporezivoj isporuci dobara te je isporučitelj obavezan obračunati i platiti PDV, a porezni obveznik stjecatelj ima pravo na odbitak pretporeza uz zadovoljenje svih propisanih uvjeta. U slučaju da primatelj imovine preuzetu imovinu počne koristiti u druge svrhe osim za one za koje ima pravo na odbitak pretporeza, obavezan je izvršiti ispravak odbitka pretporeza prema čl. 64. Zakona o PDV-u.

3.3. Posebni porez na motorna vozila

Odredbom čl. 26. st. 1. Zakona o posebnom porezu na motorna vozila propisano je da pravne i fizičke osobe sa sjedištem ili prebivalištem u RH plaćaju **posebni porez na stjecanje rabljenih motornih vozila** u RH na koja je plaćen posebni porez na motorna vozila, ako to stjecanje odnosno isporuka ne podliježe oporezivanju PDV-om ili porezom na nasljedstva i darove prema posebnim propisima. Ako se ova dugotrajna imovina u postupku pripajanja ne oporezuje PDV-om, pri stjecanju te imovine plaća se **posebni porez od 5%**, sukladno čl. 26. st. 8. navedenog Zakona. **Porezna osnovica posebnog poreza na stjecanje rabljenih motornih vozila je tržišna cijena u trenutku nastanka porezne obveze.** Porezni obveznik mora nastanak porezne obveze prijaviti ispostavi Porezne uprave nadležnoj prema sjedištu ili prebivalištu u roku od 15 dana od dana stjecanja rabljenog motornog vozila, a platiti u roku od 15 dana od dana nastanka porezne obveze.

3.4. Porez na promet nekretnina

Prema čl. 12. st. 2. Zakona o porezu na promet nekretnina, porez na promet nekretnina ne plaća se kada se nekretnine stječu u postupku pripajanja i spajanja trgovačkih društava u smislu ZTD-a, te u postupku razdvajanja i odvajanja trgovačkog društva u više trgovačkih društava.

4. Podjela društva

Podjela je **statusna promjena društva temeljem koje se ono dijeli na dva ili više društava**, na način da društvo koje se dijeli prenosi na druga društva svoju cjelokupnu imovinu ili dio svoje imovine. Potrebno je spomenuti da dioničari, tj. članovi društva koje se dijeli u zamjenu za svoje dionice odnosno poslovne udjele

koje su držali u društvu koje se dijeli, dobivaju dionice/poslovne udjele u društvima na koje je to društvo prenijelo dio svoje imovine. Podjela društva kapitala uređena je odredbama:

- čl. 550.a do 550.r ZTD-a;
- čl. 15. st. 3 i čl. 19. st. 9. ZOR-a;
- HSFI 2 - Konsolidirani financijski izvještaji i MSFI 3 - Poslovna spajanja;
- čl. 7. st. 9. Zakona o PDV-u i čl. 18. Pravilnika o PDV-u;
- čl. 19. i 20. Zakona o porezu na dobit i čl. 38. Pravilnika o porezu na dobit;
- čl. 26. Zakona o posebnom porezu na motorna vozila;
- čl. 12. st. 2. Zakona o porezu na promet nekretnina,
- Direktiva 2009/133 EZ.

Podjela može biti s razdvajanjem i odvajanjem. Bitna razlika između razdvajanja i odvajanja je u tom što razdvajanjem društvo koje se dijeli prestaje postojati (briše se iz registra trgovačkog suda), dok se pri odvajanju društvo dijeli, ali i dalje postoji u registru suda.

4.1. Podjela s razdvajanjem

Razdvajanje prema ZTD-u (čl. 550.a) predstavlja prijenos cjelokupne imovine društva koje se dijeli, uz njegov prestanak bez provođenja likvidacije. Razdvajanje možemo prikazati na slijedeći način:

$$A = B + C$$

4.1.1. Razdvajanje s osnivanjem

Ako se razdvajanje provodi istodobnim prijenosom svih dijelova imovine društva koje se dijeli, uz njegov prestanak bez provođenja likvidacije, na **dva ili više novih društava** koja se osnivaju radi provođenja razdvajanja, govorimo o razdvajanju s osnivanjem. **Planom podjele** utvrđuju se detalji, a bitno je da vlasnik, koji ima određeni udio u društvu koje se dijeli, nakon podjele raspolaže s jednakom vrijednošću dionica/udjela u novoosnovanim društvima. Društvo koje se dijeli prestaje postojati, briše se iz sudskog registra i obvezno je sastaviti poreznu prijavu (PD obrazac), a rezultat porezne prijave (porezna obveza ili porezni gubitak) se u odgovarajućem omjeru ili drukčije (ako je tako planom podjele određeno) prenosi u bilance preuzimatelja.

4.1.2. Razdvajanje s preuzimanjem

Ako se razdvajanje provodi istodobnim prijenosom svih dijelova imovine društva koje se dijeli, uz njegov prestanak bez provođenja likvidacije, **na dva ili više društava koja već postoje**, govorimo o razdvajanju s

preuzimanjem. Navedeni postupak je nešto složeniji u smislu podjele broja dionica s obzirom na udio u već postojećem društvu. Imovinu i obveze društva koje se dijeli preuzimaju već registrirana društva. Situacija je složena s motrišta odnosa vlasničkih udjela dioničara iz društva koje se dijeli i društva preuzimatelja. U tom slučaju uprava društva preuzimatelja treba voditi brigu o interesima dioničara društva preuzimatelja u kontekstu možebitne štete i koristi koju imaju od tog preuzimanja.

4.1.3. Kombinirano razdvajanje

Ako se razdvajanje provodi istodobnim prijenosom svih dijelova imovine društva koje se dijeli, uz njegov prestanak bez provođenja likvidacije, na dva ili više društava koja se osnivaju ili društava koja već postoje, govorimo o kombiniranom razdvajanju.

4.2. Odvajanje

Prema ZTD-u (čl. 550.a st. 3.) odvajanje predstavlja prijenos jednog dijela imovine društva koje se dijeli, a da to društvo ne prestaje s radom. Odvajanje možemo prikazati na sljedeći način:

$$A = A \text{ i } B$$

Pri odvajanju vlasnici društva koje se dijeli postaju vlasnici društava na koja se prenosi imovina, a način podjele i uvjeti određeni su planom podjele. Pri odvajanju s osnivanjem izrađuje se plan podjele, dok se pri odvajanju s preuzimanjem plan podjele nadomješta ugovorom o podjeli i preuzimanju.

4.2.1. Odvajanje s osnivanjem

Ako se odvajanjem prenosi jedan dio imovine društva koje se dijeli na jedno ili više društava koja se osnivaju radi provedbe podjele, govorimo o odvajanju s osnivanjem. Odvajanje s osnivanjem podrazumijeva da se **osniva novo društvo te se na njega prenosi dio poslovanja**, tj. dio imovine i obveza iz društva koje se dijeli. Oba društva nastavljaju poslovanje, te su u obvezi uz poreznu prijavu za cijelo razdoblje u kojem se dogodila statusna promjena dostaviti Poreznoj upravi i upis promjene u trgovačkom registru i rješenje trgovačkog suda o upisu podjele te bilancu za dio društva koji se odvojio.

4.2.2. Odvajanje s preuzimanjem

Odvajanje s preuzimanjem podrazumijeva statusnu promjenu pri kojoj se dio imovine i obveza društva koje se dijeli prenosi na **jedno ili više društava koja već postoje**. Nakon te statusne promjene druš-

tvo koje se dijeli i dalje nastavlja poslovati, ali bez dijela poslovanja, tj. bez dijela imovine i obveza koji su preneseni na preuzimatelja. Pri odvajanju s preuzimanjem društvo preuzimatelj za preuzetu imovinu i obveze emitira i daje vlasničke udjele vlasnicima društva koje se dijeli.

4.2.3. Kombinirano odvajanje

Ako se odvajanjem prenosi jedan dio imovine društva koje se dijeli na jedno ili više društava koja se osnivaju ili društva koja već postoje, govorimo o kombiniranom odvajanju.

4.3. Osnovni koraci provedbe podjele

Uvjete i način podjele imovine, obveza i kapitala društva koje se dijeli potrebno je utvrditi planom podjele koja se odnosi na pravne odnose društva. Podjela društva kapitala s osnivanjem provodi se u sljedećih sedam koraka:

1. uprava društva koje se dijeli izrađuje **plan podjele** (čl. 550.b ZTD-a);
2. izrada **izvješća o podjeli** (čl. 550.d ZTD-a);
3. provjera plana podjele od strane revizora (čl. 550.e ZTD-a), pri čemu treba naglasiti da **revizija** nije neophodna ako se svi imatelji udjela društva koje se dijeli odriču revizije u obliku javnobilježničke izjave;
4. priprema i **provedba skupštine** radi odlučivanja o podjeli (čl. 550.g ZTD-a)
5. donošenje **odluke o podjeli** (čl. 550.h ZTD-a);
6. prijava za **upis podjele** u sudski registar (čl. 550.l);
7. **upis podjele u registar** trgovačkog suda (čl. 550.m).

Kao što je već istaknuto, ZTD zahtjeva da uprava društva koje se dijeli izradi **plan podjele**, koji obuhvaća sljedeće ključne elemente:²⁴

- ✓ tvrtka i sjedište društva koje se dijeli;
- ✓ prijedlog statuta ili društvenog ugovora za nova društva;
- ✓ izričita izjava o podjeli i prijenosu imovine na nova društva uz sve pravne posljedice sveopćeg pravnog sljedništva i uz prijenos članovima društva koje se dijeli udjela u novim društvima;
- ✓ omjer zamjene udjela;
- ✓ doplata u novcu (ako je potrebna);
- ✓ pojedinosti o smanjenju kapitala;
- ✓ precizan popis imovine i obveza koje se prenose;
- ✓ zaključna bilanca društva koje se dijeli i početna bilanca novih društava.

²⁴ prof. dr. sc. Jakša Barbić: Zakon o trgovačkim društvima, Organizator, Zagreb, 2007., str. 400.

U poreznom nadzoru podjele posebnu pozornost treba posvetiti nadzoru bilanci (početne bilance ili bilance prije podjele, diobene bilance, bilance nakon podjele; bilance prije preuzimanje, bilance preuzimanja, bilance nakon preuzimanja) i temeljnica za knjiženje.

5. Porezno motrište podjele društva

5.1. Porez na dobit

Statusne promjene obveznika poreza na dobit uređene su odredbama čl. 19. i 20. Zakona o porezu na dobit. Odredba čl. 19. st. 4. Zakona određuje da prava i obveze spojenih, pripojenih ili podijeljenih poreznih obveznika iz porezno-pravnog odnosa preuzima pravni slijednik, a pravni slijednik je, u slučaju podjele društva s osnivanjem, novoosnovano društvo ili više njih. Nadalje, propisano je da porezni obveznici koji se dijele trebaju Poreznoj upravi dostaviti financijska izvješća i poreznu prijavu s datumom koji prethodi datumu podjele.

Ako pri spajanju, pripajanju ili podjeli postoji kontinuitet u oporezivanju, smatra se da porezni obveznik nastavlja djelatnost te nema utjecaja na oporezivanje. Kontinuitet u oporezivanju postoji ako pri prijenosu na društvo preuzimatelja ne dolazi do promjena u procjeni predmeta imovine i obveza, odnosno ako se bilančne pozicije prenose prema knjigovodstvenoj vrijednosti.

O odvajanju dijela društva izjasnio se Središnji ured Porezne uprave mišljenjem, Kl: 410-01/06-01/559, Ur.br: 513-07-21-01/06-2 od 11. prosinca 2006. u kojem stoji: „... Prema svemu tome, odvajanje društva može se provesti i odvajanjem dijela imovine, prema planu podjele iz čl. 550.b Zakona o trgovačkim društvima, na temelju akta o podjeli, što znači da imovina što se odvaja može biti i jedna nekretnina, uz uvjet da se uz istu prenese i pripadajuće obveze te da organizacijski čini zasebno poslovanje. Pritom treba voditi računa o članku 20. Zakona o porezu na dobit, što propisuje da ako pri spajanju, pripajanju ili podjeli postoji kontinuitet u oporezivanju smatra se kako porezni obveznik nastavlja djelatnost, te ne utječe na oporezivanje. Kontinuitet u oporezivanju postoji ako pri prijenosu na društvo preuzimatelja ne nastanu promjene u procjeni predmeta imovine i obveza.“

O poreznom tretmanu **prijenosa nekretnina kao gospodarske cjeline** u postupku odvajanja s preuzimanjem, Porezna uprava se izjasnila mišljenjem Kl: 410-01/10-01/2163, Ur.br: 513-07-21-01/11-3 od 11. ožujka 2011. na slijedeći način: „... Slijedom navedenog, razvidno je da u konkretnom slučaju dolazi do promjene

u procjeni predmetne imovine, te da **razlika između procijenjene i tržišne vrijednosti nekretnine koje se odvajaju podliježe oporezivanju** sukladno čl. 20. st. 2. Zakona o porezu na dobit. Nadalje, prema navodima iz upita, razvidno je da se u konkretnom slučaju radi o poslovnim odnosima između povezanih osoba, te je stoga razvidan utjecaj fizičke osobe koja je posredni i neposredni donositelj svih odluka u društvu A d.o.o., i društvu B d.o.o., kao i da porezni obveznik A d.o.o. tijekom prethodnih razdoblja nije sastavljao godišnje financijske izvještaje koji su na vjerodostojan način iskazivali odnos stanja imovine, obveza i kapitala. Naime, vrijednost **skrivenih pričuva** zbog neprovođenja postupka revalorizacije, u nekretninama koje se prenose procjenjuju se na 257,2 mil. kuna, što je 32 puta više od iskazane knjigovodstvene vrijednosti. Međutim, **u trenutku provođenja postupka podjele s odvajanjem**, zbog potrebe održavanja kontinuiteta u oporezivanju bitno je utvrditi da li dolazi do promjene u procjeni vrijednosti imovine i obveza koje se prenose iz društva A d.o.o. u društvo B d.o.o. U konkretnom slučaju je razvidno da dolazi do promjene stoga što se udio člana društva A d.o.o. u društvu B d.o.o. utvrđuje prema procijenjenoj vrijednosti koja je za 257,2 mil. kuna veća od knjigovodstvene vrijednosti nekretnina. Slijedom navedenog, u konkretnom slučaju, **provođenjem postupka podjele odvajanjem pojavit će se obveza povećanjem osnovice poreza na dobit za iznos razlike između tržišne i procijenjene vrijednosti nekretnina koje se prenose, dok druge moguće porezne obveze mogu nastati u budućim poreznim razdobljima ovisno o postupcima imatelja udjela.**“

5.1.1. Porezni gubitak kod podjele društva

Zakon o porezu na dobit, za razliku od ZTD-a, pri odvajanju zahtjeva da se prenose imovina i obveze koje predstavljaju djelatnost. Transakcije podjele društva kapitala oslobođene su plaćanja poreza na dobit kada postoji porezni kontinuitet, odnosno kada prenesena imovina i obveze u novom društvu (ili preuzimatelju) zadržavaju jednake svote koje su imale i u društvu koje se dijeli. U suprotnome, ako dođe do promjene vrijednosti imovine i obveze koje se prenose, postoje porezni učinci.

Na temelju čl. 22. Općeg poreznog zakona²⁶ i čl. 19. st. 4. Zakona o porezu na dobit, prava i obveze pripojenih, spojenih i podijeljenih poreznih obveznika iz porezno pravnog odnosa preuzima pravni slijednik.

U kontekstu poreznih prava pri podjeli društva može biti bitno i pravo korištenja poreznog gubitka. To je posebice zanimljivo u slučaju razdvajanja kada

²⁶ Opći porezni zakon (Nar. nov., br. 147/08 – 44/16; u nastavku: OPZ)

prestaje društvo koje se dijeli, a sva njegova imovina, obveze i pravni odnosi koji uključuju i porezna prava (porezni gubitak) prelazi na dva ili više društava. Sukladno čl. 17. st. 2. Zakona i čl. 38. Pravilnika o porezu na dobit, porezni gubitak može se iskoristiti tijekom pet godina u odnosu na godinu u kojoj je gubitak utvrđen. U slučaju statusnih promjena podjele društva (čl. 17. st. 3. Zakona) razdoblje korištenja poreznog gubitka počinje teći od kraja one godine u kojoj je pravni slijednik stekao pravo na prijenos poreznog gubitka. Pritom treba voditi brigu o tome da se gubi pravo korištenja poreznog gubitka ako društvo koje se dijeli (pravni prednik) već dva porezna razdoblja prije statusne promjene ne obavlja djelatnost ili ako tijekom dva porezna razdoblja od nastanka statusne promjene pravni slijednik bitno promjeni djelatnost pravnog prednika.

✎ Međutim, jedan od problema u podjeli je utvrđivanje stjecatelja poreznog gubitka prilikom podjele društva. Načini su različiti, a kreću se od toga da **porezni gubitak pripada gospodarskoj cjelini koja ga je stvorila**. To znači da ako dođe do podjele društva na način da se seli gospodarska cjelina koja ga je stvorila, stjecatelj gospodarske cjeline zadržava i pravo na prijenos poreznog gubitka u slijedeća porezna razdoblja. Ako se ne može utvrditi koja cjelina je stvorila porezni gubitak, tada se u podjeli društva pravo na prijenos poreznog gubitka može utvrditi **prema funkcionalnom „ključu“, koji će biti odraz podjele imovine, obveza i kapitala**. Ovdje je bitno napomenuti da je porezni nadzor u obvezi pratiti kako se ponaša pravni prednik dva razdoblja prije statusne promjene, kao i ponašanje pravnog slijednika dva porezna razdoblja nakon statusne promjene.

U kontekstu poreza na dobit i podjele društva kapitala treba naglasiti i učinke primjene računovodstvenih standarda. Naime, u bilanci novog društva (ili preuzimatelja) nakon podjele može se pojaviti poseban oblik imovine - **odgođena porezna imovina**. Odgođena porezna imovina je svota poreza na dobit za povrat u budućim razdobljima, a odnosi se na:

- ✓ privremene razlike koje se mogu odbiti;
- ✓ prenesene neiskorištene porezne gubitke;
- ✓ prenesene neiskorištene porezne olakšice.

MRS 12 - Porezi na dobit i HSFI 14 - Vremenska razgraničenja zahtijevaju da se prizna odgođena porezna imovina za prenesene neiskorištene porezne gubitke, neiskorištene porezne olakšice i sve odbitne privremene razlike u visini za koju vjerojatno da će oporeziva dobit biti raspoloživa i za koju se preneseni porezni gubitak, neiskorištene porezne olakšice i odbitne privremene razlike mogu iskoristiti.

5.1.2. Revalorizacijske rezerve

Bitan element obračuna poreza na dobit pri podjeli može biti i tzv. realizacija revalorizacijskih pričuva. Ako je društvo koje se dijeli provelo revalorizaciju imovine koja se kroz podjelu prenosi u drugo društvo (novo društvo ili preuzimatelja), nastaje porezna obveza poreza na dobit. Naime, prema mišljenju Porezne uprave²⁶, **u trenutku statusne promjene dolazi do realizacije evidentirane revalorizacijske pričuve**. Drugim riječima, dolazi do nastanka tekuće obveze poreza na dobit.²⁷

5.2. Porez na dodanu vrijednost

Kod podjele društva može doći do prijenosa gospodarske cjeline, pri čemu je bitno naglasiti kako se gospodarskom cjelinom, sukladno čl. 33. OPZ-a, razumijeva sva imovina i obveze što u poslovnom i organizacijskom smislu čini samostalni subjekt, odnosno subjekt sposoban za samostalno poslovanje. U skladu s čl. 7. st. 9. Zakona o PDV-u, kod prijenosa uz naknadu ili bez naknade, ili u obliku uloga u društvo, **ukupne imovine ili njezinog dijela koji čini gospodarsku cjelinu** na drugog poreznog obveznika (primatelja) smatra se da nije došlo do isporuke, a taj porezni obveznik smatra se pravnim slijednikom prenositelja. **Podjela društva ne podliježe oporezivanju PDV-om, ako je društvo preuzimatelj porezni obveznik**.

5.3. Porez na promet nekretnina

Stjecanje nekretnina u postupku razdvajanja društva prema čl. 12. st. 2. Zakona o porezu na promet nekretnina nije oporezivo porezom na promet nekretnina. Isto se odnosi i na postupak odvajanja društva, što potvrđuje i mišljenje Središnjeg ureda Porezna uprave, Kl: 410-01/06-01/888, Ur.br: 513-07-21-01/06-2 od 2. studenog 2006., gdje stoji: „... *Zakon o trgovačkim društvima izmijenjen je tijekom 2003., te u članku 550a. propisuje da se društvo kapitala može podijeliti i to razdvajanjem ili odvajanjem. Razdvajanje ili odvajanje spadaju i istu grupu tzv. „statusnih promjena”. Intencija propisa je da se pri statusnim promjenama, koje se provode prema Zakonu o trgovačkim društvima, ne plaća porez na promet nekretnina, te smatramo da se i pri postupku odvajanja, koji je jedan o oblika podjele društva, ne plaća porez na promet nekretnina.*“

²⁶ Kl: 410-01/07-01/234, Ur.br: 513-07-21-01/07-2 od 16. travnja 2007.

²⁷ Više o revalorizacijskim pričuvama kod statusne promjene podjele društva u mišljenju Porezne uprave, Kl: 410-01/08-01/212, Ur.br: 513-07-21-01/08-2 od 25. ožujka 2008.

5.4. Posebni porez na motorna vozila

Odredbama čl. 26. st. 1. Zakona o posebnom porezu na motorna vozila propisano je da se na stjecanje rabljenih motornih vozila u RH, plaća posebni porez na stjecanje rabljenih motornih vozila, ako to stjecanje ili isporuka ne podliježe oporezivanju PDV-om ili porezom na nasljedstva i darove prema posebnim propisima. S obzirom na to da se navedena dugotrajna imovina u postupku odvajanja s preuzimanjem ne oporezuje PDV-om (ako predstavlja gospodarsku cjelinu), pri stjecanju te imovine plaća se posebni porez na stjecanje rabljenih motornih vozila od 5%. Međutim, navedeni se porez plaća samo kada do statusne promjene ne dolazi po sili zakonskih propisa, već kada se obavlja na temelju volje ugovornih strana. Navedeno proizlazi iz mišljenja Porezne uprave, Kl: 410-01/13-01/2852, Ur.br: 513-07-21-01/14-4 od 20. veljače 2014., prema kojemu: „...U vezi s navedenim napominjemo da će u konkretnom slučaju radi nastavka obavljanja vodnih usluga javne vodoopskrbe ili javne odvodnje određena društva s ograničenom odgovornošću u vlasništvu jedinice lokalne samouprave izvršiti **statusnu promjenu podjele s osnivanjem**, u svrhu izdvajanja djelatnosti vodoopskrbe i odvodnje. Obveza provođenja statusne promjene uvjetovana je Zakonom o vodama kako bi isporučitelji i dalje mogli obavljati usluge javne vodoopskrbe ili javne odvodnje. Stoga, obzirom da do statusnih promjena dolazi temeljem Zakona o vodama, u konkretnom slučaju radi se o **stjecanju rabljenih motornih vozila** koje u smislu čl. 26. Zakona o posebnom porezu na motorna vozila ne dovodi do nastanka i obveze obračunavanja i plaćanja posebnog poreza na stjecanje rabljenih motornih vozila.“

6. Predaja poreznih prijava i financijskih izvještaja

Sukladno čl. 19. st. 5. Zakona o porezu na dobit, porezni obveznici koji se pripajaju, spajaju ili dijele trebaju nadležnoj ispostavi Porezne uprave **predati prijavu poreza na dobit i financijske izvještaje s nadnevkom koji prethodi nadnevku pripajanja, spajanja ili podjele** (datum koji prethodi datumu kada je statusna promjena upisana u nadležnom Trgovačkom sudu). Prijava poreza na dobit podnosi se na obrascu PD najkasnije 4 mjeseca nakon isteka razdoblja za koje se utvrđuje porez na dobit (čl. 35. st. 2. Zakona o porezu na dobit). Kod statusnih promjena to je razdoblje od početka obračunskog razdoblja (početak godine ako je porezno razdoblje jednako kalendarskoj godini) do datuma koji prethodi upisu statusne promjene u trgovačkom sudu. Prijavu poreza na dobit treba podnijeti društvo koje se briše iz trgovačkog suda. O navedenoj problematici

očitovao se i Središnji ured Porezne uprave mišljenjem, Kl: 410-01/04-01/282; Ur. br: 513-07-21-01/05-2 od 11. siječnja 2005.: „... U slučajevima podjele, društvo koje prestaje, treba dostaviti Poreznoj upravi **financijska izvješća i poreznu prijavu s nadnevkom koji prethodi nadnevku upisa podjele u trgovački registar i rješenje trgovačkog suda o upisu podjele, te početne bilance društva nastalih podjelom, kako bi Porezna uprava imala podatak o pravnim slijednicima poreznog dužnika**“.

Sukladno čl. 19. st. 9. ZOR-a, trgovačka društva u slučajevima nastanka statusne promjene trebaju sastaviti godišnje financijske izvještaje. Kod spajanja trgovačkih društava, godišnje financijske izvještaje sastavljaju sva društva (dva ili više njih) koja se spajaju, odnosno koja prestaju postojati kao pravni subjekti. Ista se prema čl. 12. st. 2. Pravilnika o načinu vođenja registra godišnjih financijskih izvještaja, te načinu primanja i postupku provjere potpunosti i točnosti godišnjih financijskih izvještaja i godišnjeg izvješća²⁸ predaju **u roku od 90 dana od dana nastanka statusne promjene**. Pri tome se kao datum bilance, odnosno datum koji označava kraj razdoblja u odnosu prema trećima uzima datum koji prethodi danu nastanka spajanja (datum upisa u nadležnom Trgovačkom sudu). Ovi izvještaji sa svrhom javne objave se predaju i dostavljaju Financijskoj agenciji. Za svako se od tih društava godišnji financijski izvještaji sastavljaju i predaju ovisno o njihovoj klasifikaciji iz ZOR-a, prema prethodnoj kalendarskoj godini. Daljnje obveze za sastavljanje godišnjih financijskih izvještaja za potrebe javne objave te za potrebe statistike preuzima novoosnovano društvo.

7. Zaključak

Prijenos poslovanja je transakcija koja se s poreznog motrišta obavlja na način porezne neutralnosti. Međutim, porezna neutralnost se ne postiže inercijom, već zahtjeva određeni postupak kojim porezni obveznik sudionik postupka mora dokazati kako se postupak provodi radi valjanih gospodarskih razloga, poput restrukturiranja ili racionalizacije poslovanja društava koja sudjeluju u postupku, a ne zbog izbjegavanja plaćanja poreza ili kao rezultat agresivnog poreznog planiranja. U poreznim nadzorima (osobito kod holding društava) uočeno je da je prijenos poslovanja postao sastavni dio poslovne politike rukovodstva. S obzirom na to da se kod prijenosa poslovanja, u pravilu, radi o velikim novčanim transakcijama, nepridržavanje zakonskih propisa iz područja koja propisuju prijenos poslovanja može dovesti do visokih iznosa novoutvrđenih poreznih obveza.

²⁸ Pravilnik o načinu vođenja registra godišnjih financijskih izvještaja, te načinu primanja i postupku provjere potpunosti i točnosti godišnjih financijskih izvještaja i godišnjeg izvješća (Nar. nov., br. 1/16)

