

POREZI

Mr. Anja BOŽINA, dipl. oec. i ovl. rač.

UDK 336.2

Dodjela dionica i opcijska kupnja dionica

Nagrađivanje radnika i članova uprave može osim u novcu biti i u udjelima, dionicama i vlastitim dionicama društva. Vlastite dionice predstavljaju dionice društva koje je izdalo (emitiralo) društvo. Te pogodnosti društva nude i drugim osobama koje, primjerice, mogu biti svi pojedinci koji rade za društvo prema njegovim uputama, osobe koje su zadužene i ovlaštene za planiranje, vođenje i kontroliranje aktivnosti društva odnosno svi članovi uprave koji nemaju možebitno status zaposlene osobe i sl. O oporezivanju takvih primitaka pišemo u članku.

1. UVOD

Prema odredbama čl. 233. st. 3. Zakona o trgovačkim društvima (Nar. nov., br. 111/93. – 34/22.), stjecanje vlastitih dionica, između ostaloga, dopušta se radi dodjele ili prodaje tih dionica zaposlenicima ili u dodjele zaposlenicima društava koje je s njime povezano. Stoga dionička društva svoje vlastite dionice,

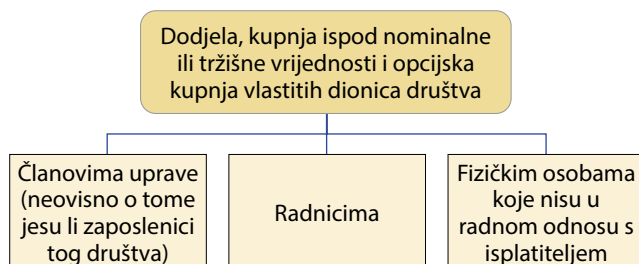
tzv. trezorske dionice, mogu dodijeliti odnosno ustupiti ili omogućiti ugovorom opciju na kupnju dionica. Tako fizičke osobe mogu ostvariti pogodnosti po osnovi dodjele ili opcijske kupnje vlastitih dionica društva, a porezni propisi su utvrdili način oporezivanja takvih pogodnosti. Tako prema Zakonu o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 115/16. – 138/20.) postoji mogućnost utvrđivanja primitaka kroz:

DOKUPLJENE MINUTE ZA SAVJETE AKTIVIRAJU SE PO PRIMLJENOJ UPLATI

1. dodjelu dionica bez naknade
2. dodjelu dionica uz djelomičnu naknadu (ispod nominalne ili tržišne vrijednosti)
3. opcijsku kupnju dionica.

Kome se može dodijeliti ili omogućiti kupovina ispod nominalne ili tržišne vrijednosti ili omogućiti opcijska kupnja vlastitih dionica, pokazujemo u nastavku.

Slika: Omogućavanje dodjele, kupnje ispod nominalne ili tržišne vrijednosti i opcijska kupnja vlastitih dionica društva



Kada je riječ o utvrđivanju načina (izvora dohotka) na koji će se oporezivati primitak nastao u vezi s dodjelom ili kupnjom vlastitih dionica, treba razlučiti nekoliko bitnih činjenica. Pri utvrđivanju načina oporezivanja primitaka koji nastaju u vezi s dodjelom ili kupnjom vlastitih dionica ili opcijskom kupnjom dionica, više ne treba razlikovati kotiraju li te dionice na burzi ili uređenim javnim tržištima odnosno komu se one dodjeljuju: radnicima ili članovima uprave.

Naime, primitci koji se ostvaruju dodjelom dionica bez naknade, dodjelom dionica uz djelomičnu naknadu, opcijskom kupnjom dionica oporezuju se **porezom na dohodak od kapitala** kada se isplaćuju:

- članovima uprave tuzemnog društva
- zaposlenicima
- fizičkim osobama koje nisu u radnom odnosu s isplateljem putem dodjele vlastitih dionica povezanog društva u tuzemstvu ili u inozemstvu.

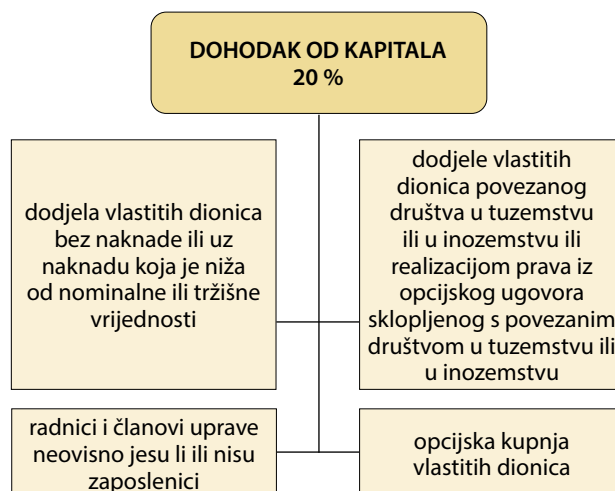
Navedene pogodnosti predstavljaju dugoročni oblik nagrađivanja zaposlenika. Kad je riječ o nagrađivanju članova uprave ili zaposlenika, možemo tvrditi da je to najjeftiniji oblik jer se oporezivanje obavlja u okviru poreza na dohodak od kapitala odnosno stopom od 20 % (uz možebitni obračun prireza) bez obveze obračuna doprinosa za obvezna osiguranja, ali i bez mogućnosti korištenja izdataka. Cilj je da zaposlenici ili članovi uprave postaju motiviraniji za postizanje poslovnih rezultata te i sama dobitka društva.

Dakle, mogućnost dodjele ili kupnje vlastitih dionica ili opcijska kupnja vlastitih dionica moguća je u nekoliko različitih slučajeva, kao što je prikazano na slici u nastavku.

Savjete o POREZIMA tražite od profesionalca, a ne od prijatelja.



Slika: Pregled utvrđivanja dohotka od kapitala po osnovi dodjele vlastitih dionica ili opcijska kupnja vlastitih dionica



2. PRIMITCI OSTVARENI DODJELOM ILI OPCIJSKOM KUPNJOM VLASTITIH DIONICA

Prema čl. 68. Zakona o porezu na dohodak, dohodak od kapitala smatraju se primitci u naravi članova uprave trgovačkih društava, a koje ostvaruju putem:

- dodjele ili
- opcijske kupnje vlastitih dionica.

Dohotkom od kapitala oporezuje se dodjela ili opcijska kupnja vlastitih dionica neovisno o tome jesu li fizičke osobe zaposlenici društva koje im omogućuje navedeni primitak u naravi ili to nisu.

Jednako tako, dohodkom od kapitala smatraju se primitci u naravi koje po osnovi dodjele ili opcijske kupnje vlastitih dionica ostvaruju **radnici**, a koje im omogućava poslodavac i/ili isplatelj primitaka (čl. 68. st. 2. Zakona o porezu na dohodak).

Dohotkom od kapitala smatraju se i primitci koje ostvaruju **radnici i članovi uprave tuzemnog društva** odnosno fizičke osobe koje nisu u radnom odnosu s isplateljem putem dodjele **vlastitih dionica povezanog društva u tuzemstvu ili u inozemstvu ili realizacijom prava iz opcijskog ugovora sklopljenog s povezanim društvom u tuzemstvu ili u inozemstvu**.

Kao što smo već napomenuli, dodjela vlastitih dionica ili njihova kupnja po nižoj vrijednosti odnosno opcijska kupnja dionica jedan je od načina nagrađivanja članova uprave i zaposlenika, kako bi na taj način stekli vlasnički udjeli u društvu te dugoročno pravo na isplatu dividende. Stoga, kod ovog oblika nagrađivanja bitno je razlikovati nekoliko činjenica:

- **porez na dohodak od kapitala po osnovi dodjele ili opcijske kupnje vlastitih dionica plaća se po odbitku, po stopi od 20 % (čl. 70. st. 18. Zakona o porezu na dohodak) uz možebitni prirez**
- **kada fizička osoba postaje članom društva putem dodijeljenih ili kupljenih dionica društva, pri isplati dobitka ostvaruje primitak po osnovi dividende koji se oporezuje dohodkom od kapitala po odbitku po stopi od 10 % uz možebitni prirez**
- **jedan od motiva zaposlenika ili članova uprave za kupnjom dionica po nižoj vrijednosti od tr-**

POREZI

žišne ili opcjska kupnja dionica je postizanje razlike u cijeni do tržišne vrijednosti koja se može ostvariti možebitnom prodajom na ovaj način stečenih dionica. Ako se prodaja stečenih dionica odvije unutar dvije godine od dana stjecanja, doći će do utvrđivanja dohotka od kapitala po osnovi kapitalnih dobitaka koji se obračunava po odbitku po stopi od 10 % (kapitalni primitak).

Imajući u vidu navedeno, stjecatelji vlastitih dionica trebaju imati na umu da u sljedećem koraku nakon samog stjecanja dionica možda doći do dodatnog oporezivanja. Iako se poreznim obveznicima u ovom slučaju na prvi pogled čini kako dolazi do dvostrukog oporezivanja, treba voditi brigu o tome da je ovdje riječ o različitim primitcima koji se stječu na temelju različitih poslovnih poteza.

2.1. DODJELA ILI KUPNJA VLASTITIH DIONICA PO NIŽOJ VRIJEDNOSTI ČLANOVIMA UPRAVE

Pod pretpostavkom da se članovima uprave ili radnicima omogućuje dodjela dionica ili kupnja po vrijednosti nižoj od nominalne odnosno tržišne vrijednosti, dolazi do oporeziva primitka u naravi.

Visina primitka utvrđivat će se prema tržišnoj vrijednosti dionica čak i ako će tržišna vrijednost dodijeljenih dionica biti niža od njihove nominalne vrijednosti.

Naime, čl. 22. st. 1. Pravilnika o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 10/17. – 1/21.) utvrđuje način određivanja tržišne vrijednosti primitaka u naravi.

Dohodak od kapitala po osnovi dodjele vlastitih dionica društava utvrđuju se u visini tržišne vrijednosti ili razlike između tržišne vrijednosti dodijeljenih dionica i možebitne plaćene naknade, ako se dionice stječu uz djelomičnu naknadu.

U slučaju stjecanja vlastitih dionica članova uprave ili radnika djelomičnom napolatom dionica po nižoj vrijednosti od tržišne, nastaje primitak koji se oporezuje kao dohodak od kapitala, a utvrđuje se u visini razlike između tržišne vrijednosti dodijeljenih dionica i plaćene naknade.

Razlika odnosno primitak smatra se primitkom u naravi koji predstavlja neto-vrijednost koju je radi obračunavanja i plaćanja poreza na dohodak potrebno uvećati za porez na dohodak i možebitni prirez odnosno potrebno je navedenu razliku preračunati na bruto-primitak.

Na utvrđeni primitak obračunat će se dohodak od kapitala 20 % + možebitni prirez bez prava na priznavanje izdataka (osobnog odbitka i obveze obračuna doprinosa).

Za dohodak od kapitala po osnovi dodjele vlastitih dionica bez naknade ili uz naknadu koja je niža od tržišne vrijednosti dionica, dohodak se smatra ostvarenim u trenutku dodjele dionica, a porez na dohodak i prirez dospijevaju do 15. u mjesecu za primitke u naravi ostvarene u prethodnom mjesecu.

Primjer 1. Dodjela vlastitih dionica članovima uprave

Društvo je odlučilo članu uprave, zbog rezultata ostvarenih u prethodnoj godini, dodijeliti vlastite dionice koje kotiraju na burzi. Nominalna vrijednost jedne trezorske dionice utvrđena je u svoti od

120,00 kn po kojoj su vlastite dionice i stečene, a njena je tržišna vrijednost 150,00 kn. Društvo ima oblikovane pričuve za vlastite dionice. S obzirom na to da dionice kotiraju na tržištu kapitala, njihova se vrijednost utvrđuje na temelju cijene utvrđene na tom tržištu. Društvo je zaposleniku dodijelilo 100 dionica te ukupna tržišna vrijednost dodijeljenih dionica koje kotiraju na burzi iznosi 15.000,00 kn.

Primitak po osnovi udjela u dobitku člana uprave ostvaren dodjelom vlastitih dionica bez naknade oporezuje se na način propisan za dohodak od kapitala po stopi od 20 %. Visina navedenog primitka utvrđuje se u visini tržišne vrijednosti dodijeljenih dionica. Primitak po osnovi dodijeljenih dionica smatra se neto-primitkom te je primitak od 15.000,00 kn potrebno obračunati na bruto-svotu. Preračun neto-svote u bruto-svotu moguće je obaviti na temelju koeficijenata koji se mogu pronaći u *Stručnim obavijestima* objavljenim na mrežnim stranicama RRIF-a.

Tablica: Preračunane stope za utvrđivanje dohotka od kapitala

Stopa prireza	Primitci putem dodjele ili opcjske kupnje vlastitih dionica (stopa 20 %)	
pr	ppr	K (stopa od 20 %)
0	20,00	1,2500000000
1	20,20	1,2531328321
2	20,40	1,2562814070
3	20,60	1,2594458438
4	20,80	1,2626262626
5	21,00	1,2658227848
6	21,20	1,2690355330
6,25	21,25	1,2698412698
6,5	21,30	1,2706480305
7	21,40	1,2722646310
7,5	21,50	1,2738853503
8	21,60	1,2755102041
9	21,80	1,2787723785
10	22,00	1,2820512821
12	22,40	1,2886597938
13	22,60	1,2919896641
14	22,80	1,2953367876
15	23,00	1,2987012987
18	23,60	1,3089005236

Nakon utvrđivanje bruto-svote iz neto-svote primitka s osnove dodijeljenih vlastitih dionica, obračun dohotka od kapitala u ovom slučaju treba izgledati kako je prikazano u sljedećoj tablici.

Tablica: Obračun dohotka od kapitala na primitak od dodijeljenih dionica

Red. br.	Opis	Svota
1.	Ukupni bruto-primitak 15.000,00 x 1,3089005236	19.633,51
2.	Porez na dohodak od kapitala 20 %	3.926,70
3.	Prirez 18 %	706,81
4.	Ukupno porez i prirez	4.633,51
5.	Neto-primitak	15.000,00

Tijekom poreznog razdoblja isplatelj je obavezan sastaviti Obrazac JOPPD.

1. Redni broj	2. Šifra općine/ grada prebivališta /boravišta	4. OIB stjecatelja/ osiguranika	6.1. Oznaka stjecatelja/ osiguranika	7.1. Obveza dodatnog doprinosa za MO za staž s povećanim trajanjem	8. Oznaka prvog/zadnjeg mjeseca u osiguranju po istoj osnovi	10. Ukupni sati rada prema kojima se radi obračun	10.0. Ukupni neodrađeni sati rada (10. – odrađeni sati rada)	11. Iznos primitka (oporezivi)	12.1. Doprinos za mirovinsko osiguranje	12.3. Doprinos za zdravstveno osiguranje	12.5. Doprinos za zapošljavanje	12.7. Dodatni doprinos za mirovinsko osiguranje za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem – II STUP	12.9. Poseban doprinos za zapošljavanje osoba s invaliditetom
	3. Šifra općine/ grada rada	5. Ime i prezime stjecatelja/ osiguranika	6.2. Oznaka primitka/ obveze doprinosa	7.2. Obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom	9. Oznaka punog/ nepunog radnog vremena ili rada s polovicom radnog vremena	10.1. Razdoblje obračuna od	10.2. Razdoblje obračuna do	12. Osnovica za obračun doprinosa	12.2. Doprinos za mirovinsko osiguranje – II STUP	12.4. Doprinos za zaštitu zdravlja na radu	12.6. Dodatni doprinos za mirovinsko osig. za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem	12.8. Poseban doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu	13.1. Izdatak
1	01333	vvvvvvvvvv	1001	0	0	0	0	19.633,51	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	00000	I.A.	1003	0	0	01.01.2022.	31.12.2022.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

13.2. Izdatak – uplaćeni doprinos za mirovinsko osiguranje	13.4. Osobni odbitak	14.1. Iznos obračunanog poreza na dohodak	15.1. Oznaka neoporezivog primitka	16.1. Oznaka načina isplate	17. Obračunani primitak od nesam. rada (plaća)
0,00	0,00	3.926,70	0	5	0,00
0,00	19.633,51	706,81	0,00	15.000,00	

Primjer 2. Utvrđivanje primitka u naravi s osnove dodjele vlastitih dionica zaposlenicima

Društvo XV d.d. svojim je zaposlenicima za izvanredne rezultate ostvarene u prethodnoj godini (2021.) umjesto novčane isplate bonusa odlučilo dodijeliti vlastite dionice društva (koje ne kotiraju na burzi) po njihovoj nominalnoj vrijednosti, koja je ujedno i tržišna vrijednost od 119,34 kn po dionici. Svakom će se zaposleniku prema odluci dodijeliti 100 vlastitih dionica, što znači da njihova ukupna nominalna vrijednost (odnosno tržišna) iznosi 11.934,00 kn.

Vrijednost primljenih dionica (svotu od 11.934,00 kn) treba obračunati na bruto-svotu odnosno uvećati za porez na dohodak i pripadajući prirez.

Tablica: Obračun dohotka od kapitala s osnove dodjele vlastitih dionica

Red. br.	Opis	Svota
1.	Ukupni bruto-primitak x koeficijent -1,3089005236	15.620,42 kn
2.	Porez na dohodak od kapitala 20 %	3.124,08 kn
3.	Prirez 18 %	562,33 kn
4.	Ukupno porez i prirez	3.686,41 kn
5.	Neto-primitak	11.934,00

Nakon obračuna poreza na dohodak na dan realizacije primitka po toj osnovi, treba predati JOPPD na način prikazan u prethodnom primjeru.

Primjer 3. Utvrđivanje primitka u naravi s osnove kupnje dionica po cijeni nižoj od nominalne

Društvo AB d.d. je ponudilo zaposlenicima vlastite dionice društva (koje ne kotiraju na burzi) po vrijednosti koja je niža od njihove nominalne vrijednosti.

Vlastite dionice društva ponudene su zaposlenicima po njihovoj kupoprodajnoj vrijednosti od 120 kn po dionici, a kojima je nominalna vrijednost dionica 150 kn.

Razlika u cijeni između tržišne i nominalne vrijednosti u svoti od 30 kn predstavlja primitak koji treba preračunati na bruto-svotu.

Zaposlenik A. B. kupio je 100 dionica te za njega svota neto-primitka predstavlja 3.000,00 kn. Obračun primitka po osnovi kupnje dionica treba izgledati kao što je pokazano u nastavku u tablici.

Tablica: Obračun dohotka od kapitala s osnove kupnje po nižoj cijeni od nominalne

Red. br.	Opis	Svota
1.	Ukupni bruto-primitak x koeficijent -1,3089005236	3.926,70 kn
2.	Porez na dohodak od kapitala 20 %	785,34 kn
3.	Prirez 18 %	141,36 kn
4.	Ukupno porez i prirez	926,70 kn
5.	Neto-primitak	3.000,000

Pored isplate plaće za redovan rad za taj mjesec, poslodavac u Obrascu JOPPD treba na prikazani način iskazati ostvareni primitak. Obje isplate mogu biti na istom obrascu, a mogu biti i na svakom posebnom. Dohodak od kapitala smatra se ostvarenim u trenutku **kupnje vlastitih dionica po nižoj cijeni od nominalne**, a porez na dohodak i prirez dospijevaju do 15. u mjesecu za primitke u naravi ostvarene u prethodnom mjesecu. U tom je roku obavezno dostaviti Obrazac JOPPD, kako prikazujemo.



Narudžbenica na kraju časopisa.

AKTUALNO!

samo e-izdanje

EVIDENCIJE RADNOG VREMENA, OBRAČUNI PLAĆA I SKRAĆIVANJE RADNOG VREMENA

Primjer 3.

1. Redni broj	2. Šifra općine/ grada prebivališta /boravišta	4. OIB stjecatelja/ osiguranika	6.1. Oznaka stjecatelja/ osiguranika	7.1. Obveza dodatnog doprinosa za MO za staž s povećanim trajanjem	8. Oznaka prvog/zadnjeg mjeseca u osiguranju po istoj osnovi	10. Ukupni sati rada prema kojima se radi obračun	10.0. Ukupni neodrađeni sati rada (10. – odrađeni sati rada)	11. Iznos primitka (oporezivi)	12.1. Doprinosa za mirovinsko osiguranje	12.3. Doprinosa za zdravstveno osiguranje	12.5. Doprinosa za zapošljavanje	12.7. Dodatni doprinos za mirovinsko osiguranje za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem – II STUP	12.9. Poseban doprinos za zapošljavanje osoba s invaliditetom
	3. Šifra općine/ grada rada	5. Ime i prezime stjecatelja/ osiguranika	6.2. Oznaka primitka/ obveze doprinosa	7.2. Obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom	9. Oznaka punog/ nepunog radnog vremena ili rada s polovicom radnog vremena	10.1. Razdoblje obračuna od	10.2. Razdoblje obračuna do	12. Osnovica za obračun doprinosa	12.2. Doprinosa za mirovinsko osiguranje – II STUP	12.4. Doprinosa za zaštitu zdravlja na radu	12.6. Dodatni doprinos za mirovinsko osig. za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem	12.8. Poseban doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu	13.1. Izdatak
1	01333	vvvvvvvvvv	1001	0	0	0	0	3.926,70	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	00000	I.A.	1003	0	0	01.01.2022.	31.12.2022.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

13.2. Izdatak – uplaćeni doprinos za mirovinsko osiguranje	13.4. Osobni odbitak	14.1. Iznos obračunalog poreza na dohodak	15.1. Oznaka neoporezovog primitka	16.1. Oznaka načina isplate	17. Obračunani primitak od nesam. rada (plaća)
0,00	0,00	785,34	0	5	0,00
0,00	3.926,70	141,36	0,00	3.000,00	

2.2. OPCIJSKA KUPNJA DIONICA ČLANOVA UPRAVE I ZAPOSLENIKA

Ugovori o opcijskoj kupnji dionica zaključuju se na dulje razdoblje, u kojemu članovi uprave ili zaposlenici mogu realizirati pravo iz ugovora kupnjom dionica ili prenijeti pravo kupnje iz ugovora na treću osobu uz ugovorene uvjete.

Opcijska kupnja vlastitih dionica ugovorom je utvrđena obveza dioničkog društva i članova uprave ili radnika prema kojoj društvo tim osobama tijekom ugovorenog roka trajanja opcije na kupnju omogućuje kupnju vlastitih dionica po cijeni koja je unaprijed utvrđena ugovorom. Ugovori o opcijskoj kupnji dionica uobičajeno sadržavaju odredbe o rokovima (najčešće nekoliko godina) u kojima se opcija može realizirati, a opcijsko pravo veže se uz obvezu radnika da ostane zaposlen u društvu ili da član uprave obavlja određenu funkciju u društvu pa se opcije ukidaju ako napusti društvo.

Cijena utvrđena opcijskim ugovorom predstavlja vrijednost dionice koja je, u pravilu, niža od njezine tržišne vrijednosti na dan realizacije opcije.

U skladu s odredbama Zakona o porezu na dohodak, članovima uprave odnosno zaposlenicima po osnovi opcijske kupnje vlastitih dionica utvrđuje se dohodak od kapitala.

U tom se slučaju dohodak od kapitala po osnovi opcijske kupnje vlastitih dionica obračunava na razliku između vrijednosti dionica koja bi bila postignuta na tržištu i cijene iz ugovora o pravu na opcijsku kupnju vlastitih dionica, ako je tržišna vrijednost viša od ugovorene u trenutku realizacije prava iz opcije.

To znači da se dohodak smatra ostvarenim u trenutku realizacije prava iz ugovora o opcijskoj kupnji, dok je rok za plaćanje poreza na dohodak od kapitala ostvaren u naravi propisan u čl. 71. st. 17. Pravilnika o porezu na dohodak te određen do 15. u mjesecu za primite u naravi ostvarene u prethodnom mjesecu.

Dohodak od kapitala po osnovi opcijske kupnje dionica utvrđuje se kao razlika između tržišne vrijednosti dionice i opcijskim ugovorom utvrđene cijene dionica, ako je tržišna vrijednost viša u trenutku realizacije prava iz opcije.

Realizacijom prava iz opcije smatra se trenutak kupnje dionica društva od strane vlasnika opcije (članova uprave društva) ili trenutak prijenosa prava na kupnju dionica društva na treću osobu. Porez na dohodak od kapitala po osnovi opcijske kupnje vlastitih dionica utvrđuje se poreznom obvezniku koji je vlasnik opcije u trenutku realizacije prava iz opcije.

Prema čl. 22. st. 1. Pravilnika o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 10/17. – 1/21.), potrebno je utvrditi tržišnu vrijednost primitaka u naravi.

Primjer 4. Utvrđivanje dohotka od kapitala članu uprave pri opcijskoj kupnji vlastitih dionica

Društvo B d.d. sa svojim je članovima uprave sklopilo ugovor o opcijskoj kupnji vlastitih dionica.

Sklopljenim ugovorom s članovima uprave društvo B omogućuje prodaju vlastitih dionica unutar pet godina prema unaprijed utvrđenoj vrijednosti. Ako u trenutku realizacije prava iz opcijskog ugovora cijena dionica na tržištu bude veća od opcijski utvrđene cijene, društvo je obvezno članovima uprave utvrditi dohodak od kapitala. Dohodak od kapitala utvrđuje se u visini razlike između tržišne vrijednosti dionica na dan kada se realizira pravo na opciju i kupoprodajne cijene koju su članovi uprave platili prilikom stjecanja prava na opciju. Na dan realizacije opcijskog ugovora tržišna je vrijednost dionica 200,00 kn, a opcijskim ugovorom utvrđena kupoprodajna vrijednost je 150,00 kn.

AKTUALNO! i u 2022.

RRIF-ov RAČUNSKI PLAN ZA PODUZETNIKE

XXV. izdanje

Narudžbenica na kraju časopisa



Član uprave (iz Zagreba) kupio je 200 dionica društva B nakon ispunjenja uvjeta iz opcijskog ugovora. Jedinična razlika između tržišne vrijednosti dionica i cijene koja je plaćena je svota od 50,00 kn. To znači da će se članu uprave utvrđivati dohodak od kapitala od vrijednosti 10.000,00 kn (200 dionica x 200,00 kn) – (200 dionica x 150,00 kn).

Društvo B obvezno je prema čl. 70. st. 18. Zakona o porezu na dohodak obračunati porez na dohodak po osnovi opcijske kupnje vlastitih dionica od ukupnih primitaka kao porez po odbitku, po stopi od 20 %. Razlika u cijeni predstavlja neto-primitak te je svotu od 10.000,00 kn potrebno obračunati na bruto-svotu.

Predujam dohotka od kapitala potrebno je izračunati kako slijedi u nastavku.

Tablica: Obračun dohotka od kapitala s osnove opcijske kupnje dionica

Red. br.	Opis	Svota
1.	Ukupni bruto-neto primitak x koeficijent -1,3089005236	13.089,00 kn
2.	Porez na dohodak od kapitala 20 %	2.617,80 kn
3.	Prizez 18 %	471,20 kn
4.	Ukupno porez i prizez	3.089,00 kn
5.	Neto-primitak	10.000,00 kn

Nakon obračuna poreza na dohodak na dan realizacije primitka po toj osnovi, treba predati JOPPD.

1. Redni broj	2. Sifra općine/ grada prebivališta /boravišta	4. OIB stjecatelja/ osiguravnika	6.1. Oznaka stjecatelja/ osiguravnika	7.1. Obveza dodatnog doprinosa za MO za staž s povećanim trajanjem	8. Oznaka prvog/zadnjeg mjeseca u osiguranju po istoj osnovi	10. Ukupni sati rada prema kojima se radi obračun	10.0. Ukupni neodradeni sati rada (10. – odradeni sati rada)	11. Iznos primitka (oporezivi)	12.1. Doprinos za mirovinsko osiguranje	12.3. Doprinos za zdravstveno osiguranje	12.5. Doprinos za zaposlovanje	12.7. Dodatni doprinos za mirovinsko osiguranje za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem – II STUP	12.9. Poseban doprinos za zaposlovanje osoba s invaliditetom
	3. Sifra općine/ grada rada	5. Ime i prezime stjecatelja/ osiguravnika	6.2. Oznaka primitka/ obveze doprinosa	7.2. Obveza posebnog doprinosa za poticanje zapošljavanja osoba s invaliditetom	9. Oznaka punog/ nepunog radnog vremena ili rada s polovicom radnog vremena	10.1. Razdoblje obračuna od	10.2. Razdoblje obračuna do	12. Osnovica za obračun doprinosa	12.2. Doprinos za mirovinsko osiguranje – II STUP	12.4. Doprinos za zaštitu zdravlja na radu	12.6. Dodatni doprinos za mirovinsko osig. za staž osiguranja koji se računa s povećanim trajanjem	12.8. Poseban doprinos za korištenje zdravstvene zaštite u inozemstvu	13.1. Izdatak
1	01333	vvvvvvvvvv	1001	0,00	0	0	0	13.089,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	00000	I.A.	1003	0,00	0	01.01.2022.	31.12.2022.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

13.2. Izdatak – uplaćeni doprinosi za mirovinsko osiguranje	13.4. Osobni odbitak	14.1. Iznos obračunanog poreza na dohodak	15.1. Oznaka neoporezivog primitka	16.1. Oznaka načina isplate	17. Obračunani primitak od nesam. rada (plaća)
0,00	0,00	2.617,80	0	5	0,00
0,00	13.089,00	471,20	0,00	10.000,00	

Primitak po toj osnovi nastaje u naravi, stoga je potrebno i u red. br. 16.1. upisati oznaku 5 – davanja u naravi.

2.3. PRODAJA DIONICA NAKON DODJELE ILI OPCijske KUPNJE VLASTITIH DIONICA

Prema čl. 68. st. 4. i st. 7. Zakona o porezu na dohodak, propisano je da se dohodak od kapitala po osnovi opcijske kupnje dionica utvrđuje kao razlika između tržišne vrijednosti dionice i opcijskim ugovorom utvrđene cijene dionica, ako je tržišna vrijednost viša u trenutku realizacije prava iz opcije. Jednako tako, primitci koje članovi uprave trgovačkih društava ostvaruju dodjelom vlastitih dionica tih društava, kao i po osnovi dodjele dionica koje poslodavci i/ili isplatiitelji daju radnicima i/ili fizičkim osobama koje nisu u radnom odnosu s isplatiiteljem primitka, utvrđuju u visini tržišne vrijednosti ili razlike između tržišne vrijednosti dodijeljenih dionica i plaćene naknade, ako se dionice stječu uz djelomičnu naknadu. Prema čl.

70. st. 18. Zakona o porezu na dohodak, porez na dohodak po osnovi primitaka po osnovi dodjele ili opcijske kupnje vlastitih dionica obustavljaju i uplaćuju isplatiitelji od ukupnog primitka istodobno s isplatom primitka, kao porez po odbitku, po stopi od 20 %, bez priznavanja osobnog odbitka.

Kao što smo već prethodno napomenuli, jedan od motiva zaposlenika ili članova uprave za kupnjom vlastitih dionica po nižoj vrijednosti od tržišne ili opcijska kupnja dionica je postizanje razlike u cijeni do tržišne vrijednosti koja se može ostvariti može bitnom prodajom tako stečenih dionica.

Stjecanje dionica putem opcijske kupnje ili po nižoj vrijednosti od tržišne jedan je poslovni događaj, dok otuđenje tih istih dionica predstavlja drugi poslovni događaj.

Ako je financijska imovina stečena darovanjem i otuđena u roku od dvije godine od dana nabave, otuđitelju se utvrđuje dohodak od kapitala na način iz čl. 67. st. 9. Zakona o porezu na dohodak odnosno kao razlika između ugovorene prodajne cijene odnosno primitka utvrđenog prema tržišnoj vrijednosti financijske imovine koja se otuđuje i nabavne vrijednosti Dakle, kada se prodaja stečenih dionica odvija unutar dvije godine od dana stjecanja, doći će do utvrđivanja dohotka od kapitala (kapitalni primitak). Postavlja se pitanje **kako će se utvrditi nabavna vrijednost dionica** kod utvrđivanja dohotka od kapitalnog dobitka. Mišljenje o tome dalo je Ministarstvo financija, KLASA: 410-01/21-01/1652 Zagreb, 20. kolovoza 2021. godine čiji dio prenosimo:

Zaprimili smo upit o tome što se smatra nabavnom vrijednosti kod prodaje dionica stečenih opcijskim ugovorom, koje su prilikom otkupa plaćene 50 USD,

a njihova tržišna vrijednost iznosi 200 USD. Na razliku između tržišne vrijednosti dionice i opcijskim ugovorom utvrđene cijene dionica tj. iznos od 150 USD (200-50) obračunat je porez na dohodak po osnovi opcijske kupnje dionica po stopi od 20% i prerez porezu na dohodak. Nakon mjesec dana obveznik je odlučio prodati sve opcijske dionice i ostvario je primitak od 300 USD. Potrebno je obračunati porez na dohodak po osnovi kapitalnih dobitaka po stopi od 10% i prerez porezu na dohodak. Na postavljeno pitanje smatra li se nabavnom vrijednosti iznos od 200 USD kolika je bila njihova tržišna vrijednost ili se kao nabavna vrijednost uzima 50 USD koliko iznosi vrijednost dionica iz opcijskog ugovora, odgovaramo u nastavku.

... Zaključno, nakon što je porezni obveznik obračunao, uplatio i prijavio porez na dohodak od kapitala po osnovi opcijske kupnje vlastitih dionica, potrebno je utvrditi poreznu obvezu po osnovi dohotka od kapitalnih dobitaka i to na razliku između ugovorene prodajne cijene, odnosno primitka utvrđenog prema tržišnoj vrijednosti financijske imovine koja se otuđuje i nabavne vrijednosti, pri čemu se nabavnom vrijednosti dionice smatra njezina tržišna vrijednost u trenutku prodaje. Točnije, u hipotetskom slučaju iz primjera, dohodak od kapitala po osnovi kapitalnih dobitaka čini razlika između primitka u iznosu od 300 USD i nabavne vrijednosti u iznosu od 200 USD.

U skladu s navedenim mišljenjem, nabavna vrijednost kod utvrđivanja kapitalnog dobitka utvrđivat će se prema tržišnoj vrijednosti dionica u trenutku opcijske kupnje dionica.

Dinamika utvrđivanja predujma poreza na dohodak svedena je na utvrđivanje obveze jednom godišnje.

Na temelju čl. 70. st. 4. i 79. st. 14. Zakona o porezu na dohodak, predujam poreza na dohodak od kapitalnih dobitaka utvrđuje se, **obračunava i obustavlja te uplaćuje do 28. veljače tekuće godine** za sve kapitalne dobitke ostvarene u prethodnoj godini, smanjene za ostvarene kapitalne gubitke **po stopi od 10 % bez priznavanja osobnog odbitka.**

To znači da će se prvi put predujam poreza na dohodak od kapitalnih dobitaka trebati utvrditi do 28. veljače 2022. godine. Ti porezni obveznici trebaju Poreznoj upravi dostaviti Izvješće o primicima, porezu na dohodak i prerez u doprinosima za obvezna osiguranja – **Obrazac JOPPD do 28. veljače 2022. godine za kapitalne primitke ostvarene u prethodnoj godini.** U Obrascu JOPPD iskazuju se ukupno ostvareni kapitalni dobitci nastali u prethodnoj godini.

3. DODJELA DIONICA ILI OPCIJSKA KUPNJA VLASTITIH DIONICA POVEZANOG DRUŠTVA U TUZEMSTVU ILI U INOZEMSTVU

Dodjela dionica ili opcijska kupnja vlastitih dionica povezanog društva u tuzemstvu ili u inozemstvu je također jedan od oblika nagrađivanja zaposlenika te članova uprave, kao što smo do sada objasnili u članku, ali s tom razlikom da onaj koji dodjeljuje ili daje na opcijsku kupnju dionice nije poslodavac fizičke osobe kojoj su omogućene te okolnosti vezane za dionice.

Primitci koje ostvaruju radnici i članovi uprave tuzemnog društva odnosno fizičke osobe koje nisu u radnom odnosu s isplatiateljem putem dodjele vlastitih dionica povezanog društva u tuzemstvu ili u inozemstvu ili realizacijom prava iz opcijskog ugovora sklopljenog s povezanim društvom u tuzemstvu ili u inozemstvu oporezuje se prema čl. 68. Zakona o porezu na dohodak, dohotkom od kapitala po stopi od 20 %.

Kada se putem tuzemnog društva realizira dodjela dionica ili opcijskih prava na vlastite dionice povezanog društva, tuzemno društvo koje omogućuje realizaciju obvezno je obračunati i podmiriti javna davanja onako kako smo prikazali u prethodnim primjerima te predati Obrazac JOPPD.

4. DOHODAK PO OSNOVI DODJELE DIONICA, REALIZACIJE OPCIJSKIH PRAVA OSTVAREN IZ INOZEMSTVA

Postupak s primitcima po osnovi dodjele ili realizacije opcijskih prava koji se ostvaruje iz inozemstva ovisi o činjenici je li u državi izvora tog primitak obračunat porez na dohodak od kapitala. Kada je u državi izvora dohotka obračunat porez na dohodak, porezni obveznik nema obvezu plaćanja predujmova poreza na dohodak u tuzemstvu. No prema čl. 89. Pravilnika o porezu na dohodak, Poreznoj upravi o tome treba dati izjavu na Obrascu INO-IZJAVA koji je dostupan na mrežnim stranicama Porezne uprave.

Jednako tako, fizička osoba je obvezna Poreznoj upravi dostaviti podatke o ostvarenom dohotku do 31. siječnja godine koja slijedi nakon godine kada je primitak ostvaren, i to na Obrascu INO-DOH. O plaćenom porezu u inozemstvu fizička osoba treba ishoditi potvrdu nadležnog tijela te će se na temelju potvrde o ostvarenom primitku, podnošenjem Obrasca INO-DOH, porez plaćen u inozemstvu uz propisane uvjete uračunati u podmirenje porezne obveze u RH.

U slučaju da u inozemstvu nije podmiren porez na dohodak, na temelju čl. 81. st. 1. Zakona o porezu na dohodak, kada član uprave ili zaposlenik stječe dionice bez naknade ili realizira opcijska prava na kupnju dionica izravno iz inozemstva, bez posredovanja tuzemnoga poslovnog subjekta, obveza je u roku od 30 dana od ostvarivanja primitka obračunati i platiti porez na inozemni dohodak od kapitala. To znači da kada u državi izvora nije ustegnut porez na dohodak, porezni je obveznik obvezan u roku od 30 dana od ostvarivanja primitka sam obračunati i platiti 20 % poreza na dohodak i prerez te sam za sebe Poreznoj upravi dostaviti Obrazac JOPPD.

5. DODJELA POSLOVNIH UDJELA ČLANOVIMA UPRAVE I ZAPOSLENICIMA

Zakonom o porezu na dohodak, dohodak od kapitala po osnovi dodjele ili realizacije opcijskih prava na kupnju vlastitih dionica mogu ostvariti zaposlenici i članovi uprave neovisno o tome jesu li zaposlenici. Dodjela vlastitih poslovnih udjela u društvima s ograničenom odgovornošću Zakonom o porezu na dohodak nije posebno uređena. U skladu s time **dodjela vlastitih poslovnih udjela** članovima uprave društva i zaposlenicima, bez podmirivanje naknade ili uz naknadu nižu od tržišne vrijednosti predstavlja oporezivi primitak koji se oporezuje ovisno o statusu

fizičke osobe kojoj se dodjeljuje. To znači da se takav primitak u naravi oporezuje se na način propisan za dohodak od nesamostalnog rada (plaća) kada je riječ o zaposleniku ili na način propisan za drugi dohodak kada je riječ o osobi koja nije zaposlenik društva koje na ovaj način omogućuje poslovne udjele.

6. KADA ČLAN DRUŠTVA DARUJE DIONICE ILI UDJELE IZRAVNO ČLANU UPRAVE ILI ZAPOSLENIKU

Članovi društva mogu u praksi nagrađivati svoje zaposlenike ili članove uprave, a može bitno i druge fizičke osobe, udjelima u trgovačkim društvima i davanjem dionica bez naknade.

Treba napomenuti da je u ovom slučaju član uprave ili zaposlenik u izravnom odnosu samo s članom društva, a ne i sa samim trgovačkim društvom čije bi se udjele ili dionice stekle u ovoj transakciji jer ovdje nije riječ o vlastitim dionicama ni vlastitim udjelima društva.

Stoga bi se u ovom slučaju sklapao ugovor o prijenosu ili ugovor o darovanju člana društva (vlasnika) i člana uprave.

Primitak ostvaren otuđenjem financijske imovine pod određenim okolnostima smatra se kapitalnim dobitkom koji predstavlja oporezivi primitak. Posebno se prema čl. 67. Zakona o porezu na dohodak kapitalnim dobitkom smatra otuđenje prenosivih vrijednosnih papira i strukturiranih proizvoda, uključujući i udjele u kapitalu trgovačkih društava i drugih vrsta udruživanja čiji je način raspolaganja udjelima usporediv s takvim društvima.

Otuđenjem financijske imovine smatraju se prodaja, zamjena, darovanje i drugi prijenos.

U skladu s time, kada bi član društva svoje dionice ili udjele u kapitalu trgovačkih društava darovao članu uprave društva ili zaposleniku, s motrišta člana društva nastao bi oporezivi primitak koji se, u smislu odredaba poreznih propisa, smatra možebitnim dohotkom od kapitala primitkom.

Kapitalni dobitci oporezuju se po stopi od 10 % + možebitni prizet i smatraju se dohotkom od kapitala.

Međutim, treba uzeti u obzir i činjenicu da do oporezivanja ne dolazi ako je otuđenje obavljeno između:

- bračnih drugova i srodnika u prvoj liniji i drugih članova uže obitelji
- između razvedenih bračnih drugova ako je otuđenje u neposrednoj vezi s razvodom braka
- nasljeđivanjem financijske imovine te
- **ako je financijska imovina otuđena nakon dvije godine od dana nabave odnosno stjecanja te imovine.**

Kada je financijska imovina stečena darovanjem i otuđena u roku od dvije godine od dana nabave, otuditelju se utvrđuje dohodak od kapitala. U slučaju stjecanja financijske imovine darovanjem, danom nabave financijske imovine smatra se dan nabave darovatelja, a nabavnu vrijednost čini tržišna vrijednost u trenutku nabave.

Kapitalni gubitci mogu se odbiti samo od dohotka od kapitalnih dobitaka koji je ostvaren u istoj kalendarskoj godini. Kapitalni gubitak iskazuje se najviše do visine porezne osnovice.

Predujam poreza na dohodak od kapitala po osnovi kapitalnih dobitaka, osim kapitalnih dobitaka po osnovi otuđenja udjela u trgovačkim društvima, obračunava se, obustavlja i uplaćuje na svaki pojedinačno ostvareni primitak koji je izvor kapitalnog dobitka, po stopi od 10 % bez priznavanja osobnog odbitka.

Pri utvrđivanju kapitalnoga dobitka ili kapitalnoga gubitka uzimaju se u obzir i svi pripadajući troškovi koji su naplaćeni na teret poreznog obveznika (naknade brokera, depozitorija i burze).

U skladu s time, kada bi član društva darovao dionice odnosno udjele u kapitalu članu društva ili zaposleniku, a dionice ili udjeli stečeni su nakon 1. siječnja 2016. godine i otuđene (darovane) unutar dvije godine od datuma stjecanja, članu društva utvrđivao bi se kapitalni dobitak. No, u ovom slučaju, s motrišta zaposlenika i člana uprave te glede oporezivanja porezom na dohodak, ne nastaje primitak koji je oporeziv porezom na dohodak.

U ovom slučaju, prema Zakonu o lokalnim porezima (Nar. nov br. 115/16. – 101/17.), ti bi porezni obveznici trebali platiti porez na nasljedstva i darove koji se plaća na nekretnine, na gotov novac, novčane tražbine i vrijednosne papire (vrijednosnice) te na pokretnine ako im je pojedinačna tržišna vrijednost veća od 50.000,00 kuna na dan utvrđivanja porezne obveze.

Porez na nasljedstva i darove prema čl. 8. navedenog Zakona plaća se po stopi do 4 %.

Suprotno navedenom, kada je riječ o udjelima i dionicama stečenim prije 1. siječnja 2016. godine te darovanima nakon tog datuma, ne dolazi do oporeziva primitka za člana društva koji daruje financijsku imovinu. Međutim, članovi uprave ili zaposlenici koji prime na dar udjele odnosno dionice imaju obvezu plaćanja poreza na nasljedstva i darove po stopi od 4 %.

Prema čl. 9. Zakona o lokalnim porezima, porez na nasljedstva i darove ne plaćaju:

- 1) bračni drug, potomci i predci koji čine uspravnu liniju te posvojenici i posvojitelji koji su u tom odnosu s umrlim ili darovateljem
- 2) fizičke i pravne osobe kojima Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave daruje odnosno daje pokretnine bez naknade radi odštete ili zbog drugih razloga u vezi s Domovinskim ratom
- 3) Republika Hrvatska i jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, tijela državne uprave i tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, javne ustanove, vjerske zajednice, zaklade i fundacije, Crveni križ i neprofitne pravne osobe registrirane za pružanje humanitarne pomoći u skladu s posebnim propisom
- 4) fizičke i pravne osobe kada primaju darove (donacije) za svrhe utvrđene posebnim propisima.

Javni bilježnik je nakon ovjere potpisa na ispravama o stjecanju pokretnina odnosno nakon njihove pravomoćnosti ili nakon sastavljanju javnobilježničkog akta, a najkasnije u roku od 30 dana obavezan jedan primje-

POREZI

rak isprave, uz podatak o osobnom identifikacijskom broju sudionika postupka, dostaviti nadležnom poreznom tijelu prema prebivalištu ili uobičajenom boravištu ili sjedištu poreznog obveznika.

Sudovi i druga javnopravna tijela obvezni su nadležnom poreznom tijelu prema prebivalištu ili uobičajenom boravištu ili sjedištu poreznog obveznika dostaviti svoje odluke uz podatak o osobnom identifikacijskom broju sudionika postupka kojim se stječu pokretne, u roku od 15 dana nakon isteka mjeseca u kojem je odluka postala pravomoćnom.

Ako ispravu o stjecanju pokretne nije ovjerio javni bilježnik odnosno nije ju izdao sud ili drugo javnopravno tijelo, porezni ju je obveznik obvezan dostaviti nadležnom poreznom tijelu u roku od 30 dana od dana njezina nastanka.

Porez na nasljedstva i darove plaća se u roku od 15 dana od dana dostave rješenja o utvrđivanju toga poreza.

Nadalje, porezni obveznik – imatelj financijske imovine – obvezan je predujam poreza na dohodak od kapitala po osnovi kapitalnih dobitaka, osim kapitalnih dobitaka po osnovi otuđenja udjela u trgovačkim društvima obračunati, obustaviti i uplatiti do 31. siječnja tekuće godine za sve kapitalne dobitke ostvarene u prethodnoj godini, smanjene za ostvarene kapitalne gubitke po stopi od 10 %.

To znači da u ovom slučaju predujam poreza na dohodak od kapitala po osnovi kapitalnih dobitaka od otuđenja udjela porezni obveznik (član društva koji daruje udjele u trgovačkom društvu) plaća po rješenju Porezne uprave u roku od 15 dana od dana dostave rješenja, po stopi od 10 % bez priznavanja osobnog odbitka. Otuđenje financijske imovine po osnovi udjela u kapitalu član društva obvezan je prijaviti nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema svojem prebivalištu ili uobičajenom boravištu najkasnije u roku od osam dana od dana otuđenja. 