



PU003029333

REPUBLIKA HRVATSKA
MINISTARSTVO FINACIJA
POREZNA UPRAVA
SREDIŠNJI URED

KLASA: 410-01/20-01/528
URBROJ: 513-07-21-01-20-7

Zagreb, 4. prosinca 2020.

**POREZNA UPRAVA
PODRUČNI URED ZAGREB**

PREDMET: Prijenos imovine stečajne mase fizičkoj osobi
- mišljenje, daje se

Primili smo upit stečajnog upravitelja u svezi poreznih obveza stečajne mase, u slučaju kada se pri provođenju postupka imovina, obzirom da nema drugih vjerovnika, predaje bez naknade fizičkoj osobi koja je član društva iz kojega je nastala stečajna masa. U upitu su postavljena pitanja je li stečajna masa obveznik poreza na dobit, ima li fizička osoba određene porezne obveze zbog preuzimanja imovine u konkretnom slučaju nekretnine, te je li procjenu vrijednosti nekretnine potrebno utvrditi putem sudskog vještaka. Temeljem navedenoga u nastavku dostavljamo odgovor.

Odredbama članka 5. Zakona o porezu na promet nekretnina (Narodne novine, br. 115/16 i 106/18) propisano je da je promet nekretnina predmet oporezivanja porezom na promet nekretnina. Prometom nekretnina se, u smislu navedenog Zakona, smatra svako stjecanje vlasništva nekretnine u Republici Hrvatskoj, između ostaloga i stjecanje nekretnina u postupku likvidacije i stečaja. Iznimno, prometom nekretnina se ne smatra stjecanje nekretnina na koje se plaća porez na dodanu vrijednost.

Prema odredbi članka 6. stavka 1. Zakona o porezu na promet nekretnina obveznik poreza na promet nekretnina je stjecatelj nekretnine. Načelno, stjecanje nekretnina kao viška u stečajnom postupku, njihovim povratom ranijem imatelju poslovnih udjela stečajnog dužnika, oporezivo je porezom na promet nekretnina (ako predmet stjecanja nisu nekretnine čija je isporuka oporeziva porezom na dodanu vrijednost), a obveznik poreza na promet nekretnina je stjecatelj nekretnina, raniji imatelj poslovnih udjela stečajnog dužnika.

Člankom 2. Zakona o porezu na dobit (Narodne novine, br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19 i 32/20) utvrđeni su obveznici plaćanja toga poreza, a među ostalim propisuje se kako je porezni obveznik i svaki onaj poduzetnik ili njegov pravni slijednik koji ne potpada pod odredbe stavka od 1. do 8. toga članka Zakona, a koji nije obveznik poreza na dohodak prema propisima o oporezivanju dohotka i čija se dobit ne oporezuje drugdje. Slijedom navedenoga stečajna masa je obveznik poreza na dobit.

Nadalje, prema odredbi članka 5. stavka 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 toga Zakona.

Sukladno odredbi članka 18. stavaka 3., 4. i 5. Zakona o porezu na dobit, u slučaju okončanja likvidacije ili drugog postupka kojim porezni obveznik okončava poslovanje prema posebnim propisima, porezni obveznik na zadnji dan poreznog razdoblja zatvara poslovne knjige, sastavlja zaključna financijska izvješća i utvrđuje poreznu obvezu. Ako na zadnji dan tog poreznog razdoblja sva imovina

nije unovčena, u poreznu osnovicu se uključuju iznosi kao da je imovina unovčena. Imovina se na kraju razdoblja likvidacije ili drugog postupka kojim porezni obveznik okončava poslovanje prema posebnim propisima, procjenjuje po tržišnoj vrijednosti. Ako se pri promjeni pravnog oblika ili likvidaciji ili drugom postupku kojim porezni obveznik okončava poslovanje prema posebnim propisima iz imovine izuzimaju stvari i prava ili se ta imovina koristi za ulaganja, primjenjuju se odredbe članka 7. istoga Zakona.

Postupanja sa stečajnom masom i odgovornosti vezane uz stečajnu masu propisane su Stečajnim zakonom (Narodne novine, br. 71/15 i 104/1). Odredbama članaka 133., 289. i 437. Stečajnog zakona utvrđene su situacije kada se stečajna masa upisuje u sudski registar prema svom osobnom identifikacijskom broju. Prema odredbi članka 225. Stečajnog zakona, trgovačko pravne i porezne pravne obveze dužnika da vodi knjige i polaže račune ne mijenjaju se otvaranjem stečajnoga postupka. U odnosu na stečajnu masu te dužnosti mora ispunjavati stečajni upravitelj. Prema odredbi članka 285. Stečajnog zakona, ako se pri završnoj diobi mogu u punoj visini namiriti tražbine svih stečajnih vjerovnika, stečajni upravitelj će preostali višak predati dužniku pojedincu. Ako je dužnik pravna osoba, upravitelj će svakoj osobi koja ima udjela u dužniku dati onaj dio viška, na koji bi imala pravo u slučaju likvidacije izvan stečajnog postupka.

Pretpostavka je kako će u konkretnom slučaju predajom imovine osnivaču u potpunosti biti ispoštovane odredbe Stečajnog zakona te da se može primijeniti odredba članka 285. Stečajnog zakona, kada se porezne obveze utvrđuju kao da je došlo do likvidacije, a što je Zakonom o porezu na dobit utvrđeno kao i okončanje poslovanja. Slijedom navedenih odredbi Zakona o porezu na dobit, na zadnji dan poreznog razdoblja odnosno na dan kada stečajna masa u poreznom smislu okončava poslovanje sva imovina, ako nije unovčena, treba biti uključena u poreznu osnovicu kao da je i prodana na tržištu (potraživanje prema tržišnoj vrijednosti).

U slučaju likvidacije odnosno okončanja poslovanja potrebno je utvrditi i porezne obveze osnivača društva u skladu s poreznim propisima kao i prava osnivača. Tako se nakon utvrđene dobiti prije oporezivanja utvrđuje obveza poreza na dobit te ostatak dobiti nakon oporezivanja koji pripada članu društva (pravnom slijedniku stečajne mase). Obzirom da se nekretnina, u konkretnom slučaju predaje osnivaču potrebno je utvrditi dolazi li do pogodovanja osnivaču iz razloga što nekretnina neće biti ponuđena na tržištu. U konkretnom slučaju, za porezne potrebe potrebno je s posebnom pažnjom utvrditi tržišnu vrijednost nekretnine koja se predaje (prodaje) osnivaču. Za porezne potrebe nije propisana obveza poreznom obvezniku prema kojoj vrijednost nekretnine treba biti utvrđena putem sudskog vještaka. Međutim bitno je uzeti u obzir da će porezno tijelo u provođenju određenih postupaka preispitati je li određena vrijednost nekretnine održava tržišnu vrijednost.

Kada se nekretnina predaje fizičkoj osobi rezidentu tada je potrebno primijeniti odredbe Zakona o porezu na dohodak (Narodne novine, br. 115/16, 106/18, 121/19 i 32/20). Prema članku 64. stavku 1. Zakona o porezu na dohodak dohotkom od kapitala smatraju se primici po osnovi kamata, izuzimanja imovine i korištenja usluga na teret dobiti tekućeg razdoblja, kapitalni dobici, udjeli u dobiti ostvareni dodjelom ili opcijskom kupnjom vlastitih dionica, dividende i udjeli u dobiti na temelju udjela u kapitalu, a koji su ostvareni u poreznom razdoblju.

Člankom 69. stavkom 1. Zakona o porezu na dohodak propisano je kako se dohotkom od kapitala smatraju i primici od dividendi i udjela u dobiti na temelju udjela u kapitalu i drugi istovjetni primici koji se smatraju raspodjelom dobiti. Nadalje, prema članku 66. stavku 1. Zakona o porezu na dohodak, izuzimanjima imovine i korištenjem usluga iz članka 64. stavka 1. Zakona o porezu na dohodak smatraju se izuzimanja imovine i korištenje usluga od strane članova trgovačkih društava za njihove privatne potrebe (skrivena isplate dobiti) izvršeni tijekom poreznog razdoblja na teret dobiti tekućeg razdoblja, te izuzimanja fizičkih osoba koje obavljaju samostalnu djelatnost iz članka 29. Zakona o porezu na dohodak od koje se plaća porez na dobit.

Slijedom navedenoga isplata dobiti iz dobiti stečajne mase utvrđene nakon oporezivanja porezom na dobit, smatra se isplatom koja je istovjetna udjelu u dobiti i stoga se i oporezuje prema članku 69. Zakona o porezu na dohodak.

Stoga, ako je tržišna vrijednost nekretnine koja se predaje osnivaču (pravnom slijedniku stečajne mase) bez obveze za uplatom novčanih sredstava u korist stečajne mase, veća od iznosa dobiti koja bi se isplatila članu društva i to nakon oporezivanja porezom na dobit i porezom na dohodak

od kapitala (samo dobit stečajne mase), smatra se da je došlo do izuzimanja, te se utvrđena razlika oporezuje u skladu s člankom 66. Zakona o porezu na dohodak.

RAVNATELJ

Božidar Kutleša, dipl. iur.

Dostaviti:

1. Porezna uprava, Područni ured Zagreb, za podnositelje upita,
Stečajni upravitelj, Ivan Gjurašić, Petrinjska 28



PU002648526

REPUBLIKA HRVATSKA
MINISTARSTVO FINACIJA
POREZNA UPRAVA
SREDIŠNJI URED

KLASA: 423-01/20-01/39
URBROJ: 513-07-21-01-20-2

Zagreb, 26. listopada 2020.

PODRUČNI URED PAZIN

PREDMET: Predaja stečajne mase osnivaču
- mišljenje, daje se

Veza: KLASA: 410-01/19-01/326, URBROJ: 513-07-18-20-4, od 29. siječnja 2020.

Obratili ste nam se sa zamolbom za pomoć prilikom davanja mišljenja stečajnoj upraviteljici Stečajne mase iza COLLIS HISTRIAE d.o.o. u stečaju, OIB: 27013498121, a vezano za utvrđivanje poreznih obveza kod predaje stečajne mase iza COLLIS HISTRIAE d.o.o. osnivaču koji je pravna osoba osnovana u Italiji. Stečajna upraviteljica navodi kako postoji mogućnost da se nekretnine neće prodavati u stečajnom postupku nego da će doći do njihove predaje osnivaču te postavlja pitanje do kojih poreznih obveza će doći u tom slučaju, tko ih je u obvezi podmiriti i na koju osnovicu se plaćaju porezi. Pored navedenog, stečajna upraviteljica navodi da knjigovodstvena vrijednost nekretnina (iz zadnjih dostupnih financijskih izvještaja iz 2015. godine, prije brisanja trgovačkog društava) iznosi 2.004.855,47 kuna dok je procijenjena vrijednost nekretnina 694.500,00 kuna.

U nastavku dajemo mišljenje.

Članak 2. Zakona o porezu na dobit („Narodne novine“, br. 177/04., 90/05., 57/06., 146/08., 80/10., 22/12., 148/13., 143/14., 50/16., 115/16., 106/18., 121/19. i 32/20.) utvrđuje obveznike plaćanja toga poreza, a među ostalim propisuje kako je porezni obveznik i svaki onaj poduzetnik ili njegov pravni slijednik koji ne potpada pod odredbe stavka od 1. do 8. toga članka Zakona, a koji nije obveznik poreza na dohodak prema propisima o oporezivanju dohotka i čija se dobit ne oporezuje drugdje. Slijedom navedenoga stečajna masa je obveznik poreza na dobit.

Nadalje, prema odredbi članka 5. stavka 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 toga Zakona.

Sukladno odredbi članka 18. stavaka 3., 4. i 5. Zakona o porezu na dobit, u slučaju okončanja likvidacije ili drugog postupka kojim porezni obveznik okončava poslovanje prema posebnim propisima, porezni obveznik na zadnji dan poreznog razdoblja zatvara poslovne knjige, sastavlja zaključna financijska izvješća i utvrđuje poreznu obvezu. Ako na zadnji dan tog poreznog razdoblja sva imovina nije unovčena, u poreznu osnovicu se uključuju iznosi kao da je imovina unovčena. Imovina se na kraju razdoblja likvidacije ili drugog postupka kojim porezni obveznik okončava poslovanje prema posebnim propisima, procjenjuje po tržišnoj vrijednosti. Ako se pri promjeni pravnog oblika ili likvidaciji ili drugom postupku kojim porezni obveznik okončava poslovanje prema posebnim propisima iz imovine izuzimaju stvari i prava ili se ta imovina koristi za ulaganja, primjenjuju se odredbe članka 7. istoga Zakona.

Prema odredbi članka 7. stavka 1. točke 13. i stavka 2. Zakona o porezu na dobit porezna osnovica povećava se za sve druge rashode koji nisu izravno u svezi s ostvarivanjem dobiti i druge

svote povećanja porezne osnovice, a koji nisu bili uključeni u poreznu osnovicu. Za rashode iz stavka 1. toga članka, osim za rashode iz točki 9. i 12. toga stavka, ne povećava se porezna osnovica kada se sukladno Zakonu o porezu na dohodak obračunava i plaća porez na dohodak.

Nadalje, slijedom odredbe članka 13. stavka 1. Zakona o porezu na dobit kao i odredbe članka 19. stavka 3. Općeg poreznog zakona („Narodne novine“, br. 115/16., 106/18., 121/19., 32/20. i 42/20.), ako se između povezanih osoba u njihovim poslovnim odnosima ugovore takve cijene ili drugi uvjeti koji se razlikuju od cijena ili drugih uvjeta koji bi se ugovorili između nepovezanih osoba, tada se sva dobit u svoti u kojoj bi bila ostvarena, kad bi se radilo o odnosima između nepovezanih osoba, uključuje u poreznu osnovicu povezanih osoba.

Postupanja sa stečajnom masom i odgovornosti vezane uz stečajnu masu propisane su Stečajnim zakonom („Narodne novine“, br. 71/15. i 104/17.). Odredbama članaka 133., 289. i 437. Stečajnog zakona utvrđene su situacije kada se stečajna masa upisuje u sudski registar prema svom osobnom identifikacijskom broju. Prema odredbi članka 225. Stečajnog zakona, trgovačkopravne i poreznopravne obveze dužnika da vodi knjige i polaže račune ne mijenjaju se otvaranjem stečajnoga postupka. U odnosu na stečajnu masu te dužnosti mora ispunjavati stečajni upravitelj. Prema odredbi članka 285. Stečajnog zakona, ako se pri završnoj diobi mogu u punoj visini namiriti tražbine svih stečajnih vjerovnika, stečajni upravitelj će preostali višak predati dužniku pojedincu. Ako je dužnik pravna osoba, upravitelj će svakoj osobi koja ima udjela u dužniku dati onaj dio viška, na koji bi imala pravo u slučaju likvidacije izvan stečajnog postupka.

Pretpostavka je kako će u konkretnom slučaju predajom imovine osnivaču u potpunosti biti ispoštovane odredbe Stečajnog zakona te da se može primijeniti odredba članka 285. Stečajnog zakona, kada se porezne obveze utvrđuju kao da je došlo do likvidacije, a što je Zakonom o porezu na dobit utvrđeno kao i okončanje poslovanja.

Slijedom navedenih odredbi Zakona o porezu na dobit, na zadnji dan poreznog razdoblja odnosno na dan kada stečajna masa u poreznom smislu okončava poslovanje (u upitu se ne navodi kako se imovina koristi do prodaje odnosno okončanja poslovanja, je li imovina u najmu i sl., te koje porezne obveze sada provodi stečajni upravitelj) sva imovina, ako nije unovčena, treba biti uključena u poreznu osnovicu kao da je i prodana na tržištu (potraživanje prema tržišnoj vrijednosti).

Obzirom da se nekretnina predaje osnivaču potrebno je utvrditi dolazi li do pogodovanja osnivaču iz razloga što nekretnina neće biti ponuđena na tržištu. U konkretnom slučaju, za porezne potrebe potrebno je s posebnom pažnjom utvrditi tržišnu vrijednost nekretnina koje se predaju (prodaju) osnivaču obzirom da u upitu nije obrazložena smanjena vrijednost nekretnine iz zadnjih dostupnih financijskih izvještaja iz 2015. godine, prije brisanja trgovačkog društava, ako ista nije bila u uporabi.

Nadalje, u slučaju likvidacije odnosno okončanja poslovanja potrebno je utvrditi i porezne obveze osnivača društva u skladu s poreznim propisima kao i prava osnivača. Tako se nakon utvrđene dobiti prije oporezivanja utvrđuje obveza poreza na dobit te ostatak dobiti nakon oporezivanja koji pripada osnivaču (pravnom slijedniku stečajne mase). S obzirom na to da je riječ o isplati dobiti inozemnoj osobi, isplata podliježe obvezi plaćanja poreza po odbitku.

U opisanom slučaju za porezne potrebe je bitno osigurati da osnivač društva (pravni slijednik stečajne mase) ne bude u povoljnijem položaju zbog posebnog ugovornog odnosa, što se za porezne potrebe, u slučaju pravne osobe, postiže povećanjem osnovice poreza na dobit.

Stoga, ako je vrijednost nekretnine koja se predaje osnivaču (pravnom slijedniku stečajne mase) bez obveze za uplatom novčanih sredstava u korist stečajne mase, veća od iznosa dobiti nakon oporezivanja porezom na dobit i porezom po odbitku, za navedenu razliku je potrebno sukladno odredbi članka 18. i članka 7. Zakona o porezu na dobit povećati poreznu osnovicu kako bi vrijednost predane imovine (potraživanje od osnivača) bila izjednačena obvezama prema osnivaču odnosno pravnom slijedniku stečajne mase.

Nadalje, ističemo da je uvidom u Informacijski sustav Porezne uprave utvrđeno kako Stečajna masa iza COLLIS HISTRIAE d.o.o. u stečaju nije upisana u registar obveznika poreza na dodanu vrijednost slijedom čega ona nema obvezu obračunavanja i plaćanja poreza na dodanu vrijednost prema

odredbama Zakona o porezu na dodanu vrijednost („Narodne novine“, br. 73/13., 99/13., 148/13., 153/13., 143/14., 115/16., 106/18. i 121/19.).

Međutim, promet nekretnina je predmet oporezivanja porezom na promet nekretnina, što je propisano odredbama članka 5. Zakona o porezu na promet nekretnina („Narodne novine“, br. 115/16. i 106/18.). Prometom nekretnina se, u smislu navedenog Zakona, smatra svako stjecanje vlasništva nekretnine u Republici Hrvatskoj, između ostaloga i unošenje i izuzimanje nekretnina iz trgovačkog društva te stjecanje nekretnina u postupku likvidacije i stečaja ali i ostali načini stjecanja nekretnina od drugih osoba. Iznimno, prometom nekretnina se ne smatra stjecanje nekretnina na koje se plaća porez na dodanu vrijednost.

Prema odredbi članka 6. stavka 1. Zakona o porezu na promet nekretnina obveznik poreza na promet nekretnina je stjecatelj nekretnine.

Osnovica poreza na promet nekretnina je tržišna vrijednost nekretnine u trenutku nastanka porezne obveze, što je propisano odredbama članka 9. Zakona o porezu na promet nekretnina. Tržišnom vrijednosti nekretnine smatra se cijena nekretnine koja se postiže ili se može postići na tržištu u trenutku nastanka porezne obveze. Ministarstvo financija, Porezna uprava (u daljnjem tekstu: Porezna uprava) utvrđuje osnovicu poreza na promet nekretnina kao tržišnu vrijednost nekretnine, u pravilu, iz isprave o stjecanju ako je ukupan iznos naknade koju daje ili isplaćuje stjecatelj približno jednak cijenama koje se postižu ili se mogu postići na tržištu. Ukupnim iznosom naknade smatra se sve ono što stjecatelj ili druga osoba za stjecatelja da ili plati za stjecanje nekretnine, kao što je isplata u novcu, ustupljene druge nekretnine, stvari ili prava, preuzeti dugovi bivšeg vlasnika i drugo. Ako je ukupan iznos naknade koju stjecatelj ili druga osoba za stjecatelja da ili plati za stjecanje nekretnine manji od cijena koje se postižu ili se mogu postići na tržištu u trenutku nastanka porezne obveze, Porezna uprava ovlaštena je procjenom utvrditi tržišnu vrijednost nekretnine. Iznimka od procjene tržišne vrijednosti nekretnine propisana je odredbom članka 9. stavka 6. Zakona o porezu na promet nekretnina. Prema navedenoj odredbi, ako se nekretnina stječe kroz postupak javnog natječaja, javne prodaje (dražbe) ili u stečajnom postupku uz odgovarajuću primjenu odredaba propisa o ovrši kojima je uređena ovrha na nekretnini te postupcima u kojima je jedan od sudionika postupka pravna osoba u većinskom vlasništvu Republike Hrvatske ili Republika Hrvatska, jedinice lokalne i područne (regionalne) samouprave, tijela državne vlasti, ustanove čiji je jedini osnivač Republika Hrvatska ili jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, ukupnim iznosom naknade smatra se sve ono što stjecatelj ili druga osoba za stjecatelja da ili plati za stjecanje nekretnine.

Dodatno, ističemo da su porezna oslobođenja pri unosu nekretnina u trgovačko društvo propisana odredbama članka 14. Zakona o porezu na promet nekretnina. Odredbom stavka 1. navedenog članka Zakona o porezu na promet nekretnina propisano je da se porez na promet nekretnina ne plaća kada se nekretnine unose u kapital trgovačkog društva (u skladu s odredbama Zakona o trgovačkim društvima („Narodne novine“, br. 111/93., 34/99., 121/99., 52/00., 118/03., 107/07., 146/08., 137/09., 125/11., 152/11., 111/12., 68/13., 110/15. i 40/19.)), dok je odredbom stavka 2. toga članka Zakona o porezu na promet nekretnina propisano da se porez na promet nekretnina ne plaća kada se nekretnine stječu u postupku spajanja i pripajanja u smislu Zakona o trgovačkim društvima te u postupku podjela trgovačkog društva u više trgovačkih društava.

Zaključno, u konkretnom slučaju stjecanje nekretnina oporezivo je porezom na promet nekretnina. Osnovica poreza na promet nekretnina je tržišna vrijednost nekretnina u trenutku nastanka porezne obveze. Iznimno, ako je stjecatelj nekretnina trgovačko društvo u smislu Zakona o trgovačkim društvima i ako se radi o slučajevima iz citiranih odredbi članka 14. Zakona o porezu na promet nekretnina, stjecatelj nekretnina oslobođen je plaćanja poreza na promet nekretnina. Molimo da u skladu s navedenim odgovorite podnositeljici upita s napomenom da se radi o načelnom odgovoru jer iz navoda upita nisu razvidne sve činjenice bitne za oporezivanje (nije razvidno na temelju koje isprave o stjecanju će doći do prometa nekretnina i nisu dostupni podaci o poreznom obvezniku).



