



Kapitalne rezerve s osnove dodatnih činidbi u društvu s ograničenom odgovornošću

mr. sc. **Silvija Pretnar Abičić**

Osim uplate poslovnih udjela, članovi društva s ograničenom odgovornošću mogu se društvenim ugovorom obvezati na dodatne činidbe prema društvu. Dodatne činidbe, odnosno ulaganje člana društva u neupisani kapital društva, predstavljaju jedan od načina na koji društvo pribavlja kapital koji je potreban za financiranje poslovanja. Dodatne činidbe mogu biti dodatnim uplatama u novcu ili ispunjenjem drugih činidbi koje imaju imovinsku vrijednost, primjerice ulaganjem u stvarima i pravima predanim društvu na raspolaganja u poslovne svrhe, a koje ne potječu od obavljanja djelatnosti društva. S osnove dodatnih činidbi nema potrebe izvršiti bilo kakvu prijavu povećanja temeljnog kapitala u sudskom registru, već će rezultirati formiranjem kapitalnih rezervi. Pri formiranju kapitalnih rezervi potrebno je postupiti u skladu sa odredbama Zakona o trgovačkim društvima, ali i voditi računa o poreznim propisima i računovodstvenom evidentiranju, o čemu više autorica navodi u nastavku.

1. Uvod

Članovi društva mogu se društvenim ugovorom obvezati na dodatne činidbe prema društvu, koje mogu biti dodatnim uplatama u novcu ili ispunjenjem drugih činidbi koje imaju imovinsku vrijednost (ulaganje stvari i prava). Dodatne činidbe ne predstavljaju dodatne uplate temeljnog kapitala, stoga ne dovode do povećanja temeljnog kapitala i nije ih potrebno prijaviti u sudskom registru, već će rezultirati formiranjem kapitalnih rezervi. Formiranje kapitalnih rezervi povećava neupisani kapital društva, čime dolazi do poboljšanja financijske strukture društva i utjecaja na poboljšanja pokazatelja financijske stabilnosti.

U skladu sa odredbama toč. 12.7. HSFI-a 12 – *Kapital*, kapitalne rezerve su dio kapitala kojeg poduzetnik ostvaruje: realizacijom dionica, odnosno udjela iznad nominalne vrijednosti upisanog kapitala odnosno iznad troška stjecanja trezorskih dionica (udjela), kao i dodatno uplaćen kapital i sve ostalo prema odredbama Zakona o trgovačkim društvima¹. Prema tome, kapitalne rezerve ne mogu se formirati iz ostvarene dobiti društva.

ZTD propisuje uvjete koji moraju biti zadovoljeni u vezi postupka unosa dodatnih činidbi u kapitalne rezerve (neupisani kapital) društva, a u praksi, unos u kapitalne rezerve vrši se najčešće na sljedeće načine:

- 1) članovi društva vrše dodatne uplate u novcu, ali bez registriranja povećanja temeljnog kapitala
- 2) pretvaranjem tražbina članova društva u kapitalne rezerve, tj. kada članovi društva donesu odluku da neće zahtijevati ispunjenje obveze društva te se stoga dugovi društva prema članovima preoblikuju i unose u kapitalne rezerve. To mogu biti, primjerice, tražbine s osnova pozajmica i kamata na pozajmice.
- 3) unosom imovinskih stvari, po tržišnim vrijednostima, prema troškovima proizvodnje ili cijeni nove nabave u trenutku ulaganja, ovisno o kojoj se vrsti imovine radi.

Prilikom sastavljanja financijskih izvještaja potrebno je voditi računa da se u GFI-POD obrascu kapitalne rezerve iskazuju u pasivi bilance, na poziciji A) II. Kapitalne rezerve, AOP oznaka 069, bez obzira s koje su osnove nastale. Detaljniju razradu kapitalnih rezervi moguće je prikazati u bilješkama uz financijske izvještaje.

¹ Zakon o trgovačkim društvima; Nar. nov., br. 111/93-136/24; nadalje ZTD

Nadalje, formiranje kapitalnih rezervi, s poreznog aspekta, ne smatra se oporezivim prihodom ako su zadovoljeni uvjeti propisani poreznim propisom.

2. Oblikovanje i postupanje s kapitalnim rezervama sukladno Zakonu o trgovačkim društvima

2.1. Oblikovanje kapitalnih rezervi

Prema odredbama čl. 406.a ZTD-a, kapitalne rezerve mogu se općenito formirati na sljedeće načine, tj. u rezerve kapitala društvo može unijeti:

- dio uplaćenih iznosa za koje se izdaju poslovni udjeli koji prelazi nominalne iznose udjela;
- iznose dodatnih plaćanja članova društva radi stjecanja posebnih prava u društvu;
- iznose ostalih dodatnih plaćanja članova društvu, kao npr. dodatnih činidbi;**
- iznos za koji je pojednostavnjeno smanjen temeljni kapital da bi se sredstva unijela u rezerve kapitala.

Nadalje, sukladno odredbama čl. 391. ZTD-a, društvenim ugovorom se članovi društva mogu **obvezati**, pored uplate uloga, **na dodatne uplate novca ili ispunjenje drugih činidbi koje imaju imovinsku vrijednost, pri čemu ne dolazi do povećanja temeljnog kapitala**. Također, u skladu sa čl. 391. st. 2. ZTD-a, u društvenom ugovoru se može odrediti i da članovi **donose odluku** o tome da će društvu učiniti dodatna plaćanja. U tom slučaju, ako u društvenom ugovoru nije izričito određeno da se odluka donosi većinom od najmanje $\frac{3}{4}$ danih glasova, članovi društva mogu odluku donijeti samo jednoglasno.

U slučaju ako se, pored uplate poslovnih udjela, jedan ili više članova obveže društvu na **činidbe** koje se ne sastoje u isplati novca, ali **imaju imovinsku vrijednost**, u društvenom ugovoru moraju se odrediti:

- opseg i pretpostavke za ispunjenje tih činidbi,
- mjerila za određivanje naknade koju za to društvo treba platiti,
- ugovorna kazna za slučaj neispunjenja ili neurednog ispunjenja preuzete obveze.

Pri tome, plaćanja društva ne mogu biti veća od vrijednosti činidbi koje je potrebno ispuniti.

Uprava je dužna voditi knjigu poslovnih udjela, u koju se, između ostaloga upisuju i eventualne dodatne činidbe koje je član društva dužan ispuniti prema društvu i činidbe koje je ispunio (čl. 410. st. 1. ZTD-a).

Također, društvenim ugovorom mogu se za prijenos poslovnih udjela odrediti određeni uvjeti, primjerice da je za to potrebna suglasnost društva. Stoga, poslovni udio uz kojega je vezana obveza ispunjenja dodatnih činidbi, može se prenositi samo ako za taj prijenos postoji suglasnost društva (čl. 412. st. 4. ZTD-a).

2.2. Neispunjenje obveze uplate

Ako član, kada se to od njega traži, **ne ispunji svoju obvezu naknadnog plaćanja** društvu koja je ograničena određenim iznosom, a kada nije tako ograničena ako ne prelazi iznos određen društvenim ugovorom, primjenjuju se odredbe ZTD-a o zakašnjenju s uplatom poslovnog udjela, osim ako društvenim ugovorom nije nešto drugo predviđeno (čl. 391. st. 3. ZTD-a).

Prema odredbama čl. 391. st. 4. ZTD-a, ako obveza dodatnog plaćanja nije ograničena određenim iznosom, član društva koji je u

cijelosti uplatio poslovni udio može se osloboditi obveze plaćanja koja se odnosi na njegov poslovni udio na način, da u roku od mjesec dana nakon što se od njega zahtijeva plaćanje, **društvu stavi svoj poslovni udio na raspolaganje**. Ako u tom roku ne plati ono što se od njega traži niti se koristi spomenutim pravom, društvo ga može preporučanim pismom obavijestiti da se smatra kako je svoj poslovni udio stavio na raspolaganje društvu. U tom slučaju, društvo mora u roku od mjesec dana od primitka izjave člana društva, odnosno od obavijesti članu, njegov poslovni udio izložiti prodaji javnim nadmetanjem, a prodaji na drugi način samo ako se s time suglasi član društva o čijem je poslovnom udjelu riječ. Društvo je dužno iznos postignut prodajom, koji ostane nakon pokrivanja troškova prodaje i podmirenja obveze dodatnog plaćanja, isplatiti članu društva. U slučaju da se tražbina društva ne može podmiriti utrkom od prodaje poslovnog udjela, udjel pripada društvu koje ga može otuđiti za vlastiti račun. Nadalje, društvenim se ugovorom način podmirenja obveze člana društva može ograničiti na slučaj kada zahtijevano dodatno plaćanje društvu prelazi neki određeni iznos.

2.3. Upotreba i povrat kapitalnih rezervi

Sukladno čl. 406.a st. 3. ZTD-a, na primjenu sredstava rezervi kapitala na odgovarajući se način primjenjuju odredbe čl. 222. st. 3. i 4. ZTD-a, a rezerve kapitala mogu se **upotrijebiti za**:

- 1) pokrivanje gubitka iz tekuće godine, ako se on ne pokrije iz dobiti prethodne godine niti se to može učiniti korištenjem drugih rezervi,
- 2) pokrivanje gubitka iz prethodne godine, ako se on ne pokrije iz dobiti tekuće godine niti se to može učiniti korištenjem drugih rezervi
- 3) povećanje temeljnog kapitala društva.

Međutim, rezerve kapitala ne mogu se koristiti za svrhe navedene u toč. 1. i 2., ako se istovremeno rezerve društva koriste za isplatu dividende.

Nadalje, sukladno odredbama ZTD-a povrat kapitalnih rezervi nije zabranjen. Ipak, potrebno je voditi računa o odredbi čl. 391. st. 5. ZTD-a koja navodi da se uplate, odnosno ulaganja članova u neupisani kapital društva mogu **vratiti članovima društva, ako nisu potrebne za pokriće gubitka društva**, pri čemu je povrat uplaćenog dopušten tek po proteku tri mjeseca od kada društvo objavi odluku o povratu. Nadalje, povrat uplaćenog dopušten je samo svim članovima u omjeru njihovih poslovnih udjela. Ako je društvenim ugovorom predviđeno da su dodatne uplate moguće i prije nego što se u potpunosti uplate uloži, povrat tako uplaćenog nije dopušten prije nego što su u potpunosti poslovni udjeli uplaćeni. U slučaju da se uplate vrate protivno toj zabrani, primatelji vraćenog iznosa, članovi uprave i preostali članovi društva odgovaraju društvu sukladno čl. 407. i 430. ZTD-a.

3. Kapitalne rezerve s poreznog aspekta

U kontekstu poreznih propisa, sukladno čl. 9. Pravilnika o porezu na dobit², ulaganje članova društva u neupisani kapital društva ne smatra se oporezivim prihodom pod uvjetima propisanim čl. 10. Pravilnika PD. Dakle, unos u kapitalne rezerve nije oporeziv porezom na dobit jer se transakcija ne smatra prihodom, ali moraju biti zadovoljeni određeni uvjeti iz čl. 10. Pravilnika PD, i to:

- 1) radi se o ulaganju u novcu, stvarima (npr. materijal, zalihe, oprema, vozila, nekretnine i sl.) i pravima predanim društvu

² Pravilnik o porezu na dobit; Nar. nov., br. 95/05-16/25; nadalje Pravilnik PD



na raspolaganje u poslovne svrhe, a koja ne potječu od obavljanja djelatnosti društva. O ulaganju mora postojati društveni ugovor ili druga pisana isprava (npr. odluka članova društva). Ne smatra se ulaganjem ako se imovina člana društva koristi u društvu kao tuđa, koja je društvu dana u najam, zakup, pozajmicu ili posudbu.

- 2) ako se ulaganje člana društva ne registrira kao povećanje temeljnoga kapitala, ulaganje mora osigurati status imovine društva, a to će biti u slučaju da na temelju takova ulaganja ne postoji ni sadašnja ni buduća obveza društva, te da društvo imovinu posjeduje i s njom neograničeno raspolaže.
- 3) ulaganje u obliku stvari i prava dugotrajne imovine procjenjuje se po usporedivoj tržišnoj vrijednosti. Pod usporedivom tržišnom vrijednosti razumijeva se cijena koja bi se u trenutku ulaganja mogla postići na tržištu, a prvenstveno je mjerodavna cijena nove nabave. Ako se cijena nove nabave ne može pouzdano utvrditi, usporedivu tržišnu vrijednost je potrebno procijeniti.
- 4) ulaganje u obliku stvari kratkotrajne imovine procjenjuje se prema troškovima proizvodnje ili cijeni nove nabave u trenutku ulaganja. Kao cijene nove nabave mjerodavne su cijene onoga tržišta na kojemu bi porezni obveznik nabavljao kada te predmete ne bi ulagao. Ako se troškovi proizvodnje ili cijena nove nabave ne mogu ili ne mogu pouzdano utvrditi, usporedivu tržišnu vrijednost treba procijeniti.

Kao podloga za procjenu usporedive tržišne vrijednosti mogu poslužiti ranije procijenjene vrijednosti za uložena dobra. U slučaju da su se cijene istih ili sličnih dobara ranije procijenjenih povisile ili snizile, tu činjenicu pri novoj procjeni treba uzeti u obzir. U slučaju da se korisnost nekoga dobra u odnosu na raniju procjenu smanjila, to treba putem otpisa uzeti u obzir. U slučaju da se radi o dobrima koja nisu nova, za koja se tržišna vrijednost ne može ili ne može pouzdano utvrditi jer se rabljenim dobrima ne trguje ili se trguje rijetko, mogu se procijeniti na osnovi tržišne cijene za nova ista ili slična dobra, s tim da njihovu potrošenost (smanjenu korisnost) treba putem otpisa uzeti u obzir. Ako je rezultat procjene utvrđen sukladno odredbama, kako je prethodno navedeno, očito netočan, procjena se ne smije primijeniti, a očitu netočnost mora dokazati onaj tko ju je utvrdio.

Također, povlačenje ili ukidanje kapitalnih rezervi ne podliježe porezima.

4. Računovodstvo kapitalnih rezervi

Primjer 1: Dodatne novčane uplate članova društva u kapitalne rezerve

Skupština društva AB d.o.o. donijela je dana 10. listopada 2025. godine odluku o dodatnim uplatama članova društva u kapitalne rezerve u ukupnom iznosu od 80.000 eura. Uplate u kapitalne rezerve razmjerno su ulogu koji svaki član ima u temeljnom kapitalu. Član 1 drži 55%, a član 2 drži 45% udjela u temeljnom kapitalu društva AB d.o.o. Članovi su obvezni izvršiti uplate do 25. listopada 2025. godine, kako slijedi:

- a) član društva 1 (fizička osoba) uplatiti će iznos od 44.000 eura.
 - b) član društva 2 (fizička osoba) uplatiti će iznos od 36.000 eura.
- Uplate su izvršene dana 17. listopada 2025. godine.

Knjiženje:

Opis	Iznos	Račun	
		Duguje	Potražuje
1	2	3	4
1) Dodatne uplate u kapitalne rezerve – 17.10.2025.			
Žiro račun	80.000,00	100	
Kapitalne rezerve (ulaganja u neupisani kapital) – član 1	44.000,00		911
Kapitalne rezerve (ulaganja u neupisani kapital) – član 2	36.000,00		911

Primjer 2: Unos pozajmice člana društva u kapitalne rezerve

Fizička osoba XY, koja je član društva AB d.o.o., ima potraživanje prema društvu s osnove pozajmice u iznosu od 100.000 eura, temeljem ugovora o zajmu sklopljenog dana 30. rujna 2024. godine s rokom dospijeaća od jedne godine. Pozajmica je beskamatna. Član društva dana 01. rujna 2025. godine donosi odluku o unosu pozajmice u iznosu od 70.000 eura u kapitalne rezerve društva, a ostatak pozajmice u iznosu od 30.000 eura otplatiti će se po dospijecu 30. rujna 2025. godine.

Knjiženje:

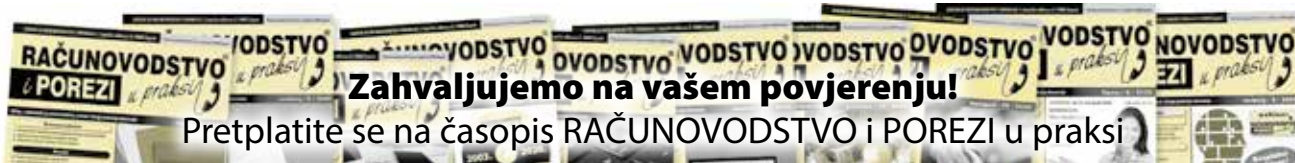
Opis	Iznos	Račun	
		Duguje	Potražuje
1	2	3	4
S^a) Početno stanje			
Obveze za financijske zajmove članovima poduzetnika fizičkim osobama u zemlji	100.000,00		2506
1) Unos pozajmice u kapitalne pričuve – 01.09.2025.			
Obveze za financijske zajmove članovima poduzetnika fizičkim osobama u zemlji	70.000,00	2506	
Kapitalne rezerve (ulaganja u neupisani kapital)	70.000,00		911
2) Povrat pozajmice po dospijecu – 30.09.2025.			
Obveze za financijske zajmove članovima poduzetnika fizičkim osobama u zemlji	30.000,00	2506	
Žiro račun	30.000,00		100

Primjer 3: Dodatne uplate i unos pozajmice člana društva u kapitalne rezerve

Članovi društva AB d.o.o. su fizička osoba Član 1 i Član 2. Svaki član društva drži 50% udjela u temeljnom kapitalu društva AB d.o.o.

Član 1 ima potraživanje prema društvu s osnove pozajmice u iznosu od 40.000 eura, temeljem ugovora o zajmu sklopljenog dana 31. listopada 2024. godine s rokom dospijeaća od jedne godine. Pozajmica je beskamatna.

Skupština (članovi) društva, fizička osoba Član 1 i Član 2, dana 15. listopada 2025. godine donose odluku o unosu pozajmice Člana 1 u iznosu od 40.000 eura u kapitalne rezerve društva, dok se Član 2 obvezuje izvršiti društvu dodatnu novčanu uplatu do 20. listopada 2025. godine u iznosu od 40.000 eura u kapitalne rezerve. Uplata je izvršena 16. listopada 2025. godine.



Knjiženje:

Opis	Iznos	Račun	
		Duguje	Potražuje
1	2	3	4
So) Početno stanje			
Obveze za financijske zajmove članovima poduzetnika fizičkim osobama u zemlji	40.000,00		2506
1) Unos pozajmice u kapitalne pričuve – 15.10.2025.			
Obveze za financijske zajmove članovima poduzetnika fizičkim osobama u zemlji	40.000,00	2506	
Kapitalne rezerve (ulaganja u neupisani kapital) – član 1	40.000,00		911
2) Dodatne uplate u kapitalne rezerve – 16.10.2025.			
Žiro račun	40.000,00	100	
Kapitalne rezerve (ulaganja u neupisani kapital) – član 2	40.000,00		911

Primjer 4: Unos tražbine člana društva u kapitalne rezerve

Članovi društva AB d.o.o. su fizička osoba XY i pravna osoba YZ d.o.o., rezidenti Republike Hrvatske. Član društva, fizička osoba XY drži 45%, a član društva YZ d.o.o. drži 55% udjela u temeljnom kapitalu društva AB d.o.o. U lipnju 2025. godine donijeta je odluka o isplati dobiti ostvarene za 2024. godinu u ukupnom iznosu od 50.000 eura.

Društvo AB d.o.o. ima obvezu prema članovima društva temeljem odluke o isplati dobiti, i to:

- prema fizičkoj osobi XY u bruto iznosu od 22.500 eura (neto iznos je 19.800 eura; porez na dohodak od kapitala iznosi 2.700 eura).
- prema pravnoj osobi YZ d.o.o. u iznosu od 27.500 eura.

Članovi društva AB d.o.o. dana 15. listopada 2025. godine donose odluku o unosu svoje tražbine u kapitalne rezerve društva.

Knjiženje:

Opis	Iznos	Račun	
		Duguje	Potražuje
1	2	3	4
So) Početno stanje			
Obveze s osnove udjela u rezultatu prema članovima društva – fizičkim osobama	22.500,00		2464
Obveze s osnove udjela u dobiti prema poduzetnicima unutar grupe	27.500,00		2420
1) Unos tražbina u kapitalne pričuve – 15. 10. 2025.			
Obveze s osnove udjela u rezultatu prema članovima društva – fizičkim osobama	22.500,00	2464	
Obveze za porez iz dohotka od kapitala	2.700,00		2633
Kapitalne rezerve (ulaganja u neupisani kapital) – član XY	19.800,00		911
Obveze s osnove udjela u dobiti prema poduzetnicima unutar grupe	27.500,00	2420	
Kapitalne rezerve (ulaganja u neupisani kapital) – član YZ d.o.o.	27.500,00		911
2) Plaćanje poreznih obveza			
Žiro račun	2.700,00		100
Obveze za porez iz dohotka od kapitala	2.700,00	2633	

Tražbina člana društva, fizičke osobe XY unosi se u neto iznosu, nakon obračuna poreza na dohodak od kapitala (stopa 12%). Isplata dobiti pravnim osobama rezidentima Republike Hrvatske ne oporezuje se.

Primjer 5: Unos imovine člana društva u kapitalne rezerve

Fizička osoba XY, koja je član društva AB d.o.o., dana 10. kolovoza 2025. godine donosi odluku u unosu kombi vozila u kapitalne rezerve društva. Član društva je prethodno kupio kombi vozilo kao privatna osoba. Procijenjena tržišna vrijednost kombi vozila iznosi 50.000 eura. Nakon stavljanja imovine u upotrebu u kolovozu 2025. godine, imovina se amortizira po stopi od 25% (vijek upotrebe 4 godine). Obračunata je amortizacija za rujun 2025. godine u iznosu od 1.041,67 eur (50.000*25%/12 mjeseci).

Knjiženje:

Opis	Iznos	Račun	
		Duguje	Potražuje
1	2	3	4
1) Unos imovine u kapitalne pričuve -15.09.2025.			
Kombi vozila	50.000,00	0336	
Kapitalne rezerve (ulaganja u neupisani kapital)	50.000,00		911
2) Amortizacija kombi vozila – 10/2025			
Trošak amortizacije	1.041,67	430	
Ispravak vrijednosti (amortizacija) kombi vozila	1.041,67		0356

Primjer 6: Povrat kapitalnih rezervi

Članovi društva AB d.o.o. su fizička osoba Član 1 i Član 2. Svaki član društva drži 50% udjela u temeljnom kapitalu društva AB d.o.o.

U listopadu 2023. godine, Član 1 unio je kratkoročnu pozajmicu u iznosu od 60.000 eura u kapitalne rezerve društva, dok je Član 2 uplatio iznos od 60.000 eura u kapitalne rezerve društva. Dana 15. travnja 2025. godine, članovi društva donose odluku o povratu kapitalnih rezervi. Uvjeti za povrat su zadovoljeni jer kapitalne rezerve nisu potrebne za pokriće gubitka društva.

Povrat kapitalnih rezervi moguće je izvršiti tek po proteku tri mjeseca od kada je objavljena odluka o povratu. Povrat je izvršen dana 16. srpnja 2025. godine.

Objavite svoje financijske izvještaje u RiPup-u



Cijena: **130⁰⁰ EUR + PDV**
T: **01 / 49 21 737**

