



Troškovi osnivanja trgovačkog društva

Neven Baica, mag. oec.

U ovom članku pojašnjavamo postupanje s troškovima koji osnivači imaju prije osnivanja trgovačkog društva a koji su učinjeni u svrhu osnivanja i obavljanja djelatnosti budućeg društva, te uvjete i način njihovog evidentiranja kao rashoda u poslovnim knjigama novoosnovanog društva te porezni tretman tako nastalih rashoda.

1. Uvod

Da bi se otvorilo trgovačko društvo, odnosno da bi se moglo upisati u sudski registar pri trgovačkom sudu potrebno je obaviti određene administrativne postupke pri čemu nastaju troškovi koje nazivamo troškovima osnivanja. Osim ovih troškova, prije samog upisivanja trgovačkog suda potrebno je sklopiti i određene poslovne ugovore kao što je primjerice najam poslovnog prostora, koji je u slučaju kada poduzetnik nema vlastiti prostor uvjet za otvaranje trgovačkog društva. Takav ugovor može stvarati troškove i prije nego trgovačko društvo stekne pravnu osobnost, pa se i takvi troškovi smatraju troškovima osnivanja. Troškovima osnivanja smatraju se i drugi troškovi koji nastaju iz ugovornih odnosa koji nisu neophodni za postupak osnivanja, ali su bitni za nesmetani početak obavljanja djelatnosti čim trgovačko društvo stekne pravnu osobnost.

ističemo...

Za navedene troškove *Zakon o trgovačkim društvima*¹ koristi pojam "**troškovi osnivanja**".

U ovom članku razmatramo odredbe koji propisuju postupanja potrebna da bi se troškovi osnivanja koje su na svoj teret snosili osnivači priznali kao obveza trgovačkog društva te trošak (ili imovina). U članku naglašavamo kojim se sve aktima, ispravama i/ili prijavama trošak osnivanja mora regulirati kako bi se mogao refundirati osnivačima. U posebnom poglavlju razmatramo porezni tretman takvih troškova razmatranjem odredbi više poreznih propisa. Na kraju članka ističemo koje su posljedice ukoliko se osnivačima nadoknade izdaci koji se prema odredbama ZTD-a ili poreznih propisa ne mogu prihvatiti kao troškovi osnivanja.

1.1. Koji se sve troškovi mogu smatrati troškovima osnivanja?

Trgovačko društvo stiče osobnost upisom u sudski registar, te tek od tog datuma može stjecati prava i preuzimati obveze. Međutim, **određeni troškovi koji se odnose na društvo mogu nastati i prije nego trgovačko društvo stekne pravnu osobnost.**

Prema odredbama ZTD-a takvi troškovi nazivaju se troškovi osnivanja.

ističemo...

Troškovi osnivanja pod određenim uvjetima mogu se iz sredstava trgovačkog društva nadoknaditi osnivačima i trećim osobama koji su ih snosili prije nego što ih je trgovačko društvo moglo plaćati.

Odredbama ZTD-a nije precizirano koje se vrste troškova mogu smatrati troškovima osnivanja, pa u ovom poglavlju pojašnjavam koji sve to troškovi mogu biti. Tako, troškove osnivanja možemo podijeliti obzirom na namjenu na:

- 1) administrativne troškove osnivanja,
- 2) troškove ugovora i poslova koji se obvezno ugovaraju prije upisa trgovačkog društva u sudski registar
- 3) troškove priprema za obavljanje djelatnosti.

Administrativni troškovi osnivanja nastaju kao posljedica administrativnih postupaka bez kojih osnivanje trgovačkog društva nije moguće. Tako kod otvaranja trgovačkog društva nastaju:

- troškovi javnog bilježnika za ovjeru dokumentacije za otvaranje trgovačkog društva bilježnika,
- troškovi sudske pristojbe za registraciju,
- troškovi objave oglasa u Narodnim Novinama te
- troškovi naknade za predaju "*Obavijesti o razvrstavanju poslovnog subjekta u nadležni ured Državnog zavoda za statistiku*" i drugi troškovi.

¹ Zakon o trgovačkim društvima (Nar. nov., br. 11/93, 34/99, 52/00 – Odluka USRH, 118/03, 107/07, 146/08, 137/09, 125/11 – Kazneni zakon, 152/11 (pročišćeni tekst), 111/12, 68/13, 110/15, 40/19, 34/22, 114/22, 18/23, 130/23 i 136/24; u daljnjem tekstu ZTD)



Za navedene izdatke osnivači će zaprimiti račun na svoje ime ili ime preddruštva, obzirom da buduće trgovačko društvo u trenutku nastanka ovih izdataka još nije upisano u sudski registar i nije steklo pravnu osobnost.

Troškovi ugovora i poslova koji se obvezno ugovaraju prije upisa trgovačkog društva u sudski registar odnosi se ponajprije na troškove zakupa poslovnog prostora. Naime, osnivači društava koje nema vlastiti prostor (nema nekretninu unesenu kroz temeljni kapital), prilikom upisa trgovačkog društva u sudski registar, **moraju dokazati mjesto upisanog sjedišta trgovačkog društva sklopljenim ugovorom o zakupu poslovnog prostora**. U takvom slučaju plaćanja najamnine mogu krenuti i prije nego trgovačko društvo stekne pravnu osobnost, odnosno mogućnost preuzimanja obveze. Isto se može odnositi i na troškove priključivanja poslovnog prostora na energetske i komunalne mreže, te troškove režija poslovnog prostora koji osnivač mora snositi čim sklopi ugovor o najmu.

Troškovi priprema za obavljanje djelatnosti obuhvaćaju ostale troškove koje je neophodno podmiriti da bi se trgovačko društvo pripremilo za neometano obavljanje djelatnosti čim bude spremno za poslovanje. Tako primjerice prije registracije možda je potrebno dovršiti uređenje poslovnog prostora budućeg restorana kako bi se odmah po osnivanju ishodile dozvole za obavljanje djelatnosti, ili je nužno obaviti pregovore s potencijalnim kupcima.

**ističemo...**

Svi ovi troškovi objedinjeno se promatraju kao troškovi osnivanja, a njihov nastanak odredbe ZTD-a vezuju za razdoblje postojanje preddruštva.

1.2. Osnova za preuzimanje obveza od strane trgovačkog društva

Gore navedene aktivnosti koje se javljaju prije osnivanja samog trgovačkog društva, odnosno njegovog upisa u trgovački sud, regulirane su odredbama članka 6. ZTD-a. Takve aktivnosti objedinjene su pojmom "preddruštvo".

**ističemo...**

Preddruštvo nastaje sklapanjem društvenog ugovora, odnosno usvajanjem statuta i preuzimanjem svih dionica od strane osnivača trgovačkog društva. Na odnos između osnivača prije upisa društva u sudski registar primjenjuju se društveni ugovor, odnosno statut. (čl. 6. st. 1. ZTD-a)

Odredbama članka 6. stavaka 2. do 5. ZTD-a regulirano je **stjecanje prava i preuzimanje obveza koje su u ime društva, a prije njegova upisa u sudski registar ostvarili ili preuzeli njegovi osnivači**. Navedene odredbe citiramo u nastavku:

"(2) Prava stečena u ime trgovačkog društva prije njegova upisa u sudski registar zajednička su nepodijeljena imovina osnivača. Za obveze koje se preuzmu u ime trgovačkoga društva prije njegova upisa u sudski registar, odgovaraju onaj tko ih je preuzeo u ime društva i osnivači. Preuzme li ih više osoba, one odgovaraju solidarno i neograničeno cijelom svojom imovinom.

(3) Upisom trgovačkoga društva u sudski registar osobe iz stavka 2. ovoga članka oslobađaju se odgovornosti koja je tamo propisana.

(4) Preuzmu li se ugovorom sklopljenim s vjerovnikom za trgovačko društvo obveze tako da ono nakon upisa u sudski registar stupi na mjesto dužnika, za takvo preuzimanje obveze nije potrebna suglasnost vjerovnika, ako se obveza preuzima u roku od tri mjeseca od upisa u sudski registar i ako društvo ili dužnik u tome roku to priopće vjerovniku.

(5) Ako se u ime trgovačkoga društva poduzmu poslovi prije nego što se ono upiše u sudski registar pa u vrijeme upisa društva u taj registar njegova imovina bude manja od onoga kako je to određeno u društvenom ugovoru, odnosno statutu ili u izjavi o osnivanju društva, osnivači su dužni u korist društva uplatiti iznos koji nedostaje."

Upisom trgovačkoga društva u sudski registar preddruštvo prestaje, a, kako je to navedeno u članku 6. stavku 6. ZTD-a, prava stečena i obveze preuzete djelovanjem preddruštva u ime trgovačkoga društva prava su i obveze trgovačkoga društva.

Iz gore citiranih odredbi razvidno je da za obveze koje u ime trgovačkog društva prije njegova upisa u sudski registar, svom svojom imovinom odgovara osoba koje je te obveze preuzela i osnivači.

**ističemo...**

Odgovornost člana društva za obveze preuzete u ime trgovačkog društva prije upisa u sudski registar prestaju upisom trgovačkog društva u sudski registar.

Ukoliko se prije upisa u sudski registar u ime trgovačkog društva ostvare prava, ta prava postaju zajednička nepodijeljena imovina osnivača.

Odredbom članka 6. ZTD-a omogućeno je dakle, preuzimanje obveza i ostvarivanje prava koje se odnose na trgovačko društvo prije samog upisa tog trgovačkog društva u sudski registar. No, da bi se ove odredbe o preuzimanju obveza mogle primijeniti na troškove osnivanja potrebno je zadovoljiti određene uvjete, o čemu pišemo u poglavlju koje slijedi.

2. Uvjeti za priznavanje troškova osnivanja prema ZTD-u

Iz članka 6. ZTD-a proizlazi da se **obveze koje su preuzeli osnivači trgovačkog društva u njegovo ime, s trenutkom upisa trgovačkog društva u sudski registar prenose na trgovačko društvo**. Ovaj prijenos obveza ne obavlja se u potpunosti automatski kada se radi o troškovima osnivanja. Naime, prijenos navedenih obveza može se primijeniti samo kod dioničkih društava i društava s ograničenom odgovornošću i to ukoliko su zadovoljeni propisani uvjeti.

U nastavku u odvojenim poglavljima pojašnjavamo uvjete koje moraju zadovoljiti trgovačka društva ovisno o tome o kojoj vrsti trgovačkog društva se radi.

RiPup

TELEFON ZA KONZULTACIJE
Ponedjeljkom i četvrtkom
 od 11.00 do 15.30 sati,
utorkom, srijedom i petkom
 od 8.30 do 13.00 sati.
01/48 36 046 i 01/49 21 739



2.1. Uvjeti za dioničko društvo

Troškovi osnivanja za dionička društva regulirani su odredbama članka 175. ZTD-a koje citiramo u nastavku:

"Posebne pogodnosti i trošak osnivanja društva

Članak 175.

(1) *Posebna pogodnost koja se daje pojedinome dioničaru ili trećoj osobi mora se navesti u statutu uz navođenje osobe kojoj je dana.*

(2) **U statutu moraju se posebno navesti troškovi i naknade u svezi osnivanja društva ako ih ono nadoknađuje dioničarima ili trećim osobama.**

(3) **Ako posebne pogodnosti, troškovi i naknade iz stavka 1. i 2. ovoga članka nisu navedeni u statutu društva, prema društvu su bez učinka ugovori i pravne radnje kojima se daju takve pogodnosti te isplaćuju troškovi i naknade. Izmjenom statuta nakon što se društvo upiše u sudski registar ne može se postići učinak da takvi ugovori i radnje djeluju prema društvu.**

(4) *Odredbe o posebnim pogodnostima, troškovima i naknadama mogu se u statutu promijeniti tek po proteku pet godina od upisa društva u sudski registar."*

Iz prije navedenih odredbi razvidno je da u statut treba unijeti **iznos troška odnosno naknade u svezi osnivanja društva**. Iz odredbe članka 187. stavka 2. točke 4. ZTD-a koja utvrđuje obvezni sadržaj prijave za upis u sudski registar jasno je da kao prilog prijavi za upis treba priložiti i **obračun troškova osnivanja u kojemu se iskazuju pojedine stavke i ukupnost troškova**. Nije u potpunosti jasno da li je i u statut potrebno unositi i vrstu troška osnivanja odnosno svrhu nadoknade, pa predlažemo da se to za svaki slučaj i učini.

Zbog svega navedenog jasno je da u trenutku upisa dioničkog društva u sudski registar trebaju biti poznati troškovi osnivanja u iznosu, vrsti troška, razvrstani prema osnivačima kojima se trebaju nadoknaditi.



ističemo...

Da bi **troškovi osnivanja** mogli biti nadoknađeni osnivaču, odnosno da bi mogli biti evidentirani kao obveza i trošak (ili imovina), **moraju biti navedeni u statutu i to po vrsti troška i iznosu te razvrstani prema osnivačima kojima se trebaju nadoknaditi.**

Ističemo da zbog navedenih činjenica i zabrane izmjene Statuta po proteku pet godina od upisa društva u sudski registar, **nije moguće nakon obavljenog upisa mijenjati iznose statutom ugovorenih i u prijavi za upis obračunatih troškova osnivanja.**

2.2. Uvjeti za društvo s ograničenom odgovornošću

Pravila priznavanja troškovi osnivanja za društva s ograničenom odgovornošću dana su odredbama članka 393. ZTD-a koje citiramo:

Objavite svoje financijske izvještaje u RiPup-u

Cijena: 130⁰⁰ EUR + PDV

T: 01 / 49 21 737

"Troškovi osnivanja

Članak 393.

(1) *Osnivačima se ne može iz temeljnoga kapitala isplatiti naknadu troškova za pripremne radnje ili za osnivanje društva, a posebno nije dopušteno da se iznos tih troškova priračuna tome kapitalu kao uplata poslovnih udjela.*

(2) *Naknada troškova za osnivanje društva može se odobriti samo do visine najviše naknade utvrđene u društvenom ugovoru. Ako nije drugačije ugovoreno, osnivači snose troškove osnivanja društva srazmjerno svojim poslovnim udjelima."*

Iz navedenih odredbi razvidno je da se i kod ove vrste trgovačkih društava naknade troškova osnivanja društva mogu priznati ako su predviđene temeljnim aktom društva s ograničenom odgovornošću društvenom ugovoru, odnosno izjavi o osnivanju².



ističemo...

Naknada za troškove osnivanja društva s ograničenom odgovornošću **može se isplatiti osnivačima samo ukoliko je odredbama društvenog ugovora utvrđena najviša visina naknade.**

Odredbom članka 394. ZTD-a propisan je sadržaj *prijave za upis u sudski registar* društva s ograničenom odgovornošću. U navedenim odredbama troškovi osnivanja se ne spominju. Iz ove činjenice i članka 393. stavka 2. ZTD-a razvidno je da je po pitanju razrade troškova osnivanja društva s ograničenom odgovornošću zakonodavac zauzeo blaži pristup, te da **nema zahtjeva da se troškovi osnivanja specificiraju po vrstama i rasporede po imenima (nazivima) osnivača, već je jedino bitno utvrđivanje najviše naknade.**



ističemo...

U društvenom ugovoru treba navesti visinu najviše naknade za troškove osnivanja, ali **nije potrebno navoditi troškove po vrstama niti ih raspoređivati po osnivačima.**

Naime, odredbom članka 393. stavka 2. ZTD-a naglašeno je da, **ukoliko drugačije nije ugovoreno, troškove osnivanja društva osnivači snose srazmjerno svojim ulozima.**

2.3. Uvjeti za jednostavno društvo s ograničenom odgovornošću

Premda se odredbe članka 393. ZTD-a jednako primjenjuju i na društvo s ograničenom odgovornošću, i na jednostavno društvo s ograničenom odgovornošću, uvjeti za priznavanje nadoknade troškova osnivanja nisu isti za te dvije podvrste trgovačkih društava.

To proizlazi iz Priloga 1. i Priloga 2. ZTD-a u kojima su dane forme i sadržaj **zapisnika o osnivanju jednostavnog društva s ograničenom odgovornošću** s jednim odnosno najviše tri člana. U sadržaju navedenih akata pod točkom 6. odnosno 7. naveden je i dio koji se odnosi na troškove osnivanja koji citiramo:

2 U slučaju kada društvo s ograničenom odgovornošću osniva jedan osnivač ne sastavlja se ugovor, obzirom da nema druge ugovorne strane, već se sastavlja izjava o osnivanju. Sve što u ovom članku navedemo za društveni ugovor vrijedi i za izjavu o osnivanju.

“Društvo snosi troškove osnivanja najviše do visine od 250,00 eura (slovima: dvjesto pedeset eura), ali ne više od iznosa temeljnog kapitala.”

3. Porezni aspekt troškova osnivanja

U prethodnom poglavlju razmatrali smo uvjete koje je potrebno zadovoljiti da bi trgovačko društvo moglo preuzeti troškove osnivanja od osnivača, odnosno da bi prema odredbama ZTD-a bilo moguće nadoknaditi osnivačima troškove osnivanja koje su snosili na svoj teret u vrijeme postojanja preddruštva.

Kada su navedeni uvjeti zadovoljeni, prema odredbama ZTD-a trgovačko društvo može od osnivača preuzeti obvezu. U tom slučaju u poslovnim knjigama evidentira se obveza prema osnivaču, te kao protustavka trošak osnivanja. No, da li je tako iskazani trošak ujedno i porezno priznat. Da bismo to utvrdili potrebno je proučiti odredbe slijedećih poreznih propisa:

- **Općeg poreznog zakona** (Nar. nov., br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22 i 152/24); u daljnjem tekstu: **OPZ**),
- **Zakona o porezu na dobit** (Nar. nov., 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, 32/20, 138/20, 114/22 i 114/23); u daljnjem tekstu: **PDOB**) te
- **Pravilnika o porezu na dobit** (Nar. nov. 95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12, 146/12, 160/13, 12/14, 157/14, 137/15, 1/17, 2/18, 1/19, 1/20, 59/20, 1/21, 156/22, 156/23 i 16/25), br.; u daljnjem tekstu: **ZDOB**),

Premda ne postoje značajne dileme po pitanju pretporeza, kratko ćemo se osvrnuti i na mogućnost korištenja pretporeza iz računa za troškove osnivanja koji su prvotno podmirili osnivači u ime trgovačkog društva. U tu svrhu promotrit ćemo odredbe:

- **Zakona o porezu na dodanu vrijednost** (Nar. nov., br. 73/13, 99/13–Rješenje USRH i 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22, 33/23, 114/23, 35/24 i 152/24); u daljnjem tekstu: **ZPDV**)
- **Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost** (Nar. nov., br. 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 1/17, 41/17, 128/17, 1/19, 01/20, 1/21, 73/21, 41/22, 133/22, 43/23, 1/24, 39/24 i 16/25); u daljnjem tekstu: **PPDV**)

3.1. Vjerodostojni dokument

Vjerodostojnim dokumentima osnivanja u poreznom smislu smatraju se računi, rješenja i drugi dokumenti koji zadovoljavaju definiciju vjerodostojne dokumentacije temeljem odredbi članka 66. OPZ-a.

Pri utvrđivanju vjerodostojnosti dokumentacije kojom se dokazuju nastali izdaci za osnivanje trgovačkog društva primjenjuju se **ista pravila** kao i za svu ostalu dokumentaciju kojom se dokazuju stavke unesene u poslovne knjige ili porezne evidencije i izvještaje **uz jednu iznimku**.

Obzirom da troškovi osnivački nastaju dok još trgovačko društvo nije upisano u sudski registar, **vjerojatno je da će računi glasiti na ime osnivača, a ne na tvrtku trgovačkog društva**, jer trgovačko društvo prije upisa u sudski registar nema pravnu osobnost.

Ukoliko su plaćeni iznosi u okviru iznosa utvrđenog statutom ili društvenim ugovorom, odredbe ZTD-a omogućuju da se takve obveze prenesu s osnivača ili treće osobe na trgovačko društvo, premda su na mjestu kupca iskazani podaci o osnivaču, a ne o trgovačkom društvu.

Naizgled, iz navedenog proizlazi da se radi o iznimci od uobičajenog pristupa za račune i drugu poreznu ili računovodstvenu dokumentaciju. Naime, kod većine ostale knjigovodstvene i porezne dokumentacije nadzorna tijela inzistiraju da je za vjerodostojnost značajno da je na ulaznom računu iskazan točan naziv, adresa, OIB te ostali podaci trgovačkog društva u svojstvu kupca. No, treba imati na umu da je odredbama ZTD-a propisano preuzimanje obveza. Za priznavanje troška u poreznom smislu potrebna su dodatna pojašnjenja, o čemu pišemo u nastavku.

3.2. Priznavanje troška u poreznoj bilanci

Troškove osnivanja evidentirane u poslovnim knjigama trgovačkog društva treba promatrati i s aspekta priznavanja u smislu rashoda u Obrascu PD, odnosno potrebno je utvrditi da li za takve troškove treba uvećati osnovicu poreza na dobit ili ne.



ističemo...

U Zakonu i Pravilniku o porezu na dobit nema odredbi koje se izričekom bave troškovima osnivanja, što znači da se **na takve troškove primjenjuju opća pravila koja vrijede i za ostale troškove**.

Kao što smo već naveli u prethodnom poglavlju ovog članka, računi koji su izdani osnivačima za troškove osnivanja glase na osnivača ili na ime preddruštva, jer trgovačko društvo u tom trenutku još nije osnovano. Odredbama ZTD-a omogućeno da trgovačko društvo obveze za takve izdatke po upisu u sudski registar preuzme od osnivača, što je osnova za priznavanje troška kao poslovnog. U odredbama Zakona i Pravilnika o porezu na dobit nema izravnih odredbi koje bi potvrdile ovaj zaključak, ali je u vezi ove problematike Ministarstvo financija objavilo mišljenje³ čije relevantne dijelove citiramo:

“Obratila nam se pravna osoba A s pitanjem u svezi priznavanja izdataka nastalih pri osnivanju društva. Inozemni poduzetnik osnovao je u Republici Hrvatskoj komanditno društvo. U postupku osnivanja i registracije nastali su izdaci koje je platio osnivač i koje je prefakturirao osnovanom društvu. Postavljeno je pitanje može li osnivač (matična kuća) prefakturirati nastale troškove i jesu li porezno priznati, na koje nastavno odgovaramo... ”

Da bi izdaci bili porezno priznati rashod moraju se temeljiti na vjerodostojnoj dokumentaciji, kako je to propisano u članku 5. stavku 19. Zakona o porezu na dobit u kojoj je navedeno da rashodi koji nisu vjerodostojno dokumentirani ne priznaju se kao rashodi poreznog razdoblja.

U skladu s rečenim, za porezno priznavanje troškova nastalih izvršenjem usluga novom društvu, društvo treba imati vjerodostojne (znači izvorne) isprave o nastalim troškovima. U tom smislu, osnivač može ispostaviti račune za usluge koje je obavio za društvo u osnivanju.

Međutim, račun kojim je osnivač prefakturirao troškove, iz razloga što ih je platio, ne predstavlja vjerodostojnu ispravu o nastalom trošku.

3 Premda se radi o mišljenju koje se odnosi na Zakon o porezu na dobit koji više nije na snazi, istoznačne odredbe nalaze se i u danas važećim odredbama Zakona pa objavljeno mišljenje smatramo aktualnim.



Nema zakonske zapreke da osnivač plaća račune novog društva, i da novo društvo iskaže financijsku obvezu prema osnivaču za plaćene račune društva. Ali, da bi plaćeni troškovi osnivanja društva bili porezno priznati, moraju biti izvorne isprave (koje se mogu i naknadno dostaviti), a financijska podrška treba se urediti u međusobnom imovinsko-pravnom odnosu.“

U pojašnjenju odredbi na koje se Ministarstvo financija–Porezna uprava u mišljenju poziva, jasno je da osnivaču nije zapriječeno da fakturira trošak osnivanja, pod uvjetom da je sam osnivač ujedno i pružatelj usluge koja se smatra troškom osnivanja. Međutim, **ako osnivač svojim računom prefakturira trošak osnivanja** koji je nastao obavljanjem isporuke neke treće osobe, **takav račun bez izvornog računa temeljem kojeg je sastavljen ne smatra se vjerodostojnim dokumentom.**

**ističemo...**

Troškovi osnivanja **ne mogu se priznati samo temeljem računa kojim osnivač prefakturira troškove osnivanja.** Za priznavanje takvog troška neophodno je **posjedovati i izvorni račun koji je osnivač podmirio.**

Obzirom da se računi za troškove osnivanja izdaju u trenutku kada trgovačko društvo nema pravnu osobnost, odnosno u trenutku djelovanja preddruštva, računi neće glasiti na trgovačko društvo, već će glasiti na ime osnivača ili na ime preddruštva. Odredba statuta ili društvenog ugovora koji omogućuje da trgovačko društvo preuzme obveze u stvari predstavlja temelj za preuzimanje obveze, tako da se poslovni trošak pravda temeljem postojanja takve zakonske mogućnosti.

Treba istaći da kod troškova osnivanja treba biti oprezan i u pogledu zadovoljenja općih odredbi o priznavanju rashoda iz članka 5. stavka 6. Zakona o porezu na dobit.

“Rashodima poreznog razdoblja ne smatraju se rashodi koji nisu u svezi s obavljanjem djelatnosti poreznog obveznika niti su posljedica obavljanja djelatnosti.“

Ukoliko se u statut ili društveni ugovor kao iznos troška osnivanja uključi trošak koji po svojim svojstvima ne zadovoljava gore citiranu odredbu, takav trošak u poreznom nadzoru neće biti prihvaćen kao trošak osnivanja. Koje posljedice u tom slučaju mogu nastati pojašnili smo u posljednjem poglavlju ovog članka.

**ističemo...**

Smatramo da iz svega navedenog proizlazi da se **računi za troškove osnivanja smatraju vjerodostojnim dokumentom i kada ne glase na trgovačko društvo** ukoliko je iz svojstva transakcije razvidno da se odnose na troškove koji su u svezi obavljanja djelatnosti trgovačkog društva ili su posljedica njegovog obavljanja, **a podmirio ih je osnivač iz svojih sredstava.**

3.3. Pravo na pretporez

Troškovi osnivanja nisu spominjani niti u odredbama ZPDV-a i PPDV-a kojima je regulirano ostvarivanje prava na pretporez, pa za odgovor na pitanje da li postoji takvo pravo treba proučiti opće odredbe o pravu na priznavanje pretporeza iz članka 60. ZPDV-a.

Troškovi osnivanja nastaju u vrijeme postojanja preddruštva, kada trgovačko društvo još nije upisano u sudski registar, te nema pravnu osobnost. Treba imati na umu, da računi koji su ispostavljeni u vrijeme postojanja preddruštva u pojedinim slučajevima mogu glasiti na tvrtku budućeg trgovačkog društva jer osnivač od dobavljača može zatražiti račun na tvrtku trgovačkog društva kako je definirana statutom, odnosno društvenim ugovorom.

Stoga u ovom poglavlju razmatramo slučajeve kada su za troškove osnivanja zaprimljeni računi koje glase na tvrtku budućeg trgovačkog društva i kada je na tim računima iskazan PDV koji bi registrirani porezni obveznik mogao koristiti kao pretporez.

Uvjeti za ostvarivanje prava na pretporez iz članka 60. ZPDV-a odnose se isključivo na poreznog obveznika. Troškovi osnivanja nastaju u trenutku kada trgovačko društvo nema pravnu osobnost, pa trgovačko društvo, odnosno preddruštvo ne može biti upisano u registar poreznih obveznika. Dakle, **preddruštvo nije porezni obveznik** pa se **pretporez iskazan na računima za troškove osnivanja ne može koristiti izravno** jer su radi o isporukama koje su nastale u razdoblju kada kupac nije niti bio porezni obveznik.

**ističemo...**

Isporuke temeljem kojih su nastali troškovi osnivanja nastaju u razdoblju u kojem **trgovačko društvo nije porezni obveznik, pa se pretporez iskazan na takvim računima ne može izravno koristiti.**

Pojam *izravnog korištenja pretporeza* u prethodnim rečenicama koristili smo zbog činjenice da je odredbama ZPDV-a predviđena i mogućnost naknadnog korištenja pretporeza koju također trebamo razmotriti i u kontekstu računa za troškove osnivanja.

Mogućnost naknadnog korištenja pretporeza predviđena je člankom 63. ZPDV-a. Odredbama ovog članka dana je **mogućnost korištenja pretporeza preko postupka ispravka odbitka pretporeza** za određene isporuke koje su obavljene prije nego što je društvo bilo upisano u registar obveznika PDV-a. To se odnosi na račune za isporuke osnovnih sredstava i zaliha, gdje je registriranom poreznom obvezniku dana mogućnost da nakon ulaska u sustav PDV-a koristi dio pretporeza iskazanog na takvim računima.

Obzirom da novonastalo trgovačko društvo koje se nastavlja na preddruštvo može s prvim danom djelovanja kao pravna osoba biti i registrirano kao obveznik PDV-a, potrebno je razmotriti da li u tom trenutku trgovačko društvo ostvaruje pravo na korištenje pretporeza iskazanih na računima izdanim u razdoblju postojanja preddruštva.

Rješenje na to pitanje međutim nećemo naći proučavanjem odredbi koje reguliraju navedeni institut, već ponovnim pregledom općih odredbi priznavanja pretporeza iz članka 60. ZPDV-a. U odredbama članka 60. ZPDV-a navedeni su uvjeti za priznavanje pretporeza, a među ostalima i **uvjet koji se odnosi na obvezu poreznog obveznika da posjeduje račun za isporuku drugog poreznog obveznika iz članka 78. ZPDV-a sastavljen sukladno zahtjevima članka 79. ZPDV-a.**



Jedan od bitnih elemenata iz članka 79. ZPDV-a koji mora sadržavati svaki račun da bi se mogao koristiti pretporez je **OIB poreznog obveznika koji ostvaruje pravo na pretporez**.

Međutim na računima ispostavljenim u vrijeme postojanja preddruštva na računu ne može biti iskazan OIB tog trgovačkog društva obzirom da se on dodjeljuje tek upisom društva u sudski registar.

**ističemo...**

Zbog svega navedenog proizlazi da se **pretporez iskazan na računima za troškove osnivanja** koji su ispostavljeni za vrijeme postojanja preddruštva **ne može koristiti** u novoosnovanom trgovačkom društvu upisanom u registar obveznika PDV-a, niti izravno, niti preko postupka ispravka odbitka pretporeza.

4. Evidentiranje troškova osnivanja

Evidentiranje troškova osnivanja obavlja se temeljem računovodstvenih propisa, odnosno temeljem **Zakona o računovodstvu** (Nar. nov., br. 85/24 i 145/24) i temeljem računovodstvenih standarda. Kao što smo vidjeli u prethodnim poglavljima odredbama ZTD-a uvjetovano je kada trgovačko društvo može priznati troškove osnivanja i do kojeg iznosa.

Iz navedenog proizlazi da troškovi osnivanja koji su zadovoljili uvjete za priznavanje temeljem odredbi ZTD-a, zadovoljavaju i uvjete za evidentiranje u poslovnim knjigama trgovačkog društva, a osnova je statut, odnosno društveni ugovor koji predviđa preuzimanje obveza za troškove osnivanja.

Da bi se evidentiranje moglo obaviti potrebno je posjedovati vjerodostojnu dokumentaciju, a to je prvenstveno izvorni račun dobavljača za trošak osnivanja, ali treba imati na umu da je za ispravno evidentiranje obveze potreban i podatak za koji nije izvjesno da će biti sadržan u računu dobavljača. Radi se o podatku o imenu (nazivu) osnivača koji je račun podmirio i prema kojem treba formirati obvezu.

4.1. Zahtjev osnivača

Kod dioničkih društava **podatak o imenu (nazivu) osnivača koji je račun podmirio i prema kojem treba formirati obvezu** relativno je jednostavno pronaći obzirom da postoji zakonska obveza da se pojedini trošak osnivanja veže za točno određenog osnivača. Kod društva s ograničenom odgovornosti takve obveze nema, pa u slučaju kada postoji više osnivača izvorni račun kojim se pravda trošak osnivača nije dovoljan za ispravno evidentiranje jer iz tog dokumenta možda nije razvidno koji osnivač je taj trošak podmirio.

Stoga **smatramo da bi se evidentiranje nadoknade troškova osnivanja trebalo provoditi temeljem zahtjeva osnivača** u kojem se osnivač poziva na odredbu statuta, odnosno društvenog ugovora i na kojem ističe iznos i vrstu troška osnivanja, odnosno broj izvornog računa ili drugog dokumenta temeljem kojeg zahtjeva nadoknadu učinjenih izdataka.

**ističemo...**

Spomenuti **zahtjev osnivača** nema propisanu formu, pa može biti zaseban dokument, a **smatramo da može biti ispisan i rukom na originalnom računu za isporuku te potpisan od strane osnivača**.

Ukoliko izvorni računi nisu prethodno predani računovodstvu, takvi računi trebaju se priložiti zahtjevu.

4.2. Likvidacija zahtjeva

Prema našem mišljenju, osoba koja je zadužena za likvidaciju dokumentacije prije unosa u poslovne knjige trgovačkog društva treba obaviti slijedeće **kontrole zahtjeva i priloženih izravnih računa**:

Kontrola 1. ➔ Kontrola da li su za iznos iskazan na zahtjevu zaprimljeni izvorni računi

Ovom kontrolom provjerava se da li je iskazani iznos u zahtjevu potkrijepljen izvornim računima priloženim uz zahtjev ili prethodno zaprimljenim u računovodstvo.

Kontrola 2. ➔ Kontrola iznosa i vrste troška sa odredbama statuta, odnosno društvenog ugovora

Za dioničko društvo provjerava se da li iznos i vrsta troška iskazana na zahtjevu odgovara iznosu i vrsti troška predviđene Statutom i da li se odnosi na tog osnivača. Kod društva s ograničenom odgovornosti provjerava se da li je iznos iz zahtjeva jednak ili niži od onog predviđenog društvenim ugovorom. Za jednostavno društvo s ograničenom odgovornosti provjerava se da li je iznos u zahtjevu viši od onog u zapisniku o upisu ili iznosu uplaćenog temeljnog kapitala.

Kontrola 3. ➔ Kontrola da li su troškovi iskazani u zahtjevu ujedno troškovi koji su u svezi obavljanja djelatnosti trgovačkog društva ili su posljedica njegovog obavljanja.

Ova kontrola ne bi trebala biti nužna za dioničko društvo ako je zadovoljena kontrola. 2. jer smatramo da trgovački sud ne bi smio prihvatiti statut u kojem su pod troškovima osnivanja uključeni i troškovi koji ne zadovoljavaju definiciju priznatog troška iz odredbi Zakona o porezu na dobit. No, kod društva s ograničenom odgovornosti kontrola vrste troška ne može se obaviti kada vrsta troška nije precizirana društvenim ugovorom, pa ovu kontrolu u tom slučaju smatramo nužnom.

4.3. Primjer evidentiranja troškova osnivanja

U nastavku dajemo praktičan primjer evidentiranja troškova osnivanja za društvo s ograničenom odgovornosti koje ima jednog osnivača.

Primjer 1. – Evidentiranje troškova osnivanja

*Osnivač Josip Lakić (u daljnjem tekstu J.L.) odlučio je osnovati jednostavno društvo s ograničenom odgovornosti. Osnivač J.L. izjavom o osnivanju donio je odluku o unosu temeljnog kapitala u visini od **500,00 eura**. Prije upisivanja trgovačkog društva u sudski registar osnivač J.L. imao je slijedeće izdatke:*

▪ rezervacija imena tvrtke	2,00 eura
▪ troškovi registracije djelatnosti	11,00 eura
▪ trošak javnog bilježnika za ovjeru dokumentacije	340,00 eura
▪ sudska pristojba za upis u sudski registar	57,00 eura
▪ trošak objave oglasu o osnivanju u Nar. Nov.	120,00 eura
Ukupno	530,00 eura

Osnivač J.L. za navedene troškove dostavio je društvu s kojim je sklopio ugovor o vođenju poslovnih knjiga zahtjev za refundacijom izdataka po osnovi troškova osnivanja, te zahtjevu priložio zaprimljene izvorne račune, kopije uplatnica i rješenja.

Poslovni događaji su slijedeći:

- 1) Uplaćen je temeljni kapital u iznosu od **2.500,00 eura**;
- 2) Evidentiran je zahtjev za refundacijom troškova osnivanja. Provjereno je da li su iznosi iskazani u zahtjevu potkrijepljeni izvornim računima. Iznos temeljnog kapitala veći je od propisanog

maksimalnog iznosa troška osnivanja od 250,00 eura, pa je to i iznos koji se refundira osnivaču;

- 3) Sredstva temeljnog kapitala prebačena su s prijelaznog računa društva u osnivanju na redovan žiro račun trgovačkog društva;

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Osnivač J.L. uplatio je temeljni kapital	2.500,00	1019	9010
2.	Evidentiran je zahtjev za refundacijom troškova osnivanja	250,00	4199	269
3.	Temeljni kapital prebačen na redovan žiro račun	2.500,00	1000	1019

1000 – Žiro-račun za redovno poslovanje	4199 – Ostale usluge
1020 – Glavna blagajna	269 – Ostale kratkoročne obveze
1019 – Izdvojeni novac za ostale namjene	9010 – Upisani temeljni uložci domaćih osoba

Napomene:

- 1) Dakle, osnivaču je kao trošak osnivanja prihvaćeno 250,00 eura, obzirom da je visina ovih troškova kod j.d.o.o.-a ograničena. Da se radilo o osnivanju d.o.o.-a, ukoliko statutom nije propisano neko ograničenje, moglo bi se osnivaču refundirati ukupno iskazani iznos troškova osnivanja od 530,00 eura

Iz prethodnog primjera vidljivo je da osnivaču neće biti refundiran stvarni iznos izdataka za troškove osnivanja jer je izjavom o osnivanju predvidio manji iznos od stvarno nastalih troškova. Obzirom da u slučaju kada trgovačko društvo osniva jedan osnivač nema za preke da se izjavom utvrdi i veći iznos troška od onog koji se stvarno očekuje, smatramo uputnim da se osnivač raspita koji su očekivani troškovi osnivanja, te da u izjavi utvrdi neznatno veći iznos od očekivanog ukupnog iznosa troškova osnivanja.

U slučaju kada je više osnivača takva odluka stvar je pregovaranja između osnivača. Podsjećamo da osnivači jednostavnog društva s ograničenom odgovornošću u zapisnik o osnivanju mogu maksimalno upisati iznos od 250,00 eura ali im može biti refundirano najviše do iznosa upisanog temeljnog kapitala.

5. Što kada troškovi osnivanja nisu prihvaćeni?

U prethodnim poglavljima pojasnili smo da je priznavanje troškova osnivanja regulirano općim odredbama računovodstvenih i poreznih propisa, ali da su za priznavanje troškova osnivanja temeljne i odredbe ZTD-a. U stvari možemo utvrditi da za priznavanje troškova osnivanja treba objedinjeno promatrati odredbe ZTD-a i poreznih propisa, dok računovodstveni propisi nemaju posebnih zahtjeva koji bi izlazili iz okvira ZTD-a i poreznih propisa.

Obzirom da trošak mora biti priznat istovremeno i temeljem odredbi ZTD-a i temeljem odredbi poreznih propisa u ovom poglavlju pojasnit ćemo koje su zakonske posljedice ukoliko troškovi osnivanja ne zadovolje odredbe jednog od navedenih propisa.

5.1. Što kada troškovi osnivanja nisu zadovoljili odredbe ZTD-a?

Iz uvjeta koji su navedeni u odredbama ZTD-a proizlazi da se nadoknada isplaćena pojedinom osnivaču za troškove osnivanja može osporiti u sljedećim slučajevima:

- 1) Vrsta troška osnivanja nije predviđena statutom za osnivača kojem je isplaćena naknada;
- 2) Isplaćen je iznos veći od iznosa predviđenog Statutom za osnivača dioničkog društva kojem je naknada isplaćena te
- 3) Isplaćen je iznos veći od najvišeg iznosa upisanog u društveni ugovor ili izjavu o osnivanju društva s ograničenom odgovornošću.

Kakvo je postupanje u navedenim slučajevima predviđeno je odredbama ZTD-a koji reguliraju pitanje odgovornosti osnivača. U nastavku citiramo relevantne odredbe ZTD-a.

ZA DIONIČKO DRUŠTVO:

"Odgovornost osnivača

Članak 191.

(1) Osnivači solidarno odgovaraju društvu za štetu koja mu je pričinjena zbog netočnosti ili nepotpunosti podataka što su ih dali u svezi osnivanja društva. Oni isto tako odgovaraju i za to da uprava, odnosno izvršni direktori društva mogu slobodno raspolagati s iznosima uplaćenim za dionice društva. Neovisno od obveze da nadoknade drugu štetu osnivači moraju društvu platiti iznose koji nisu uplaćeni i obešteti ga za izdatke koji nisu prihvaćeni kao troškovi osnivanja.

(2) Ako osnivači s nakanom ili s grubom nepažnjom oštete društvo ulogom u stvarima, odnosno u pravima, preuzimanjem stvari, odnosno prava ili troškovima osnivanja, solidarno su obvezni da mu nadoknade tako pričinjenu štetu.

(3) Za štetu ne odgovara osnivač koji nije znao za činjenice na temelju kojih je nastala odgovornost za štetu niti bi primjenom pozornosti urednog i savjesnog gospodarstvenika za njih morao znati.

(4) Nastane li društvu šteta zbog toga što dioničar nije sposoban za plaćanje ili nije sposoban uložiti stvar odnosno pravo, društvu solidarno odgovaraju za štetu oni osnivači koji su prihvatili sudjelovanje dioničara za kojega su znali da nije sposoban za plaćanje niti za to da ispuni preuzetu činidbu.

(5) Uz osnivače na isti način odgovaraju i osobe za čiji su račun osnivači preuzeli dionice. One se kod toga ne mogu pozivati na to da im nisu bile poznate okolnosti koje su znali ili morali znati osnivači što su djelovali za njihov račun.

(6) Društvo se može odreći zahtjeva za naknadu štete ili o njemu sklopiti nagodbu tek po proteku tri godine od nastanka zahtjeva ali samo onda ako se s time suglasi glavna skupština društva i ako tome ne prigovori manjina koja raspolaže dionicama koje predstavljaju najmanje desetinu temeljnoga kapitala društva a prigovor se unese u zapisnik sa skupštine. To vremensko ograničenje ne vrijedi ako je onaj tko je odgovoran za naknadu štete nesposoban za plaćanje i ako, da bi otklonio otvaranje stečaja, sklopi nagodbu sa svojim vjerovnicima.

Odgovornost drugih osoba

Članak 192.

Pored osnivača i osoba za čiji su račun oni preuzeli dionice društvu solidarno odgovara za štetu i onaj:

