

USPOREDNI OSVRT NA NEKE POSEBNOSTI U KORPORACIJSKOM OPOREZIVANJU ZADRUGA

dr. sc. Franci AVSEC
Zadružni savez Slovenije,
Ljubljana

Pregledni članak*
UDK: 336.2(497.4)

Sažetak

Polazeći od bitnih korporacijskopравnih odrednica zadruga kao pravne osobe posebnog tipa, autor uspoređuje položaj zadruga u sustavima korporacijskog poreza u državama članicama Europske unije. Iako su rješenja u državama članicama Europske unije vrlo različita, specifičnosti položaja zadruga u sustavu korporacijskog poreza dolaze do izražaja prije svega u tzv. ristornu kao mogućem odbitku od porezne osnovice ili u sniženoj poreznoj stopi odnosno u poreznom oslobođenju za onaj dio dobiti koji se po osnovi određenih mjerila pripisuje sudjelovanju zadruga s članovima. U nekim su državama porezne olakšice predviđene i za ograničene dividende («kamate») što ih zadruga isplaćuju članovima po osnovi udjela kapitala i/ili iznosa uloženi u zakonske odnosno nedjeljive pričuve.

Ključne riječi: zadruga, Europska zadruga, korporacijski porez

1. Uvod

Kao poseban, samostalan tip pravne osobe zadruga se uređuje po pravilima korporacijskog prava. Ta se pravila u pojedinim državama mogu naći unutar posebnih zadružnih zakona (Hrvatska, Slovenija, Austrija, Njemačka, Poljska, Mađarska) odnosno zadružnim zakonicima (Portugal) ili pak u širim kodifikacijama, na primjer u građanskom zakoniku (Italija, Nizozemska), trgovinskom zakoniku (Češka) ili zakonu odnosno zakoniku o društvima (Belgija, Luksemburg). Neke države u Europi, na primjer Danska i Norveška, nemaju posebnih zadružnih zakona, što ne znači da zadruga i zadružno pravo u tim zemljama ne postoje. Osim oskudnih zakonskih propisa koji uređuju samo određene aspekte zadružnog djelovanja (na primjer, registraciju, računovodstvo, reviziju), zadružno se pravo u tim zemljama prije svega sastoji od autonomnog prava samih zadružnih organizacija (statuti i druge odluke zadruga) koje se razvijalo pod utjecajem sudske prakse.

* *Primljeno (Received): 19.3.2002.*

Prihvaćeno (Accepted): 11.11.2002.

Pravo koje uređuje položaj pravnih osoba (korporacijsko pravo), najizravnije je povezano s poreznim pravom na području oporezivanja dobiti odnosno dohotka pravnih osoba.

Predmet ove rasprave je usporedni prikaz korporacijskopравnih odrednica i s njima povezanih posebnih rješenja na području oporezivanja dobiti odnosno dohotka zadruga.

Polazište rasprave su definicije zadruga u zadružnoj teoriji i nekim međunarodnim dokumentima koji posredno ili neposredno utječu na rješenja u zadružnom pravu. Zatim su detaljnije prikazana pojedina obilježja zadruga, u vezi s kojima se u korporacijskom pravu i na području poreza na dobit (dohodak) zadruga mogu naći posebna rješenja. Ta se obilježja odnose na ugovorno poslovanje članova sa zadrugom, sudjelovanje članova u dobiti zadruga na osnovi udjela kapitala i stvaranje pričuva zadruga. Usto su potanje ocrtane najvažnije odredbe koje uređuju status zadruga i s njima povezane osobitosti oporezivanja dobiti (dohotka) zadruga u državama članicama Europske unije (EU). U zaključcima se pokušava procijeniti odražavaju li se, i koliko, specifična korporacijsko-pravna obilježja zadruga na porezno pravo odnosno priznaju li se posebna rješenja na području poreznog prava zadrugama uz strože, odnosno dodatne uvjete osim onih koji su propisani za osnivanje i djelovanje zadruga kao tipa pravne osobe.

2. Pojam zadruga

U suvremenoj se zadružnoj teoriji kao bitna odrednica zadruga navodi tzv. načelo istovjetnosti. Prema tom načelu, osobe koje ulažu u zadrugu kapital i upravljaju njome, ujedno su i njezini poslovni partneri (dobavljači, potrošači i sl.) ili radnici. Njemački teoretičar Eberhard Dülfer navodi da su nositelji zadruga gospodarske jedinice njezinih članova. Članovi redovito ulaze u određene poslovne odnose sa zadrugom kao dobavljači ili potrošači, dok je produktivna zadruga radnika granični oblik zadružnog organiziranja u kojemu se radnici potpuno inkorporiraju u zajedničko poduzeće (Dülfer, 1995: 35). Sadržajno jednako stajalište može se naći u američkoj literaturi, gdje se naglašava da zadruga služi potrošačima njezinih usluga koji joj osiguravaju kapital i nadzor (*user-owner, user-control, user-benefit*; Barton, 1988: 18).

U preporuci o unapređivanju zadruga, koju je Međunarodna organizacija rada donijela na 90. zasjedanju 20. lipnja 2002, zadruga se definira kao »autonomno udruženje osoba koje su se dobrovoljno udružile radi ostvarivanja gospodarskih, socijalnih i kulturnih potreba i htjenja na osnovi zajedničkog i demokratski upravljanog poduzeća«.¹

U Izjavi o zadružnoj istovjetnosti Međunarodni zadružni savez usvojio je sličnu definiciju zadruga kao i Međunarodna organizacija rada u spomenutoj preporuci, te dopunio definiciju proglašavanjem zadružnih vrijednosti i zadružnih načela. Kao zadružna načela ova izjava navodi: 1. dobrovoljno i otvoreno članstvo, 2. demokratsko upravljanje, 3. gospodarsko sudjelovanje članova, 4. autonomiju i nezavisnost zadruga, 5.

¹ »For the purposes of this Recommendation, the term 'cooperative' means an autonomous association of persons united voluntarily to meet their common economic, social and cultural needs and aspirations through a jointly owned and democratically controlled enterprise« (The Text of the Recommendation Concerning the Promotion of Cooperatives: 2002).

obrazovanje, osposobljavanje i obavještanje članova, 6. suradnju među zadrugama i 6. brigu o zajednici.²

Za razumijevanje gospodarskog postojanja zadruga najvažnije je treće načelo, kojim se opisuje gospodarsko sudjelovanje članova i prema kojemu članovi »ravnopravno pridonose kapitalu i demokratski upravljaju kapitalom zadruga«. Barem dio kapitala »obično« je »zajedničko vlasništvo« zadruga. Na upisani kapital, koji je uvjet za članstvo, članovi »obično« primaju ograničenu naknadu ili je uopće ne primaju. Poslovne viškove članovi raspoređuju za jednu, za više ili za sve namjene: za razvoj zadruga formiranjem pričuva koje su barem djelomično nedjeljive među članovima, za raspodjelu članovima razmjerno poslovanju pojedinačnih članova sa zadrugom i za potporu drugim djelatnostima sukladno odluci članova.³

Spomenuta dva dokumenta – onaj Međunarodne organizacije rada i dokument Međunarodnoga zadružnog saveza, nisu obvezni pravni akti. Ni same pojedine formulacije u njima nisu bliske preciznom pravnom jeziku nego su karakteristične za preporuke i deklaracije. Bez obzira na to, načela Međunarodnoga zadružnog saveza utječu na zadružno pravo u pojedinim zemljama, posebno u onima gdje propisi izričito upućuju na ta načela⁴ ili ih pak zadružni zakon preuzima u svoje odredbe.⁵ Na budući razvoj zadružnog prava slično može utjecati i donesena preporuka Međunarodne organizacije rada.

U Europskoj je uniji nakon donošenja Uredbe 2157/01 o statutu Europskog društva⁶ u postupku donošenja i Uredba o statutu Europske zadruga. Europska zadruga (Societas Cooperativa Europaea) predviđena je kao nadnacionalni pravnoinstitucionalni oblik. Uz određene uvjete, osobe iz različitih država članica moći će osnovati Europsku zadrugu ili pak preoblikovati zadrugu osnovanu prema nacionalnim zadružnim propisima države članice u Europsku zadrugu. Prema predloženoj uredbi, cilj Europske zadruga bit će ostvarivanje potreba njezinih članova i/ili razvoj njihovih gospodarskih i socijalnih djelatnosti. U posljednjim fazama pripreme definicija cilja zadruga dopunjena je i načinom na koji zadruga ostvaruje svoju namjenu, »posebice time da sa članovima sklapa ugovore o opskrbi proizvodima i uslugama ili o obavljanju poslova koje zadruga obavlja ili naručuje« (članak 1, točka 3).⁷ Prema predloženoj uredbi, upisani kapital zadruga, čiji

² »A co-operative is an autonomous association of persons united voluntarily to meet their common economic, social, and cultural needs and aspirations through a jointly-owned and democratically-controlled enterprise« (Statement on Cooperative Identity, 2002. Available from: <http://www.ica.coop/ica/info/enprinciples.html>).

³ U engleskom tekstu taj dio izjave glasi: »Members contribute equitably to, and democratically control, the capital of their co-operative. At least part of that capital is usually the common property of the co-operative. Members usually receive limited compensation, if any, on capital subscribed as a condition of membership. Members allocate surpluses for any or all of the following purposes: developing their co-operative, possibly by setting up reserves, part of which at least would be indivisible; benefiting members in proportion to their transactions with the co-operative; and supporting other activities approved by the membership.«

⁴ Usp. članak 1, točku 1. španjolskog Zakona o zadrugama (n.ºm. 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, Boletín Oficial del Estado de 17 de julio de 1999).

⁵ Ta su načela doslovno preuzeta iz članka 3. portugalskoga Zadružnog zakonika iz 1996. godine (Codigo Cooperativo, Lei No 51/96, de 7 de setembro).

⁶ Council Regulation (EC) No 2157/2001 of 8 October 2001 on the Statute for a European company (SE), Official Journal of the European Communities L 294, 10. 11. 2001, str. 1-21.

⁷ Amended proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council on the Statute for a European co-operative society – Presidency compromise proposal, Brussels 12. 4. 2001.

iznos ne smije biti manji od 30.000 EUR, podijeljen je na udjele, dok su broj članova i broj udjela promjenljivi (članak 1, točka 2). Neposredno poslovanje članova sa zadrugom naglašavaju i hrvatski i slovenski Zakon o zadrugama.⁸

3. Korporacijski porez

Kao pravne osobe, zadruge su obveznici korporacijskog poreza. To je neposredni porez kojim se oporezuje poslovni rezultat poduzeća kao razlika između prihoda i rashoda u određenom razdoblju (Tičar, 2001: 145). Taj se porez u poreznim sustavima pojavljuje pod različitim nazivima: porez na dobit,⁹ porez na dohodak pravnih osoba,¹⁰ korporacijski porez.¹¹ Teorija naglašava da izraz »porez na dobit« nije najbolji jer se oporezuje samo donos kapitala (Stanovnik, 1998: 108).¹²

Korporacijski je porez novijeg datuma. Njegovu uvođenju ispočetka su prigovarali navodeći da oporezivanje pravnih osoba znači dvojno oporezivanje društva odnosno članova društva, jer se dobit pravne osobe prije ili kasnije dijeli na fizičke osobe, koje su obveznici neposrednih poreza. Međutim, prevladalo je stajalište da je radi reinvestiranja znatnog dijela dobiti oporezivanje pravnih osoba osobito opravdano kada fizičke osobe ne odgovaraju za obveze pravne osobe, što je karakteristično za društva kapitala (o tome detaljnije: Jelčić, 1998: 224-229). Za oporezivanje društava osoba, međutim, obično vrijedi sustav transparentnosti jer svi članovi društva odnosno najmanje jedan član neograničeno odgovara za obveze društva.

Zadruge su prema nekim obilježjima bliske društvima osoba, a prema drugima društvima kapitala.

⁸ Usp. članak 1, stavak 1. hrvatskog Zakona o zadrugama (NN 36/1995, 67/2001 i 12/2002). Prema stavku 2. istog članka, zadrugarom se smatra »osoba koja u cijelosti ili djelomično posluje putem zadruge«. Slovenski Zakon o zadrugah (Ur. l. RS 13/1992, 7/1993, 22/1994 i 35/1996) također naglašava poslovanje članova u definiciji zadruge (članak 1, stavak 1), a posebno u odredbi prema kojoj poslovi zadruge s nečlanovima ne smiju dovesti njezino poslovanje s članovima u podređen položaj (članak 2, stavak 1).

⁹ Usp. Zakon o porezu na dobit, NN 127/2000; Zakon o davku od dobička pravnih oseb, Ur. l. RS 72-2631/1993, 20-885/1995, 18-1062/1996, 82-3891/1997, 82-3891/1997, 27-1070/1998 i 50-2456/2002.

¹⁰ Tako se zove u Italiji (imposta sul reddito delle persone giuridiche), Luksemburgu (impôt sur le revenu des collectivités), Portugalu (imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas) i Švedskoj (statlig inkomstskatt).

¹¹ U Velikoj Britaniji i Irskoj (corporation tax), Austriji i Njemačkoj (Körperschaftsteuer). U nekim zemljama taj porez nazivaju društvenim porezom, npr. u Belgiji (vennootschapsbelasting,impôt des sociétés), Danskoj (selskabskat), Francuskoj (impôt sur les sociétés), Nizozemskoj (vennootschapsbelasting) i Španjolskoj (impuesto sobre sociedades).

¹² U zadrugarstvu nastaju i dodatni terminološki problemi jer zadržni propisi u nekim zemljama govore o »višku« (surplus), a ne o »dobiti« zadruge (npr. portugalski zadržni propisi). Neki propisi zauzimaju modificirano stajalište, pa govore o višku kao razlici između prihoda i rashoda u poslovanju zadruge sa članovima, dok se dobiti smatra razlika između prihoda i rashoda iz poslovanja zadruge s trećim osobama. Iako se upotrebom neutralnog izraza »višak« nastoji naglasiti razlika između zadruge i drugih organizacija, u novijoj se literaturi tvrdi da zadruga treba ostvariti određenu pozitivnu razliku između prihoda i rashoda i u poslovanju sa članovima, ponajprije zbog obveze stvaranja zakonskih pričuva, ali i zbog nepredvidivosti poslovanja jer je troškove poslova s članovima nemoguće unaprijed točno utvrditi, pa stoga zadruga i od članova, po pravilu, mora tražiti nešto više kapitala nego se kasnije iskaže nužnim (usp. Aschenburg, 1992: 60). Prema drugom stajalištu, stjecanje dobiti po osnovi sudjelovanja kapitala nije spojivo sa zadržnim načelima, ali i zadruga mora poslovati »gospodarski«, ako želi povećati gospodarske koristi članova (Hettrich... [et al.], 2001: 4, 103).

Personalistička obilježja zadruga proizlaze iz cilja zadruge, koja ostvaruje gospodar-ske koristi svojih članova na osnovi suradnje sa svojim članovima (otuda i riječ *koopera-tiva*), a ne na osnovi pasivnog sudjelovanja članova u kapitalu zadruge. Stoga je članstvo u zadrugi u načelu neprenosivo ili samo ograničeno prenosivo na druge osobe. U mnogim zemljama zadružni propisi određuju da se dobit odnosno višak prihoda iznad rashoda zad-ruge smije dijeliti članovima na osnovi uplaćenog kapitala samo u ograničenom iznosu.

Usto, slično članovima u društvu kapitala, niti svi zadrugari ne mogu voditi poslo-ve pravne osobe. Radi otvorenosti zadruge za pristup i istup članova vođenje poslova (a redovito i nadzorni poslovi) zadaća su posebnih, za to izabranih tijela koje zadruga mo-ra osnovati osim skupštine odnosno drugog tijela, koje čine svi članovi. I u tom smislu zadruge se u mnogim zemljama razlikuju od društava kapitala ako u upravu i nadzorni organ mogu biti birani samo članovi zadruge (načelo članske samouprave).

Razlika između zadruga i društava kapitala veća je ako članovi za obveze zadruge odgovaraju ne samo uplaćenim udjelima nego i višekratno većom sumom od uplaćenih udjela ili čak neograničeno.

4. Korporacijskopravna obilježja zadruga i s njima povezana posebna rješenja u sustavu korporacijskog poreza

4.1. Suradnja članova sa zadrugom

Prema svojoj izvornoj koncepciji, zadruga posluje kao »produžena ruka« članova odnosno pomoćni pogon članova, koji sa svojih gospodarskih jedinica (obrta ili trgovač-kog društva) prenose na zadrugu određene gospodarske funkcije, npr. nabavu, prodaju, preradu i sl. Samo u radničkoj proizvodnoj zadrugi članovi potpuno gube gospodarsku samostalnost i potpuno se uključuju u zadrugu tako da za nju rade.

U obavljanju svoje djelatnosti zadruga može redovito sklapati poslove samo sa svo-jim članovima (npr. članovi dobivljaju zadrugi proizvode za daljnju preradu i nakon prerade preuzimaju proizvode za vlastitu potrošnju ili ih prodaju u vlastitoj režiji). U takvom odnosu zadruga djeluje slično kao uzajamno osiguravajuće društvo.

Suvremene zadruge obično su više uklopljene u tržišno gospodarstvo. S jedne stra-ne, one sklapaju poslove s članovima (npr. otkup proizvoda od članova), dok na drugoj strani nastupaju na tržištu i sklapaju poslove s trećim osobama (npr. prodaja proizvoda preuzetih od članova trećim osobama nakon eventualne prerade). U suvremenim prav-nim porecima zadruga u svom poslovanju nije ograničena na djelatnost u kojoj bi čla-novi morali imati samo pomoćan značaj, kao što je propisano za gospodarsko interesno udruženje.¹³

U društvu kapitala članovi imaju imovinska i upravljačka prava koja su utemeljena na njihovu sudjelovanju u kapitalu društva. Odnos između članova i zadruge, međutim,

¹³ Usp. članak 584. hrvatskog Zakona o trgovačkim društvima (NN 111/93) i članak 496, stavak 3. sloven-skog Zakona o gospodarskih družbah (ZGD, Ur. l. RS 30/1993 ... 45/2001). Te su odredbe sadržajno preuzete iz članka 3, stavka 1. Uredbe Savjeta EEZ-a 2137/85 (Council Regulation (EEC), No. 2137/85 of 25 July 1985 on the European Economic Interest Grouping (EEIG), Official Journal of the European Communities, L 199, 31/07/1985, str. 1-9).

trojan je. Član u zadrugi sudjeluje s kapitalnim udjelom, a može i odgovarati za obveze zadruge (kapitalni, »vlasnički« odnos), sudjeluje pri upravljanju zadrugom (upravljački odnos) i sudjeluje sa zadrugom na osnovi ugovora (ugovorni, transakcijski odnos).¹⁴ Stoga zadruga može osiguravati članovima određene pogodnosti kako u tekućem poslovanju, po osnovi povoljnih cijena i drugih poslovnih uvjeta, tako i posredno odnosno naknadno, po osnovi sudjelovanja članova u dobiti zadruge odnosno u imovini koja ostaje nakon isplate vjerovnika i vraćanja članskih udjela u likvidaciji ili stečaju zadruge.

Dok zadruga pribavlja gospodarske koristi svojim članovima po osnovi suradnje s njima, društvo kapitala u obavljanju svoje djelatnosti po pravilu ne uspostavlja poslovne odnose sa svojim članovima. Katkad čak i korporacijski propisi zabranjuju društvu kapitala da u poslovnim odnosima svojim članovima priznaje povoljniji položaj nego trećim osobama.

Tako, npr. izmijenjeni drugi stavak članka 225. slovenskog Zakona o gospodarskim društvima s ciljem zabrane vraćanja uloga, propisuje nedopustivim isplate dobra i usluge dioničara ili s njima povezanih društava u visini koja bi prelazila vrijednost dobara odnosno usluga, pri čemu nije bitno je li iznos isplaćen dioničaru, s njime povezanome društvu ili pak trećoj osobi po nalogu dioničara.

Pojam skrivene isplate dobiti poznat je u poreznom pravu.¹⁵ Pod tim se podrazumijevaju isplate odnosno povlastice koje trgovačko društvo osigurava svojim članovima, a koje nisu prikazane kao sudjelovanje u dobiti, ali ih društvo ne osigurava trećim osobama. Te naplate poreznim propisima nisu priznate kao rashodi koji smanjuju poreznu osnovicu.

Zagovornici jednakog poreznog položaja zadruge i društava kapitala zastupaju mišljenje da bilo koje posebne odredbe odnosno povlastice koje bi bile predviđene za zadrugu po osnovi njezina poslovanja s članovima iskrivljavaju tržišno natjecanje i nisu u skladu s načelom jednakosti (npr. van der Geld, 2000:59). Zagovornici posebnoga poreznog položaja zadruge po osnovi poslovanja s članovima, naglašavaju, međutim, da gospodarski razlozi pri oporezivanju trebaju imati prednost pred formalnopravnima. Zadruga je zbog trojnog osobnog odnosa s članovima bitno ovisnija o njima nego društvo kapitala. Ako ona može bitno utjecati na cijene na tržištu kao cjenovni vođa (što ne znači nužno da je ujedno i tržišni vođa), tada se porezno utvrđivanje objektivnih tržišnih cijena može izgubiti u »močvari arbitarnosti« (van Dijk, 2000:12).

U državama gdje su na tom području predviđena posebna rješenja zadruge se prema poslovima obično dijele na (1) namjenske, (2) »suprotne« ili komplementarne, (3) pomoćne i (4) usputne ili sporedne. Jednu od najpodrobnijih definicija tih poslova sadržavaju njemačke Smjernice o korporacijskom porezu.¹⁶

¹⁴ Prim. Onno-Frank van Bekkum, *Cooperative Models and Farm Policy Reform*, Van Gorcum, Assen 2001, str. 20.

¹⁵ Usp. stavak 1, točku 7. i stavak 2. članka 7. Zakona o porezu na dobit (NN 127/00). Pod skrivenim isplatama dobiti iz stavka 1. točke 7. toga članka razumijevaju se povećanja rashoda ili smanjenja prihoda poreznog razdoblja po osnovi izuzimanja imovine i korištenja vlasnika i suvlasnika uslugama trgovačkih društava za privatne potrebe.

¹⁶ *Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Körperschaftsteuer (Körperschaftsteuer-Richtlinien 1995 – KStR 1995)*, Bundessteuerblatt Nr. 1/1996.

Namjenski su poslovi (Zweckgeschäfte) zadruga, prema tom propisu (vidi bilješku 16), oni poslovi kojima zadruga neposredno ostvaruje svoju namjenu (npr. otkup proizvoda u prodajnoj zadruzi, prodaja proizvoda članovima u nabavnoj zadruzi). Namjenski poslovi koje zadruga sklapa s članovima nazivaju se članskim poslovima (Mitgliedergeschäfte). Ako zadruga radi boljeg iskorištavanja kapaciteta ili zbog drugih razloga sklapa namjenske poslove i s trećim osobama, koje nisu članovi, onda se ti poslovi nazivaju nečlanskim poslovima (Nichtmitgliedergeschäfte). Suprotni (Gegengeschäfte) ili komplementarni poslovi zrcalna su slika namjenskih poslova. U njihovu sklapanju zadruga nastupa na tržištu ulazeći u poslovni odnos s trećim osobama, koje po pravilu nisu članovi (prodaja proizvoda članova preko prodajne zadruga, nabava proizvoda za članove nabavne zadruga). Pomoćni su poslovi (Hilfsgeschäfte) oni koji su potrebni za obavljanje namjenskih i komplementarnih poslova. Usputni odnosno sporedni poslovi (Nebengeschäfte) poslovi su zadruga koji nisu izravno povezani s osnovnom namjenom i djelatnošću zadruga (npr. iznajmljivanje nekretnina).

4.2. Sudjelovanje članova u dobiti po osnovi uplaćenog kapitala

Sudjelovanje u dobiti po osnovi uplaćenog kapitala nije karakteristično za zadrugu. U nekim pravnim porecima ono je već ograničeno prisilnim korporacijskim propisima.

Ako je sudjelovanje članova u dobiti zadruga po osnovi uplaćenog kapitala ograničeno navije, npr. do određenog postotka vrijednosti udjela bez obzira na visinu dobiti, tada je to sudjelovanje slično sudjelovanju vjerovnika koji imaju pravo na fiksni donos po osnovi dužničkog kapitala. Stoga neki zadružni propisi takve isplate zadruga zadrugarima nazivaju, kao što ćemo vidjeti, kamatama.

Ali i sam vlasnički kapital zadruga, ako je formiran udjelima članova, u usporedbi s osnovnim kapitalom društava kapitala ima specifičnu odrednicu – njegova visina varira zbog ulaska i izlaska članova iz zadruga odnosno zbog upisivanja i otkazivanja dobrotoljnih članskih udjela. Članski je udjel zaista osiguran zadruzi na neodređeno vrijeme, ali se ipak njegova vrijednost isplaćuje članu odnosno njegovu pravnom nasljedniku nakon prestanka članstva i onda kad zadruga nije prestala.

4.3. Formiranje obveznih pričuva

Radi promjenljive visine vlasničkog kapitala koji u zadruzi čine članski udjeli, za financijsku stabilnost zadruga vrlo su važne pričuve koje se ne uzimaju u obzir pri povratu udjela članovima prije prestanka zadruga.

U nekim državama zadružni propisi nalažu zadrugama formiranje obveznih zakonskih pričuva bez obzira na njihovu već postignutu visinu. Razlozi za takvo rješenje mogu biti različiti. Prvo, zakonodavac takvim odredbama pokušava ograničiti rizik zbog potencijalne promjenljivosti nominiranog kapitala. S druge strane, zakonodavac može tim odredbama jačati zadruga pripisujući njihovu djelovanju neke pozitivne učinke koji su u općem interesu i premašuju koristi aktualnog kruga članova.

4.4. Ristorno

U ovom se radu, kao specifičnost u odnosima zadruga i njihovih članova, razmjerno često i u prikazu zadružnog sustava u različitim zemljama pojavljuje pojam *ristorno*. Ristorno¹⁷ je novčana naknada koja pripada članu zadruga po osnovi njegova poslovanja sa zadrugom i to, ovisno o tipu zadruga, bilo u obliku doplate za nabavljene proizvode, obavljene rad ili usluge zadruzi (čiji su članovi dobavljači i/ili radnici) bilo u obliku djelomičnog povrata iznosa što su ga pojedini članovi naplatili (nabavnoj ili potrošačkoj) zadruzi koja ih opskrbljuje određenim proizvodima odnosno uslugama.

Ristorno je odraz načela da članovi zadruga imaju koristi od zadruga po osnovi poslovanja s njom. Članovima se u obliku ristorna vraća onaj dio poslovnog viška koji zadruga ne potražuje od njih. Od cjenovnog popusta ristorno se razlikuje po tome što se on priznaje na temelju rezultata cjelokupnog poslovanja, a ne na temelju samo pojedinih poslova.

Osim o pojedinostima njegova uređenja, pojam ristorna ne razlikuje se samo u različitim pravnim porecima nego čak i u različitim propisima iste države.

Tako se u Republici Sloveniji ristornom prema računovodstvenim propisima smatra onaj dio dobiti zadruga koji se raspoređuje među članove zadruga razmjerno njihovom poslovanju sa zadrugom (Slovenski računovodski standardi, 2002: 279). Kako zadruga može poslovati i s nečlanovima, prema toj definiciji mali bi broj članova zadruga koja pretežno posluje sa nečlanovima mogao dijeliti kao *ristorno* cijelu dobit (ako se isključujući obvezno stvaranje rezervi), što dovodi u pitanje zadružni značaj takve pravne osobe. Poreznopravni propisi redovito prihvaćaju užu, zadružnom značaju prikladniju definiciju ristorna. Tako slovenski Zakon o porezu na dobit pravnih osoba ristornom smatra dio viška dobiti zadruga ne samo uz uvjet da se on dijeli članovima razmjerno njihovom poslovanju sa zadrugom nego i uz uvjet da je zadruga zaista ostvarila taj dio viška po osnovi poslovanja sa svojim članovima. Za taj se iznos može smanjiti porezna osnovica.

U nekim se zemljama ristorno prema računovodstvenim i prema poreznopravnim propisima može priznati kao rashod (obično uz uvjet da je ostvaren poslovanjem zadruga sa članovima), a ne kao dio dobiti.

5. Pregled uređenja u državama članicama EU-a

5.1. Austrija

Prema *austrijskom* Zakonu o privrednim i gospodarskim zadrugama iz 1873. godine¹⁸, zadruga su »udruženja neodređenog broja članova koja u biti služe unapređivanju privredne djelatnosti ili gospodarstva članova« (§ 1, stavak 1). Zadruga može sklapati namjenske poslove s nečlanovima samo ako je tako predviđeno pravilima (§ 5. a). Druge ograničenja poslovanja zadruga s nečlanovima zakonom nisu propisana. Zakon ne

¹⁷ španjolski: retorno, njemački: genossenschaftliche Rückvergütung, engleski: patronage refund.

¹⁸ Gesetz vom 9. April 1873 über Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, RGBl. Nr. 70/1873 ... BGBl. I Nr. 136/2000.

sadržava mjerila za raspodjelu dobiti nego to pitanje u cijelosti prepušta pravilima zadruge.

Zakon o korporacijskom porezu iz 1988¹⁹ ispočetka je predviđao olakšicu samo za potrošačke zadruge koje su mogle poreznu osnovicu smanjiti za ristorno, ali najviše do 1-postotnog iznosa vrijednosti članskih poslova (§ 8.3.2. i 13). Na inicijativu poljoprivredne nabavne zadruge, koja nije mogla ostvariti te olakšice, austrijski je Ustavni sud godine 1991. ustanovio da stupanj gospodarske samostalnosti neke zajednice nije mjerodavan za status pravne osobe kao obveznika poreza na dobit. Karakteristične razlike između korporacija, prema mišljenju Suda, opravdavaju različiti porezni tretman, ali ne sprječavaju zakonodavca da porezom zahvati i dobit koju je zadruga isplaćivala pojedinim članovima za njihovo poslovanje sa zadrugom. Prema mišljenju Ustavnoga suda, zakonodavac može tretirati ristorno kao odbitnu stavku (gewinnmindernd) ili jednako kao iznose što ih društva kapitala isplaćaju članovima društva.²⁰

Prema § 8. austrijskog Zakona o korporacijskom porezu (KStG), pri utvrđivanju dohotka kao porezne osnovice svejedno je je li dohodak raspodijeljen neskriveno ili skriveno, isplaćen ili upotrijebljen na druge načine. Upotrebom dohotka prema izričitoj odredbi smatra se i »ristorno«, koji zadruga priznaje zadrugarima u obliku popusta na cijenu i koji je bio postignut poslovanjem zadruge s članovima (§ 8, stavak 3, točka 2. KStG-a).

Od te opće odredbe zakon ipak izuzima neke, inače dosta strogo određene iznimke za zadruge. Iz oporezivanja dobiti izuzete su zadruge čije su namjena i djelatnost ograničeni na zajedničku upotrebu poljoprivrednih i šumarskih kapaciteta (primjerice, nabrojene su stočarske zadruge, zadruge za strojnu obradu zemlje), vinarske zadruge čije se stvarno poslovanje ograničava na preradu ili prodaju poljoprivrednih proizvoda članova (8. i 9. točka prvog stava § 8. KStG-a).

Porezno oslobođenje predviđeno je i za građevinska udruženja (Bauvereinigungen), koja se mogu organizirati u obliku zadruge, ako grade stanove i upravljaju njima u općem interesu (§ 6. a KStG-a).²¹

¹⁹ Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens von Körperschaften (Körperschaftsteuergesetz 1988 – KStG 1988). BGBl. Nr. 401/1988 ... BGBl. I Nr. 144/2001.

²⁰ VfGH Erkenntnis vom 4.11.1991, Sammlungsnummer 12841. Nakon donošenja te odluke poljoprivredna zadruga koja nije mogla ostvariti porezne olakšice u drugom je postupku pred Ustavnim sudom pobijala zakonsku odredbu o poreznoj olakšici samo za potrošačke zadruge navodeći kako odredba nije u skladu s ustavnim načelom jednakosti pred zakonom. Zadruga je tražila da se isplaćeni ristorno i njoj priznaje kao rashod do istog iznosa koji se priznaje potrošačkim zadrugama (1% vrijednosti prometa iz članskih poslova). Zahtjev je zadruga obrazlagala time da ristorno kao porezni rashod proizlazi iz razlike između zadruga i društava kapitala, dok je razlikovanje između zadruga različitih vrsta suprotno načelu jednakosti. Vlada je pobijanu odredbu branila navodeći da poljoprivredne zadruge obično nastupaju kao prodavači i kupci proizvoda te zbog dvostrukog položaja prema svojim članovima »aktivnom cjenovnom politikom« lakše postižu isti učinak kakav ima porezna olakšica za potrošačke zadruge. Ustavni sud nije prihvatio argumentaciju niti jedne strane. Poseban položaj pri formiranju cijena na prodajnom području, prema mišljenju Suda, nije primjeren argument za mogućnost odbitka ristorna od porezne osnovice potrošačkih zadruga. Sud je čak stavio izvan snage posebnu odredbu o ristornu potrošačkih zadruga kao porezno priznatom rashodu (VfGH Erkenntnis vom 10.5.1994, Geschäftszahl G252/93).

²¹ Upor. Bundesgesetz vom 8. März 1979 über die Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen (Wohnungsgemeinnützigkeitgesetz – WGG), 71/2002 (§ 7).

5.2. Belgija

Belgijski Zakonik o društvima²² definira zadrugu kao društvo s promjenljivim brojem članova i udjela (članak 350). Može se osnovati zadruga s ograničenom ili neograničenom odgovornošću (članak 352).

Prema članku 390. Zakonika, osnovni kapital zadruga s ograničenom odgovornošću sastoji se od stalnoga (*partie fixe*) i promjenljivog dijela (*partie variable*). Najniži iznos stalnog kapitala mora iznositi 18.600 EUR. Pravilima se može utvrditi viši iznos fiksnog kapitala.

Zadruge s ograničenom odgovornošću moraju najmanje 5% čiste dobiti uložiti u obvezne pričuve dok one ne dosegnu iznos jednak desetini fiksnog dijela osnovnog kapitala (članak 428). Za zadruge s neograničenom odgovornošću nije propisan najniži iznos osnovnog kapitala.

Zakonik o društvima općenito ne utvrđuje posebne namjene zadruga i ne ograničava njihovo poslovanje na članove. Iznimka su zadruge i druga društva koja se osnivaju kao zadruge odnosno društva sa socijalnim ciljem (*a but social*). Te zadruge imaju poseban porezni položaj.

Odredbe o poslovanju članova i ograničenoj naknadi na uplaćeni kapital sadržavaju i posebni propisi koji uređuju poticaje za razvoj zadrugarstva.

Na osnovi Zakona od 20. srpnja 1955.²³ u Belgiji je osnovan Nacionalni savjet za zadrugarstvo koji bi trebao proširivati zadrugna načela i ciljeve te predlagati državnim organima odgovarajuće mjere na tom području.

Predstavnike u Savjet delegiraju udruženja zadruga koje u svojim pravilima poštuju ova načela: 1. dobrovoljnost članstva (zadruga ne smije iz spekulativnih razloga odbiti prijam novog člana niti isključiti postojećeg člana), 2. jednakost prava glasovanja na skupštini (određene pravne osobe i članovi određenih zadruga iznimno smiju imati na skupštini najviše do jedne desetine glasova nazočnih i zastupanih članova), 3. nadležnost skupštine za imenovanje članova uprave i nadzornog organa (ako je za imenovanje tih organa mjerodavan drugi organ, skupština mora imati pravo veta), 4. ograničena odnosno umjerena kamata na udjele (do najviše 6%), te 5. podjela dobiti nakon formiranja pričuva i izdvajanja za druge namjene članovima razmjerno njihovu poslovanju sa zadrugom. Zadruge koje ispunjavaju te uvjete mogu dobiti posebno priznanje Nacionalnog savjeta za zadrugarstvo.

Prema belgijskom Zakoniku o porezu na prihode (CIR)²⁴ nije oporezovan dio dobiti u iznosu do 126 EUR koji dobije član zadruge uz priznanje Nacionalnog savjeta za zadrugarstvo, osim ako je riječ o zadrugi osnovanoj prema zakonu o sudjelovanju radnika u kapitalu i dobiti društava (članak 21, točka 6).

Jednako oslobođenje vrijedi i za zadruge i druga društva sa socijalnim ciljem koja ispunjavaju posebno propisane uvjete osim onih što su utvrđeni za osnivanje takvog dru-

²² Code des sociétés (7.5.1999), Moniteur belge, 6.8.1999.

²³ Loi portant institution d'un Conseil national de la Coopération, 20 juillet 1955, Moniteur belge, 10.8.1955.

²⁴ Code des impôts sur les revenus (CIR) 1992, 10 avril 1992, Moniteur belge, 30.7.1992.

štva. Te zadruge moraju dobiti priznanje ministarstva financija i ministarstva u čijem je djelokrugu njihova djelatnost, te obavljati zadatke određene poreznim propisima.²⁵

Zadruga priznata od Nacionalnog savjeta za zadrugarstvo može ostvariti pravo na oporezivanje po progresivnoj stopi s obzirom na visinu ostvarene dobiti bez obzira na to sudjeluje li natpolovičnim udjelom u drugom društvu ili pak drugo društvo na takav način participira u zadruci (članak 215. CIR-a).

Može se zaključiti da belgijski zakonodavac priznaje ristorno kao odbitnu stavku samo do određenog iznosa onim zadrugama koje dijele dobit članovima, prije svega s obzirom na poslovanje s njima, dok na osnovi uplaćenog kapitala dijele dobit samo ograničeno ili je uopće ne dijele.

5.3. Danska

Danska je jedina država u Europi u kojoj se u određenim uvjetima ne oporezuje dobit zadruge nego čista imovina zadruge kao fiktivna osnovica.

Zadrogom (zadružnim društvom ili udruženjem), prema Zakonu o određenim profitnim poduzetnicima²⁶, smatra se poduzetnik čija je namjena unapređivanje zajedničkih interesa članova, s tim da članovi sudjeluju u poslovanju poduzetnika kao potrošači, dobavljači ili na sličan način, a dobit poduzetnika se nakon odbitka kapitalnog prinoša dijeli članovima ili ostaje poduzetniku (članak 4).

Prema danskom Zakonu o porezu na dohodak društava²⁷, obveznici tog poreza su i zadruge. Prema načinu oporezivanja treba razlikovati nabavne, prerađivačke i prodajne zadruge, koje se mogu, uz određene uvjete, odlučiti za oporezivanje prema fiktivnom dohotku, na potrošačke zadruge, koje mogu poreznu osnovicu smanjiti za ristorno, i druge zadruge, koje su prema načinu oporezivanja izjednačene s dioničkim društvima (§ 1, točka 3. i 3a).

Poseban »zadružni« sustav oporezivanja vrijedi samo za zadruge za nabavu, prerađivanje i prodaju, koje pretežno posluju sa svojim članovima. Pri tome zadruga zajedničkim poslovanjem mora unapređivati gospodarske koristi najmanje deset članova koji sudjeluju kao dobavljači, potrošači ili na drugi način, dok poslovanje s nečlanovima ne smije bitno odnosno dulje vrijeme prelaziti 25% ukupnog prometa.²⁸ Sljedeći uvjet odnosi se na način raspoređivanja dobiti. Zadruge koje se oporezuju prema posebnom sustavu moraju čistu dobit »nakon odbitka primjerene naknade za uplaćen članski kapital« raspodijeliti članovima prema opsegu njihova poslovanja sa zadrogom.

²⁵ Riječ je o pomoći osobama kojima je ona potrebna, obnovi gospodarski napuštenih lokacija, zaštiti okoliša, uključivši reciklažu otpadaka, obnovi, stjecanju, građenju, prodaji i iznajmljivanju socijalnih stanova, zaštiti i čuvanju prirode, pomoći državama u razvoju, trajnoj proizvodnji energije; obrazovanju; financiranju društava sa socijalnom namjenom (članak 21, točka 10. CIR-a).

²⁶ Lov nr. 123 af 18. februar 1994 om erhvervsdrivende virksomheder, med de ændringer, der følger af lov nr. 377 af 22. maj 1996.

²⁷ Lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v. (Selskabsskatteloven), Lov Nr. 165 af 15/03/2000 ... Lov Nr. 1033 af 17/12/2001.

²⁸ Za bitno prekoračenje načela poslovanja s članovima zakon smatra ono poslovanje s nečlanovima koje doseže 35-postotni udio u prihodima, dok se duljim prekoračenjem 25-postotnog poslovanja s nečlanovima smatra poslovanje zadruga s nečlanovima iznad 25-postotne granice koje traje neprekidno tri ili više godina.

Porezna osnovica za zadruge prema posebnim odredbama nije dobit nego čista imovina zadruge krajem poslovne godine. Pri utvrđivanju čiste imovine pasiva se odbija od aktive, dok se određene stavke ne uzimaju u obzir (npr. goodwill).

Tako utvrđena čista imovina zadruge dijeli se na dva dijela, razmjerno poslovanju zadruge s članovima odnosno nečlanovima. Zatim se vrijednost onog dijela čiste zadružne imovine koji odgovara poslovanju zadruge s članovima pomnoži nižim (4%), a vrijednost drugog dijela imovine, koji odgovara poslovanju s nečlanovima, višim postotkom (6%). Svota tih dvaju umnožaka čini poreznu osnovicu koja se opterećuje poreznom stopom od 14,3%.²⁹

U zadrugama koje se bave prodajom i nabavom proizvoda postotak poslovanja s članovima utvrđuje se posebno za nabavne, a posebno za prodajne poslove. Ispunjavanje uvjeta o najviše 25-postotnom poslovanju s nečlanovima utvrđuje se na osnovi izračunanog prosjeka obiju postotnih vrijednosti. Opisani poseban sustav zadružnog oporezivanja vrijedi od 1949. godine (Horlyck, 2000: 163-185).

Potrošačke zadruge od utvrđene porezne osnovice smiju odbiti dividende, naknadne isplate i bonuse članovima za određenu poslovnu godinu, pri čemu članovi moraju biti obveznici poreza za primljeni iznos ristorna.

5.4. Finska

Finski Zakon o zadrugama od 28. prosinca 2001.³⁰ definira zadrugu kao udruženje s promjenljivim brojem članova čija je namjena unapređivanje gospodarstva ili samostalne djelatnosti članova tako da se članovi koriste uslugama zadruge ili njezina kćerinskog društva, a pravila mogu odrediti i posve idealan cilj zadruge (§ 2).

Ako statutom nije drukčije određeno, dobit se dijeli članovima razmjerno njihovu poslovanju sa zadrugom. Najmanje 5% godišnje dobiti, smanjene za preneseni gubitak, zadruga treba rasporediti u zakonske pričuve dok one ne dosegnu 1% bilančne svote, a najmanje 2.500 EUR (članak 9. u 8. poglavlju).

Finski Zakon o porezu na privredivačke djelatnosti³¹ određuje da se rabati i slični popusti koje zadruga odobrava na osnovi prodaje smiju odbiti od porezne osnovice. Kao odbitak se može priznati i onaj dio dobiti koji zadruga dijeli na osnovi nakupa, prodaja i sličnih ispunjenja (§ 18.2.1).

5.5. Francuska

U *Francuskoj* se općim propisom za zadruge smatra Zakon br. 47-1775 od 10. rujna 1947.³² o uređenju zadrugarstva, koji zadruge definira kao društva čija je namjena

²⁹ Primjer: zadruga je u poslovanju s članovima postigla 75, a u poslovanju s nečlanovima 25% prihoda. Vrijednost čiste imovine zadruge iznosi milijun DKK. Porezna se osnovica utvrđuje tako da se dio koji odgovara članskom poslovanju pomnoži sa 4% ($750.000 \text{ DKK} \times 0,04 = 30.000 \text{ DKK}$), ostali dio sa 6% ($250.000 \text{ DKK} \times 0,06 = 15.000 \text{ DKK}$) i na tako utvrđenu osnovicu ($30.000 \text{ DKK} + 15.000 \text{ DKK} = 45.000 \text{ DKK}$) primjeni se porezna stopa od 14,3%.

³⁰ Lag om andelslag, Nr .1488/ 2001, Given i Helsingfors den 28 december 2001.

³¹ Lag om beskattning av inkomst av näringsverksamhet 24.6.1968/360.

³² Journal Officiel, 11. septembre 1947.

»zadovoljavanje potreba te unapređivanje gospodarskih i socijalnih djelatnosti članova« (članak 1, stavak 1). Zadruga posluje samo sa svojim članovima, osim ako posebni propisi za svaku vrstu zadruga dopuštaju da se uslugama zadruga mogu koristiti i treće osobe. Zadruga mora primiti u članstvo treće osobe s kojima posluje ako one ispunjavaju uvjete i zatraže prijam u članstvo (članak 3. Zakona br. 47-1775).

Prema posebnim propisima za poljoprivredne zadruge, na primjer, zadruga smije obavljati poslove za nečlanove u opsegu koji ne prelazi 20% ukupnih godišnjih prihoda. Svu dobit iz poslovanja s nečlanovima poljoprivredna zadruga mora uložiti u posebnu pričuvu, koja se ne smije upotrijebiti za podjelu ristorna, povećanje članskih udjela niti za podjelu imovine članovima u slučaju prestanka zadruga.³³ Ta se pričuva smije upotrijebiti za pokriće gubitaka tek nakon iscrpljenja svih ostalih pričuva, osim zakonskih. Za pokriće gubitaka upotrijebljeni iznos iz posebne pričuve zadruga mora nadomjestiti iz dobiti sljedećih godina odmah nakon izdvajanja za zakonske pričuve. Poslovanje s nečlanovima zadruga mora posebno evidentirati u knjigovodstvu (članak L.522-5 Code rural).

Obveznici poreza na društva (*l'impôt sur les sociétés*) prema francuskomu Općem poreznom zakoniku (*Code général d'impôts*, CGI-a) jesu i zadruge i njihovi savezi ako nije zakonom drukčije određeno.³⁴

Ristorno može biti odbitna stavka za potrošačke i radničke zadruge. Potrošačke zadruge (*sociétés coopératives de consommation*) mogu pri utvrđivanju porezne osnovice odbiti bonuse koji proizlaze iz poslovanja s članovima ako su podijeljeni članovima razmjerno njihovu poslovanju sa zadrugom. Jednako tako radničke proizvodne zadruge mogu od porezne osnovice odbiti iznose koje su podijelile kao dio čiste dobiti radnicima (s obzirom na plaće, radno vrijeme ili svakom članu jednako, kombinacijom svih triju mjerila ili pak prema radnom stažu kao koeficijentu sa najvećom vrijednošću 2, članak 214. CGI u svezi s člankom 33. Zakona br. 78-763).

Dio ristorna koji prelazi 50% viška ostvarenog u poslovanju zadruga s članovima zadruga mora isplatiti članovima. Taj dio postaje predmetom oporezivanja ako ga primatelji ulože u zadrugu u toku sljedećih dviju godina (članak 214. CGI-ja).

Posredno, putem djelomičnog odnosno uvjetnog poreznog oslobođenja, poslovanje zadruga s članovima uzima se u obzir i pri oporezivanju drugih zadruga.

Uvjetno odnosno djelomično poreza su oslobođene poljoprivredne, obrtničke, prijevoznice, stambene i građevne zadruge (članak 207. stavak 1, točka 2. CGI-ja).

Poljoprivredne zadruge za opskrbu i nabavu (*les sociétés coopératives agricoles d'approvisionnement et d'achat*) te njihovi savezi oslobođeni su poreza na dobit, ako posluju sukladno propisima i ako nije riječ o poslovima s nečlanovima.

Zadruge za proizvodnju, preradu, skladištenje i prodaju poljoprivrednih proizvoda (*sociétés coopératives de production, de transformation, conservation et vente de pro-*

³³ Čista imovina koja ostaje nakon naplate vjerovnika i povrata članskih udjela u slučaju prestanka zadruga te odgovara vrijednosti nedjeljivih pričuva, mora se dodijeliti javnim poljoprivrednim institucijama ili drugim poljoprivrednim zadrugama te njihovim savezima. Mogući višak imovine iznad toga dopustivo je, na osnovi suglasnosti mjerodavnoga upravnog organa, podijeliti članovima zadruga (članak L. 526-2 Code rural).

³⁴ Članak 160. quater CGI (*Code général d'impôts*). Odredba je posljednji put izmijenjena zakonom Loi n° 2002-73 du 17 janvier 2002, art. 48, Journal Officiel du 18 janvier 2002.

duits agricoles) te njihovi savezi oslobođeni su poreza, ali samo djelomično. Oslobođenje ne obuhvaća: 1. prodaju na malo izvan sjedišta zadruge, 2. preradu proizvoda koji nisu namijenjeni prehrani ljudi i životinja niti se mogu upotrijebiti kao sirovine u poljoprivredi i industriji, te 3. poslove s nečlanovima (članak 207, stavak 1, točka 3. CGI-ja).

Obrtničke zadruge (*coopératives artisanales*) i njihovi savezi, zadruge prijevoznih poduzeća, obrtničke zadruge za riječni prijevoz (*coopératives artisanales de transport fluvial*), zadruge za pomorski prijevoz (*coopératives maritimes*) i njihovi savezi oslobođeni su poreza, ako djeluju sukladno Zakonu br. 83-657 od 20. srpnja 1983.³⁵

Oslobođenje od poreza na dobit vrijedi i za stambene zadruge i druga društva koja iznajmljuju stanove po »umjerenoj« najamnini (*sociétés d'habitations a loyer modéré*, članak 207, stavak 1, točka 4. CGI-ja).

Građevne zadruge (*sociétés coopératives de construction*) oslobođene su poreza ako bez privredivačke namjene stječu i dodjeljuju zemljišta na korištenje (točka 7), ali za izvođača usluga biraju neprofitnu stambenu organizaciju (članak 207, stavak 1, točka 8. CGI-ja).

Prema općim propisima, zadruga članovima ne smije priznati udio u dobiti na osnovi uplaćenog kapitala u višem postotku nego što odgovara kamatnoj stopi za obveznice privatnih društava koju objavljuje ministar za gospodarstvo.

Zakonom br. 87-406 od 17. lipnja 1987³⁶ u Francuskoj su uvedeni tzv. zadružni investicijski certifikati kao mogućnost dodatnog financiranja zadruga. To su vrijednosni papiri izdani za vrijeme djelovanja zadruga. Oni su prenosivi i daju imatelju pravo na udio u dobiti (u obliku novca ili emisije novih certifikata), ali ne i pravo glasa.

Zakonom br. 92-463 od 13. srpnja 1992³⁷ proširena je mogućnosti dodatnog financiranja, između ostaloga i odredbom da zadruga može primiti u članstvo i osobe koje se ne koriste njezinim uslugama, ali na osnovi ulaganja u zadrugu u određenim granicama stječu kapitalne udjele te imaju pravo na dio dobiti i pravo na sudjelovanje u upravljanju (s tim da je broj njihovih glasova ograničen na 35% svih glasova, odnosno na 49% glasova ako su među članovima ulagačima i zadruge, ali i u tom slučaju broj glasova, koje imaju drugi članovi ulagači ne smije prijeći 35%, članak 3. bis zakona br. 47-1775).

Spomenute mogućnosti zadrugu sadržajno približavaju dioničkom društvu. Nedugo zatim uslijedile su promjene poreznog prava Dekretom br. 93-1127 iz 1993. godine.³⁸

Prema tom dekretu, porezno oslobođenje koje se odnosi na dio viška ostvarenoga u poslovanju zadruga s njezinim članovima smanjuje se, ako je zadruga izdala zadružne

³⁵ Loi n° 83-657 du 20 juillet 1983 relative au développement de certaines activités d'économie sociale. Prema članku 10. tog zakona, obrtnička zadruga koja obavlja poslove i za nečlanove mora takvu mogućnost predvidjeti u svojim pravilima. Poslovi s nečlanovima ne smiju donositi više od petine ukupnih prihoda, dok ni u jednom slučaju obrtnička zadruga ne smije obavljati financijske i stručne usluge za nečlanove. dobit iz poslova s nečlanovima obrtnička zadruga mora, prema članku 25. tog zakona, namijeniti obveznim pričuvama.

³⁶ Journal Officiel du 14 juin 1987.

³⁷ Journal Officiel du 14 juillet 1992.

³⁸ Décret no 93-1127 du 24 septembre 1993 portant incorporation au code général des impôts de divers textes modifiant et complétant certaines dispositions de ce code, J. O. No. 225 du 28 septembre 1993, page 13420.

investicijske certifikate, i to razmjerno udjelu koji obuhvaćaju ti certifikati u odnosu prema iznosu cjelokupnog kapitala (članak 207, stavak 1. bis CGI-ja).

Sljedeće ograničenje vrijedi za zadruge koje ne pripadaju kategoriji poljoprivrednih zadruga i zadruga za iznajmljivanje stanova po umjerenoj najamnini. Ako spomenute zadruge imaju i nesudjelujuće članove – ulagače (associés non coopérateurs), a udjeli tih članova iznose najmanje 20 odnosno najviše 50% ukupnog iznosa svih udjela i imateljima daju pravo na dio dobiti, oslobođenje se smanjuje za postotak koji čine udjeli nesudjelujućih članova u kapitalu zadruge.

Ako u zadruzi koja nije zadruge za iznajmljivanje stanova po umjerenoj najamnini nesudjelujući članovi i imatelji zadružnih investicijskih certifikata svojim udjelima i certifikatima prekorače 50% vrijednosti svih udjela i certifikata, zadruge više nije oslobođena poreza s obzirom na poslovanje s članovima (članak 207, stavak 1. quater CGI-a).

5.6. Grčka

Prema grčkom Zakonu o poljoprivrednim zadružnim organizacijama³⁹, poljoprivredna je zadruge samostalno udruženje osoba kojoj je cilj uzajamnom pomoći unapređivati i razvijati gospodarske i socijalne interese članova na osnovi zajedničkoga i demokratski upravljanog poduzeća (članak 1.1). Zadruge je pravna osoba privatnog prava koja ima status trgovca (članak 1.3). Članovi imaju pravo i dužnost surađivati sa zadrugom (članak 7.1). Na osnovi suradnje među članovima se dijeli i dobit zadruge nakon što je raspoređen odgovarajući dio za zakonske pričuve (članak 19.4). U točki 13. članka 35. Zakon predviđa da se dobit koja se dijeli članovima zadruge oporezuje samo kod članova. Oslobođenje tog dijela dobiti prema izričitoj odredbi vrijedi bez obzira na to namijene li članovi taj iznos vlastitoj potrošnji ili reinvestiraju u zadrugu.

5.7. Irska

Irska je preuzela britanski Zakon o privredivačkim i gospodarskim društvima (IPSA) iz godine 1893. te ga dopunila novelama iz godine 1971. i 1978.⁴⁰ Sudjelovanje po jedinaca u kapitalu društva općenito je ograničeno na najviše 7.618 EUR,⁴¹ a u poljoprivrednoj ili ribarskoj zadruzi na najviše 126.974 EUR.⁴²

Slično britanskim propisima, tako i irski Zakon o korporacijskom porezu⁴³ predviđa olakšice za ristorno isplaćen članovima (članak 219) i kamate na uplaćene udjele (članak 30).

³⁹ Nomos 2180/2000.

⁴⁰ Industrial and Provident Societies (Amendment) Act, 1978.

⁴¹ Iznos je preračunat iz gornje granice, utvrđene u iznosu 6.000 IEP, vidi Statutory Instrument No. 392/1985, Industrial and Provident Societies (Financial Limits) Regulations, 1985.

⁴² Iznos je preračunat iz gornje granice, utvrđene u iznosu 100.000 IEP, vidi Statutory Instrument No. 246/1990, Industrial and Provident Societies (Financial Limits) (Amendment) Regulations, 1990.

⁴³ Corporation Tax Act, 1976.

5.8. Italija

Države romanskoga pravnog kruga često imaju, osim općih zadružnih propisa, koji vrijede za sve zadruge, prilično brojne i dosta detaljne specijalne propise za zadruge u pojedinim djelatnostima. Toj razgranatosti zadružnog prava odgovara raspršenost odredbi o poreznim olakšicama za pojedine vrste zadruga. Rješenja su sadržajno raznolika: zadruge mogu za iznos ristorna smanjiti poreznu osnovicu, za onaj dio dobiti koji je ostvaren u poslovanju s članovima oslobođene su poreza ili se oporezuju po nižoj stopi. Često su za olakšice propisani i dodatni uvjeti.

U Italiji se kao zadruge mogu organizirati poduzeća kojima je cilj uzajamnost (scopo mutualistico, članak 2511. Civilnog zakonika, CC-a⁴⁴). Zadruga se može osnovati s udjelima ili dionicama, ali visina njezina osnovnog kapitala nije unaprijed utvrđena (članak 2520, stav 2. CC-a). Kapitalsko sudjelovanje članova je ograničeno. Nijedan član zadruge ne smije imati udjele ili dionice čiji bi nominalni iznos prešao 50.000 EUR. Najniža nominalna vrijednost zadružnog udjela ili dionice iznosi 25 EUR. Najviša nominalna vrijednost dionice u zadrugi iznosi 500 EUR (članak 2521. CC-a⁴⁵).

Prema Građanskom zakoniku, zadruga mora najmanje 1/5 dobiti izdvajati u zakonske pričuve (*riserva legale*, članak 2536. CC-a). Zakon o novim pravilima za zadruge iz 1992. godine⁴⁶ odredio je da zadruga osim toga mora najmanje 3% dobiti izdvajati za uzajamne fondove za razvoj i unapređivanje zadrugarstva koje po pravilu osnivaju zadružni savezi.

Za porezni položaj zadruga važna je ustavna odredba prema kojoj država »priznaje socijalnu funkciju zadrugarstva, organiziranog na temelju uzajamnosti i bez špekulativnih privatnih ciljeva«, osiguravajući mu »zakonom utvrđene najprimjerenije mjere za potporu i kontrolu« (članak 45. Ustava Republike Italije).

Sustav raznolikih olakšica za zadruge dosta je kompliciran i često se mijenja.

Za porezne olakšice zadruge moraju po pravilu ispunjavati posebne uvjete glede uzajamnosti (requisiti tributari, tzv. porezni uvjeti). Prema još važećem Predsjedničkom dekretu br. 601 od 29. rujna 1973. zadruga koja želi steći porezne olakšice u svojim pravilima odrediti mora da se na uplaćeni kapital mogu isplaćivati dividende najviše do zakonske kamatne stope, kao i da se pričuve zadruge ne smiju podijeliti članovima ni u slučaju prestanka zadruge. Tada imovinu koja ostaje nakon naplate vjerovnika i povrata članskih udjela, a čija vrijednost odgovara visini nedjeljivih pričuva treba prenijeti na fond za razvoj i unapređivanje zadrugarstva.

⁴⁴ Codice civile, R.D. 16 marzo 1942, n. 262 Approvazione del testo del Codice Civile, Gazzetta Ufficiale, n. 79 del 4 aprile 1942.

⁴⁵ Iznosi u eurima određeni su posebnim propisom (Decreto Legislativo, 24.6.1998, n. 213, Disposizioni per l'introduzione dell'euro nell'ordinamento nazionale, Gazzetta Ufficiale n. 157 del 08/07/1998, članak 4.). Treba napomenuti da se propisani maksimalni iznosi ipak mogu prekoračiti u slučaju valorizacije udjela ili dionica iz dobiti zadruge, ali samo do službeno izkazane stope rasta potrošačkih cijena (članak 7.1. Zakona br. 59 od 31. siječnja 1992. o novim pravilima za zadruge).

⁴⁶ Legge del 31/01/1992 n. 59, Nuove norme in materia di società cooperative, Gazzetta Ufficiale n. 31 del 07/02/1992.

Zakon br. 388 od 23. prosinca 2000⁴⁷ ukinuo je 25-postotno sniženje porezne stope za zadruge koje ispunjavaju uvjete uzajamnosti, i tu olakšicu zamjenio mogućnošću da sve zadruge, a ne samo potrošačke, smanjuju poreznu osnovicu za ristorno kao iznos koji zadruge dijeli članovima u obliku »naknade za dio cijene nabavljenih dobara ili kao naknadnu doplatu za dobra, koje su dobavili članovi« (članak 6). Zakonska uredba br. 63 od 15. travnja 2002⁴⁸ predviđa da se ristorno koji su članovi uložili u zadrugu s tim da se povećaju udjeli, oslobodi i poreza na dohodak te poreza na vrijednost proizvodnje na razini članova.

Prema Zakonu br. 904 od 16. prosinca 1977⁴⁹ zadruge su mogle smanjiti osnovicu poreza na dobit pravnih osoba za cijeli iznos čiste dobiti koji su uložile u nedjeljive pričuve ako je pravilima bila određena nedjeljivost pričuva za vrijeme poslovanja zadruge, kao i prilikom njezina prestanka. Ako se pričuve upotrijebe za pokrivanje gubitka, zadruge ne smije dijeliti dobit dok pričuve ne dosegnu prijašnji iznos.⁵⁰

Prema Zakonskoj odredbi DL br. 63 od 15. travnja 2002. u svakom je slučaju poreza oslobođen samo onaj dio dobiti koji se po zakonu obvezno izdvaja u zakonske pričuve, dok su dodatni iznosi koji se ulažu u pričuve oslobođeni poreza samo do određenog postotka od preostale dobiti. Taj postotak u poljoprivrednim zadrugama iznosi 52%, u drugim zadrugama 39% (članak 6).

5.9. Luksemburg

Luksemburški Zakon o trgovačkim društvima od 10. kolovoza 1915.⁵¹ definira zadrugu kao društvo sastavljeno od članova čiji su broj i ulozu promjenljivi, a udjeli članova nisu dostupni trećim osobama (članak 113). Uz naglašeno osobno značenje zadruge, Zakon ne uređuje podjelu dobiti (to pitanje prepušta združnim pravilima) i ne ograničava poslovanje zadruge s trećim osobama koje nisu članovi.

Prema luksemburškom Zakonu o porezu na dohodak⁵², združnim ristornom smatra se iznos koji je zadruge privredila u poslovanju s članovima i koji se isplaćuje članovima s obzirom na njihove poslove sa zadrugom, i to kao dodatak isplatama za isporuke dobara i usluga članova ili pak kao djelomični povrat onog što je naplaćeno članovima u vezi s njihovim poslovanjem sa zadrugom (članak 167). Dobit koja proizlazi iz poslovanja s članovima utvrđuje se na osnovi odnosa između prihoda od članskih poslo-

⁴⁷ Legge del 23/12/2000 n. 388, Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2001), Gazzetta Ufficiale n. 302 del 29/12/2000.

⁴⁸ Decreto-Legge 15 Aprile 2002, n. 63, Disposizioni finanziarie e fiscali urgenti in materia di riscossione, razionalizzazione del sistema di formazione del costo dei prodotti farmaceutici, adempimenti ed adeguamenti comunitari, cartolarizzazioni, valorizzazione del patrimonio e finanziamento delle infrastrutture, Gazzetta Ufficiale n. 90 del 17. 4. 2002.

⁴⁹ Decreto del Presidente della Repubblica del 22/12/1986 n. 917, Testo unico delle imposte sui redditi, Gazzetta Ufficiale n. 302 del 31/12/1986, članak 12.

⁵⁰ Legge del 16/12/1977 n. 904, Modificazione alla disciplina dell'Irpef e al regime tributario dei dividendi e degli aumenti di capitale, adeguamento del capitale minimo delle società e altre norme in materia fiscale e societaria, Gazzetta Ufficiale n. 343 del 17/12/1977.

⁵¹ Loi du 10 aout 1915 concernant les sociétés commerciales. Mém. 90 du 30 octobre 1915, str. 925.

⁵² Loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu. Mémorial A – Nr. 79, 6. décembre 1967.

va i svih prihoda, ako je riječ o naplatama članova zadrugi, a inače na osnovi odnosa između vrijednosti isporučenih dobara ili obavljenih usluga od strane članova i vrijednosti svih proizvoda i usluga. Ristorno se može samo ograničeno odbiti od porezne osnovice jer se kao odbitak može smatrati samo iznos veći od 5% vrijednosti čiste imovine zadruge. Za potrošačke zadruge taj je iznos određen kao 5-postotni iznos nabave članova u zadrugi.

Poljoprivredne zadruge, organizirane kao poljoprivredna udruženja, posebnim su propisom od 17. rujna 1945.⁵³ oslobođene poreza ako se bave zajedničkom upotrebom poljoprivredne mehanizacije ili preradom poljoprivrednih proizvoda koji proizlaze iz gospodarstava članova, a prerada pripada području poljoprivrede. Poljoprivredne zadruge ne gube porezno oslobođenje ako imaju udio kapitala u trgovačkim društvima čija glavna djelatnost obuhvaća preradu i prodaju poljoprivrednih proizvoda. Međutim, u tom slučaju moraju ili platiti porez na ulog ili porez na prihod od udjela u drugim poduzećima (članak 161. Zakona o porezu na dohodak).

5.10. Nizozemska

U drugoj knjizi *nizozemskoga* Građanskog zakonika zadruga je definirana kao udruženje osnovano bilježničkom ispravom kojoj je cilj unapređivanje određenih materijalnih potreba svojih članova tako da s njima zaključuje ugovore koji ne smiju biti ugovori o osiguranju jer bi to bio djelokrug društva za uzajamno osiguranje. Ako pravila dopuštaju, zadruga smije poslove iste vrste kakve sklapa s članovima sklapati i s trećim osobama, ali ne u takvom opsegu da bi time njezino poslovanje s članovima imalo samo sporednu važnost (članak 53).⁵⁴

Nizozemski sustav oporezivanja zadruga temelji se na pretpostavci da zadruga djeluje kao produžena ruka gospodarskih jedinica članova, a usto može nastupati i kao samostalni poduzetnik, napose kada razvija i obavlja djelatnosti koje ne služi neposredno unapređivanju gospodarskih koristi članova.

U vezi s time Zakon o oporezivanju društava⁵⁵ razlikuje dobit koja odgovara zadrugi kao pomoćnom poduzeću članova i s poreznog se stajališta smatra tzv. produženom dobiti (verlengstukwinst) i dobit zadruge kao gospodarski samostalnog poduzetnika s obzirom na članove (verzelfstandigde vinst, tzv. samostalna dobit).

Takozvana produžena dobit može se izračunati iz dobiti utvrđene općim propisima o porezu na dohodak pravnih osoba.

Produžena dobit razmjerni je dio godišnje dobiti, koji se izračunava tako da se porezna dobit pomnoži količnikom koji izražava odnos između troškova članskih poslova i ukupnih troškova, a tom umnošku pridoda se i iznos od 2.269 EUR (prije 5.000 NLG).⁵⁶

⁵³ Arrêté Grand-Ducal du 17 septembre 1945 portant revision de la loi du 27 mars 1900 sur l'organisation des associations agricoles, Mém. 51 du 22 septembre 1945, str. 569.

⁵⁴ Burgerlijk Wetboek, Boek 2, najzad izmijenjen zakonom objavljen u Staatsblad 2002, 142.

⁵⁵ Wet van 8 oktober 1969, houdende vervanging van het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942 door een nieuwe wettelijke regeling (Wet op de vennootschapsbelasting 1969), Staatsblad 1995, 660 ... Staatsblad 2001, 690.

⁵⁶ Odredba o paušalnom iznosu bila je prihvaćena radi pojednostavnjenja, da bi olakšicu mogle ostvariti i male zadruge (usp. Stracke, 1997: 195).

Kao troškovi članskih poslova prodajnih zadruga uzimaju se u obzir samo troškovi proizvoda, koje su dobavili odnosno u svojim poduzećima izradili članovi. U potrošačkim zadrugama uzima se u obzir samo prodajna cijena, bez tzv. potrošačke dividende. Ako je zadruga sama izradila proizvode, mjerodavni su samo materijalni troškovi.

Cjelokupni troškovi obuhvaćaju pored troškova iz brojnika još izdatke za proizvode kupljene od nečlanova odnosno dobavljene nečlanovima, opće troškove, otpise itd.

Na kraju treba utvrditi tko je primalac produžene dobiti i isplaćuje li se ta dobit članovima. Ako se produžena dobit isplaćuje članovima koji su fizičke osobe, ona se oporezuje kod tih osoba, dok se iznos isplaćen zadrugi smatra odbitnom stavkom. Dio produžene dobiti koji zbog pripisa članskim računima nije bio isplaćen predmet je poreza na dobit.⁵⁷

5.11. Njemačka

Poreznopravni tretman onog dijela viška prihoda nad rashodima koji je zadruga postigla u poslovanju sa svojim članovima i dijeli ga članovima razmjerno njihovom sudjelovanju sa zadrugom (tzv. zadržni ristorno,⁵⁸ *genossenschaftliche Rückvergütung*), vrlo opširno uređuju njemački propisi o korporacijskom porezu.

Njemački Zakon o privrednim i gospodarskim zadrugama⁵⁹ definira zadrugu kao društvo kojemu je cilj povećanje gospodarske koristi svojih članova zajedničkim poslovanjem (§ 8). Zadruga može proširiti svoje poslovanje i na nečlanove ako tako određuju njezina pravila (§ 8.1.5). Zakon predviđa obvezne zakonske pričuve, ali način njihova formiranja i najmanji iznos prepušta pravilima. Ako pravila ne određuju drukčije, zadruga može dijeliti dobit članovima prema knjigovodstvenoj vrijednosti njihovih udjela (*Geschäftsguthaben*). Ta se vrijednost određuje na osnovi uplaćenih uloga, pripisa dijela dobiti ili otpisa dijela gubitaka (§ 19). Samo ako je to pravilima predviđeno, zadruga smije isplaćati kamate na udjele. Ukamaćivanje udjela po zakonu je zabranjeno kada preneseni gubitak ili gubitak iz tekuće godine nije pokriven iz prenesene dobiti, zakonskih pričuva ili dobiti tekuće godine (§ 21.a).

Dok uplate ne dosegnu iznos udjela, dio dobiti koji otpada na pojedinog člana pripisuje se knjigovodstvenoj vrijednosti udjela ako pravila ne određuju drukčije. Ako se knjigovodstvena vrijednost članskih udjela smanji zbog gubitka, dobit članu ne smije se isplaćati sve dok se ne postigne knjigovodstvena vrijednost koju su članski udjeli imali prije gubitka (§ 19).

Njemački zadržni zakon ne spominje ristorno, ali taj institut uređuje Zakon o korporacijskom porezu.⁶⁰ Ristorno koji zadruge isplaćuju članovima u određenim se uvjetima izuzima iz porezne osnovice korporacijskog poreza i smatra se poslovnim rashodom. Prvi uvjet za takvu olakšicu jest to da je za isplatu ristorna upotrijebljen iznos do-

⁵⁷ Opisani je model uveden 1969. godine, nakon burnih rasprava između zastupnika i protivnika posebnog sustava oporezivanja zadruga (Kemperink, 2000: 48).

⁵⁸ Riječ »ristorno« romanskog je podrijetla i znači naknadu, povrat (tal. ristorno, franc. ristourne). Kako ćemo ustanoviti kasnije, izraz se u praksi primjenjuje s različitim značenjem.

⁵⁹ Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften vom 1. Mai 1889 (RGBl. S. 55), in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. August 1994 (BGBl. I S. 2202 ... BGBl. 2001 I, S. 3414).

⁶⁰ Körperschaftsteuergesetz 2002 (KStG 2002). BGBl. I Nr. 75 S. 4145.

biti (viška prihoda nad rashodima) koji je zadruga postigla u poslovanju sa svojim članovima. Ta se dobit viška utvrđuje dvofazno. Najprije se od cjelokupnog viška prihoda nad rashodima odbije višak od pomoćnih i sporednih poslova. Zatim se u prodajnim zadrugama utvrdi odnos između kupnja članova od zadruge i cjelokupnog opsega kupnji. U nabavnim se zadrugama izračunava odnos između prometa zadruge s članovima i ukupnog prometa iz namjenskih poslova. Ako cjelokupni višak zadruge iz namjenskih poslova pomnožimo količnikom koji odražava odnos između prihoda (rashoda) iz članskih namjenskih poslova i prihoda (rashoda) iz svih takvih poslova, umnožak je dobit koju je zadruga postigla u poslovanju s članovima. Taj iznos čini gornju granicu iznosa koji se kao ristorno može odbiti od porezne osnovice.

Ristorno se mora isplaćivati članovima s obzirom na opseg njihova poslovanja sa zadrugom. Iznimno, ristorno se može odmjeriti u različitom postotku ako je riječ o različitim poslovnim područjima zadruge koji imaju određenu važnost kao poslovni odjeli u zadruzi, npr. opskrba, prodaja, kreditiranje, proizvodnja, prerada i uslužne djelatnosti.

5.12. Portugal

Portugalski Zadružni zakonik⁶¹ definira zadruge kao »samostalne pravne osobe s promjenljivim kapitalom i promjenljivim članstvom koje na osnovi sudjelovanja i uzajamne pomoći članova, sukladno zadružnim načelima, nastoje ostvariti gospodarske, socijalne i kulturne potrebe članova« (članak 2, stavak 1). Zakonik doslovno ponavlja zadružna načela koje je prihvatio Međunarodni zadružni savez 1995. godine (članak 3). Po zakonu, zadruge smiju poslovati i s osobama koje nisu njihovi članovi, ali uz ograničenja koja propisuje specijalno zakonodavstvo (članak 2, stavak 2).

Zakonik dijeli zadruge na više vrsta: potrošačke, trgovačke, poljoprivredne, kreditne, stambeno-graditeljske, radničke, proizvodne, obrtničke, ribarske, kulturne, uslužne, obrazovne i zadruge za socijalnu solidarnost. Izričito su dopuštene višesektorske zadruge (*cooperativas multisectoriais*) koje se bave djelatnostima različitih vrsta (članak 4). Primarne su zadruge one koje su osnovale fizičke i/ili pravne osobe, dok su zadruge višeg stupnja savezi, federacije i konfederacije zadruga (članak 5). U skladu s posebnim propisima mogu se osnovati i režijske zadruge odnosno zadruge javnoga interesa (*régies cooperativas, cooperativas de interesse público*), za koje je karakteristično sudjelovanje države, drugih javnopravnih osoba, drugih zadruga, odnosno potrošača usluga (članak 6. Zadružnog zakonika).

Zadruga mora svake godine u pričuve uložiti najmanje 5% ili više poslovnog viška (excedentes). Izdvajanje u pričuve obvezno je dok one ne postignu najviši iznos kapitala koji se sastoji od udjela (članak 69). U fond za obrazovanje i promociju zadruga obvezno izdvaja najmanje 1% viška iz poslovanja s članovima te onaj dio viška koji proizlazi iz poslova zadruge s nečlanovima, ako ga ne uloži u druge pričuve (članak 70, točka 2. Zadružnog zakonika⁶²). Prema portugalskom zadružnom pravu, poslovni se višak

⁶¹ Código cooperativo, Lei No 51/96, de 7 de Setembro.

⁶² Druge fondove može propisati posebno zadružno zakonodavstvo. Na primjer, poljoprivredna zadruga prema posebnom propisu najmanje 40% viška ostvarenoga u poslovima s nečlanovima mora uložiti u investicijski fond (Decreto-Lei n.º 335/99, Estabelece o regime jurídico aplicável as cooperativas agrícolas, DR no 194/99, I S-A, 20 de Agosto, 12. član).

zadruga, dakle, uopće ne smije dijeliti članovima, dok se na osnovi uplaćenog kapitala članovima smije podijeliti najviše 30% viška.

Portugalski Ustav također osigurava potporu zadrugama (članci 61, 75. i 85). Poseban Zakon o poreznom položaju zadruga⁶³ određuje da su zadruga porezni obveznici, zabranjuje negativnu diskriminaciju zadruga te uvodi načelo pozitivne diskriminacije zadruga. Porezne olakšice uvedene su prije svega za poslovanje zadruga s članovima.

Na dio viška koji proizlazi iz poslovanja zadruga s članovima zadruga smije primijeniti nižu poreznu stopu (20%) nego na drugi dio viška, koji je rezultat poslovanja s trećim osobama, odnosno djelatnosti koje su strane zadružnom djelokrugu. Na taj dio viška primjenjuje se opća stopa iz Zakonika o porezu na dohodak pravnih osoba.⁶⁴ Od poreza su izuzeta primanja zadruga na osnovi njezina sudjelovanja u zadrugama višeg stupnja, na osnovi državnih subvencija i naknada za obavljene zadatke u javnom interesu (članak 7. Zakona o poreznom položaju zadruga). Višak iz poslovanja s članovima ne oporezuje se u poljoprivrednim, kulturnim, potrošačkim, stambenim i građevnim zadrugama te zadrugama za socijalnu solidarnost.

5.13. Španjolska

Prema španjolskom Zakonu o zadrugama (LGC⁶⁵), zadruga je definirana kao »društvo osoba koje se udružuju prema načelima dobrovoljnog pristupa i dobrovoljnog istupa radi obavljanja poduzetničkih djelatnosti, namijenjenih ostvarivanju gospodarskih i socijalnih potreba i htjenja, na bazi demokratskog ustrojstva i djelovanja sukladno principima Međunarodnog zadružnog saveza i u okviru ovog zakona« (članak 1, stavak 1). U pravnom obliku zadruga dopustivo je obavljati svaku djelatnost. Zadruga se smiju baviti djelatnošću i uslugama kojima ostvaruju svoj cilj, tzv. zadružnim djelatnostima i uslugama (*actividades y servicios cooperativizados*), po pravilu samo u suradnji sa svojim članovima, te s drugim osobama isključivo u opsegu i u skladu s uvjetima koje određuje zakon.

Na primjer, u radničkoj zadrugi djelatnici koji su sklopili ugovor o zapošljavanju sa zadrugom a nisu njezini članovi ne smiju raditi više od 30% radnih sati cjelokupnoga radnog vremena koji obave članovi, dok zakon predviđa slučajeve kad se pojedina zapošljavanja nečlanova ubrajaju u radno vrijeme članova (članak 80). Poljoprivredna zadruga smije sklapati s nečlanovima poslove u vrijednosti koja ne prelazi 50% vrijednosti realiziranih poslova s članovima za svaku vrstu djelatnosti zadruga (npr. stjecanje i proizvodnja poljoprivrednog repromaterijala, skladištenje, priprema, prerada i prodaja poljoprivrednih proizvoda, članak 93, stavak 4). Zadruga, iznimno smije zbog razloga koje nije moguće pripisati njezinu ponašanje, zamoliti za dozvolu da prekorači propisano ograničenje poslovanja s nečlanovima ako bi bio inače ugrožen njezin gospodarski opstanak. O molbi kreditnih zadruga za takvu iznimku odlučuje ministarstvo gospodar-

⁶³ Estatuto Fiscal Cooperativo – Lei nº 85/98 de 16.12, DL nº 393/99 de 1.10 (artº 17º), Lei nº 3-B/2000 de 4.4 (artº 7º) e Lei nº 30-C/2000 de 29.12.

⁶⁴ Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas. Decreto-Lei 442-B/88, de 30 de Novembro.

⁶⁵ Ley núm. 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, B.O.E. de 17 de Julio de 1999.

stva, dok je u drugim slučajevima za izdavanje dozvole ovlašteno Ministarstvo za rad i socijalne poslove (članak 4).

Poseban Zakon o poreznom položaju zadruga⁶⁶ uređuje porezni režim zadruga uzimajući u obzir njihovu socijalnu funkciju, djelatnosti i obilježja (članak 1, stavak 1. tog zakona). Zakon se temelji na ustavnoj odredbi prema kojoj država svojim zakonodavstvom aktivno »podupire participaciju poduzetnika i zadruga« te predviđa olakšice za pristup radnika vlasništvu proizvodnih sredstava (članak 129, stavak 2. španjolskog Ustava).

Zakon o poreznom položaju zadruga svrstava zadruga koje imaju porezne olakšice u dvije grupe: (porezno) »zaštićene« zadruga (*cooperativas protegidas*) i »posebno zaštićene« zadruga (*cooperativas especialmente protegidas, članak 2*). Neke njegove odredbe vrijede za sve zadruga.

Ako se zadruga odluči za porezne olakšice, onda mora voditi odvojeno računovodstvo za zadružno i za tzv. izvanzadružno poslovanje. Izvanzadružno poslovanje obuhvaća poslove s nečlanovima, djelatnosti koje su zadružnoj namjeni tuđe, sudjelovanje zadruga u drugim pravnim osobama (osim u drugim zadrugama, koje obavljaju djelatnost povezanu s djelatnošću zadruga) i prodaju nekretnina iznad knjigovodstvene vrijednosti.

Nezadružni rezultat (*resultados extracooperativos*) utvrđuje se tako da se od primanja iz poslova nezadružne djelatnosti odbiju potrebni specifični troškovi i odgovarajući udio u općim troškovima zadruga.

Prema Zakonu o zadrugama, zadruga može odlučiti da neće voditi posebno odvojeno knjigovodstvo za izvanzadružne djelatnosti (članak 57). Takva je odredba bila uvrštena u tekst zakona zbog znatnih troškova, koji mogu biti povezani s odvojenim knjigovodstvom.⁶⁷

Od viška (*excedentes*) iz zadružnih djelatnosti, umanjeno za preneseni gubitak, prije obračuna poreza na dobit pravnih osoba treba izdvojiti najmanje 20%, ako pravila ne utvrđuju viši postotak, u zakonske pričuve, a najmanje 5% u fond za obrazovanje i promociju. Iz dobiti (*beneficios*), koja proizlazi iz izvanzadružnih djelatnosti, kao i iz izvanredne dobiti, zadruga mora nakon smanjenja za preneseni gubitak i prije obračuna poreza, izdvojiti najmanje 50% u zakonske pričuve. Nakon smanjenja za iznos poreznih obveza preostali višak odnosno dobit može se upotrijebiti za:

- raspodjelu članovima srazmjerno njihovu poslovanju sa zadrugom
- povećanje zakonskih pričuva i fonda za obrazovanje i promociju
- povećanje drugih zadružnih pričuva koje mogu biti djeljive ili nedjeljive.

Zadruga može, u skladu s pravilima i odlukom skupštine, dio pozitivnoga poslovnog rezultata namijeniti i za raspodjelu zaposlenim radnicima (članak 57. LGC-a).

Zakon o zadrugama upućuje na opće propise o računovodstvu (*normativa general contable*). Pri tome se iznosi koje zadruga isplaćuje članovima za nabavljene proizvode i obavljene usluge smatraju rashodima do visine tržišnih cijena. Rashodom se smatraju i

⁶⁶ Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las cooperativas, B.O.E. de 20 de diciembre de 1990 (num 340).

⁶⁷ LGC, Exposición de motivos, I.

obračunske plaće na koje imaju pravo članovi radnici (*socios trabajadores*) u radničkim zadrugama i radni članovi (*socios de trabajo*) u drugim zadrugama na osnovi obavljenog rada. Kao rashod računaju se i naknade po osnovi uplaćenih udjela, posebnih prava na sudjelovanje, izdane obveznice, zajmovi i bilo kakve druge financijske uplate zadrugi bez obzira na fiksni, promjenljivi ili participativan donos (članak 57, točka 2. LGC-a).

Zakon o poreznom položaju zadruga u odnosu prema Zakonu o porezu na dobit društava⁶⁸ primjenjuje se kao poseban propis.

Također se, prema Zakonu o poreznom položaju zadruga, rashodi zadruge iz poslovanja s članovima uzimaju u obzir isključivo prema tržišnim cijenama (članak 18).

Zadruge bez poreznih pogodnosti plaćaju porez prema općoj stopi (35%, članak 26, točka 1. Zakona o porezu na dobit društava). Kreditne zadruge i seoske štedionice iz dobiti od zadružnog poslovanja plaćuju porez po stopi 25%. Po istoj stopi porez plaćuju zadružni savezi, federacije i konfederacije (točka c i g, stavak 2, članak 26. Zakona o porezu na dobit društava).

Porezno zaštićene i posebno porezno zaštićene zadruge plaćuju porez na dobit iz zadružnog poslovanja po nižoj stopi, a za ostalu ga dobit plaćaju po općoj stopi (sustav dvojne porezne stope).

Porezno zaštićene zadruge su one koje ne ispunjavaju nijedan negativno utvrđen uvjet iz članka 13. Zakona o poreznom položaju zadruga. Prema tom članku, porezno zaštićena zadruga ne smije na uplaćeni kapital isplaćivati kamate u iznosu većem od zakonske kamatne stope, ne smije nenamjenski upotrebljavati pričuvu za obrazovanje i promociju, dijeliti zakonske pričuve članovima, izdvajati manje iznose od propisanih, izdvajati u zakonske pričuve i pričuve za obrazovanje i promociju iznose manje od propisanih, kršiti obveze glede zakonski propisanog revidiranja i sl. Porezno zaštićena zadruga također ne smije poslovati s nečlanovima u opsegu koji bi prelazio poslovanje s članovima; iznimka vrijedi samo za poljoprivredne zadruge kad je riječ o opskrbi trećih osoba naftnim derivatima.

Porezno zaštićene zadruge plaćuju porez po stopi od 20%, osim za dobit od izvan-zadružne djelatnosti, koja je opterećena višom poreznom stopom (članak 26, stavak 3, Zakona o porezu na dobit društava).

Posebno porezno zaštićene zadruge jesu tzv. zadruge udruženog rada, poljoprivredne zadruge, zadruge za zajedničku obradu zemlje, ribarske zadruge i potrošačke zadruge ako ispunjavaju propisane dodatne uvjete. Tako poljoprivredna zadruga pripada toj kategoriji ako udružuje fizičke osobe koje su nositelji poljoprivrednih, stočarskih i šumarskih gospodarstava na njezinu području. Zadruga mora pretežno poslovati s članovima. Najviše 5% vrijednosti istovrsnih proizvoda kao što su proizvodi što ih proizvodi zadruga ili članovi zadruga smije preuzimati od drugih osoba, ali se pravilima taj postotak može povećati na najviše 40%.

Porezna osnovica posebno zaštićenih zadruga u usporedbi sa zaštićenim zadrugama smanjuje se još za 50% (članak 23. i 34. Zakona o poreznom položaju zadruga).

⁶⁸ Ley del Impuesto sobre Sociedades, Ley 43/1995.

Zadružni ristorno po pravilu nije izuzet iz oporezivanja zadruga. Kako bi se spriječilo dvostruko porezno opterećenje zadruga i članova, ristorno što ga porezno zaštićene zadruga isplaćuju članovima oporezuje se kod članova u visini 10% primljenog iznosa, a kod članova porezno posebno zaštićenih zadruga u visini 5% primljenog iznosa (članak 32. Zakona o poreznom položaju zadruga). Zadružni se ristorno ne oporezuje ako ga članovi ulože u zadrugu tako da se time povećaju njihovi udjeli ili se ulaže u poseban fond (članak 18. Zakona o poreznom položaju zadruga).

Prema Zakonu o zadrugama, u zadrugu mogu ulagati kapital njezini članovi, a u ograničenom opsegu i druge osobe, tzv. podupirući članovi (*colaboradores*) koji se ne koriste uslugama zadruga. Ulozi podupirućih članova smiju iznositi najviše 45% svih ulaganja članova, a podupirući članovi smiju imati najviše 30% glasova u organima zadruga (članak 14. LGC-a). Zadruga smije isplaćivati kamate na udjele, ali samo iz pozitivnoga poslovnog rezultata, s tim što te kamate ne smiju prelaziti zakonske kamatne stope za više od 6% (članak 48. stavak 2. LGC-a).

Prema Zakonu o poreznom položaju zadruga, kamate na udjele odbitna su stavka samo ako kamatna stopa nije veća od postotka koji odgovara eskontnoj stopi središnje banke, uvećanoj za tri (ako je riječ o članovima) ili pet posto (ako je riječ o podupirućim članovima – članak 18).

Kao porezno priznati rashodi španjolski Zakon o poreznom položaju zadruga priznaje i iznos raspoređen u fond za zadružno obrazovanje i promociju (ali najviše do 30% ukupnog viška, članak 19) i 50% iznosa koji je iz zadružnoga viška odnosno iz dobiti od nezadružne djelatnosti uložen u zakonske pričuve (članak 16).

5.14. Švedska

U Švedskoj se zadruga osnivaju prema Zakonu o gospodarskim udruženjima.⁶⁹ Prema tom zakonu, gospodarska udruženja unapređuju gospodarske koristi članova time što članovi sudjeluju u njihovoj djelatnosti kao dobavljači, potrošači ili na drugi sličan način. Kao posebne odrednice gospodarskog udruženja zakon navodi pravo na prijam u članstvo, jednako pravo glasa i raspodjelu poslovnog viška (§ 1 iz 1. poglavlja).

Višak (*overskott*) iz poslovanja gospodarskog udruženja može se dijeliti:

– kao *ristorno* (*gottgörelse*) u obliku naknadnih doplata ili djelomičnih povrata članovima, ali i drugim osobama s obzirom na njihovo poslovanje s udruženjem

– kao *dobit* (*vinst*) koju iskazuje revidirani godišnji izvještaj; pravo na dio dobiti u obliku naplata ili na druge načine, npr. izdavanjem novih udjela, imaju samo članovi (§ 2. iz 9. poglavlja).

Prema stavku 2. iz § 6. u 9. poglavlju Zakona u zakonske pričuve udruženje treba rasporediti najmanje 5% (ako je riječ o kreditnoj zadruzi, najmanje 20%) čiste dobiti nakon eventualnog pokrivanja prenesenoga gubitka. Zakon propisuje tu obvezu sve dok pričuve ne dosegnu najmanju propisanu visinu. Pri tome se postotak koji treba izdvojiti za obvezne zakonske pričuve računa od čiste dobiti i ristorna. Po izričitoj odredbi

⁶⁹ Lag (1987:667) om ekonomiska föreningar (LEF).

švedskog zakona zadruga, dakle, ne smije poslovni višak u cijelosti podijeliti među članove kao ristolno ako zakonske pričuve još nisu dosegnule najmanji propisani iznos.

Švedski Zakon o porezu na dohodak⁷⁰ u 39. poglavlju sadržava posebne odredbe za određene tipove pravnih osoba, osim drugih, i za tzv. zadružna udruženja (kooperativ förening, 39. kap., § 21). Prema tom zakonu zadružnom se udrugom smatra gospodarsko udruženje koje je otvoreno za pristup novih članova i osigurava jednako pravo glasa svim članovima. Ako udruga pruža usluge osobama koje ne ispunjavaju uvjete za prijam u članstvo, smatra se otvorenim ako te osobe imaju pravo na dio viška razmjerno svojim kupovinama kao što je predviđeno za članove.

Otvorenom zadružnom udrugom prema zakonu smatra se i središnja organizacija zadružnih udruženja ako prima u članstvo lokalne udruge, koje ispunjavaju određene uvjete njezinih pravila, a primaju svaku zainteresiranu osobu na svojem području. Uvjet u smislu jednakoga glasačkog prava u središnjoj organizaciji smatra se ispunjenim ako udruge u središnjoj organizaciji imaju pravo glasovanja čiji je opseg razmjernan broju njihovih članova.

Dio dobiti koji isplaćuje zadružna udruga iz zadružne djelatnosti u obliku rabata ili dodatka na cijenu razmjerno kupovinama ili prodajama zaključenim sa članovima smatra se pri utvrđivanju porezne osnovice odbitnom stavkom (§ 22. iz 39. poglavlja Zakona o porezu na dohodak).

5.15. Ujedinjeno Kraljevstvo

U *Ujedinjenom Kraljevstvu* zadruga najčešće biraju pravni oblik prema Zakonu o privredivačkim i gospodarskim društvima (IPSA).⁷¹ Zakon donesen u 19. stoljeću upravo radi lakšeg osnivanja, registracije i djelovanja zadruga bio je do sada više puta dopunjen.

Prema zakonskoj noveli donesenoj prije Drugoga svjetskog rata, na osnovi tog Zakona mogu se registrirati društva koja posluju u korist zajednice (*community benefit societies*) i tzv. prave zadruga (*bona fide co-operative societies*). Pravim zadrugama zakon smatra društva koja nemaju za cilj dijeljenje dobiti na osnovi uplaćenoga vlastitog ili pozajmljenog kapitala (članak 1, stavak 3). Prema članku 6, stavku 1. IPSA, sudjelovanje pojedinaca u društvu ograničeno je. Najviši se dopušteni iznos valozira i prema važećem propisu iznosi 20.000 GBP.⁷²

Prema Zakonu o porez na dohodak i na korporacije (ICTA)⁷³, dobit koju privredivačko i gospodarsko društvo podijeli članovima kao diskont, rabat, dividendu ili bonus razmjerno opsegu ili vrijednosti poslova članova s društvom, a ne po osnovi kapitala, može se smatrati odbitnom stavkom odnosno rashodom (*to be deducted as expenses*).

⁷⁰ Inkomstskattelag. Svensk författningssamling 1999:1229.

⁷¹ Industrial and Provident Societies Act 1965 (c.12).

⁷² Statutory Instrument 1994 No. 341, The Industrial and Provident Societies (Increase in Shareholding Limit) Order 1994. Ograničenje sudjelovanja u kapitalu vrijedi samo za pojedinca (fizičku osobu), a ne i za društvo koje je član drugog društva.

⁷³ Income and Corporation Taxes Act 1988, 1988 c. 1.

Dodatni uvjet za tu poreznu povlasticu propisan je alternativno: ili društvo ne smije prodavati dobra i usluge drugim osobama osim članovima (načelo isključivog poslovanja s članovima) ili pak da broj udjela nije ograničen ni statutom društva ni u praksi (načelo otvorenosti, članak 348, točka 10. i 11).

Prema Zakonu o porezu na dohodak i na korporacije, porezu privredivačka i gospodarska društva, kao i s njima izjednačene zadružne udruge, ne plaćuju porez od kamata na kapital koji se formira udjelima i zajmovima članova. Zadružnim udruženjem smatra se udruženje osoba osnovano pisanom ispravom za koje s obzirom na odredbe o upotrebi dobiti u korist članova i na druge relevantne odredbe osnivačkog akta ovlašteni ministar utvrdi da je po sadržaju (*in substance*) zadružno udruženje (članak 486. ICTA-e).

6. Zaključak

Nakon ovog kratkog pregleda možemo zaključiti da se položaj zadruga u državama članicama EU-a razlikuje ne samo u korporacijskopravnome, nego i u poreznopravnom smislu.

U većini država članica EU-a propisi za zadruge predviđaju neke porezne olakšice, ali uz vrlo strogo utvrđene uvjete. Kao zajedničko obilježje tih olakšica mogla bi se navesti samo činjenica da za njihovo ostvarivanje nije dovoljan samo zadružni pravni oblik nego su porezne olakšice povezane s dosta detaljno utvrđenim specifičnostima zadružnog poslovanja, koje se odnose ponajprije na poslovanje zadruga s njezinim članovima, a u manjem opsegu i na ograničenu raspodjelu dobiti po osnovi uplaćenog kapitala odnosno na povećanje vlastitog kapitala stvaranjem pričuva.

Karakteristična porezna olakšica, koja proizlazi iz poslovanja zadruga s njezinim članovima, jest tzv. *ristorno*. Riječ je o dijelu poslovnog rezultata zadruga koji je prihodovan poslovanjem zadruga s njezinim članovima i koji se dijeli članovima razmjerno njihovu udjelu u tom poslovanju. Ta olakšica odgovara specifičnom korporacijskopravnom obilježju zadruga da isključivo ili barem pretežno surađuje s članovima.

Ako zakon za poreznu olakšicu na temelju *ristorna* ne propisuje druge uvjete osim onoga da je *ristorno* prihodovan poslovanjem zadruga s članovima, onda je riječ o poreznoj olakšici s velikom korisnošću, koja zadruzi ne oduzima fleksibilnosti u smislu organiziranosti i poslovanja (npr. u Njemačkoj; Stracke, 1997: 124). Dio dobiti ostvaren u suradnji zadruga s članovima može se utvrditi s obzirom na prihode odnosno rashode iz članskih i drugih namjenskih poslova (npr. u Njemačkoj tzv. metoda *statičke diobe*) ili pak s obzirom na troškove zadruga koji nastaju iz članskih poslova i svih ostalih delatnosti (npr. u Nizozemskoj tzv. metoda *dinamičke diobe* – Stracke, 1997: 111). Propisi često utvrđuju i druge uvjete, npr. ograničenje *ristorna* kao porezne olakšice samo do određenog iznosa (Belgija) ili samo na dio iznad određenog iznosa ostvaren poslovanjem zadruga s članovima (Luksemburg). Ponegdje zadruga za ostvarivanje te olakšice mora osigurati otvorenost za prijam novih članova (npr. u Belgiji, Švedskoj, Ujedinjenom Kraljevstvu). Uvjeti za isplatu *ristorna* vrlo su različiti. U nekim se državama traži barem djelomična isplata (npr. u Francuskoj), dok su drugi propisi o tom pitanju indiferentni (Grčka) ili pak uvjetuju porezne olakšice reinvestiranjem *ristorna* u zadrugu (Španjolska).

U državama u kojima je suradnja zadruga s nečlanovima znatnije ograničena zadruga ne smije dijeliti dobit iz nečlanskih poslova članovima u cijelosti (Francuska, Portugal) ili barem u određenom dijelu (Španjolska).

Učinak sličan ristornu, koji se smatra poreznom olakšicom, imaju i snižene porezne stope za onaj dio dobiti koji je ostvaren suradnjom zadruga s njezinim članovima. Iako su niže porezne stope za dio pozitivnog rezultata ostvarenog poslovanjem zadruga s članovima manje izdašne porezne olakšice, one se često kombiniraju s poreznim oslobođenjem za zadruga u nekim djelatnostima. S tim u vezi zanimljivo je uređenje u Španjolskoj, gdje korporacijski i porezni propisi nalažu zadrugama da isporuke dobara u poslovnoj suradnji s članovima obvezno obračunavaju prema tržišnim cijenama, što povoljno utječe i na stvaranje obveznih zakonskih pričuva i fonda za obrazovanje i promociju.

Dioba ristorna, naime, utječe na formiranje pričuva u zadrugi i time na kapitalnu sposobnost zadruga. To pitanje izričito regulira odredba švedskog Zakona o gospodarskim udruženjima, prema kojoj se mora zakonom propisati postotak za zakonske pričuve uvijek računate od cjelokupnoga poslovnog viška, bez obzira na to dijeli li se višak kao ristorno ili kao dobit.

Dio dobiti koji se u zadrugama dijeli članovima po osnovi uplaćenog kapitala u propisima koji uređuju taj način diobe često se limitira do određenoga maksimalnog postotka udjela. Stoga neki propisi o zadrugama taj dio dobiti smatraju kamatama i dopuštaju njegovo odbijanje kao rashoda i pri razrezu korporacijskog poreza.

U vezi s time treba spomenuti da su neke države uvele dodatne načine financiranja zadruga koji zadrugu približavaju dioničkom društvu (npr. potpomažuće članstvo, prenosivi udjeli s prednosnim imovinskim i ograničenim upravljačkim pravima). Od tih je država do sada samo Francuska suzila mogućnost poreznih olakšica po osnovi poslovanja zadruga s članovima za zadruga koje se služe novim modelima financiranja.

Neki instituti, kao npr. obveza zadruga da trajno povećava pričuve bez obzira na njihovu visinu (Italija, Španjolska, Portugal), zabrana diobe viška iz nečlanskih poslova zadruga u cijelosti (Francuska, Portugal) ili barem djelomično (Španjolska), kao i nedjeljiva zadržna imovina (npr. Italija), upućuju na međugeneracijsko značenje zadruga čiji cilj prelazi koristi trenutnog članstva. Porezni poticaji u tom smjeru obično se temelje na ustavnim odredbama koje osiguravaju zadrugama posebnu pomoć predviđajući istodobno i nadzor države nad ostvarivanjem njihovih općekorisnih funkcija.

Izraz ristorno može se upotrebljavati u različitim značenjima. Dok se u poreznom zakonodavstvu ristornom redovito smatra dio poslovnog viška koji zadruga ostvari u poslovanju s članovima i dijeli ga njima razmjerno udjelu, ristornom se u širem smislu pokatkad smatra svaki dio dobiti koji je raspoređen među članovima razmjerno njihovu poslovanju sa zadrugom. No time još nije rečeno da je dobit podijeljena članovima u cijelosti ostvarena poslovanjem zadruga s članovima. Ta pitanja svakako zaslužuju pozornost pri pripremi računovodstvenih, korporacijskih i poreznih propisa.

Opisane razlike u poreznom režimu zadruga u državama članicama EU-a bit će važne i za osnivanje odnosno poslovanje Europske zadruga prema već spomenutoj predloženoj uredbi EU-a. Kako prijedlog uredbe ne sadrži porezne odredbe, a Europska će zadruga, prema definciji, poslovati u međunarodnim razmjerima, za porezno optereće-

nje zadruge bit će važan i odnos između nacionalnih propisa o ristolnu kao rashodu i odredbama međunarodnih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, koji dopuštaju povećanje dobiti povezanih poduzetnika.

Pitanjem ristolna kao odbitne stavke pri oporezivanju zadruga već se pozabavila Europska komisija. Prema članku 87, stavku 1. Ugovora o osnivanju Europske zajednice, pomoći države odnosno doznake iz državnih sredstava, koje ograničavaju ili prijete ograničavanjem tržišnog natjecanja time što određenim poduzetnima ili proizvodnji određenih dobara osiguravaju povlastice, nisu spojive sa zajedničkim tržištem ako utječu na trgovinu među državama članicama i ako u Ugovoru nije drukčije određeno. Zabrana državnih pomoći nije apsolutna jer se u stavku 2. navode pomoći koje »su spojive«, a u stavku 3. istog članka pomoći koje »mogu biti spojive« sa zajedničkim tržištem, dok posebno uređenje vrijedi za neke sektore (npr. za poljoprivredu). U priopćenju o primjeni pravila glede državne pomoći u sklopu mjera neposrednog oporezivanja Komisija nije izrekla jednoznačno stajalište o poreznim olakšicama za zadruge na osnovi njihove suradnje s članovima. Komisija je, naime, ponovila načelno stajalište da mjere koje proizlaze iz same prirode poreznog sustava nisu državna pomoć i da iz prirode poreznog sustava može proizlaziti porezno oslobođenje dobiti koju zadruga dijeli članovima ako se ta dobit oporezuje kod članova.⁷⁴

LITERATURA

- Aschenburg, R., 1992.** *Die eingetragene Genossenschaft als Beteiligungsunternehmen*. Göttingen: Vandenhoeck & Ruprecht.
- Barton, D., 1989.** »What is a Cooperative?« in D. W. Cobia, (ed). *Cooperatives in Agriculture*. Englewood Cliffs: Prentice Hall, 1-20.
- Bekkum van, O. F., 2001.** *Cooperative Models and Farm Policy Reform*. Assen: Van Gorcum.
- Dijk van, G., 2000.** »Coöperatie en NV: een bedrijfseconomische beschouwing« in: Dijk, G. van and Faber, D. (ed.). *Coöperaties en nv's: fiscale rivalen*. Assen: Van Gorcum, 1-12.
- Dülfer, E., 1995.** *Betriebswirtschaftslehre der Genossenschaften und vergleichbarer Kooperative*. Göttingen: Vandenhoeck and Ruprecht.
- Geld, J. A. G. van der, 2000.** »De fiscale behandeling van coöperaties en hun concurrenten« in: Dijk, G. van and Faber, D. (ed.). *Coöperaties en nv's: fiscale rivalen*. Assen: Van Gorcum, 57-62.

⁷⁴ »...Furthermore, it may also be justified by the nature of the tax system that cooperatives which distribute all their profits to their members are not taxed at the level of the cooperative when tax is levied at the level of their members« (točka 25. Saopćenja, vidi Commission notice on the application of the State aid rules to measures relating to direct business taxation, 98/C 384/03, Official Journal C 384, 10.12.1998, str. 3-12).

U skladu s tim stajalištem, Europska komisija nije prihvatila tvrdnju da je diferencirani porezni tretman grčkih poljoprivrednih zadruga nedopuštena državna pomoć (usp. Commission Decision of 1 March 2002 on the aid schemes implemented by Greece in favour of the settlement of debts by the agricultural cooperatives in 1992 and 1994 including the aids for reorganisation of the dairy cooperative AGNO).

- Hettrich, E. [et al.], 2001.** *Genossenschaftsgesetz*. München: C. H. Beck.
- Horlyck, E., 2000.** *Dansk andelsrett*. København: Jurist- och oekonomforbundets forlag.
- Jelčić, B., 1998.** *Porezni sustav i porezna politika*. Zagreb: Informator.
- Kemperink J. B. M. W., 2002.** »Is de coöperatieve rechtsvorm uniek?« in: Dijk, G. van and Faber, D. (ed.). *Coöperaties en nv's: fiscale rivalen*. Assen: Van Gorcum, 29-46.
- Stanovnik, T. , 1998.** *Javne finance*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta Univerze v Ljubljani.
- Statement on Cooperative Identity, 2002.** Available from:
<http://www.ica.coop/ica/info/enprinciples.html>
- Stracke, B., 1997.** *Die Besteuerung der Genossenschaften in der Europäischen Union*. Bielefeld: Erich Schmidt Verlag.
- The Text of the Recommendation Concerning The Promotion Of Cooperatives, 2002.** Provisional Record, International Labour Conference, 23 A Ninetieth Session, Geneva.
- Tičar, B., 2001.** *Uvod v korporacijsko davčno pravo*. Ljubljana: Inštitut za javno upravo pri Pravni fakulteti.

PREGLED NAJVAŽNIJIH PRAVNIH PROPISA I DRUGIH AKATA

Austrija

- Gesetz vom 9. April 1873 über Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften.**
RGI. Nr. 70/1873 ... BGBl. I Nr. 136/2000. (Zakon o privrednim i gospodarskim zadrugama)
- Bundesgesetz vom 8. März 1979 über die Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen.**
(Wohnungsgemeinnützigkeitgesetz – WGG), 71/2002 ... 71/2002 (§ 7). (Savezni zakon od 8. ožujka 1979. o općoj korisnosti u stambenom gospodarstvu)
- Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens von Körperschaften (Körperschaftsteuergesetz 1988 – KStG 1988).** BGBl. Nr. 401/1988 ... BGBl. I Nr. 144/2001. (Zakon o korporacijskom porezu)

Belgija

- Loi portant institution d'un Conseil national de la Coopération.** 20 juillet 1955,
Moniteur belge, 10.8.1955 (Zakon o osnivanju Nacionalnog savjeta za zadrugarstvo)
- Code des impôts sur les revenus (CIR) 1992, 10 avril 1992.** Moniteur belge, 30.7. 1992. (Zakonik o porezu na dohotke)
- Code des sociétés (7.5.1999).** Moniteur belge, 6.8.1999. (Zakonik o društvima)

Danska

Lov nr. 123 af 18. februar 1994, om erhvervsdrivende virksomheder. (Zakon br. 123 od 18. veljače 1994. o gospodarskim poduzećima)

Lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v. (Selskabsskatteloven). Lov Nr. 165 af 15/03/2000 ... Lov Nr. 1033 af 17/12/2001. (Zakon br. 1033 od 17. prosinca 2001. o oporezivanju društava)

Europska zajednica

Council Regulation (EEC) No 2137/85 of 25 July 1985 on the European Economic Interest Grouping (EEIG). Official Journal of the European Communities, L 199, 31/07/1985, str. 1-9. (Uredba Savjeta (EZ) 2137/85 od 25. lipnja 1985. o Europskome gospodarskom interesnom udruženju)

Commission notice on the application of the State aid rules to measures relating to direct business taxation, 1998. 98/C 384/03, Official Journal of the European Communities, C 384, 10.12.1998, str. 3-12. (Priopćenje Komisije o primjeni pravila u pogledu državnih pomoći unutar mjera neposrednog oporezivanja)

Amended proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council on the Statute for a European co-operative society. Presidency compromise proposal, Brussels 12. 4. 2001. (Dopunjeni prijedlog uredbe Europskog parlamenta i Savjeta o statutu Europske zadruge)

Council Regulation (EC) No 2157/2001 of 8 October 2001 on the Statute for a European company (SE). Official Journal of the European Communities, L 294, 10. 11. 2001, str. 1-21. (Uredba Savjeta (EZ) 2157/01 od 8. listopada 2001. o statutu Europskog društva (SE))

Commission Decision of 1 March 2002 on the aid schemes implemented by Greece in favour of the settlement of debts by the agricultural cooperatives in 1992 and 1994 including the aids for reorganisation of the dairy cooperative AGNO. Official Journal of the European Communities, L 159, 17.6.2002, str. 1-26. (Odluka Komisije od 1. ožujka 2002. o shemama pomoći Grčkoj radi pokrića dugova poljoprivrednih zadruga u godinama 1992. i 1994, uključujući i pomoći za reorganizaciju mljekarske zadruge AGNO)

Finska

Lag om beskattning av inkomst av näringsverksamhet 24.6.1968/360. (Zakon o oporezivanju dohotka iz gospodarske djelatnosti)

Lag om andelslag, Nr. 1488/2001, Given i Helsingfors den 28 december 2001. (Zadružni zakon)

Francuska

Loi portant statut de la coopération. Journal Officiel, 11. septembre 1947. (Zakon o položaju zadruga)

Code général d'impôts. (Opći porezni zakonik)

Grčka

Nomos 2180/2000. (Zakon 2180/2000 o poljoprivrednim zadružnim organizacijama)

Hrvatska

Zakon o zadrugama. Narodne novine Republike Hrvatske, br. 36/1995, 67/2001 i 12/2002.

Zakon o porezu na dobit. Narodne novine Republike Hrvatske, br. 127/00.

Irska

Industrial and Provident Societies (Amendment) Act, 1978. (Zakon o dopunama Zakona o privredivačkim i gospodarskim društvima)

Corporation Tax Act, 1976. (Korporacijski porezni zakon)

Italija

Codice civile. R.D. 16 marzo 1942, n. 262 Approvazione del testo del Codice Civile, Gazzetta Ufficiale, n. 79 del 4 aprile 1942. (Građanski zakonik)

Legge del 16/12/1977 n. 904, Modificazione alla disciplina dell'Irpef e al regime tributario dei dividendi e degli aumenti di capitale, adeguamento del capitale minimo delle società e altre norme in materia fiscale e societaria. Gazzetta Ufficiale n. 343 del 17/12/1977. (Zakon br. 904 od 16. prosinca 1977. o promjenama u uređenju poreza na dohodak fizičkih osoba i u poreznom režimu dividendi, o prilagodbi minimalnog kapitala društava i drugim pravilima na području poreza i društava)

Decreto del Presidente della Repubblica del 22/12/1986 n. 917, Testo unico delle imposte sui redditi. Gazzetta Ufficiale n. 302 del 31/12/1986. (Predsjednički dekret br. 917 od 22. prosinca 1986. kojim se utvrđuje jedinstveni tekst propisa o porezu na dohotke)

Legge del 31/01/1992 n. 59, Nuove norme in materia di società cooperative. Gazzetta Ufficiale n. 31 del 07/02/1992. (Zakon br. 59 od 31. siječnja 1992. o novim pravilima za zadruge)

Decreto Legislativo, 24. 6. 1998, n. 213, Disposizioni per l'introduzione dell'euro nell'ordinamento nazionale. Gazzetta Ufficiale n. 157 del 08/07/1998. (Zakonodavni dekret br. 213 od 24. lipnja 1998. o uvođenju eura u državno uređenje)

Luksemburg

Loi du 10 aout 1915 concernant les sociétés commerciales. Mém. 90 du 30 octobre 1915, str. 925. (Zakon od 10. kolovoza 1915. o trgovačkim društvima)

Arrêté Grand-Ducal du 17 septembre 1945 portant revision de la loi du 27 mars 1900 sur l'organisation des associations agricoles. Mém. 51 du 22 septembre 1945, (Nadvojvodska odredba od 17. rujna 1945. o reviziji zakona o organizaciji poljoprivrednih udruženja od 27. ožujka 1900)

Loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu. Mémorial Nr. 79, 6. décembre 1967. (Zakon od 4. prosinca 1967. o porezu na dohodak)

Nizozemska

Wet van 8 oktober 1969, houdende vervanging van het Besluit op de Vennootschapsbelasting 1942 door een nieuwe wettelijke regeling (Wet op de vennootschapsbelasting 1969). Staatsblad 1995, 660 ... Staatsblad 2001, 690. (Zakon od 8. listopada 1969. koji zamjenjuje Odluku o oporezivanju društava iz 1942. godine novim zakonskim uređenjem (Zakon o oporezivanju društava 1969).

Burgerlijk Wetboek, Boek 2, najzad promijenjen zakonom objavljenim u Staatsbladu 2002, 142. (Građanski zakonik, druga knjiga)

Njemačka

Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften vom 1. Mai 1889. (RGI. S. 55) in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. August 1994 (BGBl I S. 2202 ... BGBl 2001 I, S. 3414). (Zakon od 1. svibnja 1888. o privrednim i gospodarskim zadrugama)

Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Körperschaftsteuer (Körperschaftsteuer-Richtlinien 1995 – KStR 1995). Bundesteuerblatt Nr. 1/1996. (Smjernice o korporacijskom porezu)

Körperschaftsteuergesetz 2002 (KStG 2002). BGBl. I Nr. 75 S. 4145. (Zakon o korporacijskom porezu)

Portugal

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas. Decreto-Lei 442-B/88, de 30 de Novembro. (Zakonik o oporezivanju pravnih osoba)

Codigo cooperativo. Lei No 51/96 de 7 de Setembro. (Zadružni zakonik)

Estatuto Fiscal Cooperativo. Lei nº 85/98 de 16.12, DL nº 393/99 de 1.10 (artº 17º), Lei nº 3-B/2000 de 4.4 (artº 7º) e Lei nº 30-C/2000 de 29.12. (Zakon o poreznom položaju zadruga)

Slovenija

Zakon o zadrugah (ZZad). Ur. l. RS, br. 13/1992, 7/1993, 22/1994 in 35/1996.

Zakon o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO). Ur. l. RS, br. 72-2631/1993, 720-885/1995, 18-1062/1996, 82-3891/1997, 82-3891/1997, 27-1070/1998 i 50-2456/2002.

Slovenski računovodstveni standardi 2001 (2002). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije

Španjolska

Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de las cooperativas. B.O.E. de 20 de diciembre de 1990 (num 340). (Zakon o poreznom položaju zadruga)

Ley del Impuesto sobre Sociedades, Ley 43/1995. Boletín Oficial del Estado de 28 de diciembre. (Zakon o oporezivanju društava)

Ley núm. 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas. B. O. E. de 17 de julio de 1999. (Zakon o zadrugama)

Švedska

Lag (1987:667) om ekonomiska föreningar. (Zakon o gospodarskim udruženjima)

Inkomstskattelag. Svensk författningssamling 1999:1229. (Zakon o oporezivanju dohotka)

Ujedinjeno Kraljevstvo

Industrial and Provident Societies Act 1965 (c. 12). (Zakon o privredivačkim i gospodarskim društvima)

Income and Corporation Taxes Act 1988, 1988 c. 1. (Zakon o porezima na dohodak i na korporacije)

Statutory Instrument 1994 No. 341, The Industrial and Provident Societies (Increase in Shareholding Limit) Order 1994. (Izvršni propis br. 341/1994 kojim se povećava najveći dopušteni iznos udjela prema Zakonu o privredivačkim i gospodarskim društvima)

F r a n c i A v s e c : A Comparative Survey of some Specific Features in the Corporate Tax Regime of Cooperatives

Summary

Taking into account the legal regime of cooperatives as a special type of legal entity, the paper compares some specific features of the corporate taxation of cooperatives in the member states of the European Union. Although the corporate tax regimes of cooperatives in the EU member states are different, it can be said that the specific provisions in some member states are concerned, above all, with the so-called patronage rebate, which can be deducted from the taxable income, or, alternatively, a decreased tax rate or tax exemption for that part of the income that is, according to criteria laid down by the tax provisions, attributable to the operations of the cooperative with its members. In some member states, it is also possible to find deductibility of limited dividends on members' investments (»interests«) and tax exemption for that part of income obligatorily or voluntarily invested into the legal or indivisible reserves.

Key words: cooperative, European cooperative society, corporate tax