

Likvidacija obrtnika – obveznika poreza na dobit („dobitaša“)

mr. sc. **Danica Lončar-Galek, Danijel Galek**, mag. oec., **Ivan Galek**, dipl. oec., univ. spec. oec.

Za razliku od likvidacije trgovačkog društva koja je detaljno propisana Zakonom o trgovačkim društvima likvidacija obrtnika i drugih samostalnih djelatnosti obveznika poreza na dobit nije propisana niti jednim propisom. S obzirom na recesiju i neizvjesnost u poslovanju česte su odjave obrta i samostalne djelatnosti obveznika poreza na dobit. Kako računovodstveno i porezno postupiti prilikom likvidacije obrtnika „dobitaša“ pročitajte u nastavku članka.

1. Uvod

Sukladno članku 2. Zakona o obrtu¹ **obrtom** se smatra samostalno i trajno obavljanje dopuštenih gospodarskih djelatnosti od strane fizičkih osoba sa svrhom postizanja dohotka ili dobiti koja se ostvaruje proizvodnjom, prometom ili pružanjem usluga na tržištu. Iznimno od ove odredbe, sukladno članku 2. stavku 2. Zakona, obrt obavlja i pravna osoba koja obavlja gospodarsku djelatnost kao što su primjerice izvođenje praktične nastave ili vježbe naukovanja. **Obrtnik**, u smislu Zakona o obrtu predstavlja fizičku osobu koja obavlja jednu ili više dopuštenih gospodarskih djelatnosti u svoje ime i za svoj račun, dok se pritom može koristiti i radom drugih osoba.

Oporezivanje obrta i s obrtom izjednačenih djelatnosti uređeno je prvenstveno propisima o oporezivanju dohotka. Prema odredbi članka 30. Zakona o porezu na dohodak² dohodak od samostalne djelatnosti utvrđuje se kao razlika poslovnih primitaka i poslovnih izdataka nastalih u poreznom razdoblju. Samostalnom djelatnošću u poreznom smislu, sukladno članku 28. Zakona o porezu na dohodak, smatra se dohodak ostvaren od:

- obrta i s obrtom izjednačenih djelatnosti,
- slobodnih zanimanja, te
- poljoprivrede i šumarstva.

Svaki obrt potrebno je upisati u **Obrtni registar**, javnu knjigu u koju se upisuju obrtnici odgovarajućeg županijskog ureda odnosno ureda Grada Zagreba, u koji je dopušten upis bilo kojeg obrta koji obavlja dopuštenu gospodarsku djelatnost koja nije zakonom zabranjena. Za obavljanje slobodnih, vezanih i povlaštenih obrta, obrtniku

se izdaje obrtnica, a za obavljanje povlaštenih obrta, obrtnik mora imati i povlasticu. Obrt se upisuje u Obrtni registar na temelju rješenja koje izdaje mjesno nadležni ured državne uprave u županiji, odnosno nadležni ured Grada Zagreba. Također, obrtnici kao porezni obveznici koji obavljaju samostalnu djelatnost i ostvaruju dohodak od obrta i s obrtom izjednačenih djelatnosti, dužni su se upisati u Registar poreznih obveznika poreza na dohodak i dohodak utvrđivati temeljem podataka iz poslovnih knjiga i evidencija.

U Zakonu o obrtu propisani su uvjeti za otvaranje, poslovanje i prestanaka obrta. Tako je u članku 45. Zakona o obrtu propisano kako **obrt prestaje odjavom ili po sili zakona**. Uvjeti za prestanak obrta po sili zakona utvrđeni su u članku 47. Zakona.



ističemo...

Obrtnik je dužan prilikom odjave obrta uz zahtjev za odjavu obrta priložiti i obrtnicu pri čemu se **prestanak obrta** odjavom utvrđuje **danom** koji je naveden u **odjavi obrta**. Prestanak obrta po sili zakona utvrđuje rješenjem mjesno nadležan ured državne uprave u županiji, odnosno nadležni ured Grada Zagreba i po izvršnosti rješenja briše obrt iz Obrtnog registra.

Napominje se kako obrt nije moguće odjaviti unazad osim u slučaju kada obrtnik ostvaruje pravo na invalidsku mirovinu pa se u tom slučaju prestanak obrta odjavom utvrđuje danom pravomoćnosti rješenja o ostvarivanju prava na invalidsku mirovinu.

Obrtnici obveznici poreza na dohodak mogu **dobrovoljno ili po sili zakona postati obveznici poreza na dobit**. Više o tome, kao i

1 Narodne novine, broj 143/13.

2 Narodne novine, broj 115/16.



detaljnije o postupku likvidacije obrtničke djelatnosti kod obveznika poreza na dobit donosimo u nastavku članka.

2. Računovodstveni i pravni aspekt obrtničke djelatnosti u likvidaciji

Većina obrtnika i fizičkih osoba koje obavljaju samostalnu djelatnost obveznici su poreza na dohodak. No, svi oni u određenoj situaciji mogu postati obveznici poreza na dobit – i to dragovoljno ili po sili Zakona o porezu na dobit³. Tako, u smislu vođenja poslovnih knjiga, utvrđivanja osnovice i plaćanja poreza «iz» odnosno «na» rezultat postoje obrtnici obveznici poreza na dohodak (tzv. „dohodaši“) i obrtnici obveznici poreza na dobit (tzv. „dobitaši“).

U Zakonu o porezu na dobit i Pravilniku o porezu na dobit⁴ propisana je mogućnost **dobrovoljnog** prelaska sa oporezivanja porezom na dohodak na oporezivanje porezom na dobit. Naime, obveznikom poreza na dobit može postati i fizička osoba – obveznik poreza na dohodak ukoliko nadležnoj ispostavi Porezne uprave dostavi pisanu izjavu da želi plaćati porez na dobit umjesto poreza na dohodak. Navedena izjava dostavlja se nadležnoj ispostavi Porezne uprave do kraja tekuće godine za iduću kalendarsku godinu. Nadležna ispostava Porezne uprave o zahtjevu fizičke osobe – obveznika poreza na dohodak donosi rješenje kojim se usvaja zahtjev iste, a koje obvezuje poreznog obveznika sljedeće **tri godine**⁵. U opravdanim slučajevima i na temelju pisanog zahtjeva poreznog obveznika taj rok može biti i kraći, o čemu Porezna uprava donosi rješenje. Opravdanim slučajevima osobito se smatraju cjelovita promjena djelatnosti koju obavlja porezni obveznik te značajno izmijenjeni uvjeti (više od 50%) zbog kojih je porezni obveznik promijenio način oporezivanja.

Pored dobrovoljnog prelaska fizičke osobe s plaćanja poreza na dohodak na porez na dobit, propisani su uvjeti u članku 2. stavku 4. Zakona o porezu na dobit, prema kojima poduzetnik fizička osoba koja ostvaruje dohodak od obrta i s obrtom izjednačenih djelatnosti postaje obveznikom poreza na dobit **po sili zakona**:

- 1) ako je u prethodnom poreznom razdoblju ostvario ukupni primitak veći od 3.000.000,00 kuna, ili
- 2) ako ispunjava **dva od sljedeća tri** uvjeta:
 - u prethodnom poreznom razdoblju ostvario je dohodak veći od 400.000,00 kuna,
 - ima dugotrajnu imovinu u vrijednosti većoj od 2.000.000,00 kuna,
 - u prethodnom poreznom razdoblju prosječno zapošljava više od 15 radnika.

Navedene odredbe odnose se na fizičke osobe koje utvrđuju dohodak od samostalne djelatnosti na temelju poslovnih knjiga prema članku 30. Zakona o porezu na dohodak, ali je zanimljivo napomenuti kako se iste ne odnose **na fizičke osobe koje su obveznici poreza na dohodak isključivo od imovine i imovinskih prava**⁶.

S računovodstvenog gledišta obrt je, kao i bilo koja druga samostalna djelatnost ako plaća porez na dobit, obveznik vođenja poslovnih knjiga sukladno propisima o računovodstvu kao i trgovačko društvo. To u prijevodu znači kako je obrtnik obvezan prilikom knjiženja poslovnih događaja, kako za vrijeme redovnog poslovanja, tako

i prilikom likvidacije obrta, primjenjivati odredbe Zakona o računovodstvu⁷ te zahtjeve Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja⁸.

Važno je naglasiti da Obrt nema pravnu osobnost jer on po svojoj definiciji **nije ni pravna ni fizička osoba** nego predstavlja obavljanje dopuštenih djelatnosti od strane fizičkih osoba – obrtnika (definicija iz Zakona o obrtu). U praksi se, suprotno od toga, često upravo obrt označava kao stranka u postupku, što nije u skladu sa zakonom niti logikom. Obrt nije i **ne može biti stranka u obveznom pravnom odnosu** niti može preuzimati prava i obveze iz tog odnosa već to može samo fizička osoba – obrtnik koji samostalnu djelatnost obavlja u svoje ime i za svoj račun.

Naravno da sve prethodno kazano se odnosi na svaki obrt pa tako i onaj u postupku likvidacije. Jednako tako prilikom prelaska na oporezivanje porezom na dobit ne dolazi do promjene pravnog statusa obrta, već se mijenja samo način evidentiranja nastalih poslovnih događaja u računovodstvu (primjena sustava dvojnog knjigovodstva i vođenje poslovnih knjiga: dnevnika, glavne knjige te pomoćnih knjiga i/ili analitičkih knjigovodstvenih evidencija).

Kako obrt nema pravnu osobnost, jer nije ni pravna niti fizička osoba, bilo koji ugovor obveznog odnosa u kojem je obrt sudionik tog odnosa tj. stranka ugovora (npr. ugovor o zajmu, ugovor o najmu i sl.) ne „proizvodi“ pravne učinke niti je u tom smislu pravovaljan.

Posljedično, po takvom ugovoru, ne mogu za obrt nastati niti neka porezna prava niti pak porezne obveze, jer ih obrt naprosto ne može preuzeti! Preuzeti ih može samo obrtnik kao fizička osoba i nositelj djelatnosti. Pa tako niti po ugovoru o zajmu ne mogu nastati za obrt kao stranku ugovora nikakva prava niti obveze, nezavisno je li obrt «nominiran» kao zajmodavac ili zajmoprimac, zbog čega nema nikakvog značenja ugovarati kamatnu stopu niti pak tu kamatu obračunavati, jer je se u konačnosti nema kome «pripisati» kao prihod ili pak rashod. Obrt, dakle ne može imati pravo zahtijevati kamatu od obrtnika kao fizičke osobe, niti pak obrt ne može imati obvezu za kamatu prema drugoj stranci ugovora tj. prema obrtniku kao fizičkoj osobi.

U praksi se često za ulaganje novčane imovine obrtnika - fizičke osobe u poslovanje, u nedostatku poslovne novčane imovine obrta kao poduzetničke djelatnosti, sklapa **ugovor o zajmu** između obrtnika i njegova obrta no takav ugovor nema pravne učinke **nego samo služi kao dokaz ulaganja novca iz privatne imovine obrtnika u poslovnu sferu**. Prethodnim ugovorom se zapravo dokazuje priljev novca iz privatne sfere a ne iz poslovnog prometa poduzetničke djelatnosti te se takva uplata „dokumentira“ kao ulaganje obrtnika (knjiženje: *duguje Transakcijski račun novca* kto 100/ potražuje kto 915 *Izravne promjene kapitala tijekom obračunskog razdoblja obrtnika i fizičkih osoba obveznika poreza na dobit*).

Jednako stajalište u smislu nemogućnosti nastanka obveza u ugovornom odnosu između obrta i obrtnika kao fizičke osobe već odavno je istaknuto od strane porezne vlasti. U prethodnom smislu se oglasio i Središnji ured Porezne uprave Ministarstva financija svojim stavom, mišljenjem⁹ ispravno osporavajući postojanje prometa (i ugovornog odnosa prodaje) pri tzv. kupoprodaji nekretnine odnosno kupoprodajnom ugovoru po kojem obrtnik prodaje svom obrtu nekretninu, iz kojeg izdvajamo dio:

3 Narodne novine, broj 177/04. do 115/16., članak 2. stavak 3. i 4. Zakona

4 Narodne novine, broj 95/05. do 2/18., članak 3. stavak 1.

5 Članak 29. stavak 5. Zakona o porezu na dobit

6 Uputa o sastavljanju i podnošenju porezne prijave obveznika poreza na dobit i obračunavanju poreza na dobit po godišnjem obračunu za 2017. godinu (PU KLASA: 410-01/18-01/312, URBROJ: 513-07-21-01/18-1)

7 Narodne novine, broj 78/15., 134/15. i 120/16.

8 Narodne novine, broj 86/15 – na snazi od 01.01.2016. godine; godišnji financijski izvještaji za razdoblja koja su započela prije 01.01.2016., a završavaju nakon 01.01.2016., sastavit će se i prezentirati u skladu s Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja koji su na snazi do 1. siječnja 2016. (Narodne novine, broj 30/2008, 4/2009, 58/2011 i 140/2011).

9 KLASA: 410-20/05-10, URBROJ: 513-07-21-01/05-2 od 21. ožujka 2005.

„...Dakle, obrt nije ni pravna ni fizička osoba, već predstavlja samostalno i trajno obavljanje dopuštenih gospodarskih djelatnosti pa stoga **obrt ne može biti sudionik obveznog odnosa ni nositelj prava i obveza iz takvog odnosa**. Shodno navedenom, predmet oporezivanja porezom na promet nekretnina je promet nekretnina. Budući da u konkretnom slučaju nije došlo do prometa nekretnina, ne postoji ni obveza plaćanja poreza na promet nekretnina.“

Nositelj prava i obveza iz ugovornog obveznog odnosa ne može biti obrt neovisno od toga vodi li se za obrt jednostavno knjigovodstvo i utvrđuje dohodak ili pak dvojno knjigovodstvo i utvrđuje dobit kao osnovica oporezivanja.

S računovodstvenog pak aspekta knjiženja poslovnih događaja za obrtnika „dobitaša“ koji je odlučio likvidirati obrt vrijede isti propisi kao i za trgovačko društvo koje je u likvidaciji, dok se s pravnog aspekta na obrtnika „dobitaša“ i dalje primjenjuju odredbe Zakona o obrtu, a na trgovačka društva odredbe Zakona o trgovačkim društvima¹⁰.

Godišnje financijske izvještaje (Bilanca i Račun dobiti i gubitka) te prijavu poreza na dobit (Obrazac PD) obveznik poreza na dobit obavezan je podnijeti nadležnoj ispostavi Porezne uprave za izvještajno razdoblje najkasnije do 30. travnja tekuće godine za prethodnu godinu. Budući da je Zakonom o obrtu uređen samo prestanak obrta (odjavom ili po sili zakona), ali ne i sam postupak likvidacije kao kod trgovačkih društava (što je uređeno Zakonom o trgovačkim društvima), smatra se kako se obrt likvidira danom objave, što znači da **kod likvidacije obrta nema razdoblja likvidacije, niti razlikovanja početnih i završnih likvidacijskih financijskih izvješća**.

Kao što je poznato likvidaciju trgovačkih društava propisuje Zakon o trgovačkim društvima te su društva u likvidaciji obvezna prijaviti postupak likvidacije nadležnom trgovačkom sudu i izraditi početnu likvidacijsku bilancu. Nakon toga teče razdoblje likvidacije, u kojem se naplaćuju potraživanja, unovčava imovina društva, pozivaju vjerovnici i dr., nakon kojega je potrebno izraditi završne likvidacijske izvještaje društva u likvidaciji.



ističemo...

Zbog nepostojanja razdoblja likvidacije kod likvidacije obrtnika „dobitaša“ **početni likvidacijski izvještaji ujedno su i zaključni likvidacijski izvještaji**. Naime, obrt prestaje postojati danom objave i brisanja iz Obrtnog registra (neovisno o stanju potraživanja, obveza, imovine i dr.), što znači da obrt treba podnijeti zadnju prijavu poreza na dobit za **porezno razdoblje od početka poslovne godine do dana objave obrta**¹¹. Uz poreznu prijavu podnosi se bilanca te račun dobiti i gubitka i to najkasnije po isteku četiri mjeseca po završetku razdoblja oporezivanja¹².

Za razliku od likvidacije obrtnika – obveznika poreza na dohodak („dohodaša“), koja je uređena Zakonom o porezu na dohodak¹³ i Pravilnikom o porezu na dohodak¹⁴, postupak likvidacije obrtnika – obveznika poreza na dobit („dobitaša“) nije posebno uređen niti jednim propisom pa stoga se često i javljaju nedoumice što napraviti

u pogledu postupka oporezivanja u slučaju likvidacije istoga. Zbog toga bi prije objave obrta poželjno bilo, jednako kao i kod likvidacije trgovačkog društva, uz obvezu provođenja popisa te usklađenja stanja na knjigovodstvenim kontima, još učiniti i sljedeće:

- naplatiti potraživanja,
- podmiriti obveze – prema državi i lokalnom proračunu, prema vjerovnicima, prema radnicima,
- unovčiti imovinu obrta, te
- dovršiti tekuće poslove.

Obveza popisa (inventure) imovine i obveza prilikom otvaranja postupka likvidacije propisuje Zakon o računovodstvu¹⁵ i Opći porezni zakon¹⁶. U Zakonu o računovodstvu¹⁷ propisana je i obveza sastavljanja godišnjih financijskih izvještaja, za razdoblje kraće od kalendarke godine, u slučajevima statusnih promjena te otvaranja postupka stečaja ili likvidacije i to sa stanjem koje prethodi danu otvaranja postupka. Kako kod obrtnika „dobitaša“ ne postoji razdoblje likvidacije, financijski izvještaji koji se sastavljaju prilikom otvaranja postupka likvidacije su ujedno završni (zadnji) financijski izvještaji na kraju postupka likvidacije.



ističemo...

Obrtnici obveznici poreza na dobit nisu obveznici podnošenja dokumentacije radi javne objave, već su dužni dostaviti godišnji financijski izvještaj za statističke i druge potrebe i to: bilancu, račun dobiti i gubitka te dodatne podatke.

Ukoliko je obrt likvidiran odjavom obrtnika temeljem pisane odluke o likvidaciji obrta, prijava se podnosi nadležnom uredu državne uprave u županiji, odnosno nadležnom uredu Grada Zagreba, koji nakon toga donose rješenje temeljem kojeg se obrt briše iz Obrtnog registra. Ako je pak obrt likvidiran po sili zakona, nadležni ured državne uprave u županiji, odnosno ured Grada Zagreba rješenjem utvrđuje prestanak obrta i po pravomoćnosti rješenja briše obrt iz Obrtnog registra (u ovome slučaju danom likvidacije se smatra dan pravomoćnosti donesenog rješenja).

Osim brisanja iz Obrtnog registra, potrebno je odjaviti radnike, s istim danom kada je objavljen i obrt, s mirovinskog i zdravstvenog osiguranja radi toga što do objave radnika teče obveza obračuna i uplate doprinosa i poreza na dohodak od nesamostalnog rada. Isto se odnosi i za obvezne doprinose vlasnika obrta koji se plaćaju sve do dana objave obrta. Jednako tako, obrtnik obveznik poreza na dobit obveznik je plaćanja drugih javnih davanja (članarina Hrvatskoj obrtničkoj komori, turistička članarina, eventualno spomenička renta) sve do dana brisanja iz obrtnog registra.

3. Porezni aspekt obrtničke djelatnosti u likvidaciji

Kao što je prethodno kazano, obrt prestaje odjavom obrta ili brisanjem obrta po sili zakona iz Obrtnog registra, pri čemu se pri prestanku obrta kao njegovoj likvidaciji ne obazire na njegov porezni status niti njegove obveze prema poreznoj upravi. Tako npr. unatoč propisane obveze obračuna poreza na dodanu vrijednost na sva dobra koja preostanu i koja se smatraju izuzimanjem i to prije objave djelatnosti, ponašanje nadležnih tijela u praksi je suprotno pa oni

¹⁰ Narodne novine, broj 111/93. do 110/15.

¹¹ Članak 29. stavak 3. točka 5. Zakona o porezu na dobit

¹² Članak 35. Zakona o porezu na dobit

¹³ Članak 31. i 32. Zakona o porezu na dohodak

¹⁴ Narodne novine, broj 10/17. i 128/17., članci 34. i 35. Pravilnika

¹⁵ Članak 15. stavak 4.

¹⁶ Narodne novine, broj 115/16., članak 66. stavak 14.

¹⁷ Članak 19. stavak 9.

daju odjavu i brišu obrt iz obrtnog registra bez provjere obračuna obveza propisanih u poreznom propisu¹⁸:



ističemo...

„Fizička i pravna osoba prestaje djelovati kao porezni obveznik trajnom odjavom djelatnosti, odnosno brisanjem iz registra kod nadležnog tijela. Prije odjave djelatnosti porezni obveznik mora obračunati PDV na sve isporuke do dana odjave, uključujući u te isporuke i sva dobra koja mu preostanu i koja se smatraju izuzimanjem u neposlovne svrhe, a za koja je mogao koristiti odbitak pretporeza.“¹⁹

Zbog nepostojanja propisanog ponašanja niti koraka u postupku likvidacije obrta „dobitaša“, ali i zbog nedovoljne komunikacije upravnih tijela i porezne uprave obrtnik može, po brisanju obrta iz Obrtnog registra, biti zatečen finansijskim prvenstveno poreznim obvezama vezanima za preostalu imovinu i obveze u posljednjoj bilanci. I iz prethodnog citata iz propisa potpuno je jasno da porezni obveznik prije odjave djelatnosti mora obračunati porezne obveze koje bi trebale biti iskazane u posljednjoj bilanci, ali se to u praksi često propusti učiniti. Zbog toga se obrtnici naknadno iznenade obračunanim poreznim obvezama koje moraju platiti. Pri tome nije presudno jesu li ili nisu porezne obveze iskazane u posljednjoj bilanci, tim više što sam postupak likvidacije za obrtnika „dobitaša“ nije propisan, ali činjenica jest da nastale porezne obveze po osnovi izuzimanja obrtnik mora platiti. Iz tog razloga bilo bi dobro da se obrtnik, prije nego da zahtjev za likvidacijom obrta, informira o poreznim obvezama koje se odnose na preostalu poslovnu imovinu i/ili obveze, da iste obračuna i plati.



ističemo...

Ako obračunane porezne obveze po osnovi izuzimanja odnosno prijenosa preostale poslovne imovine u privatnu sferu i ne plati prije odjave obrta u Obrtnom registru, obrtnik će kao fizička osoba pravni slijednik obrta biti obvezan to učiniti nakon odjave obrta. Takvo postupanje proizlazi i iz odredbe Zakona o obrtu²⁰ po kojoj obrtnik za obveze koje nastaju u obavljanju obrta odgovara cjelokupnom svojom imovinom.

Nezavisno hoće li ili neće unovčiti imovinu prije odjave obrta, za obrtnika „dobitaša“ nastaju porezne obveze za preostalu imovinu i to, **obveze poreza na dobit i poreza na dohodak te obveze poreza na dodanu vrijednost na izuzetu imovinu**. Naime, prestankom i odjavom djelatnosti smatra se da je preostala poslovna imovina postala privatnom imovinom obrtnika fizičke osobe te na takvo izuzimanje treba obračunati i platiti odgovarajuće propisane poreze. Pritom nije bitno je li imovina «ostala» u bilanci ili je isknižena na osnovi računa ili odluke o izuzimanju. Za oporezivanje nije presudna forma odnosno gdje se u evidenciji nalazi imovina nego je važna suština tj. koristi li se imovina u poduzetničkoj sferi i služi li ostvarenju prihoda i/ili profita ili ne. Pa ako i trgovačko društvo u likvidaciji ne uspije u likvidacijskom postupku prodati neku imovinu ipak se smatra da je imovina po završetku postupka likvidacije «prešla» u ruke

¹⁸ Članak 7. stavak 6. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine, broj 79/13. do 126/17.

¹⁹ Ako je obrtnik unio u poslovnu imovinu privatnu imovinu na osnovi zapisnika o ulaganju pa nije pri tom ulaganju mogao koristiti pretporez onda pri izuzimanju te imovine ne treba obračunati obvezu za PDV

²⁰ Članak 36. Zakona o obrtu

članova društva tj. vlasnika poslovnih udjela a to znači da nije više poslovna nego je izuzeta i postala je privatnom imovinom te na takvo izuzimanje također treba obračunati odgovarajuće poreze.

Za preostalu imovinu na kraju razdoblja likvidacije **Zakon o porezu na dobit** zahtijeva da se ista procjenjuje po tržišnim cijenama²¹ što dalje znači da ovaj porezni propis traži da se za svrhe oporezivanja prilikom izuzimanja imovine prihod prizna po tržišnoj cijeni, nezavisno na njezinu knjigovodstvenu vrijednost koja npr. kod potpuno amortizirane dugotrajne materijalne imovine može biti i nula. U isto vrijeme **porezni propisi koji uređuju oporezivanje porezom na dodanu vrijednost** zadovoljavaju se prilikom izuzimanja imovine nabavnom cijenom kao osnovicom. «Nabavnom cijenom smatra se cijena nove nabave odnosno neto nabavna cijena uvećana za zavisne troškove nove nabave kada se radi o izuzimanju odnosno isporuci dobara koja su kupljena ili ako porezni obveznik ili njegov slijednik zadrži dobra nakon prestanka obavljanja gospodarske djelatnosti, a pri nabavi tih dobara PDV je u cijelosti ili djelomično odbijen. Pri izuzimanju dobara proizvedenih u poduzeću ukupnim troškom smatraju se vlastiti troškovi utvrđeni prema računovodstvenim propisima.»

Primjer:

Obrtnik je odlučio zatvoriti obrt tijekom mjeseca listopada 2018. godine zbog poteškoća u poslovanju i prodaji proizvoda. Zahtjev za odjavom i likvidacijom obrta podnijet će po obračunu poreza na preostalu imovinu koja se zatekla u obrtu tj. 16.10.2018. godine koji se dan smatra posljednjim danom poslovanja obrta. Pretpostavka je da je tržišna cijena izuzete opreme 15.000 kn, a zaliha 40.000 kn.

Bilanca obrtnika „dobitaša“ na dan koji prethodi likvidaciji obrta (15.10.2018. godine)

AKTIVA	Iznos (kn)
Oprema	30.000,00
Akumulirana amortizacija opreme	(20.000,00)
Zalihe gotovih proizvoda	30.000,00
Potraživanja od kupaca	60.000,00
Novac na žiro-računu	50.000,00
UKUPNO AKTIVA	150.000,00

PASIVA	Iznos (kn)
Kapital	50.000,00
Obveze prema zaposlenima	25.000,00
Obveze za poreze i doprinose	35.000,00
Obveze prema dobavljačima	40.000,00
UKUPNO PASIVA	150.000,00

Iz prethodne bilance vidljivo je koja je imovina preostala prije zatvaranja tj. likvidacije obrta te koje su obveze ostale nepodmirene. Porezno razrješenje preostale imovine bit će prikazano i putem knjiženja poreznih obveza koje će nastati s osnove izuzimanja imovine. No, valja naglasiti da nije presudno hoće li te proizašle obveze biti iskazane u bilanci ili neće tj. hoće li zaista zadnja bilanca obrtnika „dobitaša“ biti ova prethodno prikazana ili ona u kojoj neće biti poslovne imovine nego će biti iskazane porezne obveze s osnove njezina izuzimanja. Naime, ako bi zadnja bilanca bila i ova prethodno prikazana porezne obveze s osnove izuzimanja imovine bile bi jednake a podmiriti će ih po odjavi obrta obrtnik fizička osoba kao pravni slijednik obrta.

²¹ Članak 18. stavak 4. Zakona o porezu na dobit



3.1. Porezne obveze s osnove preostale imovine i obveza

3.1.1. Preostala materijalna imovina - Oprema i Zalihe

3.1.1.1. Porez na dodanu vrijednost

Kao što je već naglašeno sva preostala materijalna poslovna imovina (dugotrajna i kratkotrajna) zatečena u bilanci na posljednji dan poslovanja (prije odjave obrta) smatra se da je «prešla» u privatne ruke obrtnika odnosno da ju je obrtnik izuzeo. Zbog toga je potrebno obračunati odgovarajuće poreze na takvo izuzimanje i/ili uključiti porezne učinke izuzimanja u porezne prijave (PDV-a i poreza na dobit). Za opremu (uredsku) se pretpostavlja da je prvobitno unijeta u poslovanje iz privatne imovine obrtnika na osnovi zapisnika, da pri njezinoj nabavi nije korišten pretporez pa zbog toga na njezino izuzimanje ne treba obračunati PDV. Na izuzimanje zaliha gotovih proizvoda treba zaračunati obvezu za PDV i to na cijenu nove nabave koja se kod dobara proizvedenih u poduzeću smatra vrijednošću troškova utvrđenih prema računovodstvenim propisima, a to su zapravo troškovi (po HSFI-ju 10 Zalihe) nabave i troškovi konverzije zaliha po kojima se zalihe uobičajeno i iskazuju u bilanci.



ističemo...

Ako porezni obveznik prestaje s poslovanjem, obavezan je u prijavi PDV-a koju podnosi za posljednje razdoblje oporezivanja u kojem je poslovao napraviti sva usklađenja i ispravke do dana prestanka poslovanja.²²

Prijava PDV-a predaje se elektroničkim putem do 20-og dana u mjesecu koji slijedi po završetku razdoblja oporezivanja (mjeseca ili tromjesečja) nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema sjedištu odnosno prebivalištu ili uobičajenom boravištu poreznog obveznika²³. U našem primjeru obrtnik je obavezan podnijeti prijavu PDV-a za posljednje razdoblje oporezivanja do 20. studenog 2018. godine.

Na osnovi Odluke o izuzimanju moguće je da obrtnik izuzme preostalu materijalnu imovinu i da se imovinu iskknjiži i «makne» iz bilance no nezavisno hoće li imovina «ostati» u bilanci ili neće porezne obveze (PDV i porez na dobit) s osnove njezina «prijelaza» u privatnu imovinu uvijek su jednake.



ističemo...

Bit prethodnog razmišljanja i zaključivanja jest u činjenici da svaka poslovna materijalna imovina po prestanku obavljanja djelatnosti prestaje biti poslovna i da je u konačnosti netko počinje privatno koristiti nezavisno od toga je li ona ostala u bilanci ili je iskknjižena pa je nema više u bilanci.

3.1.1.2. Porez na dobit

Izuzimanje svake materijalne imovine po prestanku i odjavi poslovne djelatnosti svakako treba uključiti u osnovicu poreza na dobit jer će u pravilu uvijek postojati razlika između tržišne cijene po kojoj se procjenjuje imovina po poreznom propisu (Čl. 18. st. 4. Zakona o

porezu na dobit) i vrijednosti po kojoj je imovina iskazana u knjigovodstvu (dugotrajna materijalna imovina po sadašnjoj neotpisanoj vrijednosti, zalihe po cijene nove nabave odnosno troškovima proizvodnje). Dakle, neto prihod kao razlika tržišne cijene neke imovine i njezine knjigovodstvene vrijednosti uvećava osnovicu poreza na dobit u zadnjoj prijavi (PD Obrascu). Pri tome se razlike po osnovi izuzimanja materijalne imovine koje uvećavaju osnovicu poreza na dobit mogu «računski» dodati poreznoj osnovici ili se pak mogu provesti knjiženja izuzimanja u knjigovodstvu. Ta knjiženja bit će pokazana u nastavku da bi se jasnije prezentiralo izuzimanje imovine i njezin utjecaj na osnovicu poreza na dobit.

3.1.1.3. Porez na dohodak

Potraživanja od vlasnika obrta stvorena po osnovi izuzimanja materijalne imovine trebaju se na određeni način razriješiti odnosno nadoknaditi. Oni se ne nadoknađuju naplatom kao potraživanja od kupaca i drugih poslovnih partnera, mada bi se teoretski mogli i tako zatvoriti, nego prijebom s kapitalom vlasnika koji ne proizlazi iz poslovanja (od prenesenih zadržanih dobiti) već je formiran pri prijelazu obrtnika s obveznika poreza na dohodak na obveznika poreza na dobit ili naknadnim privatnim uplatama vlasnika u korist kapitala. Takve tzv. slobodne stavke kapitala koje nisu ostvarene iz poslovanja poduzetnika kao obveznika poreza na dobit ne smatraju se poreznim prihodima i ne uvećavaju osnovicu poreza na dobit²⁴ niti su oporezive porezom na dohodak²⁵. No, ako nema dovoljno kapitala vlasnika obrta za prijebom nastalog potraživanja od vlasnika, takva razlika (višak) potraživanja (u primjeru iznos od 12.500 kn) od izuzimanja smatra se dohotkom od kapitala i oporezuje se porezom na dohodak²⁶ po stopi od 36% uvećano za prirez, ako je propisan. Takva izuzimanja imovine na teret dobiti tekućeg razdoblja (jer se ne mogu prebiti s nekom drugom stavkom kapitala) smatraju se dohotkom od kapitala koji se oporezuje s najvećom poreznom stopom. Izuzeti iznos na teret dobiti tekućeg razdoblja smatra se neto dohotkom od kapitala koji je putem preračunane stope potrebno podignuti na bruto svotu (u primjeru $12.500 \times 1,738525 = 21.731,56$) da se dobije ukupan bruto iznos izuzimanja. Tako izračunani bruto iznos dohotka od kapitala smatra se poslovnim rashodom (ostali troškovi poslovanja) za koji se ne povećava osnovica poreza na dobit.

²² Članak 85. stavak 7. Zakona o porezu na dodanu vrijednost i članak 173. stavak 6. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost

²³ Članak 85. stavak 6. Zakona o porezu na dodanu vrijednost i članak 173. stavak 3. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost

²⁴ Članak 9. i 10. Pravilnika o porezu na dobit

²⁵ Članak 64. Zakona o porezu na dohodak

²⁶ Članak 66. stavak 1. Zakona o porezu na dohodak

**Knjiženje na osnovi podataka iz prethodne bilance i izračunanih poreznih obveza:**

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Za isknjiženje opreme Ispravak vrijednosti uredskog inventara Ostala potraživanja od članova poduzetnika Uredska oprema Ostali prihodi	20.000 15.000 30.000 5.000	0351 178	0304 780
2.	Obračunati prihod i potraživanje Ostala potraživanja od članova poduzetnika Prihodi od prodaje proizvoda Obveze za PDV	47.500 40.000 7.500	178	7520 2600
2.a)	Za isknjiženje zaliha Troškovi prodanih proizvoda Zalihe gotovih proizvoda	30.000 30.000	700	630
3.	Za prijeboj potraživanja s kapitalom Kapital obrtnika dobitaša Ostala potraživanja od članova poduzetnika	50.000 50.000	911	178
4.	Za razrješenje dijela potraživanja od vlasnika obrta na teret troškova Ostali troškovi poslovanja Ostala potraživanja od članova poduzetnika Obveze za porez i prirez na dohodak od kapitala s osnove izuzimanja	21.732 12.500 9.232	4699	178 2633

3.1.2. Potraživanja

Kako postupiti s nenaplaćenim potraživanjima zatečenim u bilanci na dan prije zatvaranja i odjave obrta pitanje je koje još uvijek nije jedinstveno niti uopće riješeno u propisima niti u našoj poslovnoj praksi.

Iz poreznog propisa potpuno je jasno da se samo ona potraživanja koja su u poslovnim knjigama evidentirana kao prihod i za koja su obavljene sve radnje za osiguranje naplate duga, pažnjom dobrog gospodarstvenika smatraju porezno priznatim rashodom za koji ne treba uvećati osnovicu poreza na dobit²⁷. Dakle, smatraju se trajno porezno priznatim rashodom²⁸. Radnjama koje su obavljene za osiguranje naplate potraživanja pažnjom dobrog gospodarstvenika smatra se da su potraživanja utužena ili se zbog njih vodi ovršni postupak, ako su prijavljeni u stečajnom postupku nad dužnikom ili ako je postignuta nagodba s dužnikom, koji nije fizička osoba ili povezana osoba, u postupku sanacije ili stečaja. Isto tako priznaje se za svrhe poreza na dobit otpis potraživanja od nepovezanih osoba, koja su zastarjela i koja u svakom pojedinom poreznom razdoblju ne prelaze 5.000 kn po pojedinom dužniku koji je obveznik poreza na dobit²⁹ «Iznos od 5.000 kn primjenjuje se na sva zastarjela potraživanja dakle i ona koja su zastarjela prije 1. siječnja 2017. godine, uz propisane uvjete i u slučaju kada pojedinačno zastarjelo potraživanje (pojedini račun ili druga isprava koja ima značenje računa) ne glasi na iznos veći od 5.000 kn. Ako su potraživanja zastarjela na temelju više računa koji glase na manji iznos od 5.000 kn po pojedinom dužniku, porezno se priznaje otpis ukupno najviše do 5.000 kn. Porezno se ne priznaje djelomični otpis po računima koji su pojedinačno veći od te svote.

27 Članak 9. stavci 2. i 3. Zakona o porezu na dobit

28 Privremeno porezno priznatim rashodom smatraju se sva nenaplaćena potraživanja koja su «starija» od 60 dana (od dospjeća do kraja godine) i koja nisu naplaćena do petnaestog dana prije dana podnošenja porezne prijave, no ova odredba nema značenja pri ovom konačnom obračunu poreza na dobit obrtnika „dobitaša“

29 Članak 9. stavak 4. Zakona o porezu na dobit

U takvom slučaju priznaje se otpis samo ako su ispunjeni propisani uvjeti iz članka 9. stavka 3. Zakona.»³⁰ Sva ostala potraživanja koja ne udovoljavaju prethodno opisanom poreznom kriteriju bi trebala pri otpisu uvećavati osnovicu poreza na dobit. No, **kod obrtnika obveznika poreza na dobit ipak postoje iznimke u postupanju s nenaplaćenim potraživanjima od kupaca prilikom sastavljanja zadnjeg PD Obrasca** za razdoblje od početka godine do dana likvidacije odnosno odjave obrta u obrtnom registru. Takvo posebno porezno postupanje s nenaplaćenim potraživanjima u ovakvoj situaciji određuju dvije bitne činjenice - specifičnosti:

1. Pri zatvaranju - likvidaciji obrta obveznika poreza na dobit, kao što je već naglašavano, formalno pravno nema likvidacijskog razdoblja, kao kod likvidacije trgovačkog društva, ali stvarno praktično postoji likvidacijsko razdoblje koje se nastavlja, glede naplate nenaplaćenih potraživanja i plaćanja nepodmirenih obveza, nakon zatvaranja obrta³¹. Naime, obrtnik fizička osoba kao pravni slijednik obrta kao samostalne djelatnosti ima pravo i nastojat će naplatiti nenaplaćena potraživanja od kupaca, kao što će po istoj osnovi trebati podmiriti nepodmirene obveze nastale s osnove poslovanja, i

2. Ako «Za obveze koje nastaju u obavljanju obrta obrtnik odgovara cjelokupnom svojom imovinom»³² onda je sasvim logično da jednako tako obrtnik kao fizička osoba i pravni slijednik ima ekvivalentno pravo u naplati potraživanja koja su preostala nakon likvidacije po odjavi obrta iz obrtnog registra. Naravno kod ovoga postupanja treba paziti da nije, s osnove otpisa nenaplaćenih potraživanja, prethodno neprimjereno umanjena osnovica poreza na dobit.

Sva potraživanja koja su preostala u zadnjoj bilanci obrtnika „dobitaša“ treba podijeliti na ona koja su zastarjela i ona koja nisu zastarjela.

Zastarjela potraživanja, koja nisu vrijednosno usklađena se u pravilu ne mogu više naplatiti, pa se oni mogu otpisati (iskazati kao rashod nepriznat za svrhe poreza na dobit) te kao rashod uvećavaju osnovicu poreza na dobit. Zastarjela pak potraživanja koja su već vrijednosno usklađena i iskazana kao rashod priznat za svrhe poreza na dobit, jer je s njima postupljeno kao s pažnjom dobrog gospodarstvenika sukladno članku 9. stavku 3. Zakona o porezu na dobit³³ ne treba «dirati» jer su već prenijeta na rashod, osim definitivno ih zatvoriti i isknjižiti.

Nezastarjela potraživanja za koja je korištena porezna olakšica privremenog poreznog priznavanja rashoda te su vrijednosno usklađena (i knjižena na rashod) treba iskazati kao porezni prihod te za svrhe poreza na dobit uvećat poreznu osnovicu i time neutralizirati prethodno umanjenje osnovice poreza na dobit. To je zbog toga što će i ova potraživanja obrtnik fizička osoba kao pravni slijednik obrta kao poslovne djelatnosti moći i nastojati naplatiti i nakon odjave obrta. Nezastarjela potraživanja koja nisu do sada «dirana», dakle nisu vrijednosno usklađena niti iskazana kao privremeno porezno priznati rashod nije nužno «dirati», dakle mogu ostati iskazana u zadnjoj bi-

30 Uputa o sastavljanju i podnošenju porezne prijave obveznika poreza na dobit i obračunavanju poreza na dobit po godišnjem obračunu za 2017. godinu (PU KLASA: 410-01/18-01/312, URBROJ: 513-07-21-01/18-1)

31 Takvo stajalište potvrđeno je u mišljenju Ministarstva financija Središnjeg ureda Porezne uprave, Klasa: 410-01/02-01/531, Ur. br.: 513-07/02-2, 10 srpnja 2002. iz kojeg se izvaja: «Kako se radi o obrtu, ne postoji posebno razdoblje likvidacije jer fizička osoba jamči za svoje obveze svom svojom imovinom, i poslovnom i neposlovnom.»

32 Članak 36. stavak 1. Zakona o obrtu

33 Ako su potraživanja utužena ili se zbog njih vodi ovršni postupak, ako su prijavljena u stečajnom postupku nad dužnikom ili ako je postignuta nagodba s dužnikom, obveznikom poreza na dobit koji nije povezana osoba, prema posebnom propisu u slučaju stečaja, arbitraže ili mirenja

