

Prijelaz obrtnika obveznika poreza na dohodak na porez na dobit

Krešimir Vranar, dipl. oec.

Uvjete za promjenu načina oporezivanja s obveznika poreza na dohodak na obveznika poreza na dobit od 1. siječnja, te radnje koje fizička osoba vezano uz mijenjanje poreznog statusa mora poduzeti, uz praktični primjer izrade početne bilance, potanje u članku pojašnjava autor.

Približavanjem kraja još jedne poslovne godine, a time i poreznog razdoblja, fizičke osobe koje obavljaju registriranu djelatnost i utvrđuju dohodak od samostalne djelatnosti već razmišljaju o tome kakav će dohodak ostvariti te koliki će porez na dohodak za 2021. morati platiti podnošenjem godišnje porezne prijave do kraja veljače 2022.

Međutim, neke od fizičkih osoba koje utvrđuju dohodak od samostalne djelatnosti već su odlučile da će za 2022. plaćati porez na dobit umjesto poreza na dohodak. Jedan od odlučujućih elemenata za promjenu poreznog statusa je svakako i visina porezne stope. Naime, stopa poreza na dobit za fizičke osobe, koje obavljaju samostalnu djelatnost, na utvrđenu poreznu osnovicu iznosi **10% ako su u poreznom razdoblju ostvareni prihodi do 7.500.000,00 kn.**

Dok će neke fizičke osobe, pak, po osnovu obavljanja samostalne djelatnosti postati obveznici poreza na dobit po sili zakona, ako zadovolje uvjete propisane čl. 2. st. 4. Zakona o porezu na dobit¹.

1. Promjena načina oporezivanja

Fizičke osobe – porezni obveznici iz čl. 29. Zakona o porezu na dohodak², koje obavljaju samostalne djelatnosti, mogu **na vlastiti pisani zahtjev** plaćati porez na dobit umjesto poreza na dohodak (čl. 36. Zakona o porezu na dohodak). U slučaju supoduzetništva ili drugog oblika ostvarivanja zajedničkog dohotka od samostalne djelatnosti pisani zahtjev podnose i potpisuju svi poduzetnici.

Pisani zahtjev kojim se traži promjena načina oporezivanja dostavlja se nadležnoj ispostavi Porezne uprave **do kraja tekuće godine za iduću kalendarsku godinu** (čl. 36. st. 2. Zakona o porezu na dohodak). To znači da porezni obveznici koji žele od 1.1.2022. postati obveznici poreza na dobit moraju svoj pisani zahtjev dostaviti ispostavi Porezne uprave najkasnije do 31.12.2021.

Rješenje ispostave Porezne uprave kojim se pisani zahtjev usvaja **obvezuje poreznog obveznika sljedeće tri godine** (čl. 36. st. 3. Zakona o porezu na dohodak). Porezna uprava može u opravdanim

slučajevima i na temelju pisanog zahtjeva poreznog obveznika odobriti i kraći rok prelaska s plaćanja poreza na dohodak na porez na dobit i obratno, o čemu donosi rješenje.

Obveznici poreza na dohodak iz čl. 39. te 55. st. 5. Zakona o porezu na dohodak (drugi dohodak, dohodak od imovine), također mogu na vlastiti pisani zahtjev plaćati porez na dobit umjesto poreza na dohodak, **ako su do sada utvrđivali dohodak** u skladu s odredbama čl. 30. do 35. Zakona o porezu na dohodak, tj. na temelju podataka iz poslovnih knjiga.

Primjer pisanog zahtjeva obrtnika kojim se dragovoljno traži promjena načina oporezivanja može izgledati ovako:

Primjer 1. - Zahtjev za promjenu načina oporezivanja

Naziv: Obrt za graditeljstvo "Moja kuća"

Vlasnik: K.V.

Adresa: Zagreb, Građevinska 156

OIB: 15069523301

Ministarstvo financija - Porezna uprava
Podružni ured Zagreb, Ispostava Trešnjevka

Sukladno čl. 36. Zakona o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 115/16 – 138/20), čl. 2. st. 3. Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04 – 138/20) i čl. 3. st. 1. Pravilnika o porezu na dobit (Nar. nov., br. 95/05 – 1/21) podnosim

ZAHTEJ ZA PROMJENU NAČINA OPOREZIVANJA

Izjavljujem da za obavljanje svoje obrtničke djelatnosti dragovoljno želim od 2022. godine plaćati porez na dobit umjesto poreza na dohodak.

U Zagrebu, 28.12.2021.

Potpis obrtnika:

¹ Zakon o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04 – 138/20; u nastavku: Zakon)

² Zakon o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 115/16 – 138/20)



Međutim, prema odredbi čl. 2. st. 4. Zakona, porezni obveznik – poreza na dobit je i fizička osoba koja ostvaruje dohodak od obrta i s obrtom izjednačenih djelatnosti prema propisima o porezu na dohodak i to **ako je u prethodnom poreznom razdoblju ostvario ukupni primitak veći od 7.500.000,00 kuna.**

Ukupni primici **utvrđuju se bez PDV-a**, na način propisan u Zakonu o porezu na dohodak (podatak iz stupca 9 Knjige primitaka i izdataka – Obrazac KPI).

**ističemo...**

Fizička osoba koja je ispunila uvjet iz čl. 2. st. 4. toč. 1. Zakona o tome pisano izvješćuje nadležnu ispostavu Porezne uprave do kraja tekuće godine u kojoj su ispunjeni propisani uvjeti, a najkasnije petnaest (15) dana po isteku poreznog razdoblja odnosno kalendarske godine. Na isti način postupa i nositelj zajedničke samostalne djelatnosti (čl. 3. st. 2. Pravilnika o porezu na dobit³).

U porezne obveznike fizičke osobe, uz obrtnike, spadaju i druge fizičke osobe koje ostvaruju dohodak od samostalnih djelatnosti. Rješenje o statusu poreznog obveznika donosi nadležna ispostava Porezne uprave u skladu s odredbama Općeg poreznog zakona⁴.

Uz pisani zahtjev obveznik dostavlja i **pregled izračuna ispunjenih uvjeta** za prelazak na oporezivanje porezom na dobit.

Navedeno znači da koncem godine treba na temelju podataka iz poslovnih knjiga za 2021. utvrditi hoće li biti ispunjen jedan od propisanih uvjeta, prije isteka roka za predaju Obrasca DOH (godišnja porezna prijava) za 2021.

Primjer pisanog zahtjeva obrtnika o ispunjenju propisanih uvjeta za prijelaz u obveznika poreza na dobit može izgledati ovako:

BESPLATNO ZA PRETPLATNIKE**SVAKODNEVNO KORIŠTENJE STRUČNE
TELEFONSKE KONZULTANTSKE SLUŽBE!**

Ponedjeljkom i četvrtkom
od 11.00 do 15.30 sati,
utorkom, srijedom i petkom
od 8.30 do 13.00 sati.

www.racunovodstvo-porezi.hr**Primjer 2. - Zahtjev za promjenu načina oporezivanja po sili Zakona**

Naziv: Obrt za ugostiteljstvo „Dobra kapljica“
Vlasnik: M.V.
Adresa: Zagreb, Vinska cesta 12
OIB: 15129753341

Ministarstvo financija - Porezna uprava
Područni ured Zagreb
Ispostava Trešnjevka

Sukladno čl. 2. st. 4. Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04 – 138/20) i čl. 3. st. 2. Pravilnika o porezu na dobit (Nar. nov., br. 95/05 – 1/21)

**Izvješćujem o ispunjenju propisanih uvjeta
za prijelaz u obveznika poreza na dobit**

U obavljanju svoje ugostiteljske obrtničke djelatnosti u 2021. ispunio sam propisane uvjete za prelazak u obveznike poreza na dobit za 2022., i to iz razloga što su ostvareni poslovni primici veći od 7.500.000,00 kn.

U Zagrebu, 7.1.2022.

Potpis obrtnika:

Na istovjetan način postupa i nositelj zajedničke samostalne djelatnosti. Na temelju prijavljenih podataka o ispunjenim uvjetima nadležna ispostava Porezne uprave donosi rješenje fizičkoj osobi da je obveznik poreza na dobit.

Obveza plaćanja poreza na dobit počinje od početka poreznog razdoblja koje slijedi nakon poreznog razdoblja u kojem su ispunjeni propisani uvjeti, a prestaje završetkom poslovne godine za koju Porezna uprava donese rješenje o prestanku obveze plaćanja poreza na dobit, ali ne prije isteka roka od 3 godine. Ako želi ponovo postati obveznikom poreza na dohodak, fizička osoba mora najkasnije do kraja treće godine podnijeti zahtjev Poreznoj upravi o promjeni načina oporezivanja.

Dakle, fizička osoba - obveznik poreza na dohodak, postaje obveznik poreza na dobit u dva slučaja i to:

- 1) dragovoljno**, kada na vlastiti pisani zahtjev odluči plaćati porez na dobit umjesto poreza na dohodak, ili
- 2) obvezno**, kada ispunjava Zakonom propisani uvjet, temeljem podataka u poslovnim knjigama.

Rješenjem Porezne uprave o promjeni poreznog statusa, tj. plaćanja poreza na dobit umjesto plaćanja poreza na dohodak, **ne mijenja se pravni status fizičke osobe.**

**ističemo...**

Promjenom metode utvrđivanja porezne osnovice porezni obveznik – fizička osoba ne postaje pravna osoba već zadržava pravnu osobnost fizičke osobe, tj. status obrtnika ostaje u potpunosti nepromijenjen.

³ Pravilnik o porezu na dobit (Nar. nov., br. 95/05 – 1/21; u nastavku: Pravilnik)

⁴ Opći porezni zakon (Nar. nov., br. 115/16 – 42/20; u nastavku: OPZ)

Obveznik poreza na dohodak koji od 1.1.2022. postaje obveznik poreza na dobit mijenja i način vođenja poslovnih knjiga.

Poslovne knjige vodi po Zakonu o računovodstvu⁵ te utvrđuje dobit sukladno odredbama Zakona i Pravilnika.

Fizička osoba koja prelazi na plaćanje poreza na dobit ima za posljednju primjenu sustava dvojnog knjigovodstva te vođenje sljedećih poslovnih knjiga:

- **dnevnika** (poslovna knjiga u koju se unose poslovne promjene slijedom vremenskog nastanka),
- **glavne knjige** (sustavna knjigovodstvena evidencija promjena nastalih na imovini, obvezama, kapitalu, prihodima, rashodima i rezultatu poslovanja), koja se vodi na slobodnim listovima (knjigovodstvenim karticama) ili na računalo,
- **pomoćnih knjiga ili analitičkih knjigovodstvenih evidencija** koje se u pravilu ustrojavaju radi raščlanjivanja nekog računa glavne knjige ili dopunjavanja podacima pojedinog računa glavne knjige. Razlikujemo npr. ove pomoćne knjige: analitička evidencija dugotrajne imovine, materijala, sitnog inventara, proizvodnje, gotovih proizvoda, robe, kupaca, dobavljača, plaća zaposlenih, knjigu blagajne i dr.

Obveznik poreza na dobit sastavlja godišnje financijske izvještaje te podnosi **prijavu poreza na dobit** za porezno razdoblje nadležnoj ispostavi Porezne uprave najkasnije do 30. travnja tekuće godine za prethodnu godinu. Uz prijavu poreza na dobit (Obrazac PD) podnosi se i Bilanca i Račun dobiti i gubitka te ostala dokumentacija propisana odredbama čl. 46. st. 2. Pravilnika.

Ističemo, obveznik poreza na dohodak koji postaje obveznikom poreza na dobit **mora** na prvi dan poreznog razdoblja za koje utvrđuje porez na dobit **sastaviti početnu bilancu** i nastaviti voditi poslovne knjige prema propisima o računovodstvu (čl. 16. st. 1. Zakona).

Na kraju prvog poreznog razdoblja za koje se utvrđuje **porez na dobit**, utvrđena dobit uvećava se i umanjuje za propisane pozicije iz početne bilance (čl. 16. st. 2. Zakona).



ističemo...

Porezni obveznik, koji je postao obveznikom poreza na dobit, obvezno **početnu bilancu dostavlja** uz Obrazac PD Poreznoj upravi, za prvu godinu poslovanja kao obveznik poreza na dobit.

Porezni obveznici – fizičke osobe koji od 1.1.2022. postaju obveznici poreza na dobit i počinju voditi poslovne knjige prema propisima o računovodstvu, **obvezni** su za 2021. podnijeti nadležnoj ispostavi Porezne uprave godišnju poreznu prijavu poreza na dohodak na Obrascu DOH **najkasnije** do kraja veljače 2022.

1.1. Prestanak i nastavak djelatnosti

Fizička osoba obveznik poreza na dohodak, koja je u 2021. ispunila propisani uvjet za prelazak na utvrđivanje osnovice poreza na dobit, a u 2021. je prestala s obavljanjem djelatnosti, i to:

- bilo trajno (likvidacija ili otuđenje iza kojeg se djelatnost ne nastavlja),
 - prijenosom djelatnosti na drugu osobu ili
 - otuđenjem iza kojeg djelatnost nastavlja druga osoba,
- nije obvezna prijaviti** Poreznoj upravi ispunjenje propisanih uvjeta.

1.2. Promjene u obavljanju zajedničke djelatnosti

Dohodak od samostalne djelatnosti porezni obveznik može ostvarivati i kao supoduzetnik. Ako više fizičkih osoba ostvaruje dohodak zajedničkim obavljanjem samostalne djelatnosti (supoduzetništvo), svaki supoduzetnik plaća porez na dio dohotka koji mu pripada od zajedničke samostalne djelatnosti (čl. 79. st. 1. Zakona o porezu na dohodak).

U slučaju da je temeljem obavljanja zajedničke djelatnosti ispunjen jedan od uvjeta za promjenu metode utvrđivanja porezne osnovice, a **neki od supoduzetnika istupi** iz zajedničke djelatnosti, moguća su različita postupanja:

- ako istupanjem jedne ili više osoba iz zajedničke djelatnosti ta djelatnost i dalje nastavlja s radom, a ispunjen je uvjet za promjenu metode oporezivanja zbog visine ostvarenog primitka, nositelj zajedničke djelatnosti **nije dužan** prijaviti Poreznoj upravi ispunjenje uvjeta,
- ako istupanjem jedne ili više osoba iz zajedničke djelatnosti ta djelatnost i dalje nastavlja s radom, a ispunjen je uvjet za promjenu metode oporezivanja zbog visine ostvarenog dohotka, koji se pripisuje osobi ili osobama koje nastavljaju djelatnost, nositelj zajedničke djelatnosti **dužan je** prijaviti Poreznoj upravi ispunjenje uvjeta,
- ako istupanjem neke osobe iz zajedničke djelatnosti ta djelatnost i dalje nastavlja s radom, a ispunjen je uvjet za promjenu metode oporezivanja zbog vrijednosti dugotrajne imovine ili broja zaposlenih, pri čemu se te **vrijednosti ne mijenjaju istupanjem** jedne ili više osoba iz zajedničke djelatnosti, nositelj zajedničke djelatnosti **dužan je** prijaviti Poreznoj upravi ispunjenje uvjeta,
- ako se ne nastavlja zajednička djelatnost postupa se na način opisan u točki 1.1. ovoga teksta.

2. Sastavljanje početne bilance

Kod promjene metode utvrđivanja porezne osnovice fizička osoba - obveznik poreza na dobit, mora imati osigurane podatke kako bi mogao otvoriti poslovne knjige.

Naime, dok se dohodak utvrđivao kao razlika između poslovnih primitaka i izdataka primjenjujući načelo blagajne, kod utvrđivanja dobiti sve poslovne promjene (prihodi, rashodi i dr.) evidentiraju se po načelu nastanka događaja, tj. neovisno o naplati ili plaćanju istih.

Zbog navedenih razloga obveznik poreza na dohodak koji postaje obveznikom poreza na dobit **mora** na dan 1. siječnja kalendarske godine za koju se utvrđuje porez na dobit sastaviti **početnu bilancu** (čl. 16. st. 1. Zakona i čl. 41. st. 1. Pravilnika) i nastaviti voditi poslovne knjige prema Zakonu o računovodstvu. Početnu bilancu obveznik dostavlja u prilogu Obrasca PD nadležnoj ispostavi Porezne uprave.

Kako bi porezni obveznik mogao sastaviti početnu bilancu na dan 1. siječnja potrebno je da utvrdi imovinu i obveze od djelatnosti na dan 31.12. prethodne godine.

Početna bilanca sastavlja se na osnovi **popisa** (inventure) **imovine i obveza** na dan 31.12. prethodne godine te usklađivanjem popisnog stvarnog stanja sa stanjima u poslovnim knjigama.

Popis imovine i obveza porezni obveznik je dužan sastaviti na kraju svake poslovne godine kao godišnji popis sukladno odredbi čl. 66. st. 14. OPZ-a. Osim godišnjeg popisa porezni obveznik mora popisati imovinu i obveze i u drugim slučajevima, a posebno pri promjenama cijena dobara ili poreznih stopa ako je to bitno za oporezivanje ispo-

⁵ Zakonu o računovodstvu (Nar. nov., br. 78/15 - 47/20)

ruka tih dobara, kod statusnih promjena i kod otvaranja postupka stečaja ili postupka likvidacije ili prestanka obavljanja djelatnosti.

Na temelju sastavljene početne bilance knjiže se početna stanja na računima glavne knjige, a na temelju inventure početna stanja u analitičkim knjigovodstvima.



ističemo...

Kapital poreznog obveznika u početnoj bilanci iskazuje se kao razlika između vrijednosti ukupne imovine i ukupnih obveza.

U nastavku dajemo primjere sastavljanja početne bilance obrtnika na dan 1.1.2022.

Primjer 3. - Sastavljanja početne bilance obrtnika na dan 1.1.2022.

Obrtnik, kao vlasnik trgovačke radnje na veliko i malo, bio je obveznik poreza na dohodak od samostalne djelatnosti. U mjesecu prosincu poslao je pisani zahtjev nadležnoj ispostavi Porezne uprave da želi od 1.1.2022. plaćati porez na dobit umjesto poreza na dohodak. Ispostava Porezne uprave je pozitivno riješila zahtjev obrtnika. Obrtnik je i obveznik plaćanja PDV-a. Prije nego što počne voditi poslovne knjige po propisima o računovodstvu, obrtnik mora sastaviti godišnji popis imovine i obveza sa stanjem na dan 31.12.2021. te utvrditi početnu bilancu, a nakon toga proknjižiti početna stanja u poslovnim knjigama.

Obrtnik je na dan 31.12.2021. utvrdio popisom sljedeće stanje imovine i obveza:

Tablica 1. Dugotrajna imovina (iz Obrasca DI)⁶

Opis	Nabavna vrijednost	Akumulirana amortizacija	Knjigovodstvena vrijednost
Oprema trgovine (police i pult)	140.000,00	70.000,00	70.000,00
Registar blagajna	6.000,00	-	6.000,00
Mlin za kavu	20.000,00	8.000,00	12.000,00
Rashladni ormar	60.000,00	24.000,00	36.000,00
Električna rezačica	15.000,00	-	15.000,00
Viljuškar	80.000,00	-	80.000,00
Kamion 2,5 t	360.000,00	180.000,00	180.000,00
Ukupno:	681.000,00	282.000,00	399.000,00

- Stanje žiro – računa trgovačke radnje na dan 31.12.2021. iznosi 7.500,00 kn.
- Stanje zaliha (plaćene) robe sa 31.12.2021., na temelju popisa robe u trgovini na malo:
 - iznos prodajne vrijednosti = 150.000,00 kn
 - (razlika u cijeni 10.000,00 kn)
 - iznos PDV-a na prodajnu vrijednost (25% od 150.000,00 kn) = 37.500,00 kn
 - Ukupno: = 187.500,00 kn.
- Na dan 31.12.2021. popisao je obrtnik nenaplaćena potraživanja od kupaca i neplaćene račune prema dobavljačima iz Obrasca TO (Evidencija o tražbinama i obvezama) i to:
 - nenaplaćena potraživanja od kupaca 125.000,00 kn (PDV iznosi 25.000,00 kn; 25% od 100.000,00 kn),
 - neplaćeni računi dobavljačima 61.500,00 kn (PDV iznosi 12.300,00 kn; 25% od 49.200,00 kn).
- Obrtnik je 28.10.2021. doznačio svojem dobavljaču predujam za robu u iznosu od 49.200,00 kn (39.360,00 + PDV 9.840,00

kn), a do 31.12.2021. nije primio robu. Dani predujam u iznosu od 49.200,00 kn evidentiran je u Obrascu KPI. Od dobavljača je primio račun za predujam na 49.200,00 kn te je PDV od 9.840,00 kn iskoristio kao pretporez, budući da PDV plaća na temelju naplaćene realizacije.

- Od kupaca je 29.10.2021. primio predujmove za robu u iznosu od 125.000,00 kn (100.000,00 kn + PDV 25.000,00 kn) te je za primljene predujmove ispostavio račune, što je i evidentirao u Obrascu KPI. Temeljem naplaćenih predujmove i izdanih računa ima obvezu PDV-a u mjesečnom obračunu za listopad u iznosu od 25.000,00 kn.

Za dani predujam za robu u iznosu od 39.360,00 kn i primljene predujmove za robu u iznosu od 100.000,00 kn obrtnik je izradio popis danih i primljenih predujmova, jer do 31.12.2021. nije primio robu od dobavljača, a niti isporučio robu svojim kupcima. Obveza PDV-a u iznosu od 25.000,00 kn te pretporez u iznosu od 9.840,00 kn nije uključen u stanje primljenih te danih predujmova, jer je obrtnik tijekom 2021. bio obveznik PDV-a po naplaćenju realizaciji, pa su navedeni iznosi uključeni u Obrazac PDV za mjesec listopad 2021.

Temeljem navedenih podataka obrtnik je izradio početnu bilancu na dan 1.1.2022.

Tablica 2. Početna bilanca 1.1.2022.

AKTIVA	
Opis	Iznos
1. Dugotrajna imovina (681.000,00 - 282.000,00)	399.000,00
2. Žiro-račun	7.500,00
3. Zalihe trgovačke robe (187.500,00 - 47.500,00)	140.000,00
4. Potraživanja od kupaca	125.000,00
5. PDV	12.300,00
6. Potraživanja za predujmove	39.360,00
Ukupno:	723.160,00

PASIVA	
Opis	Iznos
1. Obveze prema dobavljačima	61.500,00
2. Obveze za primljene predujmove	100.000,00
3. Obveze za PDV	25.000,00
4. Vlastiti kapital	536.660,00
Ukupno:	723.160,00

Temeljem iskazanih podataka i izrađene početne bilance utvrđene su stavke za knjiženje u poslovnim knjigama na dan 1.1.2022. i to kako slijedi:

Tablica 3. Podaci za knjiženje

R.br.	Opis	Iznos
1.	Dugotrajna imovina	399.000,00 ⁷
2.	Stanje žiro računa na dan 31.12.2021.	7.500,00
3.	Vrijednost robe u vlastitoj prodavaonici <ul style="list-style-type: none"> ■ uračunana marža u prodajnoj cijeni robe 10.000,00 ■ uračunani PDV u prodajnoj cijeni 37.500,00 	187.500,00
4.	Potraživanja od kupaca za prodanu robu <ul style="list-style-type: none"> ■ obveze za PDV po izlaznim računima 25.000,00 	125.000,00
5.	Dani predujmovi za nabavu robe	39.360,00
6.	Obveze prema dobavljačima u zemlji <ul style="list-style-type: none"> ■ pretporez po ulaznim računima 12.300,00 	61.500,00

⁶ Obrtnik je registar blagajnu, električnu rezačicu i viljuškar nabavio u prosincu 2021., stoga je nabavna vrijednost te opreme jednaka knjigovodstvenoj vrijednosti na dan 1.1.2022. Ovu opremu obrtnik će otpisivati u 2022.

⁷ Analitički prema podacima iz Tablice 1.



R.br.	Opis	Iznos
7.	Primljeni predujmovi za robu	100.000,00
8.	Kapital obrtnika obveznika poreza na dobit (723.160,00 - 186.500,00)	536.660,00

Vlastiti kapital (kapital obrtnika obveznika poreza na dobit = kapitalna ulaganja) na dan 1.1.2022. utvrđen je kao razlika između aktive od 723.160,00 kn i obveza od 186.500,00 kn i iznosi 536.660,00 kn.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Za knjiženje početnih stanja na dan 1.1.2022.			
	■ oprema trgovine - police i pult	140.000,00	0217	
	■ akumulirana amortizacija - police i pult	70.000,00		0290
	■ oprema trgovine - registar blagajna	6.000,00	0217	
	■ oprema trgovine - mlin za kavu	20.000,00	0217	
	■ akumulirana amortizacija - mlin za kavu	8.000,00		0290
	■ oprema trgovine - rashladni ormar	60.000,00	0217	
	■ akumulirana amortizacija - rashladni ormar	24.000,00		0290
	■ oprema trgovine - električna rezačica	15.000,00	0217	
	■ transportna sredstva - viljuškar	80.000,00	0223	
	■ transportna sredstva - kamion	360.000,00	0223	
	■ akumulirana amortizacija - kamion	180.000,00		0290
	■ žiro račun	7.500,00	100	
	■ potraživanja od kupaca za prodanu robu	125.000,00	1200	
	■ obveze za PDV po izlaznim računima	25.000,00		2604
	■ roba u prodavaonici	187.500,00	6630	
	■ uračunata marža u prodajnoj cijeni	10.000,00		6693
	■ uračunati PDV u prodajnoj cijeni	37.500,00		6640
	■ dani predujmovi za nabavu robe	39.360,00	1340	
	■ obveze prema dobavljačima u zemlji	61.500,00		2200
	■ pretporez po ulaznim računima	12.300,00	1604	
	■ primljeni predujmovi za robu	100.000,00		2310
	■ kapital obrtnika obveznika poreza na dobit	536.660,00		9030

Često se postavlja pitanje može li obrtnik u početnoj bilanci u pasivi iskazati **obveze po primljenim kreditima ili zajmovima**, s kojima je financirana djelatnost obveznika poreza na dohodak – obrtnika?

Odgovor je: **NE**. Naime, primljeni krediti ili zajmovi smatraju se osobnim kreditima obrtnika, a on iste otplaćuje iz osobne imovine. Osim toga obrtnik obveznik poreza na dohodak u propisanim poslovnim knjigama **ne iskazuje** primljene kredite ili zajmove. Dakle, u početnoj bilanci ne mogu se iskazati primljeni krediti ili zajmovi.

Osim toga, čl. 16. st. 2. Zakona i čl. 41. st. 2. Pravilnika nije propisao mogućnost da se utvrđena dobit na kraju prvog poreznog razdoblja umanjuje za primljene kredite ili zajmove.

Obrtnik, koji je postao od 1.1.2022. obveznik poreza na dobit, a ima primljeni kredit ili zajam, kod otplate teretit će kapitalna ulaganja obrtnika.

Nakon provedenih knjiženja početnih stanja obrtnik u svojim poslovnim knjigama nastavlja knjižiti poslovne promjene kronološkim redoslijedom.

U poslovanju obrtnika obveznika poreza na dobit postavlja se pitanje može li obrtnik razliku između imovine i obveza iskazanu u početnoj bilanci kao kapitalna ulaganja vlasnika isplatiti bez plaćanja poreza?

Iskazana kapitalna ulaganja obrtnika u početnoj bilanci predstavljaju u stvari kumulirani kapital obrtnika tj. imovina ima pokriće u vlastitim sredstvima u visini iskazanog kapitalnog ulaganja. Ne postoji zakonska zapreka da obrtnik na temelju odluke kapitalna ulaganja pretvori u novac i isplati te smanji svoja kapitalna ulaganja.

Mišljenja smo da je moguća i dopuštena **isplata do visine kapitalnih ulaganja** utvrđenih pri izradi početne bilance **bez oporezivanja**, ako je to obrtnikova poslovna odluka, budući je oporezivanje porezom za dohodak obavljeno za 2021. godinu, odnosno za ranije godine.

Kapitalna ulaganja iz početne bilance obrtnik – obveznik poreza na dobit može koristiti i za pokriće svojih raznih osobnih troškova plaćenih iz obrta.

U prikazanom primjeru izrade početne bilance na dan 1.1.2022. pozicije aktive bile su veće od pozicije obveza iz razreda 2 te je i utvrđen vlastiti kapital obrtnika, tj. kapitalna ulaganja obrtnika.

Na opisan način početnu bilancu izrađuju i druge fizičke osobe koje će postati obveznici plaćanja poreza na dobit od 1.1.2022.

Međutim, često se postavlja pitanje **kako izraditi početnu bilancu za obrtnika kad su obveze evidentirane u razredu 2 veće od pozicija aktive?**

Navedeno ćemo objasniti na sljedećem primjeru.

Primjer 4. - Izrada početne bilance kad su obveze veće od imovine

Obrtnik K.V. na temelju poslovnih knjiga i dokumentacije koje je vodio u 2021. kao obveznik poreza na dohodak, utvrdio je inventurom na dan 31.12.2021. sljedeće stanje imovine i obveza:

- *Knjigovodstvena vrijednost dugotrajne imovine iz Obrasca DI u iznosu od 90.000,00 kn (100.000,00 nabavna vrijednost – 10.000,00 kn akumulirana amortizacija opreme).*
- *Nenaplaćena potraživanja kupaca od 50.000,00 kn (PDV sadržan u računima iznosi 10.000,00 kn = 20% (preračunata stopa) x 50.000,00 kn).*
- *Neplaćeni računi dobavljačima od 170.000,00 kn (PDV sadržan u računima iznosi 34.000,00 kn = 20% (preračunata stopa) x 170.000,00 kn).*
- *Primljeni predujmovi od 50.000,00 kn.*

Dakle, na dan 31.12.2021. pozicije aktive iznose ukupno 174.000,00 kn (90.000,00 kn + 50.000,00 kn + 34.000,00 kn) dok ukupne obveze iznose 230.000,00 kn (170.000,00 kn + 50.000,00 kn + 10.000,00 kn). Vidljivo je da su obveze veće za 56.000,00 kn (230.000,00 kn - 174.000,00 kn) od aktive.

Postavlja se pitanje zbog čega?

Obrtnik K.V. prodao je robu u 2021. te je u velikoj mjeri i naplatio svoja potraživanja. Međutim, do kraja godine nije podmirio obveze prema svojim dobavljačima. Obrtnik K.V. nije polagao utržak od prodanih proizvoda i usluga na svoj žiro-račun, već je utržak zadržavao u svom privatnom vlasništvu, iako je u Obrascu KPI evidentirao primitke od prodane robe, a podizao je i predujmove dohotka.

Za izradu početne bilance na dan 1.1.2022. potrebno je uravnotežiti aktivu i pasivu. Kako?

Za uravnoteženje aktive i pasive u aktivu nedostaje iznos od 56.000,00 kn. Za nedostajući iznos od 56.000,00 kn iskazat ćemo u početnoj bilanci potraživanje od obrtnika (konto 167).

Evidentiranjem potraživanja od obrtnika K.V. u iznosu od 56.000,00 kn početna bilanca je uravnotežena.

Tablica 4. Početna bilanca na dan 1.1.2022.

AKTIVA	
Opis	Iznos
1. Dugotrajna imovina (100.000,00 – 10.000,00)	90.000,00
2. Potraživanja od kupaca	50.000,00
3. Porez na dodanu vrijednost	34.000,00
4. Potraživanja od obrtnika	56.000,00
Ukupno:	230.000,00





AKTIVA	
Opis	Iznos
1. Obveze prema dobavljačima	170.000,00
2. Obveze za primljene predujmove	50.000,00
3. Obveze za PDV	10.000,00
Ukupno:	230.000,00

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Za knjiženje početnih stanja na dan 1.1.2022.			
	<ul style="list-style-type: none"> ■ oprema trgovine - police i pult ■ akumulirana amortizacija opreme trgovine ■ potraživanja od kupaca ■ obveze za PDV po izlaznim računima ■ potraživanja od obrtnika ■ obveze prema dobavljačima ■ pretporez po ulaznim računima ■ primljeni predujmovi 	100.000,00 10.000,00 50.000,00 10.000,00 56.000,00 170.000,00 34.000,00 50.000,00	0217 1200 1670 1604	 0290 2604 2200 2310

Ostale poslovne promjene nastavljaju se knjižiti kronološkim redoslijedom.

Skrećemo pozornost da pojedini autori smatraju da iskazivanje potraživanja od obrtnika nije ispravno. Isti smatraju ako se dogodi da je pasiva veća od aktive, porezni obveznik trebao bi razliku namiriti povećanjem novčanih sredstava – polaganjem novca na žiro račun ili blagajnu. Kako porezni obveznik ne može u početnoj bilanci iskazati gubitak, za razliku veće pasive treba povećati aktivu.

Međutim, mišljenja smo ako je pasiva veća od aktive, porezni obveznik ne može imati vlastiti kapital, te je zbog toga za uravnoteženje aktive i pasive potrebno povećati aktivu iskazivanjem potraživanja od poreznog obveznika – obrtnika. Naime, iskazivanjem potraživanja od poreznog obveznika – obrtnika stvoren je preduvjet da porezni obveznik razliku namiri polaganjem novca na žiro račun ili blagajnu.

3. Promjena statusa obveznika PDV-a

Obrtnik, koji je od 1.1.2022. postao obveznik poreza na dobit, može obračunavati i plaćati PDV po fakturiranoj realizaciji ili po naplaćenju realizaciji, o čemu potanje pišemo u nastavku.

3.1. Obračun PDV-a po fakturiranoj realizaciji

Obrtnik – obveznik PDV-a koji je postao obveznikom poreza na dobit ostaje i dalje u statusu PDV-a.

**ističemo...**

Međutim, ako je vrijednost isporuka dobara i usluga u prethodnoj kalendarskoj godini (2021.) bila veća od 15.000.000,00 kn bez PDV-a, PDV obračunava i plaća po fakturiranoj realizaciji.

Dakle, fizička osoba koja postaje obveznikom plaćanja poreza na dobit u sustavu PDV-a **postupa na isti način kao i pravna osoba** – obveznik PDV-a po fakturiranoj realizaciji.

Zbog novog načina obračunavanja i plaćanja PDV-a po fakturiranoj realizaciji za fizičku osobu je važno prijelazno razdoblje zbog dospjeća obveza po PDV-u.

Porezni obveznik koji je PDV plaćao prema naplaćenim naknadama pri prijelazu na oporezivanje prema izdanim računima obavezan je iskazati poreznu obvezu za sve isporuke dobara i usluga koje nisu naplaćene do dana prijelaza tj. do 31.12.2021.

Naime, porezni obveznik koji je primjenjivao postupak oporezivanja prema naplaćenim naknadama u prijavi PDV-a za prvo razdoblje oporezivanja nakon prelaska na obračun PDV-a prema obavljenim isporukama mora iskazati sve obavljene, a nenaplaćene isporuke prije promjene načina obračuna PDV-a kao naplaćene te ima pravo odbiti PDV sadržan u primljenim isporukama koje nije platio do promjene načina obračuna PDV-a.

Porezni obveznik mora nadležnoj ispostaviti Porezne uprave kao prilog uz prijavu PDV-a (Obrazac PDV) za prvo razdoblje oporezivanja nakon prelaska na obračun PDV-a prema obavljenim isporukama dostaviti popis svih izdanih, a nenaplaćenih računa i svih primljenih, a neplaćenih računa do promjene načina obračuna PDV-a (čl. 125.k st. 5. i 6. Zakona o porezu na dodanu vrijednost⁸).

Smatra se da je danom prijelaza na plaćanje PDV-a prema izdanim računima došlo da isporuke dobara i usluge te porezna obveza nastaje istekom obračunskog razdoblja u kojem je dan prijelaza tj. 1.1.2022.

Dakle, sve izdane a nenaplaćene račune treba iskazati u početnoj bilanci s 1.1.2022., a obveza PDV-a po tim računima nastaje u siječnju 2022., a rok za plaćanje je kraj veljače 2022., dok se Obrazac PDV treba predati do 20.2.2022.

Pri oporezivanju prema izdanim računima pretporez se odbija u obračunskom razdoblju u kojem je primljeno dobro ili izvršena usluga i primljen račun sa svim podacima iz čl. 79. Zakona o PDV-u, pri čemu za odbitak pretporeza nije bitno da li je račun plaćen. Naime, pravo na odbitak PDV-a (pretporeza) nastaje u trenutku kada nastaje obveza obračuna PDV-a koji se može odbiti.

Porezni obveznik može odbiti pretporez u skladu s odredbama čl. 58. - 62. Zakona o PDV-u (čl. 57. Zakona o PDV-u).

Porezni obveznik treba u početnoj bilanci iskazati i iznose primljenih, a neplaćenih računa dobavljačima iz 2021. godine i ranijih godina, a pravo na pretporez po tim računima nastaje u siječnju 2022.

3.2. Obračun PDV-a po naplaćenju realizaciji

Obrtnik – obveznik PDV-a, koji je postao obveznikom poreza na dobit po sili *Zakona* ili dragovoljno, ostaje i dalje u statusu PDV-a.

**ističemo...**

Međutim, ako vrijednost isporuka dobara i usluga u prethodnoj kalendarskoj godini (2021.) nije bila veća od 15.000.000,00 kn bez PDV-a, može obračunavati i plaćati PDV i dalje na temelju naplaćenih naknada za obavljene isporuke (čl. 125.i st. 1. Zakona o PDV-u).

Poreznom obvezniku koji primjenjuje postupak oporezivanja prema naplaćenim naknadama obveza obračuna PDV-a nastaje **na dan primitka plaćanja**. Također, porezni obveznik koji primjenjuje postupak oporezivanja prema naplaćenim naknadama ima pravo na odbitak pretporeza u trenutku kada je isporučitelju **platio račun za isporučena dobra ili obavljene usluge**.

⁸ Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13 - 138/20, u nastavku Zakon o PDV-u)

**ističemo...**

Ističemo, porezni obveznik koji primjenjuje postupak oporezivanja prema naplaćenim naknadama u računu mora navesti „Obračun prema naplaćenim naknadama“ (čl. 125.i st. 5. Zakona o PDV-u).

Obračun PDV-a prema postupku oporezivanja prema naplaćenim naknadama **ne primjenjuje se na:**

- isporuke dobara unutar Europske unije,
- stjecanje dobara unutar Europske unije,
- isporuke ili premještanje dobara iz **čl. 30. st. 8. i 9. Zakona o PDV-u**,
- usluge iz čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u,
- isporuke za koje je primatelj obavezan platiti PDV prema **čl. 75. st. 1. toč. 7. i čl. 75. st. 2. i 3. Zakona o PDV-u te u slučaju iz čl. 7. st. 9. Zakona o PDV-u**,
- isporuke u okviru posebnog postupka oporezivanja za telekomunikacijske usluge, usluge radijskog i televizijskog emitiranja i elektronički obavljene usluge osobama koje nisu porezni obveznici,
- uvoz dobara,
- izvoz dobara (čl. 125.j Zakona o PDV-u)

Porezni obveznik iz čl. 125.i st. 1. Zakona o PDV-u, koji želi primijeniti postupak oporezivanja prema naplaćenim naknadama, mora najkasnije do kraja tekuće kalendarske godine podnijeti pisanu izjavu nadležnoj ispostavi Porezne uprave o početku primjene postupka oporezivanja prema naplaćenim naknadama.

Porezni obveznik koji dostavi izjavu o primjeni postupka oporezivanja prema naplaćenim naknadama iz čl. 125.k st. 1. Zakona o PDV-u može primijenjivati taj postupak od 1. siječnja sljedeće kalendarske godine i time se obvezuje na primjenu toga postupka na rok od **tri godine**. Ako porezni obveznik, čija vrijednost isporuka dobara i usluga u prethodnoj kalendarskoj godini nije bila veća od 15.000.000,00 kn bez PDV-a, a u propisanom roku ne obavijesti nadležnu ispostavu Porezne uprave o promjeni načina obračuna PDV-a, smatrat će se da i dalje primjenjuje postupak oporezivanja prema naplaćenim naknadama.

Porezni obveznik koji primjenjuje postupak oporezivanja prema naplaćenim naknadama mora osigurati sve podatke potrebne za utvrđivanje i plaćanje PDV-a (čl. 125.k st. 1. – 3. Zakona o PDV-u).

Dakle, sve izdane a nenaplaćene račune treba iskazati u početnoj bilanci s 1.1.2022., a obveza PDV-a po tim računima nastaje **na dan primitka plaćanja**.

Naime, trenutkom **naplate smatra se:**

- 1) kod doznaka u korist transakcijskog računa, trenutak naplate na račun,
- 2) kod primljenih mjenica, trenutak naplate ili prijenosa (indosiranja) mjenice,
- 3) kod čeka, trenutak primitka čeka,
- 4) kod kreditnih kartica, trenutak naplate na račun,
- 5) kod prijeloja, asignacija, cesija i preuzimanja duga, kada su se stekli propisani uvjeti odnosno trenutak potpisa odgovarajućih ugovora ili drugih isprava (čl. 193.d. st. 1. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost⁹).

Porezni obveznik treba u početnoj bilanci iskazati i iznose primljenih, a neplaćenih računa dobavljačima iz 2021. godine i ranijih godina, a pravo na pretporez po tim računima nastaje u trenutku kada

je isporučitelju **platio račun za isporučena dobra ili obavljene usluge**.

4. Kako utvrditi dobit na kraju prve poslovne godine?

Kod fizičke osobe koji je bio obveznik poreza na dohodak, a postao je od 1.1.2022. obveznik poreza na dobit, mijenja se metoda utvrđivanja porezne osnovice.

Obveznik poreza na dobit utvrđuje poreznu osnovicu (dobit) kao razliku između prihoda i rashoda.

Zbog ovih razloga kod promjene metode utvrđivanja porezne osnovice **na kraju prve poslovne godine** u kojoj je poslovao kao obveznik poreza na dobit, porezni obveznik **treba provesti određene ispravke utvrđene dobiti**.

Na kraju prve poslovne godine u kojoj je poslovao kao obveznik poreza na dobit, sukladno čl. 16. st. 2. Zakona i čl. 41. st. 2. Pravilnika, porezni obveznik utvrđenu dobit:



POVEĆAVA za sljedeće stavke iz početne bilance:

- + vrijednost zatečenih zaliha;
- + dani predujmovi za robu i usluge;
- + potraživanja od kupaca za robu i usluge;
- + potraživanja od kupaca za prodane predmete dugotrajne imovine iz Popisa dugotrajne imovine;
- + aktivna vremenska razgraničenja;
- + zahtjevi za povrat poreza na promet i istovrsnih poreza koji su prethodne godine preplaćeni i kao izdaci su utjecali na poreznu osnovicu, **osim PDV-a i poreza na dohodak**,



a UMANJUJE za sljedeće pozicije iz početne bilance:

- obveze prema dobavljačima za robu i usluge;
- obveze za primljene predujmove od kupaca za robu i usluge;
- obveze za obračunate, a neisplaćene plaće (uključivo i poreze i doprinose na plaću i iz plaće),
- pasivna vremenska razgraničenja;
- dugoročna rezerviranja;
- obveze za porez na promet i istovrsne poreze koji nisu bili uključeni u izdatke prethodne godine jer nisu bili plaćeni, **osim PDV-a i poreza na dohodak**.

Stavke povećanja, odnosno umanjenja dobiti na kraju prve poslovne godine u kojoj je porezni obveznik poslovao kao obveznik poreza na dobit možemo razvrstati u četiri skupine i to:

- 1) **Poništavanje učinka dvostrukog priznavanja prihoda** (financijski učinak uključen i kao uvećanje dohotka i kao uvećanje dobiti):
 - obveze za primljene predujmove od kupaca za robu i usluge.
- 2) **Poništavanje učinka nepriznavanja prihoda** (financijski učinak nije uključen niti u uvećanje dohotka niti u uvećanje dobiti):
 - + potraživanja od kupaca za robu i usluge,
 - + potraživanja od kupaca za prodane predmete dugotrajne imovine iz Popisa dugotrajne imovine.
- 3) **Poništavanje učinka dvostrukog priznavanja rashoda** (financijski učinak uključen i kao umanjenje dohotka i kao umanjenje dobiti):



9 Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 79/13 – 73/21)

- + vrijednost zatečenih zaliha,
- + dani predujmovi za robu i usluge,
- + aktivna vremenska razgraničenja.

4) Poništavanje učinka nepriznavanja rashoda

(financijski učinak nije uključen niti u umanjenje dohotka niti u umanjenje dobiti):

- obveze prema dobavljačima za robu i usluge,
- obveze za obračunate, a neisplaćene plaće,
- pasivna vremenska razgraničenja.

Skraćemo pozornost da obveza za uplatu PDV-a npr. za mjesec prosinac, nije stavka ispravka osnovice poreza na dobit, jer se razlika PDV-a za uplatu mora obvezno uplatiti. Također, stavke ispravka osnovice poreza na dobit ne bi činio niti povrat razlika preplaćenog PDV-a po obračunu za mjesec prosinac prethodne godine.



ističemo...

Na kraju prvog poreznog razdoblja u Obrascu PD, u kojemu je porezni obveznik izabrao način utvrđivanja porezne osnovice prema **čl. 5. st. 7. Zakona (utvrđivanje porezne osnovice prema novčanom načelu¹⁰)**, porezni obveznik je dužan utvrđenu dobit uvećati i umanjiti uz primjenu suprotnog predznaka pozicija iz **čl. 16. st. 2. Zakona** te uvećati za obveze prema zaposlenima, vodeći se načelom izbjegavanja dvostrukog oporezivanja i načelom izbjegavanja dvostrukog umanjenja porezne osnovice.

Kako su pojedine stavke iz početne bilance vrlo značajne zbog utvrđivanja porezne osnovice za prvu godinu plaćanja poreza na dobit, porezni obveznik **mora** obvezno **početnu bilancu** priložiti prijavi poreza na dobit (Obrazac PD) kod predaje iste nadležnoj ispostavi Porezne uprave.

Fizička osoba obveznik poreza na dobit u drugoj godini poslovanja i kasnije više ne mora ispravljati ostvarenu dobit na temelju početne bilance.

U nastavku dajemo neka objašnjenja o pojedinim pozicijama iz početne bilance koja povećavaju odnosno umanjuju utvrđenu dobit na kraju prve poslovne godine u kojoj je porezni obveznik postao obveznik poreza na dobit.

4.1. Pozicije koje povećavaju dobit

4.1.1. Vrijednost zatečenih zaliha

Za vrijednost zatečenih zaliha povećava se utvrđena dobit na kraju prve poslovne godine, bez obzira na to jesu li zalihe plaćene do 31.12.2021. ili nisu.

Plaćene nabavljene zalihe evidentirane su kao izdatak u Knjizi primitaka i izdataka (u nastavku: Obrazac KPI), koji je umanjio poreznu osnovicu za 2021.

Zatečene zalihe koje nisu plaćene do 31.12.2021. također povećavaju dobit. Međutim, za iznos neplaćenih zaliha umanjuje se dobit putem obveza prema dobavljačima za robu i usluge iz početne bilance, te iznos neplaćenih zaliha i iznos nepodmirenih obveza prema dobavljačima neutralno (+) i (-) djeluje na dobit.

Kada se u sljedećoj godini zalihe prodaju, ponovno se terete rashodi, tj. ponovno se umanjuje porezna osnovica, a odobravaju se prihodi. Zbog toga se ostvarena dobit uvećava za iznos zatečenih zaliha iz početne bilance.

¹⁰ Detaljnije o utvrđivanju porezne osnovice prema novčanom načelu pišemo u točki 8. ovoga teksta.

U slučaju da je obrtnik te zalihe prodao i naplatio u prethodnoj godini, tada bi u Obrascu KPI bio evidentiran primitak i izdatak, a na dan 31.12.2021. ne bi bilo zaliha, a niti u početnoj bilanci na dan 1.1.2022.

4.1.2. Dani predujmovi za robu i usluge

U 2021. dani predujmovi za robu i usluge evidentirani su kao izdatak, iako nije bila primljena roba ili obavljena usluga, budući da su izdaci utvrđivani po načelu blagajne.

U početnoj bilanci dani predujmovi za robu i usluge iskazuju se u aktivni na poziciji potraživanja koji imaju protutežu u iznosu vlastitog kapitala. Kada se u 2022. primi roba ili preuzme usluga od dobavljača još jednom se iskazuje rashod s osnove prodane ili utrošene robe odnosno korištene usluge, a danim predujmom zatvaramo obvezu prema dobavljaču.

Kako je u 2022. još jednom iskazan rashod, utvrđenu dobit na kraju prve poslovne godine treba povećati za dane predujmove dobavljačima iz početne bilance.

4.1.3. Potraživanja od kupaca za robu, usluge i prodanu dugotrajnu imovinu

U 2021. nenaplaćena potraživanja od kupaca za robu i usluge nisu evidentirana kao primitak iako je faktura bila ispostavljena za isporučenu robu i izvršene usluge jer su se primici utvrđivali po načelu blagajne.

U početnoj bilanci na dan 1.1.2022. iskazana su nenaplaćena potraživanja od kupaca, a kada kupac plati zatvorit će se potraživanja s izvatkom žiro - računa ili blagajnom. Kako neće biti evidentiran ostvareni prihod s osnove naplate potraživanja na kraju 2022. trebat će povećati dobit za nenaplaćena potraživanja.

Navedeno se odnosi i na potraživanja od kupaca za prodanu dugotrajnu imovinu iz Popisa dugotrajne imovine koja nisu naplaćena do 31.12.2021.

Ako se za nenaplaćena potraživanja ne bi povećala dobit u 2022. iznosi nenaplaćenih potraživanja ostali bi neoporezivi.

4.1.4. Aktivna vremenska razgraničenja

U 2021. obveznik poreza na dohodak zbog primjene načela blagajne svaki plaćeni trošak evidentirao je u Obrascu KPI kao izdatak, bez obzira na to je li se trošak odnosio samo na 2021. ili na buduće obračunsko razdoblje.

Na primjer, ako je obrtnik u 2021. platio unaprijed najamninu za prvo polugodište sljedeće godine, cijela svota evidentirala se kao izdatak u Obrascu KPI.

U početnoj bilanci na dan 1.1.2022. obrtnik će unaprijed plaćene troškove budućeg razdoblja evidentirati na kontu 190. Kako će se u 2022. ponovno teretiti troškovi (npr. knjizenje 414/190), potrebno je za iznos plaćenih troškova budućeg razdoblja povećati dobit jer je ponovno umanjena porezna osnovica.

Ako se za plaćene troškove budućeg razdoblja ne bi povećala dobit u 2022. ovi iznosi bi ostali neoporezivi.

4.2. Pozicije koje umanjuju dobit

4.2.1. Obveze prema dobavljačima za robu, usluge i druge troškove

U 2021. nastale obveze prema dobavljačima za usluge i druge troškove koji nisu bili plaćeni do 31.12.2021., nisu u Obrascu KPI bile evidentirane kao rashod (izdatak), a faktura dobavljača je bila primljena.



U početnoj bilanci na dan 1.1.2022. faktura dobavljača za usluge evidentira se kao obveza prema dobavljaču. Plaćanje obveze neće biti evidentirano kao rashod jer se za plaćenu obvezu tereti dobavljač te odobrava žiro - račun. Zbog toga se ostvarena dobit u prvoj godini poslovanja umanjuje za obveze prema dobavljačima.

4.2.2. Obveze za primljene predujmove od kupaca za robu i usluge

U 2021. primljeni predujmovi od kupaca evidentirani su kao primitak, iako nije bila isporučena roba ili izvršena usluga.

U početnoj bilanci primljeni predujmovi iskazuju se u pasivi (konto 230), a u aktivi novac je na žiro - računu (ili je već potrošen). Kada se u 2022. isporuči roba ili obavi usluga još jednom se iskazuje prihod, a primljenim predujmom zatvaramo potraživanje od kupca.

Kako je u 2022. još jednom bio iskazan prihod, utvrđenu dobit na kraju ove poslovne godine treba umanjiti za primljene predujmove od kupaca iz početne bilance.

4.2.3. Obveze za obračunate, a neisplaćene plaće

Obveze za obračunate, a neisplaćene plaće u 2021. nisu teretile izdatke u Obrascu KPI jer nisu isplaćene. Kada se neisplaćene plaće iz 2021. isplate u 2022. potrebno je umanjiti dobit zbog poništavanja učinka nepriznavanja ovih plaća u troškove. Naime, neisplaćene plaće nisu umanjile dohodak u 2021., a kako nisu niti trošak u 2022. za iznos isplaćenih plaća umanjuje se dobit.

4.2.4. Pasivna vremenska razgraničenja

U 2021. obveznik poreza na dohodak je zbog primjene načela blagajne svaki naplaćeni prihod evidentirao u Obrascu KPI kao primitak, bez obzira na to je li se prihod odnosio samo na 2021. ili na buduća obračunska razdoblja.

Na primjer, ako je obrtnik u 2021. naplatio unaprijed zakupninu za opremu i za sljedeću godinu, cijela svota evidentirana je kao primitak u Obrascu KPI.

Za dio naplaćenih prihoda u 2021. koji se odnose na 2022., umanjuje se dobit budući je za taj iznos u 2021. iskazan veći dohodak.

Što se tiče pozicije dugoročnih rezerviranja, ona nema značaja kod obrtnika. Naime, obrtnik obveznik poreza na dohodak evidentira izdatke na temelju plaćenih računa dobavljača, te ne može rezervirati troškove (izdatke) za npr. otpremnine i slične troškove, troškove garantnog (jamstvenog) roka, troškove obnavljanja prirodnih bogatstva i dr.

4.3. Utvrđivanje dobiti u prvoj godini poslovanja

Porezni obveznik koji je od 1.1.2022. promijenio metodu utvrđivanja porezne osnovice, obvezan je dobit utvrđenu u Računu dobiti i gubitka uvećati i umanjiti za iznose pojedinih pozicija u početnoj bilanci (čl. 16. st. 2. Zakona i čl. 41. st. 2. Pravilnika).



ističemo...

Porezna osnovica (dobit) se uvećava u prijavi poreza na dobit (u nastavku: Obrazac PD) za vrijednosti pojedinih pozicija iz početne bilance, a povećanje se iskazuje u jednom iznosu na rednom broju 19. pod II. Povećanje dobiti/smanjenje gubitka. Umanjenje porezne osnovice u Obrascu PD se također iskazuje u jednom iznosu na rednom broju 32. pod III. Smanjenje dobiti/povećanje gubitka.

Stavke propisane čl. 41. st. 2. Pravilnika za koje **treba uvećati poreznu osnovicu**, predstavljaju ispravak porezne osnovice i **nisu prihodi i rashodi** poreznog razdoblja.

Naime, zbog načela blagajne kod poreza na dohodak izdaci iz prethodnog razdoblja su rashod u 2021. ili će biti rashod u narednim razdobljima, odnosno primici iz prethodnog razdoblja su prihod u 2021. ili će biti prihod u narednim razdobljima pri utvrđivanju dobiti. Iz navedenih razloga propisani ispravci zbog promjene metode utvrđivanja porezne osnovice mogu se iskazati na ova dva redna broja u Obrascu PD.

U nastavku dajemo primjer na koji se način ispravlja ostvarena dobit na kraju prve godine poslovanja nakon prijelaza obveznika poreza na dohodak na porez na dobit.

Primjer 5. - Utvrđivanje porezne osnovice

Pretpostavimo da je obrtnik K.K. na kraju 2022. utvrdio razliku prihoda i rashoda u iznosu od ukupno 200.000,00 kn.

Obrtnik je obavezan povećati poreznu osnovicu za sljedeće pozicije iz početne bilance:

■ zalihe trgovačke robe	140.000,00 kn
■ potraživanja od kupaca	100.000,00 kn
■ potraživanja za predujmove	40.000,00 kn

Ukupno: 280.000,00 kn

Iznos od 280.000,00 kn obrtnik u Obrascu PD iskazuje kao povećanje prihoda.

*U potraživanjima od kupaca u početnoj bilanci je uključen i PDV od 25.000,00 kn, koji kod obveznika PDV-a ne ulazi u poreznu osnovicu jer nije prihod poreznog obveznika. Stoga PDV treba preračunatom stopom **isključiti** iz iznosa potraživanja iskazanih u početnoj bilanci, te su zbog toga potraživanja od kupaca iskazana samo u iznosu od 100.000,00 kn. Naime, porezna osnovica (dobit) može se uvećati ili smanjiti samo za poreze koji po svojoj prirodi ulaze u prihode ili troškove.*

Obrtnik K.K. je obavezan umanjiti poreznu osnovicu (dobit) uvećanjem rashoda za sljedeće pozicije iz početne bilance:

■ obveze prema dobavljačima	50.000,00 kn
■ primljeni predujmovi	100.000,00 kn

Ukupno: 150.000,00 kn

*Iznos od 150.000,00 kn obrtnik u **Obrascu PD** iskazuje kao smanjenje rashoda.*

U obvezama prema dobavljačima u početnoj bilanci uključen je i pretporez tj. potraživanje za PDV od 12.500,00 kn, koji ne ulazi u poreznu osnovicu jer nije rashod poreznog obveznika. Iznos pretporeza od 12.500,00 kn iz početne bilance isključen je iz obveza prema dobavljačima i stoga te obveze umanjuju poreznu osnovicu samo za iznos od 50.000,00 kn.

Nakon utvrđivanja podataka povećanja (280.000,00 kn) i smanjenja (150.000,00 kn) porezne osnovice, u Obrascu PD iskazuje se dobit u iznosu od 330.000,00 kn (200.000,00 kn + 280.000,00 kn – 150.000,00 kn).

Ostale redne brojeve u Obrascu PD obrtnik popunjava sukladno odredbama Zakona i Pravilnika.

Uz početnu bilancu na dan 1.1.2022. i Obrazac PD, nadležnoj ispostavi Porezne uprave obveznik je dužan predati i sljedeće:

- financijske izvještaje: Bilanca i Račun dobiti i gubitka,
- izjavu o načinu korištenja više plaćenog poreza na dobit, ako je predujmovima plaćeno više poreza nego što je obračunato u Obrascu PD,
- pregled neiskorištenih prava na prijenos gubitka, prema godinama nastanka gubitka,



- obračune za iznose korištenih olakšica, oslobođenja, povlastica i poticaja te,
- druge podatke po zahtjevu Porezne uprave.

Porezni obveznici prije predaje prijave poreza na dobit moraju imati s nadležnom ispostavom Porezne uprave **usklađene evidencije** o uplaćenim svim porezima (PDV, porez na dohodak, porez na dobit i dr.).

5. Plaćanje predujmova poreza na dobit

Predujmovi poreza na dobit plaćaju se tijekom godine na osnovi porezne prijave za prethodnu godinu. Fizičke osobe koje s 1.1.2022. postaju obveznici poreza na dobit plaćaju predujmове poreza na dobit **u prvom godini** u visini **predujma poreza na dohodak** utvrđenog na temelju porezne prijave za godinu u kojoj je zahtjev podnesen tj. **prema posljednjoj poreznoj prijavi**. Kao obveznici poreza na dobit dužni su predujmове uplaćivati na uplatni račun poreza na dobit (čl. 48. st. 4. Pravilnika) i to mjesečno, do kraja tekućeg mjeseca za prethodni mjesec (čl. 34. st. 1. Zakona).

Predujmovi poreza na dobit uplaćuju se na: račun grada/općine prema sjedištu poduzeća odnosno prebivalištu poduzetnika fizičke osobe sukladno Napatku o načinu uplaćivanja prihoda proračuna, obveznih doprinosa te prihoda za financiranje drugih javnih potreba u 2021. godini¹¹.

Uplatni je račun, npr. za Grad Zagreb: 1001005 - 1713316067 Porez na dobit, a u pozivu na broj odobrenja upisuje se:

HR68	1651 – OIB
------	------------

Porezna uprava može, na temelju zahtjeva poreznog obveznika ili obavljenog nadzora ili na temelju drugih podataka o poslovanju poreznog obveznika s kojima raspolaže, rješenjem utvrditi nove iznose mjesečnih predujmova ili drugo razdoblje plaćanja predujmova. Doneseno rješenje o predujmu poreza na dobit vrijedi do izmjene.

Porezni obveznik **koji počinju** obavljati djelatnost **ne plaća** mjesečni predujam poreza na dobit za tekuću godinu do prve porezne prijave (čl. 34. st. 3. Zakona).

Porezna uprava može rješenjem utvrditi za pojedine mjesece poreznog razdoblja različitu visinu predujma poreznim obveznicima koji obavljaju djelatnost sa sezonskim karakterom (čl. 48. st. 3. Pravilnika). Rješenjem Porezne uprave o različitim visinama mjesečnih predujmova mora se osigurati da ukupni iznos mjesečnih predujmova odgovara iznosu koji bi se naplatio pri ravnomjernoj naplati predujmova tijekom poreznog razdoblja.

Ističemo, porez na dobit plaća se na utvrđenu poreznu osnovicu po stopi:

- 1) 10% ako su u poreznom razdoblju ostvareni prihodi do 7.500.000,00 kn, ili
- 2) 18% ako su u poreznom razdoblju ostvareni prihodi jednaki ili veći od 7.500.000,01 kn (čl. 28. Zakona).

Iznimno od odredbe čl. 5. st. 1. Zakona obveznici poreza na dobit **moгу osnovicu poreza na dobit utvrditi u paušalnom iznosu** ako u prethodnom poreznom razdoblju nisu po osnovi obavljanja gospodarske djelatnosti ostvarili prihode **veće od 7.500.000,00 kn** (čl. 5. st. 7. Zakona).

¹¹ Naputak o načinu uplaćivanja prihoda proračuna, obveznih doprinosa te prihoda za financiranje drugih javnih potreba u 2021. godini (Nar. nov., br. 11/21 i 49/21)

6. Isplata poduzetničke plaće

Primicima po osnovi nesamostalnog rada smatra se i **poduzetnička plaća** koja **ulazi u rashod** koji se može odbiti pri utvrđivanju poreza na dobit (čl. 21. st. 1. toč. 2. Zakona o porezu na dohodak). Dakle, poduzetnička plaća je jedan od oblika dohotka od nesamostalnog rada.

Međutim, poduzetničku plaću treba razlikovati od plaće radnika koje se isplaćuju temeljem radnog odnosa. Naime, poduzetnička plaća se ne isplaćuje temeljem radnog odnosa, već ju isplaćuje fizička osoba - obveznik poreza na dobit sam sebi kako bi mogao iskoristiti neoporezive osobne odbitke kod isplate plaće i platiti za isplaćenu plaću porez na dohodak i eventualno prirez na porez na dohodak umjesto poreza na dobit, pa se prema tome i naziva poduzetnička plaća.

Prema odredbama Zakona o doprinosima¹² poduzetnička plaća je osnovica za plaćanje obveznih doprinosa za fizičke osobe obveznike poreza na dobit. Najniža poduzetnička bruto plaća za 2021. iznosi 10.099,10 kn (9.181,00 kn x 1,1) mjesečno, prema odredbi Naredbe o iznosima osnovica za obračun doprinosa za obvezna osiguranja za 2021. godinu¹³.

Fizičkim osobama obveznicima poreza na dobit, Porezna uprava ne izdaje rješenje o osnovici te stoga sami moraju obračunati i uplatiti doprinose na propisanu najnižu poduzetničku plaću.

Obrtnik obveznik poreza na dobit plaća sljedeće obvezne doprinose, jasno uz uvjet da mu je to jedino zanimanje:

- doprinos za osnovno zdravstveno osiguranje po stopi od 16,5% na bruto plaću,
- doprinos za mirovinsko osiguranje po stopi od 20% iz plaće (odnosno za osiguranike mirovinskog osiguranja na temelju individualne kapitalizirane štednje u tzv. drugom stupu po stopi od 15% za sustav generacijske solidarnosti i 5% za obveznu individualnu kapitaliziranu štednju).



ističemo...

Odluku da li će isplaćivati poduzetničku plaću ili ne donosi sam obrtnik. **Ako ne isplaćuje** poduzetničku plaću doprinose plaća na osnovicu **najniže poduzetničke plaće**.

Obrtnik obveznik poreza na dobit, koji odluči isplaćivati poduzetničku plaću, obvezan je sastaviti i dostaviti nadležnoj Poreznoj upravi **Obrazac JOPPD** i to trenutkom isplate plaće, a najkasnije sljedeći radni dan. Na Obrascu JOPPD porezni obveznik iskazuje i sve neoporezive primitke koje isplaćuje sebi, a primjenjuje iste šifre koje koristi i za svoje radnike.

Dakle, obrtnik obveznik poreza na dobit, koji odluči isplaćivati poduzetničku plaću, obvezan je:

- uplatiti propisane doprinose,
- uplatiti porez na dohodak i prirez na porez dohodak (ako je propisano plaćanje prireza),
- ima pravo na osobni odbitak za sebe i uzdržavane članove svoje obitelji, pri čemu je potrebno da dobije poreznu karticu - Obrazac PK od Porezne uprave prema svome prebivalištu,
- podnijeti **Obrazac JOPPD** u trenutku isplate plaće.

Ako porezni obveznici temeljem obavljanja samostalne djelatnosti od koje utvrđuju dobit, djelatnost obavljaju u supoduzetništvu, izvješće na Obrascu JOPPD sastavljaju i podnose Poreznoj upravi

¹² Zakon o doprinosima (Nar. nov., br. 84/08 – 106/18)

¹³ Naredba o iznosima osnovica za obračun doprinosa za obvezna osiguranja za 2021. godinu (Nar. nov., br. 141/20)

za svakog poduzetnika pojedinačno (čl. 77. st. 3. Pravilnika o porezu na dohodak¹⁴).

Napominjemo, u slučaju spriječenosti za rad zbog bolesti ili rodiljnog dopusta, poreznom obvezniku obveza plaćanja doprinosa miruje. Međutim, ako porezni obveznik želi za to vrijeme isplaćivati poduzetničku plaću, u tom se slučaju poduzetnička plaća oporezuje kao drugi dohodak.

Naknada za bolovanje utvrđuje se u visini prosječne osnovice na koju su plaćeni doprinosi u 6 mjeseci koji prethode mjesecu kada je nastupilo bolovanje, a visina naknade ovisi o uzrocima bolesti.

Ako obrtnik obveznik poreza na dobit ne isplaćuje poduzetničku plaću također je obavezan sastaviti i dostaviti nadležnoj Poreznoj upravi **Obrazac JOPPD** (oznaka 0103) te uplatiti propisane doprinose najkasnije do 15-og u mjesecu za prethodni mjesec.

Ako si fizička osoba obveznik poreza na dobit ne isplaćuje poduzetničku plaću, do gotovog novca može doći i **podizanjem predujma dobiti**. Isplata predujma dobiti je oporeziva s 10% i eventualnim prizrezom te se poduzetniku može isplatiti i na tekući račun kod banke. Međutim, porezni obveznik mora voditi računa da za porezno razdoblje ostvari dobit najmanje u visini podignutih predujmova dobiti, jer u protivnom isplaćeni predujam dobiti koji je ostao nepodmiren smatra se primitkom koji se oporezuje u skladu sa Zakonom o porezu na dohodak, tj. oporezuje se kao dohodak od kapitala.

6.1. Obrtnik obveznik poreza na dobit koji obavlja djelatnost uz radni odnos

Porezni obveznik – fizička osoba, koja obavlja samostalnu djelatnost uz radni odnos, plaća doprinose po osnovi plaće koje uplaćuje poslodavac **još i po osnovi obavljanja samostalne djelatnosti**, ali na propisanu **godišnju osnovicu**, sukladno odredbama Zakona o doprinosima. Dakle, doprinosi po osnovi samostalne djelatnosti uz radni odnos ne plaćaju se mjesečno već po predaji godišnjeg obračuna za poslovnu godinu te obvezu za doprinose određuje rješenjem Porezna uprava.

Osnovica na koju Porezna uprava utvrđuje obvezu za doprinose poreznom obvezniku, koja obavlja samostalnu djelatnost uz radni odnos, predstavlja razliku između ukupnih prihoda i rashoda iskazanih u računu dobiti i gubitka prije smanjenja za porezni gubitak i ostala propisima dopuštena smanjenja.

Međutim, ovako utvrđena godišnja osnovica je ipak ograničena te može iznositi najviše do umnoška prosječno isplaćene plaće u RH u razdoblju siječanj – kolovoz, faktora 0,65 i brojke 12, a za 2021. godinu iznosi 71.611,80 kn (9.181,00 x 0,65 x 12).

Na utvrđenu godišnju osnovicu Porezna uprava će obračunati propisane doprinose, a rok za plaćanje istih je 15 dana od dana dostave rješenja poreznom obvezniku.

U slučaju ako porezni obveznik ostvari dobit manju od propisane godišnje osnovice, Porezna uprava će obračunati propisane doprinose na tu ostvarenu dobit. Ako porezni obveznik ostvari gubitak u poslovanju, tada nema ni osnovice ni obveze plaćanja doprinosa.

7. Spajanje obrta i trgovačkog društva?

U svakodnevnom poslovanju česti su upiti može li obrtnik - obveznik poreza na dohodak, nastaviti obavljati djelatnost spajanjem odnosno pripajanjem obrta u trgovačko društvo?

Porezno **nije moguće** provesti prijenos poslovanja obrta (obveznika poreza na dohodak) putem spajanja odnosno pripajanja obrta

u trgovačko društvo (postojeće ili novoosnovano), jer je riječ o dva različita sustava poslovanja i oporezivanja. Naime, obrtnik - obveznik poreza na dohodak, svoje poslovanje obavlja na temelju Zakona o obrtu¹⁵, a oporezuje se porezom na dohodak prema odredbama Zakona o porezu na dohodak, dok trgovačko društvo svoje poslovanje obavlja na temelju Zakona o trgovačkim društvima¹⁶, poslovne knjige vodi prema odredbama Zakona o računovodstvu, a oporezuje se porezom na dobit prema odredbama Zakona o porezu na dobit.



ističemo...

Naime, ako obrtnik – obveznik poreza na dohodak, želi nastaviti obavljati djelatnost u trgovačkom društvu - obvezniku poreza na dobit, treba najprije zatvoriti poslovne knjige prema propisima o dohotku, odjaviti obrt kod Porezne uprave i nadležnog ureda državne uprave, tj. **treba najprije likvidirati obrt**.

Dakle, u ovom slučaju obrtnik prvo treba utvrditi dohodak na način propisan čl. 41. st. 3. Pravilnika o porezu na dohodak, a nakon toga fizička osoba – građanin (porezni obveznik) unosi imovinu u trgovačko društvo (postojeće ili novoosnovano) bez oporezivanja.

Zašto? Jer sada unos privatne imovine u trgovačko društvo obavlja građanin – vlasnik imovine nakon prestanka djelatnosti obrta, jer je obrt zatvoren, a unos privatne imovine u trgovačko društvo nije oporezivo.

Vrijednost unesene privatne imovine građanina u trgovačko društvo utvrđuje se u **postupku revizije**, što znači da se **ne preuzimaju podaci iz poslovnih knjiga vođenih za obrt**.

Shodno navedenom, unos privatne imovine građanina u trgovačko društvo nema izravnog utjecaja na poreznu osnovicu, pa se u ovom slučaju **ne ispravljaju** osnovica poreza na dobit poslovanja trgovačkog društva.

7.1. Obrtnik – obveznik poreza na dobit

U slučaju da je obrtnik – obveznik poreza na dobit, koji vodi poslovne knjige prema Zakonu o računovodstvu, obrt se **može spojiti** ili **pripojiti** postojećem ili novoosnovanom trgovačkom društvu - obvezniku poreza na dobit, jer se radi o statusnoj promjeni dva obveznika istog sustava oporezivanja – poreza na dobit.

Kod statusne promjene spajanja/pripajanja preuzima se imovina i obveze što znači i računovodstveno preuzimanje bilančnih stavaka iz bilance obrta u poslovne knjige trgovačkog društva.

Obrt, koji se spaja/pripaja briše se iz Registra poreznih obveznika u informacijskom sustavu Porezne uprave, a trgovačko društvo ostaje evidentirano u Registru poreznih obveznika u informacijskom sustavu Porezne uprave pod svojim matičnim brojem¹⁷.

Porezni obveznik – obrtnik, koji je prestao s radom zbog spajanja/pripajanja trgovačkom društvu, dostavlja nadležnoj ispostavi Porezne uprave financijska izvješća i poreznu prijavu s nadnevkom koji prethodi nadnevkupisane spajanja/pripajanja u trgovački registar i rješenje trgovačkog suda o upisu statusne promjene.

Prava i obveze poreznog obveznika – obrtnika (zbog nastale statusne promjene) iz porezno - pravnog odnosa preuzima pravni slijednik odnosno trgovačko društvo.

¹⁵ Zakon o obrtu (Nar. nov., br. 143/13 – 41/20)

¹⁶ Zakon o trgovačkim društvima (Nar. nov., br. 111/93 – 40/19)

¹⁷ Potanje o statusnim promjenama obveznika poreza na dobit vidjeti u Uputi o sastavljanju i podnošenju porezne prijave obveznika poreza na dobit i obračunavanju poreza na dobit po godišnjem obračunu za 2021. godinu (Izdavanje: Porezna uprava RH).



Shodno navedenom, nastavak obavljanja djelatnosti obrta u trgovačkom društvu zbog statusne promjene nema izravnog utjecaja na poreznu osnovicu te se u slučaju nastavka djelatnosti u trgovačkom društvu **ne ispravlja** osnovica poreza na dobit poslovanja trgovačkog društva, jer se radi o dva obveznika poreza na dobit.

8. Utvrđivanje porezne osnovice prema novčanom načelu

Porezni obveznik koji u prethodnom poreznom razdoblju **nije ostvario prihode veće od 7.500.000,00 kn može** poreznu osnovicu utvrđivati i prema novčanom načelu (čl. 5. st. 7. Zakona).

Dakle, i fizička osoba – obveznik poreza na dobit, koja obavlja samostalnu djelatnost, može poreznu osnovicu utvrditi i **prema novčanom načelu** ako u prethodnom poreznom razdoblju nije ostvario prihode **veće od 7.500.000,00 kn**.



ističemo...

Pojam novčanog načela znači da se financijski učinci poslovnih događaja priznaju tek u trenutku u kojemu su novac i novčani ekvivalenti primljeni ili isplaćeni. Zbog navedenoga se prema novčanom načelu ne priznaju nenovčane transakcije, nerealizirani prihodi i dobiti te nerealizirani rashodi i gubici.

Porezni obveznik koji sukladno **čl. 5. st. 7., 8., 9., 10., 11., 12., i 13. Zakona utvrđuje poreznu osnovicu prema novčanom načelu, dužan je poreznu osnovicu utvrđenu prema čl. 7. st. 8. Zakona dodatno uvećati i umanjiti primjenjujući na odgovarajući način odredbe propisane Zakonom i Pravilnikom koje se odnose na utvrđivanje porezne osnovice iz čl. 5. st. 1. Zakona (čl. 11.b. st. 1. Pravilnika).**

Porezna osnovica utvrđuje se tako da se porezna osnovica iz **čl. 5. st. 1. Zakona** prije propisanih dodatnih uvećanja ili umanjenja uveća ili umanjiti za određene nenovčane transakcije i nerealizirane dobitke/gubitke te određene novčane transakcije i realizirane dobitke/gubitke, koje su nastale u poreznom razdoblju za koje se podnosi godišnja porezna prijava.

Dakle, osnovica poreza na dobit sukladno **čl. 5. st. 1. Zakona, je dobit koja se utvrđuje prema računovodstvenim propisima kao razlika prihoda i rashoda** prije obračuna poreza na dobit, uvećana i umanjena prema odredbama Zakona.

Porezna osnovica poreznog razdoblja dodatno se:

a) uvećava za:

- 1) rashode (gubitke) od vrijednosnih usklađenja dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine,
- 2) rashode (gubitke) od vrijednosnih usklađenja financijske imovine,
- 3) rashode vrijednosnog usklađenja potraživanja od kupca za isporučena dobra i obavljene usluge,
- 4) rashode od rezerviranja,
- 5) rashode od nerealiziranih tečajnih razlika,
- 6) rashode od ostalih nenovčanih transakcija,
- 7) smanjenja potraživanja od poslovnih aktivnosti,
- 8) smanjenja kratkotrajnih potraživanja po osnovi kamata priznatih u prihode,
- 9) smanjenja zaliha,
- 10) povećanja kratkoročnih obveza od poslovnih aktivnosti,
- 11) povećanja kratkoročnih obveza po osnovi kamata priznatih u rashode

12) ostale korekcije koje povećavaju dobit i

b) umanjuje za:

- 1) prihode od vrijednosnih usklađenja financijske imovine,
- 2) prihode od rezerviranja,
- 3) prihode od nerealiziranih tečajnih razlika,
- 4) prihode od ostalih nenovčanih transakcija,
- 5) povećanja potraživanja od poslovnih aktivnosti,
- 6) povećanja kratkotrajnih potraživanja po osnovi kamata priznatih u prihode,
- 7) povećanja zaliha,
- 8) smanjenja kratkoročnih obveza od poslovnih aktivnosti,
- 9) smanjenja kratkoročnih obveza po osnovi kamata priznatih u rashode,
- 10) ostale korekcije koje smanjuju dobit (čl. 5. st. 9. Zakona).

Dodatnim uvećanjima i umanjenjima iz porezne osnovice isključuju se prihodi i rashodi koji su iskazani u računovodstvenoj dobiti, ali u poreznom razdoblju nisu stvarno i realizirani. Na poreznu osnovicu koja se utvrđuje prema novčanom načelu neće biti od utjecaja nenaplaćeni prihodi, neplaćeni rashodi, vrijednosna usklađenja, rezerviranja i sl., jer nisu stvarno i realizirani u poreznom razdoblju.

Nakon proteka roka za naplatu određenih stavki ili po realizaciji stavki koji su dodatno umanjili ili uvećali poreznu osnovicu iste se **uključuju u poreznu osnovicu** na način propisan Zakonom, vodeći se načelom izbjegavanja dvostrukog oporezivanja i načelom izbjegavanja dvostrukog umanjenja porezne osnovice.

Dakle, porezni obveznik, koji utvrđuje poreznu osnovicu prema novčanom načelu, **obeznan je primijeniti i sve odredbe čl. 6. i čl. 7. Zakona koje se odnose na umanjenje ili uvećanje porezne osnovice na odgovarajući način, kao i sve druge odredbe Zakona.**

Svaki porezni obveznik koji namjerava promijeniti način utvrđivanja porezne osnovice podnosi Poreznoj upravi najkasnije 15 dana nakon početka poreznoga razdoblja izjavu o promjeni načina utvrđivanja porezne osnovice. Porezni obveznik koji dostavi izjavu o promjeni načina utvrđivanja porezne osnovice ako zadovoljava uvjete iz **čl. 5. st. 7. i st. 12. Zakona** može primjenjivati taj postupak od prvog dana poreznog razdoblja (čl. 5. st. 11. Zakona).

Bitno je istaknuti i sljedeće:



ističemo...

Porezni obveznik koji je i obveznik PDV-a može izabrati način utvrđivanja porezne osnovice prema čl. 5. st. 7. Zakona ako primjenjuje postupak oporezivanja **prema naplaćenim naknadama** sukladno posebnom propisu o PDV-u (čl. 5. st. 12. Zakona).

Porezni obveznik koji je izabrao način utvrđivanja porezne osnovice prema **čl. 5. st. 7. Zakona mora** zadržati isti način utvrđivanja porezne osnovice **najmanje tri porezna razdoblja** ako zadovoljava uvjete iz **čl. 5. st. 7. Zakona** i uvjete iz **čl. 5. st. 12. Zakona**.

U svezi mogućnosti utvrđivanja porezne osnovice prema novčanom načelu skrećemo pozornost i na sljedeće:

- Na kraju prvog poreznog razdoblja u kojemu je porezni obveznik izabrao način utvrđivanja porezne osnovice prema čl. 5. st. 7. Zakona, porezni obveznik je dužan utvrđenu dobit uvećati i umanjiti uz primjenu suprotnog predznaka pozicija iz čl. 16. st. 2. Zakona te uvećati za obveze prema zaposlenima, vodeći se načelom izbjegavanja dvostrukog oporezivanja i načelom izbjegavanja dvostrukog umanjenja porezne osnovice (čl. 16. st. 4. Zakona).

