

Prijelaz 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 1.1.2023. te radnje koje fizička osoba vezano uz mijenjanje poreznog statusa mora poduzeti, uz praktični primjer izrade početne bilance, potanje u članku pojašnjava autor.

Krajem poslovne godine, a time i poreznog razdoblja, fizičke osobe koje obavljaju registriranu djelatnost i utvrđuju dohodak od samostalne djelatnosti razmišljaju o tome kakav će dohodak ostvariti, te koliki će porez na dohodak morati platiti podnošenjem godišnje porezne prijave. Međutim, neke od fizičkih osoba koje ostvaruju dohodak od samostalne djelatnosti odlučile su plaćati porez na dobit umjesto poreza na dohodak. Jedan od odlučujućih elemenata za promjenu poreznog statusa je svakako i visina porezne stope. Druge fizičke osobe će, međutim, 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 zahtjev plaćati porez na dobit umjesto poreza na dohodak (čl. 2. st. 3. Zakona o PD-u). U slučaju supoduzetništva ili drugog oblika ostvarivanja zajedničkog dohotka od samostalne djelatnosti pisanu izjavu podnose i potpisuju svi poduzetnici.

Pisanu izjavu, kojom se traži promjena načina oporezivanja, dostavlja se nadležnoj ispostavi Porezne uprave **do kraja tekuće godine** za iduću kalendarsku godinu (čl. 36. st. 2. Zakona).

To znači da porezni obveznici koji, primjerice, žele od 1.1.2023. postati obveznici poreza na dobit moraju svoj pisanu izjavu dostaviti ispostavi Porezne uprave najkasnije do 31.12.2022. Rješenje ispostave Porezne uprave kojim se usvaja zahtjev poreznog obveznika obvezuje ga sljedeće tri godine (čl. 36. st. 3. Zakona). Porezna uprava može u opravdanim slučajevima i na temelju pisane izjave 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. 57. i čl. 39. Zakona (dohodak

od imovine, drugi dohodak), 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 34. Zakona, tj. na temelju podataka iz poslovnih knjiga. Primjer pisane izjave obrtnika, kojom se traži promjena načina oporezivanja, može izgledati ovako:

Primjer 1. - Izjava o promjeni načina oporezivanja

Naziv: Obrt za graditeljstvo "Moja kuća"
Vlasnik: K.V.
Adresa: Zagreb, Građevinska 156
OIB: 15069523301

Ministarstvo financija - Porezna uprava
Područni 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

Izjavu o promjeni načina oporezivanja

Izjavljujem da za obavljanje svoje obrtničke djelatnosti dragovaljno želim od 1.1.2023. godine plaćati porez na dobit umjesto poreza na dohodak.

U Zagrebu, 28.12.2022.

Potpis obrtnika:

Fizička osoba iz čl. 2. st. 3. Zakona o PD-u koja želi plaćati porez na dobit umjesto poreza na dohodak, o tome dostavlja pisanu izjavu

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

2 Zakon o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 115/16 - 138/20, u nastavku: Zakon)



nadležnoj ispostavi Porezne uprave do kraja tekuće godine za iduću kalendarsku godinu.

**ističemo...**

Sukladno odredbi čl. 2. st. 4. Zakona o PD-u, obveznik poreza na dobit je i fizička osoba ako u prethodnom poreznom razdoblju ostvari ukupni primitak veći od 7.500.000,00 kn (tj. od 1.1.2023. ➔ 995.421,06 eur).

Dakle, za prelazak na oporezivanje porezom na dobit propisan je samo jedan uvjet, tj. prelazak ukupnih primitaka veće od 7.500.000,00 kn (995.421,06 eur).

Ukupni primici utvrđuju se bez PDV-a, na način propisan Zakonom (podatak iz stupca 9 Knjige primitaka i izdataka – Obrazac KPI).

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

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

Primjer pisane izjave obrtnika o ispunjenju propisanih uvjeta za prijelaz u obveznike poreza na dobit može izgledati ovako:

Primjer 2. - Izjava o promjeni načina oporezivanja po sili Zakona o porezu na dobit

Naziv: Obrt za montažu „Montažer“

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 montažerske djelatnosti u 2022. ispunio sam propisani uvjet za prelazak u obveznike poreza na dobit od 1.1.2023., i to zbog ostvarenih ukupnih primitaka većih od 7.500.000,00 kn.

U Zagrebu, 7.1.2023.

Potpis obrtnika:

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

Obveza plaćanja poreza na dobit počinje od početka poreznog razdoblja koje slijedi nakon poreznog razdoblja u kojem je ispunjen propisan uvjet, 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:

- **dragovoljno**, kada na vlastiti pisani zahtjev odluči plaćati porez na dobit umjesto poreza na dohodak, ili
- **obvezno**, kada ispunjava Zakonom o PD-u propisani uvjet.

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

Obveznik poreza na dohodak koji od 1.1. sljedeće obračunske godine postaje obveznik poreza na dobit mijenja način vođenja poslovnih knjiga. Poslovne knjige vodi po Zakonu o računovodstvu⁵, te utvrđuje dobit sukladno odredbama Zakona o PD-u i Pravilnika o PD-u. Fizička osoba koja prelazi na plaćanje poreza na dobit ima za posljedicu 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, knjiga 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 o PD-u.

**ističemo...**

Ističemo da 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. Zakona o PD-u i čl. 41. Pravilnika o PD-u).

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

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

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

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 o PD-u). Porezni obveznik, koji je postao obveznikom poreza na dobit, **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. sljedećeg obračunskog razdoblja postaju obveznici poreza na dobit i počinju voditi poslovne knjige prema propisima o računovodstvu.

Međutim, obvezni su za tekuće obračunsko razdoblje (dok su bili obveznici poreza na dohodak) podnijeti nadležnoj ispostavi Porezne uprave godišnju prijavu poreza na dohodak na Obrascu DOH najkasnije do kraja veljače sljedećeg obračunskog razdoblja.

1.1. Prestanak i nastavak djelatnosti

Fizička osoba obveznik poreza na dohodak, koja je npr. u 2022. ispunila propisani uvjet za prelazak na utvrđivanje osnovice poreza na dobit, a u 2022. je prestala s obavljanjem djelatnosti, i to:

- 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. Zakona). 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 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 sve podatke kako bi mogao otvoriti poslovne knjige. Naime, dok se dohodak utvrđuje 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 o PD-u i čl. 41. st. 1. Pravilnika o PD-u) i nastaviti voditi poslovne knjige prema Zakonu o računovodstvu.

Početna bilanca sastavlja se na osnovi na dan 31.12. prethodne godine, te usklađivanjem popisanog 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 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 isporuka tih dobara, kod statusnih promjena i kod otvaranja postupka stečaja ili postupka likvidacije ili prestanka obavljanja djelatnosti.



ističemo...

Na temelju sastavljene početne bilance knjiže se početna stanja na računima glavne knjige, a na temelju inventure početna stanja u analitičkim knjigovodstvima. **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 1.1.2023.

Primjer 3. - Sastavljanje Početne bilance obrtnika na dan 1.1.2023.

Obrtnik - vlasnik trgovačke radnje, bio je obveznik poreza na dohodak od samostalne djelatnosti. U prosincu 2022. podnosi pisani zahtjev nadležnoj ispostavi Porezne uprave da želi od 1.1.2023. plaćati porez na dobit umjesto poreza na dohodak. Ispostava Porezne uprave je pozitivno riješila zahtjev obrtnika. Obrtnik je ujedno i obveznik PDV-a. Prije nego što počne voditi poslovne knjige po propisima o računovodstvu poduzetnika, obrtnik mora sastaviti godišnji popis imovine i obveza sa stanjem na dan 31.12.2022. te utvrditi Početnu bilancu, a nakon toga proknjižiti početna stanja u poslovnim knjigama. Obrtnik je na dan 31.12.2022. 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	
Registar blagajna	6.000,00	-	
Mlin za kavu	20.000,00	8.000,00	
Rashladni ormar	60.000,00	24.000,00	
Električna rezalica	15.000,00	-	
Viljuškar	80.000,00	-	
Kamion 2,5 t	360.000,00	180.000,00	
Ukupno:	681.000,00	282.000,00	399.000,00

- Stanje žiro računa trgovačke radnje na dan 31.12.22. iznosi 7.500,00 kn.
 - Stanje zalih (plaćene) robe sa 31.12.22. 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 31.12.2022. obrtnik je popisao nenaplaćena potraživanja od kupaca i neplaćene račune prema dobavljačima iz Obrasca TO (Evidencija o tražbinama i obvezama) i to:

⁶ Obrtnik je registar blagajnu, električnu rezalicu i viljuškar nabavio u prosincu 2022., stoga je nabavna vrijednost te opreme jednaka knjigovodstvenoj vrijednosti na dan 1.1.2023. Ovu opremu obrtnik će otpisivati u 2023.

- nenaplaćena potraživanja od kupaca 125.000,00 kn (PDV = 25.000,00; 25% od 100.000,00),
- neplaćeni računi dobavljačima 61.500,00 kn (PDV = 12.300,00; 25% od 49.200,00).

Obrtnik je 28.10.2022. doznačio svojem dobavljaču predujam za robu u iznosu od 49.200,00 kn (39.360,00 + PDV 9.840,00), a do 31.12.2022. 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.

Od kupaca je 29.10.2022. primio predujmove za robu u iznosu od 125.000,00 kn (100.000,00 + PDV 25.000,00) te je za primljene predujmove ispostavio račune, što je i evidentirao u Obrascu KPI. Temeljem naplaćenih predujmova i izdanih računa iskazuje obvezu PDV-a u mjesečnom obračunu za 10/2022. 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 31.12.2022. 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 2022. bio obveznik PDV-a po naplaćenju realizaciji, pa su navedeni iznosi uključene u Obrazac PDV za mjesec listopad 2022.

Temeljem navedenih podataka obrtnik je izradio Početnu bilancu na dan 1.1.2023. S obzirom da od 1.1.2023. u Republici Hrvatskoj uvodi se euro kao službena valuta, u početnu bilancu uneseni su iznosi u eurima prema fiksnom tečaju konverzije 1 EUR = 7,5345 kn.

Tablica 2. - Početna bilanca 1.1.2023.

Aktiva		Pasiva	
Opis	Iznos	Opis	Iznos
1. Dugotrajna imovina (681.000,00 - 282.000,00)	399.000,00	1. Obveze prema dobavljačima	61.500,00
2. Žiro-račun	7.500,00	2. Obveze za primljene predujmove	100.000,00
3. Zalihe trgovačke robe (187.500,00 - 47.500,00)	140.000,00	3. Obveze za PDV	25.000,00
4. Potraživanja od kupaca	125.000,00	4. Vlastiti kapital	536.660,00
5. PDV	12.300,00		
6. Potraživanja za predujmove	39.360,00		
Ukupno:	723.160,00	Ukupno:	723.160,00

Temeljem iskazanih podataka i izrađene početne bilance utvrđene su stavke za knjiženje u poslovnim knjigama na dan 1.1.2023. i to kako slijedi:

Tablica 3. Podaci za knjiženje

R. br.	Opis	Iznos u kunama	Fiksni tečaj konverzije	Iznos u eurima
1.	Dugotrajna imovina	399.000,00 ⁷	7,53450	52.956,40
2.	Stanje žiro računa na dan 31.12.2023.	7.500,00	7,53450	995,42
3.	Vrijednost robe u vlastitoj prodavaonici	187.500,00	7,53450	24.885,53
	■ uračunana marža u prodajnoj cijeni robe	10.000,00	7,53450	1.327,23
	■ uračunani PDV u prodajnoj cijeni	37.500,00	7,53450	4.977,11
4.	Potraživanja od kupaca za prodanu robu	125.000,00	7,53450	16.590,35
	■ obveze za PDV po izlaznim računima	25.000,00	7,53450	3.318,07

R. br.	Opis	Iznos u kunama	Fiksni tečaj konverzije	Iznos u eurima
5.	Dani predujmovi za nabavu robe	39.360,00	7,53450	5.223,97
6.	Obveze prema dobavljačima u zemlji	61.500,00	7,53450	8.162,45
	■ pretporez po ulaznim računima	12.300,00	7,53450	1.632,49
7.	Primljeni predujmovi za robu	100.000,00	7,53450	13.272,28
8.	Kapital obrtnika obveznika poreza na dobit (723.160,00 - 186.500,00)	536.660,00	7,53450	71.227,02

Vlastiti kapital (kapital obrtnika obveznika poreza na dobit = kapitalna ulaganja) na dan 1.1.2023. utvrđen je kao razlika između aktive od 723.160,00 kn i obveza od 186.500,00 kn i iznosi 536.660,00 kn (tj. 71.227,02 eura).

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1.	Knjiženje početnih stanja na dan 1.1.2023. u eurima			
	■ oprema trgovine - police i pult	18.581,19	0217	
	■ akumulirana amortizacija - police i pult	9.290,60		0290
	■ oprema trgovine - registar blagajna	796,34	0217	
	■ oprema trgovine - mlin za kavu	2.654,46	0217	
	■ akumulirana amortizacija - mlin za kavu	1.061,78		0290
	■ oprema trgovine - rashladni ormar	7.963,37	0217	
	■ akumulirana amortizacija - rashladni ormar	3.185,35		0290
	■ oprema trgovine - električna rezalica	1.990,84	0217	
	■ transportna sredstva - viljuškar	10.617,82	0223	
	■ transportna sredstva - kamion	47.780,21	0223	
	■ akumulirana amortizacija - kamion	23.890,11		0290
	■ žiro račun	995,42	1000	
	■ potraživanja od kupaca za prodanu robu	16.590,35	1200	
	■ obveze za PDV po izlaznim računima	3.318,07		2604
	■ roba u prodavaonici	24.885,53	6630	
	■ uračunata marža u prodajnoj cijeni	1.327,23		6693
	■ uračunati PDV u prodajnoj cijeni	4.977,11		6640
	■ dani predujmovi za nabavu robe	5.223,97	1340	
	■ obveze prema dobavljačima u zemlji	8.162,45		2200
	■ pretporez po ulaznim računima	1.632,49	1604	
	■ primljeni predujmovi za robu	13.272,28		2310
	■ kapital obrtnika obveznika poreza na dobit	71.227,02		9030

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, obzirom da je oporezivanje porezom za dohodak obavljeno za 2022. 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 1.1.2023. pozicije aktive bile su veće od pozicije obveza iz razreda 2, te je i utvrđen vlastiti kapital obrtnika, tj. kapitalna ulaganja obrtnika. Na opisani način početnu bilancu izrađuju i druge fizičke osobe, koje će postati obveznici plaćanja poreza na dobit od 1.1. slijedeće godine.

7 Analitički prema podacima iz Tablice 1.



Međutim, često se postavlja pitanje kako izraditi Početnu bilancu za obrtnika kada 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 2022. kao obveznik poreza na dohodak, utvrdio je inventurom na dan 31.12.2022. sljedeće stanje imovine i obveza:

- knjigovodstvena vrijednost dugotrajne imovine iz Obrasca D1 u iznosu od 90.000,00 kn (100.000,00 nabavna vrijednost – 10.000,00 kn akumulirana amortizacija opreme),
- nenaplaćena potraživanja kupaca u iznosu od 50.000,00 kn (PDV sadržan u računima iznosi 10.000,00 kn = 20% (preračunata stopa) x 50.000,00),
- neplaćeni računi dobavljačima u iznosu od 170.000,00 kn (PDV sadržan u računima iznosi 34.000,00 kn = 20% (preračunata stopa) x 170.000,00),
- primljeni predujmovi u iznosu od 50.000,00 kn.

Dakle, na dan 31.12.2022. pozicije aktive iznose ukupno 174.000,00 kn (90.000,00 + 50.000,00 + 34.000,00), dok ukupne obveze iznose 230.000,00 kn (170.000,00 + 50.000,00 + 10.000,00). Vidljivo je da su obveze veće za 56.000,00 kn (230.000,00 - 174.000,00) od aktive. Postavlja se pitanje zbog čega?

Obrtnik K.V. prodao je robu u 2022. te je u velikoj mjeri i naplatio svoja potraživanja. Međutim, do kraja godine nije podmirio obveze prema svojim dobavljačima. Obrtnik K.V. nije polagao utrzak od prodanih proizvoda i usluga na svoj žiro račun, već je utrzak 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 1.1.2023. potrebno je uravnotežiti aktivu i pasivu. 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.

Temeljem navedenih podataka obrtnik je izradio Početnu bilancu na dan 1.1.2023. S obzirom da od 1.1.2023. u Republici Hrvatskoj uvodi se euro kao službena valuta, u početnu bilancu uneseni su iznosi u eurima prema fiksnom tečaju konverzije 1 EUR = 7,5345 kn.

Tablica 4. Početna bilanca na dan 1.1.2023.

Opis	Iznos u kunama	Fiksni tečaj konverzije	Iznos u eurima
AKTIVA			
1. Dugotrajna imovina (100.000,00 – 10.000,00)	90.000,00	7,53450	11.945,05
2. Potraživanja od kupaca	50.000,00	7,53450	6.636,14
3. Porez na dodanu vrijednost	34.000,00	7,53450	4.512,58
4. Potraživanja od obrtnika	56.000,00	7,53450	7.432,48
Ukupno:	230.000,00		30.526,25
PASIVA			
1. Obveze prema dobavljačima	170.000,00	7,53450	22.562,88
2. Obveze za primljene predujmove	50.000,00	7,53450	6.636,14
3. Obveze za PDV	10.000,00	7,53450	1.327,23
Ukupno:	230.000,00		30.526,25

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Knjiženje početnih stanja na dan 1.1.2023. u eurima			
	■ oprema trgovine - police i pult	13.272,28	0217	
	■ akumulirana amortizacija opreme trgovine	1.327,23		0290
	■ potraživanja od kupaca	6.636,14	1200	
	■ obveze za PDV po izlaznim računima	1.327,23		2604
	■ potraživanja od obrtnika	7.432,48	1670	
	■ obveze prema dobavljačima	22.562,88		2200
	■ pretporez po ulaznim računima	4.512,58	1604	
	■ primljeni predujmovi	6.636,14		2310

Ostale poslovne promjene nastavljaju se knjižiti kronološkim redoslijedom.

Skrećemo pozornost da pojedini autori smatraju da iskazivanje potraživanja od obrtnika nije ispravno, te smatraju da bi, ukoliko se dogodi da je pasiva veća od aktive, porezni obveznik trebao 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 smanjiti vlastiti kapital. Međutim, mišljenja smo da 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 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. slijedeće godine 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. Međutim, ako je vrijednost isporuka dobara i usluga u prethodnoj kalendarskoj godini (2022.) bila **veća od 15.000.000,00 kn (tj. 2.000.000,00 eur od 1.1.2023) bez PDV-a**, PDV obračunava i plaća po fakturiranoj realizaciji. Dakle, fizička osoba koja postaje obveznikom poreza na dobit u sustavu PDV-a postupa na isti način kao i pravna osoba – obveznik PDV-a prema fakturiranoj realizaciji.

Zbog novog načina obračunavanja i plaćanja PDV-a prema fakturiranoj realizaciji, za fizičku osobu je važno prijelazno razdoblje zbog dospjeća obveza PDV-a. 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 31.12.2022.

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 ispostavi Porezne uprave, kao pri- log uz prijavu PDV-a 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 usluga, te porezna obveza nastaje istekom prvog obračunskog raz- doblja nakon prijelaza.

Dakle, sve izdane a nenaplaćene račune treba iskazati u Početnoj bilanci s 1.1.2023. Obveza PDV-a po tim računima nastaje u siječnju 2023., s rokom predaje PDV obrasca do 20.2.2023., a rok za plaća- nje je kraj veljače 2023.

Pri oporezivanju prema izdanim računima pretporez se odbija u obračunskom razdoblju u kojem je primljeno dobro ili izvršena uslu- ga 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 primlje- nih, a neplaćenih računa dobavljačima iz 2022. godine i ranijih go- dina, a pravo na pretporez po tim računima nastaje u siječnju 2023.

3.2. Obračun PDV-a po naplaćenoj realizaciji

Obrtnik – obveznik PDV-a, koji je postao obveznikom poreza na dobit po sili Zakona ili dragovoljno, ostaje i dalje u statusu PDV-a. Međutim, ako vrijednost isporuka dobara i usluga u prethodnoj ka- lendarskoj godini (2022.) nije bila veća od 15.000.000,00 kn bez PDV-a, **može obračunavati i plaćati PDV na temelju naplaćenih naknada za obavljene isporuke** (čl. 125.i st. 1. Zakona o PDV-u).

Porezni obveznik iz čl. 125.i st. 1. Zakona o PDV-u koji želi primje- njivati postupak oporezivanja prema naplaćenim naknadama mora najkasnije do kraja tekuće kalendarske godine podnijeti pisanu izja- vu nadležnoj ispostavi Porezne uprave o početku primjene postupka oporezivanja prema naplaćenim naknadama. 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, ne obavijes- ti nadležnu ispostavu Porezne uprave o promjeni načina obračuna PDV-a, smatrat će se da i dalje primjenjuje postupak oporezivanja prema naplaćenim naknadama.

Poreznom obvezniku koji primjenjuje postupak oporezivanja prema naplaćenim naknadama, obveza obračuna PDV-a nastaje na dan pri- mitka plaćanja, te ima pravo na odbitak pretporeza u trenutku kada je isporučitelju platio račun za isporučena dobra ili obavljene usluge. Ističemo da 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 EU-a,
- stjecanje dobara unutar EU-a,
- 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 obvezan 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 teleko- munikacijske usluge, usluge radijskog i televizijskog emitira- nja i elektronički obavljene usluge osobama koje nisu porezni obveznici,
- uvoz dobara i
- izvoz dobara (čl. 125.j Zakona o PDV-u).

Porezni obveznik koji primjenjuje postupak oporezivanja prema na- plaćenim naknadama mora osigurati sve podatke potrebne za utvr- đivanje 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 1.1.2023., a obveza PDV-a po tim računima nastaje na dan primitka plaćanja. Trenutkom naplate smatra se:

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

Porezni obveznik treba u Početnoj bilanci iskazati i iznose primlje- nih, a neplaćenih računa dobavljačima iz 2022. i ranijih godina, a pravo na pretporez po tim računima nastaje u trenutku kada je ispo- ručitelju platio račun za isporučena dobra ili obavljene usluge.

4. Kako utvrditi dobit na kraju prve poslovne godine?

Kod obrtnika koji je bio obveznik poreza na dohodak, a postao je od 1.1.2023. obveznik poreza na dobit, mijenja se metoda utvrđivanja porezne osnovice. Obveznik poreza na dobit utvrđuje poreznu osno- vicu (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 po- reza na dobit, porezni obveznik **utvrđenu dobit**:

8 Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br.73/13 – 39/22, u nastavku: Zakon o PDV-u)

9 Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br.79/13 – 41/22, u nastav- ku: Pravilnik o PDV-u)

POVEĆAVA za sljedeće stavke:

- + 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 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 (čl. 16. st. 2. Zakona o PD-u i čl. 41. st. 2. Pravilnika o PD-u).

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):
 - + 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.

Skrećemo 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. 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 31.12.2022. ili nisu. Plaćene nabavljene zalihe evidentirane su kao izdatak u Knjizi primitaka i izdataka (Obrazac KPI), koji je umanjio poreznu osnovicu za 2022. Zatečene zalihe koje nisu plaćene do 31.12.2022. 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 tere te rashodi, tj. ponovno se umanjuje porezna osnovica, a odobravaju se prihodi. Zbog toga se ostvarena dobit uvećava za iznos zatečenih zaliha iz početne bilance.

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 31.12.2022. ne bi bilo zaliha, a niti u početnoj bilanci na dan 1.1.2023.

4.1.2. Dani predujmovi za robu i usluge

U 2022. 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 2023. 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 2023. 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 2022. 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 1.1.2023. 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 2023. 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 31.12.2022. Ako se za nenaplaćena potraživanja ne bi povećala dobit u 2023. iznosi nenaplaćenih potraživanja ostali bi neoporezivi.

4.1.4. Aktivna vremenska razgraničenja

U 2022. godini obveznik poreza na dohodak je zbog primjene načela blagajne svaki plaćeni trošak evidentirao u Obrascu KPI kao izdatak, bez obzira na to je li se trošak odnosio samo na 2022. ili na



buduće obračunsko razdoblje. Na primjer, ako je obrtnik u 2022. plaćao unaprijed najamninu za prvo polugodište sljedeće godine, cijela svota evidentirala se kao izdatak u Obrascu KPI.

U početnoj bilanci na dan 1.1.2023. obrtnik će unaprijed plaćene troškove budućeg razdoblja evidentirati na kontu 190. Kako će se u 2023. ponovno teretiti troškovi (npr. knjiženje 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 2023. ovi iznosi bi ostali neoporezivi.

4.2. Pozicije koje umanjuju dobit

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

U 2022. nastale obveze prema dobavljačima za usluge i druge troškove, koji nisu bili plaćeni do 31.12.2022., nisu u Obrascu KPI bile evidentirane kao rashod (izdatak), a faktura dobavljača je bila primljena. U početnoj bilanci na dan 1.1.2023. 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 2022. 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 2023. isporuči roba ili obavi usluga još jednom se iskazuje prihod, a primljenim predujmom zatvaramo potraživanje od kupca. Kako je u 2023. 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 2022. nisu teretile izdatke u Obrascu KPI, jer nisu isplaćene. Kada se neisplaćene plaće iz 2022. isplate u 2023. godini, potrebno je umanjiti dobit zbog poništavanja učinka nepriznavanja ovih plaća u troškove. Naime, neisplaćene plaće nisu umanjile dohodak u 2022., a kako nisu niti trošak u 2023. za iznos isplaćenih plaća umanjuje se dobit.

4.2.4. Pasivna vremenska razgraničenja

U 2022. godini 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 2022. ili na buduća obračunska razdoblja. Na primjer, ako je obrtnik u 2022. naplatio unaprijed zakupninu za opremu i za sljedeću godinu, cijela svota evidentirana je kao primitak u Obrascu KPI. Za dio naplaćenih prihoda u 2022., koji se odnose na 2023., umanjuje se dobit budući je za taj iznos u 2022. 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.



ističemo...

Pri promjeni načina utvrđivanja porezne obveze i/ili porezne osnovice porezni obveznik je dužan pridržavati se načela izbjegavanja dvostrukog oporezivanja i načela izbjegavanja dvostrukog umanjivanja porezne osnovice.

Zaključujemo, na kraju prvog poreznog razdoblja u kojemu je porezni obveznik izabrao način utvrđivanja porezne osnovice prema čl. 5. st. 7. Zakona o PD-u, porezni obveznik je dužan utvrđenu dobit uvećati i umanjiti uz primjenu suprotnog predznaka pozicija iz čl. 16. st. 2. Zakona o PD-u te uvećati za obveze prema zaposlenima, vodeći se načelom izbjegavanja dvostrukog oporezivanja i načelom izbjegavanja dvostrukog umanjivanja porezne osnovice (čl. 41. st. 4. Pravilnika o PD-u).

Ukoliko je obveznik poreza na dohodak postao obveznikom poreza na dobit i istovremeno promijenio način utvrđivanja porezne osnovice prema čl. 5. st. 7. Zakona o PD-u te utvrđuje poreznu osnovicu prema novčanom načelu na kraju prvog poreznog razdoblja **ne uvećava i ne umanjuje poreznu osnovicu poreza na dobit** prema čl. 16. st. 2. i st. 4. Zakona o PD-u, osim stavkama koje su realizirane tijekom poreznog razdoblja te su se stekli uvjeti za uključivanje istih u poreznu osnovicu.

4.3. Utvrđivanje dobiti u prvoj godini poslovanja

Porezni obveznik koji je od 1.1.2023. 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 o PD-u i čl. 41. st. 2. Pravilnika o PD-u). Porezna osnovica (dobit) se uvećava u PD obrascu za vrijednosti pojedinih pozicija iz početne bilance, a povećanje se iskazuje u jednom iznosu na red. broju 19. pod II. Povećanje dobiti/smanjenje gubitka. Umanjenje porezne osnovice u Obrascu PD se također iskazuje u jednom iznosu na red. broju 32. pod III. Smanjenje dobiti/povećanje gubitka. Stavke propisane čl. 41. st. 2. Pravilnika o PD-u, za koje treba uvećati poreznu osnovicu, predstavljaju ispravak porezne osnovice i nisu prihodi i rashodi poreznog razdoblja.

Naime, zbog primjene načela blagajne kod poreza na dohodak izdaci iz prethodnog razdoblja su rashod u 2022. ili će biti rashod u narednim razdobljima, odnosno primici iz prethodnog razdoblja su prihod u 2022. 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 2023. utvrdio razliku prihoda i rashoda u iznosu od ukupno 200.000,00 kn. Obrtnik je obvezan 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 (red. br. 19.) 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. PDV treba preračunatom stopom isključiti iz iznosa potraživanja iskazanih u početnoj bilanci, te su zbog toga potraživanja od kupaca iskazana 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 (red. br. 32.) iskazuje kao umanjene 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 + 280.000,00 – 150.000,00).

Ostale pozicije u Obrascu PD obrtnik popunjava sukladno odredbama Zakona o PD-u i Pravilnika o PD-u.

Uz početnu bilancu na dan 1.1.2023. i obrazac PD, nadležnoj ispоставi 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.

Prije predaje prijave poreza na dobit porezni obveznici moraju imati s nadležnom ispоставom Porezne uprave usklađene evidencije o uplaćenim svim porezima (PDV, porez na dohodak, porez na dobit i dr.).

Napominjemo da pri prijelazu s utvrđivanja dohotka na dobit porezni obveznik fizička osoba u PD obrascu ne može iskazati prenesene porezne gubitke iz poreznih razdoblja u kojima je po osnovi samostalnih djelatnosti utvrđivao dohodak, jer se radi o dva različita načina vođenja poslovnih knjiga i dva različita načina oporezivanja.

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 1.1.2023. postaju obveznici poreza na dobit plaćaju predujmove poreza na dobit u prvoj 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 predujmove uplaćivati na uplatni račun poreza na dobit (čl. 48. st. 4. Pravilnika o PD-u) i to mjesečno, do kraja tekućeg mjeseca za prethodni mjesec (čl. 34. st. 1. Zakona o PD-u).

Predujmovi poreza na dobit uplaćuju se na: račun grada/općine prema sjedištu poduzeća odnosno prebivalištu poduzetnika fizičke

osobe, sukladno važećem Naputku o načinu uplaćivanja prihoda proračuna, obveznih doprinosa te prihoda za financiranje drugih javnih potreba u 2022. godini¹⁰.

Uplatni 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 počinje obavljati djelatnost ne plaća mjesečni predujam poreza na dobit za tekuću godinu do prve porezne prijave (čl. 34. st. 3. Zakona o PD-u). 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 o PD-u). 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.

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). Dakle, poduzetnička plaća je jedan od oblika dohotka od nesamostalnog rada.



ističemo...

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 prizrez na porez na dohodak umjesto poreza na dobit, pa se prema tome i naziva poduzetnička plaća.

Prema odredbama Zakona o doprinosima¹¹, poduzetnička plaća je osnovica za plaćanje obveznih doprinosa za fizičke osobe obveznike poreza na dobit. Najniža poduzetnička bruto plaća za 2022. iznosi 10.490,70 kn (9.537,00 kn x 1,1) mjesečno, sukladno Naredbi o iznosima osnovica za obračun doprinosa za obvezna osiguranja za 2022. godinu¹².

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, uz uvjet da mu je to jedino zanimanje:

- doprinos za obvezno zdravstveno osiguranje po stopi od 16,5% na bruto plaću,

¹⁰ Naputak o načinu uplaćivanja prihoda proračuna, obveznih doprinosa te prihoda za financiranje drugih javnih potreba u 2022. godini (Nar. nov., br. 15/22 - 50/22)

¹¹ Zakon o doprinosima (Nar. nov., br. 84/08 – 106/18)

¹² Naredba o iznosima osnovica za obračun doprinosa za obvezna osiguranja za 2022. godinu (Nar. nov., br. 127/21)



- doprinos za mirovinsko osiguranje po stopi od 20% iz plaće (odnosno za osiguranike u tzv. drugom stupu po stopi od 15% za sustav generacijske solidarnosti i 5% za obveznu individualnu kapitaliziranu štednju).

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, obavezan 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, obavezan je:

- uplatiti propisane doprinose,
- uplatiti porez na dohodak i prirez porezu dohodak (ako je propisano plaćanje prireza),
- od Porezne uprave prema svome prebivalištu zatražiti dobije poreznu karticu (Obrazac PK) ako želi koristiti pravo na osobni odbitak za sebe i uzdržavane članove svoje obitelji,
- podnijeti Obrazac JOPPD u trenutku isplate plaće odnosno sljedeći radni dan.

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

Napominjemo da 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, te uplatiti propisane doprinose najkasnije do 15. 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 prirezom, 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 se u protivnom isplaćeni predujam dobiti, koji je ostao nepodmiren, smatra primitkom koji se oporezuje u skladu sa Zakonom, odnosno oporezuje se kao dohodak od kapitala.

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

Fizička osoba, koja obavlja samostalnu djelatnost uz radni odnos, osim doprinosa po osnovi plaće koje uplaćuje poslodavac, doprinose plaća još i po osnovi obavljanja samostalne djelatnosti, ali na propisanu godišnju osnovicu, sukladno Zakonu 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 ovom poreznom obvezniku predstavlja razliku između ukupnih pri-

hoda 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 najviša godišnja osnovica za obveznika po osnovi obavljanja druge djelatnosti od koje utvrđuje dobit sukladno čl. 185. st. 2. Zakona o doprinosima, umnožak je iznosa prosječne plaće i koeficijenta 0,65 i brojke 12 te iznosi 74.388,60 kn.

Na utvrđenu godišnju osnovicu Porezna uprava će obračunati propisane doprinose, a rok za plaćanje istih je s danom podnošenja godišnje porezne prijave (čl. 187. st. 2. Zakona o doprinosima). 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, a ni obveze plaćanja doprinosa.

Za 2022. najniža propisana osnovica za plaćanje doprinosa za obvezna osiguranja za obrtnika, koji utvrđuje dohodak od samostalne djelatnosti, iznosi 6.199,05 kn (9.537,00 kn x 0,65).

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?

7.1. Obrtnik – obveznik poreza na dohodak

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 obrtu¹³, a oporezuje se porezom na dohodak prema odredbama Zakona o porezu na dohodak, dok trgovačko društvo svoje poslovanje obavlja na temelju Zakona o trgovačkim društvima¹⁴, poslovne knjige vodi prema odredbama Zakona o računovodstvu, a oporezuje se porezom na dobit prema odredbama Zakona o PD-u.



ističemo...

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

Dakle, u ovom slučaju obrtnik prvo treba utvrditi dohodak na način propisan čl. 41. st. 3. Pravilnika o porezu na dohodak¹⁵, a nakon toga fizička osoba – građanin unosi imovinu u trgovačko društvo (postojeće ili novoosnovano) bez oporezivanja.

Zašto? 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 oporeziv. 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 privat-

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

14 Zakon o trgovačkim društvima (Nar. nov., br. 111/93 – 34/22)

15 Pravilnik o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 10/17 – 1/21)

