

Specifičnosti računovodstvene evidencije obrta i njegovo pripajanje trgovačkom društvu

Golubić, Luka

Master's thesis / Diplomski rad

2022

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Zagreb, Faculty of Economics and Business / Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:148:117636>

Rights / Prava: [Attribution-NonCommercial-ShareAlike 3.0 Unported/Imenovanje-Nekomercijalno-Dijeli pod istim uvjetima 3.0](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-08-12**



Repository / Repozitorij:

[REPEFZG - Digital Repository - Faculty of Economics & Business Zagreb](#)



Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet

Integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij

Poslovna ekonomija – smjer Računovodstvo i revizija

**SPECIFIČNOSTI RAČUNOVODSTVENE EVIDENCIJE OBRTA I NJEGOVO
PRIPAJANJE TRGOVAČKOM DRUŠTVU**

Diplomski rad

Luka Golubić

Zagreb, srpanj 2022.

Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet

Integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij

Poslovna ekonomija – smjer Računovodstvo i revizija

**SPECIFIČNOSTI RAČUNOVODSTVENE EVIDENCIJE OBRTA I NJEGOVO
PRIPAJANJE TRGOVAČKOM DRUŠTVU**

**SPECIFICS OF CRAFT ACCOUNTING AND CRAFT'S MERGER TO THE
LIMITED LIABILITY COMPANY**

Diplomski rad

Autor: Luka Golubić

JMBAG: 0067554481

Mentor: dr. sc. Ana Rep

Zagreb, srpanj 2022.

SAŽETAK

Računovodstvena evidencija obrta uvelike se razlikuje od računovodstvene evidencije u trgovačkim društvima. U radu se objašnjavaju te razlike i prikazuju se specifičnosti poslovanja obrta pri čemu se posebna pažnja posvećuje objašnjavanju sustava jednostavnog knjigovodstva, poslovnih knjiga obrtnika te poreznom sustavu u kojem obrtnik djeluje. Obrtnik početkom svojeg poslovanja djeluje u sustavu poreza na dohodak iako može svojom voljom ili po sili zakona preći u sustav poreza na dobit. Objašnjavaju se specifičnosti tih poreznih sustava te način utvrđivanja porezne osnovice. Prijelaz iz jednog poreznog sustava u drugi je proces koji za obrtnika ima prednosti i nedostatke te je cilj ovog rada pojasniti ih i napraviti usporedbu.

Obrtnik svojom odlukom poslovanje može prodati ili ga prenijeti u trgovačko društvo. U radu su prikazani efekti takvih poslovnih kombinacija pripajanja kroz pojašnjavanje računovodstvene evidencije i pravnih aspekata. U radu je objašnjeno kada se za poduzetnika isplati poslovanje prenijeti u trgovačko društvo te se prikazuje porezno opterećenje takve poslovne kombinacije.

Ključne riječi: računovodstvo obrtnika, pripajanje obrta trgovačkom društvu, učinci pripajanja

SUMMARY

The accounting records of crafts differ greatly from the accounting records of companies. The master thesis explains these differences and presents the specifics of the craft business, with special attention paid to explaining the simple bookkeeping system, business books of craftsmen and the tax system in which the craftsman operates. At the beginning of his business, a craftsman operates in the income tax system, although he can voluntarily or by force of law switch to the profit tax system. The specifics of these tax systems and the method of determining the tax base are explained. The transition from one tax system to another is a process that has advantages and disadvantages for craftsmen, and the aim of this paper is to clarify them and make a comparison.

A craftsman may, by his decision, sell the business or transfer it to a company. The paper presents the effects of such business combinations of mergers through the clarification of accounting records and legal aspects. The paper explains when it pays for an entrepreneur to transfer his business to a company and shows the tax burden of such a business combination.

Keywords: crafts accounting, mergers of craft to the limited liability company, merger effects

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je diplomski rad isključivo rezultat mog vlastitog rada koji se temelji na mojim istraživanjima i oslanja se na objavljenu literaturu, a što pokazuju korištene bilješke i bibliografija.

Izjavljujem da nijedan dio rada nije napisan na nedozvoljen način odnosno da je prepisan iz necitiranog izvora te da nijedan dio rada ne krši bilo čija autorska prava.

Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije iskorišten za bilo koji drugi rad u bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili obrazovnoj ustanovi.

Zagreb, 23. svibnja 2022.

(mjesto i datum)



(vlastoručni potpis studenta)

STATEMENT ON THE ACADEMIC INTEGRITY

I hereby declare and confirm by my signature that the final thesis is the sole result of my own work based on my research and relies on the published literature, as shown in the listed notes and bibliography.

I declare that no part of the thesis has been written in an unauthorized manner, i.e., it is not transcribed from the non-cited work, and that no part of the thesis infringes any of the copyrights.

I also declare that no part of the thesis has been used for any other work in any other higher education, scientific or educational institution.

Zagreb, May 23rd 2022

(place and date)



(personal signature of the student)

SADRŽAJ

1. UVOD	1
1.1. Predmet i ciljevi rada.....	1
1.2. Metode istraživanja i izvori podataka	1
1.3. Sadržaj i struktura rada	2
2. SPECIFIČNOSTI POSLOVANJA I RAČUNOVODSTVENE EVIDENCIJE OBRTA	3
2.1. Pojam, vrste i otvaranje obrta.....	3
2.2. Specifičnosti načela blagajne	8
2.3. Poslovne knjige obrtnika	10
2.3.1. Knjiga primitaka i izdataka	10
2.3.2. Popis dugotrajne imovine	13
2.3.3. Evidencija o tražbinama i obvezama.....	15
2.3.4. Knjiga prometa.....	18
2.3.5. Primjer povezanosti poslovnih knjiga obrtnika	19
2.4. Utvrđivanje porezne obveze obrtnika u sustavu poreza na dohodak i poreza na dobit	21
2.4.1. Utvrđivanje porezne obveze u sustavu poreza na dohodak	21
2.4.2. Utvrđivanje porezne obveze u sustavu poreza na dobit	26
3. PROMJENA SUSTAVA OPOREZIVANJA S POREZA NA DOHODAK NA POREZ NA DOBIT	35
3.1. Zakonski aspekti postupka promjene načina oporezivanja	35
3.2. Sastavljanje početne bilance	36
3.3. Ispravak osnovice poreza na dobit.....	40
4. PRIPAJANJE GOSPODARSKE CJELINE OBRTA TRGOVAČKOM DRUŠTVU	43
4.1. Pojam gospodarske cjeline i zakonski okvir	43
4.2. Definiranje poslovnog pripajanja i računovodstveni okvir	43
4.2.1. Metoda poslovnog pripajanja prema MSFI 3	45
4.2.2. Metoda poslovnog pripajanja prema HSFI 2	47
4.2.3. Pripajanje obrta trgovačkom društvu	47
4.3. Pripajanje gospodarske cjeline s motrišta PDV-a i poreza na dobit	48
4.3.1. Pripajanje s aspekta poreza na dobit.....	48

4.3.2.	Pripajanje s aspekta poreza na dodanu vrijednost.....	49
4.4.	Porezni položaj imovine u pripajanju obrta trgovačkom društvu.....	50
4.5.	Računovodstveno evidentiranje pripajanja	51
4.5.1.	Primjer pripajanja bez naknade	51
4.5.2.	Primjer pripajanja s naknadom uz pozitivni goodwill	52
5.	ZAKLJUČAK	56
	LITERATURA	58
	POPIS SLIKA.....	61
	POPIS TABLICA	63
	ŽIVOTOPIS.....	64

1. UVOD

1.1. Predmet i ciljevi rada

Cilj ovog rada je prikazati specifičnosti poslovanja obrta i njegove računovodstvene evidencije kroz pojašnjavanje načina knjiženja poslovnih događaja u odgovarajućim poslovnim knjigama koje obrtnik mora voditi. Obrt može željom vlasnika ili po sili zakona prijeći u sustav poreza na dobit, a u radu će se objasniti pozitivni i negativni utjecaji takvoga prelaska, razlozi i način te specifičnosti utvrđivanja porezne obveze obrtnika u različitim sustavima oporezivanja.

Cilj je rada, također, prikazati i objasniti cijeli proces pripajanja obrta (gospodarske cjeline), obveznika poreza na dohodak trgovačkom društvu te objasniti računovodstvenu evidenciju i prikazati porezne i pravne aspekte takve poslovne kombinacije. Također, prikazat će se utjecaj promjene sustava oporezivanja kao nužnost ukoliko se obrt želi prenijeti ili pripojiti trgovačkom društvu. Promjena sustava oporezivanja kao i prijelaz na novi pravni oblik direktno utječu na vođenje poslovnih knjiga, ali i na rezultat poslovanja. Upravo će se ti aspekti detaljnije objasniti u radu.

1.2. Metode istraživanja i izvori podataka

Kod izrade rada korišteni su znanstveni i stručni radovi, odgovarajuća udžbenička literatura te sekundarni izvori podataka. Metodom deskripcije opisano je poslovanje obrta s motrišta računovodstvene i porezne evidencije, dok je metodom analize i dedukcije obrađena analiza promjene sustava oporezivanja te su dani primjeri pripajanja obrta trgovačkom društvu.

1.3. Sadržaj i struktura rada

Rad je strukturiran u pet poglavlja. U prvom su dijelu navedeni ciljevi i predmet rada, sadržaj i njegova struktura te je definirana metodologija kao i izvori podataka. U drugom dijelu obrađene su specifičnosti obrta gdje je definirati njegov pojam, vrste i potrebna dokumentacija za otvaranje obrta. Nadalje, fokus je stavljen na računovodstvo obrta, način knjiženja, poslovne knjige te način na koji se utvrđuje porezna osnovica i obveza obrtnika koji je obveznik poreza na dohodak odnosno poreza na dobit. U trećem poglavlju prikazan je proces i način na koji se provodi ispravak osnovice poreza na dobit kada obrtnik po želji ili po sili zakona postane obveznik poreza na dobit. Četvrti dio se odnosi na sami proces pripajanja obrta trgovačkom društvu gdje je detaljno objašnjen pojam obrta kao gospodarske cjeline te pojam i načini poslovnog pripajanja. U tom je dijelu također naveden porezni tretman takve transakcije gdje je poseban naglasak stavljen na oporezivanje nekretnina i vozila. Na kraju tog dijela prikazana su knjiženja tj. računovodstveno evidentiranje pripajanja gdje se vidi utjecaj pripajanja na financijske izvještaje. Peti dio se odnosi na zaključak u kojem su sumirane glavne značajke obrađene teme.

2. SPECIFIČNOSTI POSLOVANJA I RAČUNOVODSTVENE EVIDENCIJE

OBRTA

2.1. Pojam, vrste i otvaranje obrta

Pojam obrta definiran je Zakonom o obrtu (143/13, 127/19, 41/20) koji navodi da je „obrt samostalno i trajno obavljanje dopuštenih gospodarskih djelatnosti od strane fizičkih osoba sa svrhom postizanja dohotka ili dobiti koji se ostvaruje proizvodnjom, prometom ili pružanjem usluga na tržištu“ (čl. 2.). Pod pojmom dopuštene gospodarske djelatnosti smatra se da fizičkoj osobi nije dana neka mjera zabrane rada koju je odredila neka viša institucija u Hrvatskoj poput Hrvatske obrtničke komore, da obrtnik može koristiti prostor koji mu je potreban za rad te da obrtnik svojim radom u obrtu ostvaruje prava i obveze koje proizlaze iz radnog odnosa (Zakon o obrtu, čl. 8.). Obrt je najjednostavniji oblik organizacije gdje obrtnik radi u svoje ime i za svoj račun te se također može koristiti radom drugih osoba tj. može zapošljavati druge radnike. Jedna od specifičnosti obrta proizlazi iz činjenice da obrtnik odgovara cjelokupnom svojom imovinom za razliku od trgovačkih društava gdje je odgovornost ograničena visinom temeljnog kapitala društva što znači da ukoliko dođe do ovrhe, ona se može provesti na cijeloj imovini obrtnika osim na onoj koja je obrtniku potrebna za osnovne životne potrebe. Nadalje, jedna od razlika u odnosu na trgovačko društvo je ta da obrtniku u radu mogu pomoći i članovi obitelji bez da s njima sklopi ugovor i službeni radni odnos (Žager i Dečman, 2015). Treba napomenuti da su u smislu zakona o porezu na dohodak s obrtom izjednačene i djelatnosti slobodnih zanimanja tj. profesionalne djelatnosti fizičkih osoba koje su po toj osnovi obvezno osigurane (Žager i Dečman, 2015). Djelatnostima slobodnih zanimanja smatraju se djelatnosti poput odvjetnika, javnih bilježnika, prevoditelja, književnika, stomatologa i dr.

Pod vrstama obrta razlikuje se više kriterija po kojima se obrt može klasificirati. Temeljni kriterij za podjelu obrta je onaj po kojem se obrt klasificira na temelju njegove vrste djelatnosti i potrebne stručne spreme za njegovo otvaranje i poslovanje. Nadalje, obrt se klasificira prema trajanju te prema sustavu oporezivanja.

Prema kriteriju vrste djelatnosti i potrebne stručne spreme, obrt se može razvrstati u tri osnovne skupine: slobodni, vezani i povlašteni obrt. Ovaj kriterij se može dodatno proširiti s obrtima koji imaju status tradicijskog i umjetničkog obrta. Slobodni obrt je obrt za čije otvaranje i poslovanje nije potrebna posebna stručna sprema tj. osoba koja otvara obrt ne mora imati položen određeni ispit ili imati određenu kvalifikaciju. Upravo iz tih razloga tj. vrlo malih prepreka u zakonskom smislu, ova vrsta obrta je najzastupljenija u Hrvatskoj. Vezani obrti za razliku od slobodnih zahtijevaju posebnu stručnu sprema tj. osoba mora imati određenu razinu stručne spreme ili položen majstorski ispit za obavljanje djelatnosti, ovisno o zanimanju. Npr. ukoliko osoba želi otvoriti obrt čija će djelatnost biti prerada mlijeka i proizvodnja sira, uvjet za obavljanje obrta je srednja stručna sprema u trogodišnjem trajanju, a ako osoba želi otvoriti obrt čija će djelatnost biti izvođenje instalacija za grijanje, hlađenje i ventilaciju, tada će uvjet biti položen majstorski ispit (Pravilnik o vezanim i povlaštenim obrtima i načinu izdavanja povlastica, NN 42/08). Povlašteni obrt je vrlo sličan vezanom obrtu, jedina razlika je ta da se obrt može obavljati uz uvjet da je nadležno ministarstvo izdalo dozvolu za obavljanje djelatnosti. To su u pravilu specifične djelatnosti kao npr. rudarski tehničar ili djelatnost prodaje oružja (Pravilnik o vezanim i povlaštenim obrtima i načinu izdavanja povlastica, NN 42/08). Nadalje, kao dodatne skupine po ovom kriteriju, nalaze se tradicijski i umjetnički obrti. Tradicijski i umjetnički obrti su obrti gdje obrtnik koristi posebna znanja i umijeća za obavljanje posla te se uglavnom u tome služi kreativnim ručnim radom (Zakon o obrtu, čl. 7).

Prema kriteriju trajanja, obrt se može podijeliti na trajni i sezonski obrt. Pod pojmom trajni obrt se podrazumijeva kontinuirano obavljanje gospodarske djelatnosti koje se u određenim slučajevima (npr. bolest obrtnika) može i privremeno obustaviti. Sezonski obrt se pojavljuje u slučajevima kada je u pitanju djelatnost koja se obavlja samo u određenom periodu godine. U Hrvatskoj se takva vrsta obrta najčešće pojavljuje na početku turističke sezone. Treba

napomenuti da se sezonski obrt može obavljati najdulje šest mjeseci unutar jedne kalendarske godine (Zakon o obrtu, čl. 3.).

Prema sustavu oporezivanja, obrtnici djeluju kao obveznici poreza na dohodak gdje se porezna obveza utvrđuje na temelju razlike poslovnih primitaka i poslovnih izdataka primjenjujući načelo blagajne u sustavu jednostavnog knjigovodstva te kao obveznici poreza na dobit gdje se porezna obveza utvrđuje na temelju razlike prihoda i rashoda primjenjujući načelo blagajne ili načelo nastanka događaja u sustavu dvojnog knjigovodstva pridržavajući se poreznih propisa, Zakona o računovodstvu (NN 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20) i Hrvatskih/Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja.

Postupak otvaranja obrta pokreće se zahtjevom za izdavanje obrtnice ispostavi određenog županijskog ureda za gospodarstvo na čijem će području biti sjedište obrta. Zahtjev se pokreće preko osnovnog i glavnog obrasca „Prijava za upis u obrtni registar“. Uz popunjeni obrazac potrebno je priložiti zdravstvenu svjedodžbu ako je ona propisana za djelatnost koja se registrira, dokaz o ispunjavanju uvjeta stručnosti (kod vezanih i povlaštenih obrta) te dokaz o pravu korištenja prostora. Slika 1 prikazuje obrazac prijave za upis u obrtni registar.

Ukoliko su ostvareni svi uvjeti i nadležno tijelo da pozitivno rješenje, obrt se upisuje u obrtni registar te kao dozvolu za rad obrtnik dobiva obrtnicu. Treba napomenuti da obrt može biti upisan u obrtni registar, a ne otpočeti s radom ali to razdoblje ne smije biti duže od godine dana. Također, obrtnik temeljem obavljanja gospodarske djelatnosti obrta ostvaruje prava i obveze iz radnog odnosa te je županijski ured dužan informacije o upisu proslijediti nadležnim državnim institucijama kao što su porezna uprava, HZMO, HZZO, DZS i dr. (Žager i Dečman, 2015).

Slika 1. Prijava za upis u obrtni registar

REPUBLIKA HRVATSKA	

(naziv županije ili grad Zagreb)	

(upravno tijelo)	

(adresa)	

Podaci o vlasniku

Ime (ime oca) i prezime vlasnika: _____	
Djevojačko prezime: _____	
Ime majke: _____	Djevojačko prezime majke: _____
Datum i mjesto rođenja: _____	Spol: a) muški b) ženski _____
MBG: _____	OIB: _____
Zanimanje: _____	
Adresa prebivališta ili boravišta: _____	
Poštanski broj i ured: _____	Naselje: _____
Ulica i broj: _____	Općina / Grad: _____
Broj telefona: _____	*Broj mobilnog telefona: _____

PRIJAVA
za upis u obrtni registar

Predmet prijave:

1. Upis obrta	a) s početkom, dana _____	b) bez početka _____
2. Promjena podataka (navesti promjenu)		

3. Prestanak obrta s danom _____		
a) odjava obrta	b) prestanak po sili Zakona	

Podaci o obrtu:

Naziv obrta (tvrtka): _____	
Skraćeni naziv obrta (tvrtka): _____	
Sjedište obrta:	
Poštanski broj i ured: _____	Naselje: _____
Ulica i broj: _____	Općina / Grad: _____
Broj telefona: _____	*Broj mobilnog telefona: _____
*Broj faks: _____	*e-mail adresa: _____
*Web adresa: _____	
Vrsta obrta:	a) nepovlašteni
	b) povlašteni
Obavljanje obrta:	a) tokom cijele godine
	b) sezonski
	Početni datum perioda: _____
	Završni datum perioda: _____
Stručna osoba (ako je obrt vezani):	a) vlasnik/ortak
	b) djelatnik

Izvor: portal obrtnog registra Republike Hrvatske, preuzeto sa: portor.gov.hr – Portal Obrtnog registra Republike Hrvatske

Po upisu obrta u obrtni registar nadležni gospodarski ured obrtniku izdaje Obrtnicu (Slika 3).

Slika 2. Obrtnica

REPUBLIKA HRVATSKA



OBRTNICA

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Vlasnik obrta

Ime i prezime

OIB vlasnika _____

Matični broj obrta _____

Tvrtka

Datum upisa u Obrtni registar _____

Datum početka obavljanja obrta _____

Djelatnosti

Izvor: Pravilnik o sadržaju i obliku obrtnice, NN 101/15

2.2. Specifičnosti načela blagajne

Pojam načela blagajne veže se uz računovodstvo obrtnika i slobodnih zanimanja koji su u sustavu poreza na dohodak i jedno je od dva temeljna načela po kojima se vode poslovne knjige. Drugi naziv koji se koristi je i jednostavno knjigovodstvo što je u suprotnosti s načinom vođenja knjiga kod trgovačkih društava gdje se primjenjuje načelo nastanka događaja tj. dvojno knjigovodstvo. Specifičnost načela blagajne je ta da se učinak neke poslovne transakcije tj. događaja evidentira tek kada se primi ili isplati novac, dok se u poduzećima tj. trgovačkim društvima učinak nekog događaja evidentira kada je stvarno i nastao. Iz toga proizlaze primici i izdaci na temelju kojih obrtnik iskazuje svoju zaradu tj. dohodak te se iz toga može zaključiti kako pojmovi primitaka i izdataka nisu sinonimi za prihode i rashode budući da se jedni iskazuju kada se primi ili isplati novac, a drugi kada nastane poslovni događaj. Naziv „jednostavno knjigovodstvo“ proizlazi iz činjenice da obrtnici poslovne događaje evidentiraju kao jednu stavku koja nema svoju protustavku kao što je to slučaj u sustavu dvojnog knjigovodstva koji se primjenjuje u poduzećima.

U nastavku će se prikazati primjena načela blagajne i usporedit će se utjecaj primjene načela blagajne i načela nastanka događaja na rezultat poslovanja (Tablica 1). Prikazat će se osnovni poslovni događaji tj. transakcije te učinak tih transakcije na iskazivanje primitaka i izdataka tj. prihoda i rashoda.

Tablica 1. Učinak poslovnih transakcija na prikazivanje primitaka, izdataka, prihoda i rashoda u sustavima jednostavnog i dvojnog knjigovodstva

VRSTA POSLOVNOG DOGAĐAJA	JEDNOSTAVNO KNJIGOVODSTVO	DVOJNO KNJIGOVODSTVO
Izdan račun kupcu za isporučeni materijal	Nema učinak	Prihod
Naplata potraživanja	Primitak	Nema učinak
Primljen račun od dobavljača za obavljenу uslugu	Nema učinak	Rashod
Plaćanje dobavljaču	Izdatak	Nema učinak
Obračun plaće	Nema učinak	Rashod
Isplata plaće	Izdatak	Nema učinak
Amortizacija	Izdatak	Rashod
Obračunate kamate za dani kredit	Nema učinak	Prihod
Naplata kamata	Primitak	Nema učinak
Obračunate kamate za primljeni kredit	Nema učinak	Rashod
Plaćanje kamata	Izdatak	Nema učinak
Otpis obveza	Primitak	Prihod
Otpis potraživanja	Primitak	Rashod

Izvor: izradio autor

Uspoređujući učinke poslovnih transakcija u sustavima jednostavnog i dvojnog knjigovodstva zaključuje se da će se učinak na primitke / izdatke i prihode / rashode u oba sustava dogoditi istovremeno jedino u slučaju obračuna amortizacije, otpisa obveza te otpisa potraživanja. Amortizacija će u sustavu jednostavnog knjigovodstva predstavljati izdatak poduzetnika dok će u sustavu dvojnog knjigovodstva predstavljati rashod. Kod otpisa potraživanja nastaje specifičan slučaj gdje će poduzetnik u sustavu jednostavnog knjigovodstva iskazati primitak u naravi, a onaj u sustavu poreza na dobit isklazati će rashod. Taj učinak će se dogoditi jedino u slučaju da obrtnik

otpiše potraživanje iz osobnih razloga te će na taj iznos morati platiti PDV kojeg bi platio u slučaju naplate. Kod otpisa obveza kod obrtnika nastaje primitak u naravi, a kod poduzetnika se knjiži rashod. U svim ostalim slučajevima iz tablice 1 učinci su različiti kako je i prikazano.

2.3. Poslovne knjige obrtnika

Svi porezni obveznici koji obavljaju samostalnu djelatnost obrta trebaju utvrđivati svoj dohodak (zaradu) na temelju podataka iz obveznih poslovnih evidencija obrtnika, a uvjet za to je da se upišu u registar poreznih obveznika poreza na dohodak (Zakon o porezu na dohodak, NN 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, čl. 34.). Obvezne knjige i evidencije koje obrtnik mora voditi su knjiga primitaka i izdataka, popis dugotrajne imovine, knjiga prometa te evidencija o tražbinama i obavezama. Iznimno, obrtnik nije dužan imati knjigu prometa ako mu se podaci o gotovinskom prometu prikazuju u nekim drugim obveznim poslovnim knjigama, primjerice u knjizi primitaka i izdataka ili u nekoj drugoj evidenciji koja se vodi, a dosljedno prikazuje dnevne gotovinske primitke te je propisana zakonima (Zakon o porezu na dohodak, čl. 34.).

2.3.1. Knjiga primitaka i izdataka

Knjiga primitaka i izdataka temeljna je poslovna knjiga obrtnika koja služi za utvrđivanje obrtnikove zarade tj. dohotka i porezne obveze, u nju unose svi poslovni primici i poslovni izdaci te se ona zaključuje na kraju godine (Žager i Dečman, 2015). Vrlo je bitno napomenuti kako pojmovi primitak i poslovni primitak nisu sinonimi kao ni pojmovi izdatak i poslovni izdatak (Žager i Dečman, 2015). Također, važno je istaknuti da za obrtnike koji su u sustavu PDV-a, iznos PDV-a se ne ubraja u poslovni izdatak ili poslovni primitak.

Prema tome, poslovni primici su sva dobra (stvari, novac, usluge, neka materijalna prava i drugo) koje obrtnik zaprimi, a da su vezana za njegovo poslovanje (Zakon o porezu na dohodak, čl. 31.). Također, poslovnim primicima smatraju se izuzimanja i prodaje stvari i prava (osim financijske imovine) koje je obrtnik koristio za redovno poslovanje. Primjer toga je prodaja neke dugotrajne

materijalne imovine, npr. stroja kojim se odvijala proizvodnja kod obrtnika. Poslovnim primitkom se smatraju i otpisi potraživanja od kupaca zbog osobnih razloga, likvidacija obrta te možebitni primici od otuđenja. Jedna od vrsta poslovnih primitaka je i manjak čiji iznos prelazi iznos koji je utvrdila Hrvatska obrtnička komora te se na taj iznos dodaje još i porez na dodanu vrijednost (Zakon o porezu na dohodak, čl. 31.). Primitak od manjkova može nastati i u slučaju kada obrtnik nema dokaz da je manjak nastao djelovanjem više sile ili da je neka imovina uništena ili otuđena. Državne potpore i poticaji za nabavu neke dugotrajne imovine također se smatraju primicima te se oni priznaju u knjizi primitaka i izdataka u iznosu u kojem je nastao izdatak kod nabave te imovine, ali ne odjednom, već na temelju obračunate amortizacije (Zakon o porezu na dohodak, čl. 31.) za poslovnu godinu u kojoj je ta imovina korištena odnosno tijekom čitavog korisnog vijeka te imovine.

S druge strane, poslovni izdaci su svi odljevi dobara obrtnika koji su izravno vezani za obavljanje njegove djelatnosti (Zakon o porezu na dohodak, čl. 32.). Također, poslovnim izdacima se smatraju iznosi izuzetih ili prodanih dobara dugotrajne imovine na način da se izdatak iskaže sukladno amortizaciji imovine prikazane u popisu dugotrajne imovine (Zakon o porezu na dohodak, čl. 32.). Nadalje, poslovnim izdacima se smatraju i izdaci za plaće te izdaci za obvezne doprinose na plaće radnika (Zakon o porezu na dohodak, čl. 32.).

Svi poslovni primici i poslovni izdaci dijele se na novčane i nenovčane (u naravi) primitke odnosno izdatke. Jedan od primjera novčanih poslovnih primitaka može biti primitak od prodaje dobara ili usluga dok su neki od primjera primitaka u naravi otpis potraživanja, otpis obveza i manjkovi iznad porezno priznatih stopa (oporezivi manjkovi). Novčani poslovni izdatak može biti npr. izdatak za nabavu materijala koji je potreban obrtniku za obavljanje djelatnosti i izradu proizvoda, dok je jedan od primjera izdataka u naravi izdatak za nabavu dugotrajne imovine koji se ne priznaje u cijelosti u trenutku plaćanja, već se postepeno priznaje putem obračuna amortizacije dugotrajne imovine tijekom korisnog vijeka upotrebe.

U nastavku će se na primjeru fiktivnog obrta koji je u sustavu PDV-a prikazati ispunjavanje knjige primitaka i izdataka na temelju poslovnih događaja koji su se dogodili u tekućem mjesecu.

Primjer 1. Obrtnik Luka Golubić, vlasnik obrta „Median“ je u tijeku mjeseca naplatio usluge putem žiro računa u iznosu od 30.000 kn, platio sa žiro računa doprinos za mirovinsko i zdravstveno osiguranje u iznosu od 2.262,65 kn (prema prosječnoj plaći od 9.537 kn mjesečno za 2022. godinu – minimalna osnovica), platio gotovinom za materijal u iznosu od 500 kn, ugostio poslovne partnere u restoranu te račun platio gotovinom u iznosu od 750 kn. Također, obračunata je amortizacija stroja prema podacima iz popisa dugotrajne imovine u iznosu od 1.200 kn.

Slika 3. Knjiga primitaka i izdataka na temelju primjera 1 (obrazac KPI)

I. OPĆI PODACI O POREZONOM OBVEZNIKU														
1. NAZIV DJELATNOSTI		Median												
2. IME I PREZIME PODUZETNIKA/NOSITELJA ZAJEDNIČKE DJELATNOSTI		Luka Golubić												
3. ADRESA PREBIVALIŠTA/UOBIČAJENOG BORAVIŠTA		XXXX												
4. OIB PODUZETNIKA/NOSITELJA ZAJEDNIČKE DJELATNOSTI		XXXX												
II. PODACI O PRIMICIMA I IZDACIMA														
R.	NADNEVAK B. PRIMITKA/ IZDATAKA	BROJ TEME- LUNICE	OPIS ISPRAVA	PRIMICI			PDV U	UKUPNI	IZDACI			PDV u	IZDACI IZ	UKUPNO DOPUŠTENI IZDACI
				U GOTOVINI	NA ŽIRO- RAČUN	U NARAVI	PRIMICIMA	PRIMICI	U GOTOVINI	PUTEM ŽIRO-RAČ.	U NARAVI	IZDACIMA	ČL. 33. ST.1.T.1.I.5	
1	2	3	4	5	6	7	8	9 (5+6+7-8)	10	11	12	13	14	15 (10+11 +12-13-14)
1	X	T-1	Izvod 1		30.000,00		6.000,00	24.000,00						
2	X	T-2	Izvod 2							2.262,65				2.262,65
3	X	T-3	Izvod 3						500,00			100,00		400,00
4	X	T-4	Izvod 4						750,00				375,00	375,00
5	X	T-5	Obračun amortizacije								1.200,00			1.200,00
								24.000,00						4.237,65

Izvor: izrada autora na službenom obrascu, preuzeto sa: https://www.porezna-uprava.hr/HR_obraci/Stranice/default.aspx

Ukupni primici iznose 24.000 kn što je iznos naplate umanjen za iznos poreza na dodanu vrijednost. Ukupni izdaci iznose 4.237,65 od kojih je 1.200 kn izdatak u naravi koji se odnosi na amortizaciju stroja, 375 kn priznatog izdatka reprezentacije (50 % od ukupnog računa od 750 kn s uračunatim PDV-om), 2.262,65 kn plaćenog doprinosa za mirovinsko i zdravstveno osiguranje i 400 kn za plaćen materijal u iznosu od 500 kn (izdatak je umanjen za iznos PDV-a).

2.3.2. Popis dugotrajne imovine

Popis dugotrajne imovine je temeljna poslovna knjiga obrtnika u koju se unosi sva dugotrajna imovina koja služi obrtniku za obavljanje djelatnosti te čiji je on vlasnik (Žager i Dečman, 2015). U popis se unosi imovina čija je nabavna vrijednost ili trošak proizvodnje veći od 3.500 kn i vijek trajanja dulji od godine dana (Zakon o porezu na dohodak, čl. 35.). U nabavnu vrijednost imovine kapitaliziraju se razne moguće uvozne pristojbe, carina, nepovratni porezi tj. sve ono što je imalo direktne veze s nabavom imovine i njenim uključanjem u radno stanje. Popis dugotrajne imovine služi za utvrđivanje izdataka amortizacije (osnovica je nabavna vrijednost ili trošak nabave) koji se postepeno unose u knjigu primitaka i izdataka svakoga razdoblja u kojem se imovina koristi, ali čak i onda kada se prestane koristiti, a još je uvijek u vlasništvu obrta. Nadalje, način utvrđivanja izdatka amortizacije jednak je načinu utvrđivanja troška amortizacije u poduzećima. Nakon što je imovina u cijelosti amortizirana, ona i dalje ostaje u popisu dugotrajne imovine sve do trenutka njene prodaje, uništenja ili nekog drugog načina otuđenja (Zakon o porezu na dohodak, čl. 35.). Treba napomenuti da ukoliko se imovina proda ili na neki drugi način otuđi, tada se preostali neotpisani iznos prenosi u knjigu primitaka i izdataka kao izdatak u naravi. Imovina se u ovu poslovnu knjigu unosi redosljedom nabave. Kod dugotrajne materijalne imovine unos se provodi nakon osposobljavanja sredstva za rad odnosno stavljanja u upotrebu, dok se kod dugotrajne nematerijalne imovine unos provodi tek kada je imovina plaćena (Žager i Dečman, 2015). U nastavku će se na primjeru nabave osobnog automobila i stroja prikazati ispunjavanje popisa dugotrajne imovine.

Primjer 2. Obrtnik Luka Golubić, vlasnik obrta „Median“ koji je u sustavu PDV-a je dana 5.5.202x. kupio osobni automobil nabavne vrijednosti 200.000 kn plus PDV. Također, dana 6.6.202x. kupljen je stroj nabavne vrijednosti 45.000 kn (PDV uključen). Zbog veličine stroja obrtnik je angažirao vanjskog suradnika za prijevoz stroja te mu je on ispostavio račun na 2.500 kn plus PDV. Osobni automobil i stroj su stavljeni u uporabu isti dan kada su i nabavljeni. Vijek trajanja za automobil je 5 godina, dok je za stroj 4 godine.

Slika 4. Izračun amortizacije na temelju primjera 2

IMOVINA	CIJENA BEZ PDV-a	PDV	UKUPNO	50 % PDV-a OSOBNI AUTOMOBILI	NABAVNA VRIJEDNOST AUTOMOBILA / STROJA	VIJEK TRAJANJA	GODIŠNJA AMORTIZACIJA	AMORTIZACIJA ZA 202x. GODINU
Automobil	200.000,00	50.000,00	250.000,00	25.000,00	225.000,00	5	45.000,00	26.250,00
Stroj	36.000,00	9.000,00	45.000,00		36.000,00	4	9.000,00	4.500,00
Stroj-prijevoz	2.500,00	625,00	3.125,00		2.500,00	4	625,00	312,50
Stroj ukupno	38.500,00	9.625,00	48.125,00		38.500,00	4	9.625,00	4.812,50

Izvor: izrada autora

Nabavna vrijednost osobnog automobila je 225.000 kn budući da se prema članku 7., Zakona o porezu na dobit (NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20) pretporez za nabavu osobnog automobila odbija u iznosu od 50 % te se preostali iznos pridodaje trošku nabave. Temeljem toga, i amortizacija osobnog automobila (obračunata na osnovicu nabavne vrijednosti bez PDV-a) će biti porezno priznata u iznosu od 50 %. Iznos amortizacije 50 % uključenog PDV-a u nabavnu vrijednost automobila će biti porezno nepriznata. Prema tome porezno priznata godišnja amortizacija će iznositi 20.000 kn dok će nepriznata amortizacija iznositi 25.000 kn. Porezno priznata amortizacija za 202x. godinu će iznositi 11.666,67 kn dok će porezno nepriznata amortizacija iznositi 14.583,33 kn. Nabavna vrijednost stroja je 38.500 kn (prijevoz stroja se kapitalizira u vrijednost stroja u upotrebi). Godišnja amortizacija se računa na način da se nabavna vrijednost podijeli s vijekom trajanja osnovnog sredstva. Amortizacija se počinje računati od mjeseca koji slijedi nakon mjeseca u kojem se sredstvo stavilo u upotrebu. Prema tome, amortizacija automobila za tekuću godinu se računa od 6. mjeseca, a stroja od 7. mjeseca. Amortizacija za tekuću godinu se računa na način da se godišnja amortizacija podijeli s 12 mjeseci te se taj iznos pomnoži s mjesecima upotrebe sredstva.

Slika 5. Popis dugotrajne imovine na temelju primjera 2 (obrazac DI)

I. OPĆI PODACI O POREZNOJ OBVEZNIKU										
1. NAZIV DJELATNOSTI		Median								
2. IME I PREZIME PODUZETNIKA/NOSITELJA ZAJEDNIČKE DJELATNOSTI		Luka Golubić								
3. ADRESA PREBIVALIŠTA/UOBIČAJENOG BORAVIŠTA		XXXX								
4. OIB PODUZETNIKA/NOSITELJA ZAJEDNIČKE DJELATNOSTI		XXXX								
II. PODACI O DUGOTRAJNOJ IMOVINI										
Red. br.	NAZIV STVARI ILI PRAVA	ISPRAVA BROJ/ NADNEVAK	NABAVNA VRIJEDNOST	KNJIGOV. VRIJEDNOST	VIJEK TRAJANJA	STOPA OTPISA	SVOTA OTPISA	KNJIGOV. VRIJEDNOST STVARI ILI PRAVA NA KRAJU GODINE	AOP OZNAK A DI*	DATUM OTUĐENJA DUGOTRAJNE IMOVINE
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1.	Automobil	1/0521	225.000,00 kn	225.000,00 kn	5	20%	26.250,00 kn	198.750,00 kn		
2.	Stroj	2/0621	38.500,00 kn	38.500,00 kn	4	25%	4.812,50 kn	33.687,50 kn		

Izvor: izrada autora na službenom obrascu, preuzeto sa: https://www.porezna-uprava.hr/HR_obraci/Stranice/default.aspx

Knjigovodstvene vrijednosti sredstva na kraju godine iznose 198.750 kn za automobil i 33.687,50 kn za stroj. Vrijednost na kraju godine jednaka je nabavnoj vrijednosti umanjenoj za svotu otpisa tj. akumuliranu amortizaciju što u ovom slučaju predstavlja amortizaciju za tekuću godinu.

2.3.3. Evidencija o tražbinama i obvezama

Evidencija o tražbinama i obvezama je obvezna poslovna knjiga obrtnika te ona sadrži kronološku evidenciju svih primljenih i izdanih računa osim onih naplaćenih ili plaćenih na način koji ima obilježja gotovinskog plaćanja ako su takvi računi evidentirani u knjizi prometa. Putem evidencije o tražbinama i obvezama obrtnik ima pregled poslovanja sa svojim kupcima i dobavljačima te je ona svojevrsni ekvivalent modulu „saldakonti“ koji koriste trgovačka društva tj. poduzeća u svojim računovodstvenim programima. U njoj su sadržani podaci o kupcu / dobavljaču, broju, datumu i iznosu računa te datumu i iznosu plaćanja. Prema tome, evidencija o tražbinama i obvezama je vrlo bitna budući da se podaci koji se upisuju u knjigu primitaka i izdataka temelje na načelu blagajne te pritom ta evidencija služi i za svojevrsnu kontrolu ispravnosti podataka unesenih u knjigu primitaka i izdataka. Npr. jedan od primjera povezanosti ove dvije poslovne knjige je naplata računa od kupaca gdje će se u evidenciji o tražbinama i obvezama račun označiti kao naplaćen dok će se paralelno u knjizi primitaka i izdataka iznos upisati pod primitke. U nastavku će se na primjeru prikazati ispunjavanje evidencije o tražbinama i obvezama.

Primjer 3. Obrtnik Luka Golubić, vlasnik obrta „Median“ koji nije u sustavu PDV-a je dana 7.7. primio fakturu br. 1-1-1 od dobavljača „XYZ“ za nabavljen materijal u iznosu od 1.500 kn plus PDV.

Slika 6. Evidencija o tražbinama i obvezama na temelju primjera 3 (obrazac TO)

RB	KUPAC/DOBAVLJAČ	IZLAZNI RAČUNI					ULAZNI RAČUNI				
		BROJ	NADNEVAK	IZNOS	NAPLAĆENO		BROJ	NADNEVAK	IZNOS	PLAĆENO	
					NADNEVAK	IZNOS				NADNEVAK	IZNOS
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	XYZ						1-1-1	7.7.	1.875,00		

Izvor: izrada autora na službenom obrascu, preuzeto sa: https://www.porezna-uprava.hr/HR_obraci/Stranice/default.aspx

Vrlo bitna napomena je činjenica da obrtnici koji su obveznici poreza na dodanu vrijednost ne trebaju voditi evidenciju o tražbinama i obvezama nego knjige ulaznih i izlaznih računa (Žager i Dečman, 2015) ako te knjige vode prema kriteriju redoslijeda. Prema aktualnom Zakonu o porezu na dodanu vrijednost (NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22), obrtnik će ući u sustav poreza na dodanu vrijednost ukoliko mu u prethodnom razdoblju vrijednost isporučenih dobara i usluga bude veća od 300.000 kn (čl. 90.). Slučaj kada obrtnik ipak treba voditi i evidenciju o tražbinama i obvezama je kada obrtnik obračunava i plaća porez na dodanu vrijednost prema naplaćenim tj. plaćenim računima odnosno kada knjige ulaznih i izlaznih računa vodi prema kriteriju plaćanja. Obrtnik može knjige ulaznih i izlaznih računa voditi prema plaćenim/naplaćenim računima ukoliko mu vrijednost isporuka dobara i usluga u prethodnoj godini nije bila veća od 15.000.000 kn bez PDV-a (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, čl. 125.i.). Temeljem toga, zaključak je da obrtnik koji je u sustavu PDV-a, a obračunava PDV prema naplaćenim naknadama, mora voditi 3 poslovne knjige koje su povezane s izdanim i primljenim računima, a to su evidencija o tražbinama i obvezama, knjiga ulaznih računa i knjiga izlaznih računa. Naravno, sve se dodatno mora voditi i u knjizi primitaka i izdataka. Obrtnici će uglavnom obračunavati porez na dodanu vrijednost prema naplaćenim naknadama ukoliko posluju u industriji gdje je veliki vremenski raspon između datuma izdavanja računa i datuma naplate računa budući da će tada imati obvezu prema državi s aspekta PDV-a tek kada naplate svoja potraživanja.

U nastavku će se prikazati primjer knjige ulaznih i izlaznih računa na obrascima U-RA i I-RA.

Primjer 4. Obrtnik Luka Golubić, vlasnik obrta „Median“ koji se bavi građevinskim uslugama dana 3.3.201x nabavio je stroj i za to primio fakturu br. 1-1-2 od dobavljača „XYZ“ u iznosu od 10.000 kn plus PDV. Istog dana izdao je račun br. 1-1-3 kupcu „QWERT“ za obavljene građevinske usluge u iznosu od 30.000 kn (PPO). Obrtnik knjige ulaznih i izlaznih računa vodi prema naplaćenju naknadi te će PDV moći odbiti tj. imat će obvezu platiti ga tek kada isplati tj. primi novac za navedene fakture.

Slika 7. Knjiga ulaznih računa na temelju primjera 4 (obrazac U-RA)

RED.BROJ	RAČUN		DOBAVLAČ (ISPORUČITELJ DOBARA ILI USLUGA)							PRETPOREZ					
	BROJ	DATUM	NAZIV - IME I PREZIME I SJEDIŠTE/ (OIB)				UKUPNI IZNOS RAČUNA S POREZOM	UKUPNO 10 (11+12+13 +14+15+1 6)	5%		13%		25%		
				5%	13%	25%			MOŽE SE ODBITI	NE MOŽE SE ODBITI	MOŽE SE ODBITI	NE MOŽE SE ODBITI	MOŽE SE ODBITI	NE MOŽE SE ODBITI	
1	2	3	4	5	6	7	8	9		11	12	13	14	15	16
1	1-1-2	3.3.201x	XYZ	x			10.000,00	12.500,00	2.500,00					2.500,00	

Izvor: izrada autora na službenom obrascu, preuzeto sa: https://www.porezna-uprava.hr/HR_obrasci/Stranice/default.aspx

Slika 8. Knjiga izlaznih računa na temelju primjera 4 (obrazac I-RA)

RED.BROJ	RAČUN		KUPAC		IZNOS (S PDV-om)	TUZEMNI PRIENOS POREZNE OBVEZE	ISPORUKA
	BROJ	DATUM	NAZIV - IME I PREZIME I SJEDIŠTE/ PREBIVALIŠTE ILI UOBIČAJENO BORAVIŠTE	PDV ID BROJ/ OIB			
1	2	3	4	5	6	7	
1	1-1-3	3.3.201x	QWERT	x	30.000,00	30.000,00	

Izvor: izrada autora na službenom obrascu, preuzeto sa: https://www.porezna-uprava.hr/HR_obrasci/Stranice/default.aspx

Oznaka PPO označava prijenos porezne obveze tj. tuzemni prijenos porezne obveze. Tuzemni prijenos porezne obveze označava oporezivanje gdje se porezna obveza prenosi na primatelja usluge. Izdavatelj fakture u tom slučaju neće obračunati PDV te će na svojoj fakturi staviti napomenu: „tuzemni prijenos porezne obveze prema članku 75, Zakona o PDV-u“. Navedeni

tuzemni prijenos porezne obveze odnosi se na građevinske usluge, isporuke rabljenog materijala i otpada te na prijenos emisijskih jedinica stakleničkih plinova.

2.3.4. Knjiga prometa

Knjiga prometa je temeljna poslovna knjiga obrtnika u koju se unosi dnevni promet obrtnika koji je ostvaren prodajom proizvoda, roba ili obavljanjem usluga. Pod pojmom „promet“ misli se na promet ostvaren u gotovom novcu. Knjiga prometa povezana je sa knjigom primitaka i izdataka jer je obrtnik dužan podatke iz knjige prometa upisati u knjigu primitaka i izdataka (primici u gotovini). Ukoliko se podaci o dnevnom prometu mogu vidjeti u knjizi primitaka i izdataka te u nekim drugim propisanim evidencijama, knjiga prometa je neobavezna. Obrazac knjige prometa prikazan je na Slici 10.

Slika 9. Knjiga prometa

I. OPĆI PODACI O POREZNOJ OBVEZNIKU						
1. NAZIV DJELATNOSTI					ŠIFRA DJELATNOSTI	
2. IME I PREZIME PODUZETNIKA / NOSITELJA ZAJEDNIČKE DJELATNOSTI						
3. ADRESA PREBIVALIŠTA/UOBIČAJENOG BORAVIŠTA						
4. OIB PODUZETNIKA/NOSITELJA ZAJEDNIČKE DJELATNOSTI						
II. PODACI O POSLOVNOJ JEDINICI						
1. NAZIV						
2. ADRESA						
R. BR.	NADNEVAK	BROJ TEMELJNICE	OPIS ISPRAVA O PRIMICIMA U GOTOVINI	IZNOS NAPLAĆEN U GOTOVINI / CEKOVIMA	IZNOS NAPLAĆEN BEZGOTOVINSKIM PUTEM ¹	UKUPNO NAPLAĆENI IZNOS
1	2	3	4	5	6	7 (5+6)

Izvor: Porezna uprava Republike Hrvatske, preuzeto sa: https://www.porezna-uprava.hr/HR_obrasci/Stranice/default.aspx, ispunio autor

Specifičnost ove evidencije je i u tome što je ona jedina evidencija koju moraju voditi obrtnici koji porez na dohodak obračunavaju paušalno, tzv. obrtnici paušalisti. Za njih je specifično da oni u knjigu prometa unose i račune naplaćene bezgotovinskim putem (kolona 6).

2.3.5. Primjer povezanosti poslovnih knjiga obrtnika

U nastavku će se prikazati primjer kombinacije temeljnih poslovnih knjiga obrtnika koji je u sustavu PDV-a (Slike 11-15).

Primjer 5. Obrtnik Luka Golubić, vlasnik obrta „Median“ koji je u sustavu PDV-a dana 7.7.2021. je nabavio pilu za što je primio fakturu br. 1-2/21 od dobavljača „XYZ“ u vrijednosti od 4.000 kn plus PDV. Inventurom na dan 31.12.2022. ustanovljen je manjak pile što se tretira kao oporeziv manjak (ne postoji dokaz da je pila uništena ili otuđena djelovanjem više sile). Osnovica za obračun PDV-a je tržišna cijena nabave nove pile. Vijek trajanja pile je 4 godine.

Slika 10. Knjiga ulaznih računa na temelju primjera 5 (obrazac U-RA)

RED.BR OJ	R A Č U N		DOBAVLJAČ (ISPORUČITELJ DOBARA ILI USLUGA)							PRETPOREZ					
	BROJ	DATUM	NAZIV - IME I PREZIME I SJEDIŠTE	(OIB)				UKUPNI IZNOS RAČUNA S POREZOM	UKUPNO	5%		13%		25%	
					5%	13%	25%			MOŽE SE ODBITI	NE MOŽE SE ODBITI	MOŽE SE ODBITI	NE MOŽE SE ODBITI	MOŽE SE ODBITI	NE MOŽE SE ODBITI
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10 (11+12+ 13+14+1 5+16)	11	12	13	14	15	16
1.	1.2.2021	7.7.2021	XYZ	X			4.000,00	5.000,00	1.000,00					1.000,00	

Izvor: izrada autora na službenom obrascu, preuzeto sa: https://www.porezna-uprava.hr/HR_obrasci/Stranice/default.aspx

Obrtnik će u knjigu ulaznih računa iznos od 4.000 kn staviti u kolonu s osnovicom 25 % te će iznos poreza staviti u kolonu gdje se pretporez može odbiti.

Slika 11. Popis dugotrajne imovine na dan 31.12.2021. na temelju primjera 5 (Obrazac DI)

I. OPĆI PODACI O POREZNOJ OBVEZNIKU										
1. NAZIV DJELATNOSTI										Median
2. IME I PREZIME PODUZETNIKA/NOSITELJA ZAJEDNIČKE DJELATNOSTI										Luka Golubić
3. ADRESA PREBIVALIŠTA/UOBIČAJENOG BORAVIŠTA										XXXX
4. OIB PODUZETNIKA/NOSITELJA ZAJEDNIČKE DJELATNOSTI										XXXX
II. PODACI O DUGOTRAJNOJ IMOVINI										
Red. br.	NAZIV STVARI ILI PRAVA	ISPRAVA BROJ/ NADNEVAK	NABAVNA VRIJEDNOST	KNJIGOV. VRIJEDNOST	VIJEK TRAJANJA	STOPA OTPISA	SVOTA OTPISA	KNJIGOV. VRIJEDNOST STVARI ILI PRAVA NA KRAJU GODINE	AOP OZNAKA DI*	DATUM OTUĐENJA DUGOTRAJNE
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	Pila	1/0721	4.000,00 kn	4.000,00 kn	4	25%	416,67 kn	3.583,33 kn		

Izvor: izrada autora na službenom obrascu, preuzeto sa: https://www.porezna-uprava.hr/HR_obrasci/Stranice/default.aspx

Iznos amortizacije će obrtnik staviti u kolonu "svota otpisa" te je taj iznos jednak nabavnoj vrijednosti pile podijeljenoj sa 12 mjeseci i pomnoženoj sa brojem mjeseci koliko je pila u upotrebi (počinje se računati od koji slijedi nakon mjeseca u kojem je pila stavljena u upotrebu). Knjigovodstvena vrijednost na kraju godine jednaka je nabavnoj vrijednosti umanjenoj za svotu otpisa tj. amortizaciju.

Slika 12. Knjiga primitaka i izdataka za 2021. godinu na temelju primjera 5 (Obrazac KPI)

I. OPĆI PODACI O POREZNOM OBVEZNIKU															
1. NAZIV DJELATNOSTI		Median													
2. IME I PREZIME PODUZETNIKA/NOSITELJA ZAJEDNIČKE DJELATNOSTI		Luka Golubić													
3. ADRESA PREBIVALIŠTA/UOBIČAJENOG BORAVIŠTA		XXXX													
4. OIB PODUZETNIKA/NOSITELJA ZAJEDNIČKE DJELATNOSTI		XXXX													
MICIMA I IZDACIMA															
R.	B. NADNEVAK PRIMITKA / IZDATAKA	BROJ TEME-LJNICE	OPIS ISPRAVA	PRIMICI			PDV U	UKUPNI	IZDACI			PDV u	IZDACI IZ	UKUPNO DOPUŠTENI IZDACI	
				GOTOVIN	NA ŽIRO- RAČUN	U NARAVI	PRIMICIMA	PRIMICI	U GOTOVINI	PUTEM ŽIRO-RAČ.	U NARAVI	IZDACIMA	ČL. 33. ST.1.T.1.1		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15 (10+11+12-13-14)	
1	31.12.2021	T-27	Amortizacija					(5+6+7-8)				416,17			416,17

Izvor: izrada autora na službenom obrascu, preuzeto sa: https://www.porezna-uprava.hr/HR_obrasci/Stranice/default.aspx

Iznos svote otpisa tj. amortizacije će obrtnik unijeti u kolonu 12 knjige primitaka i izdataka kao izdatak u naravi.

Slika 13. Popis dugotrajne imovine na dan 31.12.2022. na temelju primjera 5 (Obrazac DI)

I. OPĆI PODACI O POREZNOM OBVEZNIKU											
1. NAZIV DJELATNOSTI		Median									
2. IME I PREZIME PODUZETNIKA/NOSITELJA ZAJEDNIČKE DJELATNOSTI		Luka Golubić									
3. ADRESA PREBIVALIŠTA/UOBIČAJENOG BORAVIŠTA		XXXX									
4. OIB PODUZETNIKA/NOSITELJA ZAJEDNIČKE DJELATNOSTI		XXXX									
II. PODACI O DUGOTRAJNOJ IMOVINI											
Red. br.	NAZIV STVARI ILI PRAVA	ISPRAVA BROJ/ NADNEVAK	NABAVNA VRIJEDNOST	KNJIGOV. VRIJEDNOST	VJEK TRAJANJA	STOPA OTPISA	SVOTA OTPISA	KNJIGOV. VRIJEDNOST STVARI ILI PRAVA NA KRAJU GODINE	AOP OZNAKA DI*	DATUM OTUĐENJA DUGOTRAJNE	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
1	Pila	1/0721	4.000,00 kn	3.583,33 kn	4	25%	1.000,00 kn	2.583,33 kn			

Izvor: izrada autora na službenom obrascu, preuzeto sa: https://www.porezna-uprava.hr/HR_obrasci/Stranice/default.aspx

Amortizacija za sljedeću godinu sada iznosi 1.000,00 kn budući da je sredstvo cijelu godinu u upotrebi te knjigovodstvena vrijednost na kraju godine iznosi 2.583,33 kn (3.583,33-1.000,00).

Slika 14. Knjiga primitaka i izdataka za 2022. godinu na temelju primejra 5 (Obrazac KPI)

I. OPĆI PODACI O POREZNOB OBVEZNIKU														
1. NAZIV DJELATNOSTI		Median												
2. IME I PREZIME PODUZETNIKA/NOSITELJA ZAJEDNIČKE DJELATNOSTI		Luka Golubić												
3. ADRESA PREBIVALIŠTA/UOBIČAJENOG BORAVIŠTA		XXXX												
4. OIB PODUZETNIKA/NOSITELJA ZAJEDNIČKE DJELATNOSTI		XXXX												
MICIMA I IZDACIMA														
R. NADNEVAK B. PRIMITKA / IZDATAKA	BROJ TEME- LINICE	OPIS ISPRAVA	PRIMICI			PDV U	UKUPNI	IZDACI			PDV u	IZDACI IZ	UKUPNO DOPUŠTENI IZDACI	
			GOTOVINI	NA ŽIRO- RAČUN	U NARAVI	PRIMICIMA	PRIMICI	U GOTOVINI	PUTEM ŽIRO-RAČ.	U NARAVI	IZDACIMA	ČL. 33. ST.1.T.1.I		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15 (10+11 +12-13-14)
1	31.12.2022	T-30	Amortizacija								1.000,00			1.000,00
2	31.12.2022	T-31	Isknjiženje imovine								2.583,33			2.583,33
3	31.12.2022	T-32	Oporeziv manjak			3.229,16	645,83	2.583,33						

Izvor: izrada autora na službenom obrascu, preuzeto sa: https://www.porezna-uprava.hr/HR_obrasci/Stranice/default.aspx

Iznos amortizacije od 1.000 kn, obrtnik će upisati u kolonu 12 kao izdatak u naravi. Budući da obrtnik nema dokaz da je pila uništena ili ukradena tj. da je uništena djelovanjem više sile, ovaj manjak će za njega biti oporeziv tj. platiti će PDV po tržišnoj vrijednosti nove nabave. Obrtnik će to u knjizi primitaka i izdataka provesti na način da će u izdatak u naravi upisati preostalu knjigovodstvenu vrijednost pile dok će sa suprotne strane taj isti iznos upisati u kolonu ukupnih primitaka i na taj iznos obračunati 25 % PDV-a. Iznos knjigovodstvene vrijednosti pile sa PDV-om, obrtnik će upisati u kolonu 7 pod primitke u naravi.

2.4. Utvrđivanje porezne obveze obrtnika u sustavu poreza na dohodak i poreza na dobit

2.4.1. Utvrđivanje porezne obveze u sustavu poreza na dohodak

Porezna obveza obrtnika u sustavu poreza na dohodak utvrđuje se na temelju ostvarenog dohotka u financijskoj odnosno poslovnoj godini. Dohodak ostvaren kao rezultat obavljanja obrtničkih djelatnosti i djelatnosti slobodnih zanimanja utvrđuje se kao razlika poslovnih primitaka i poslovnih izdataka nastalih u tijeku obračunskog razdoblja, a koji su evidentirani u knjizi primitaka i izdataka (Žager i Dečman, 2015). Porezna obveza obrtnika prijavljuje se

nadležnoj ispostavi Porezne uprave putem obrasca DOH do 28. veljače za prošlu financijsku godinu (Zakon o porezu na dohodak, čl. 50). Zajedno s obrascem DOH obrtnici trebaju predati i popis dugotrajne imovine za godinu obračuna, obrazac P-PPI (izvadak iz poslovnih knjiga s podacima o ukupnim primicima i ukupnim izdacima), obračun članarina turističkim zajednicama na obrascu TZ (ako su obveznici), obračun spomeničke rente na obrascu SR (ako su obveznici) te ostale dokaze i evidencije o umanjenjima dohotka ako primjenjuju olakšice (uzdržavani članovi, primljene državne potpore za naukovanje, novozaposleni radnici i sl.).

Formula za izračun porezne obveze obrtnika u sustavu poreza na dohodak ide tako da se utvrđeni dohodak na temelju primitaka i izdataka umanjiti za porezne olakšice te osobni odbitak. Na temelju toga se dobije porezna osnovica na koju se obračuna porez na dohodak te prirez porezu na dohodak (ako postoji) te se tako dobije ukupna porezna obveza obrtnika. Primjer obračuna prikazan je u Tablici 2.

Tablica 2. Utvrđivanje porezne obveze obrtnika

Porezna obveza obrtnika	
	POSLOVNI PRIMICI
	- POSLOVNI IZDACI
	= DOHODAK
	- POREZNE OLAKŠICE
	= DOHODAK NAKON OLAKŠICA
	- OSOBNI ODBITAK
	= POREZNA OSNOVICA
	POREZ NA DOHODAK
	+ PRIREZ POREZU NA DOHODAK
	=POREZNA OBVEZA

Izvor: Žager i Dečman, 2015.

Porezne olakšice za koje se umanjuje dohodak izračunat na temelju razlike poslovnih primitaka i poslovnih izdataka utvrđene su Zakonom o porezu na dohodak, Zakonom o državnim potporama (NN 47/14 , 69/17) te Zakonom o državnoj potpori za obrazovanje i izobrazbu (NN 109/07, 134/07, 152/08, 14/14). Porezne olakšice za koje obrtnik može umanjiti dohodak su: plaće novozaposlenih osoba, izdaci za istraživanje i razvoj, isplaćene nagrade učenicima za vrijeme

praktičnog rada, izdaci za školovanje ili stručno usavršavanje zaposlenika i sebe osobno, te preneseni gubitak.

Obrtnik može umanjiti dohodak na temelju plaća novozaposlenih osoba (Zakon o porezu na dohodak, čl. 44). Novozaposlene osobe su one koje su s poslodavcem ugovorile rad na neodređeno vrijeme te su se kod obrtnika zaposlile nakon što je prošlo najmanje mjesec dana od njihove prijave u Hrvatskom zavodu za zapošljavanje (Zakon o porezu na dohodak, čl. 44). Također, novi radnici su i osobe koje su se zaposlile nakon što su odustale od njihovog prava na korištenje mirovine te osobe koju se zaposlene na određeno vrijeme kao pripravnici i slično (Zakon o porezu na dohodak, čl. 44.). Obrtnik može to pravo koristiti godinu dana od dana zaposlenja novozaposlene osobe. Nadalje, obrtnik može umanjiti dohodak za iznose isplaćenih nagrada učenicima ako učenici u obrtnikovom pogonu izvode vježbe ili praktičnu nastavu koja se odnosi na njihovo zanimanje (Zakon o državnoj potpori za obrazovanje i izobrazbu, čl. 6.). Iznos isplaćenih nagrada ne može biti veći od godišnjeg neoporezivog iznosa po svakom učeniku što po aktualnom Zakonu iznosi 1.750 kn mjesečno (Pravilnik o porezu na dohodak, čl. 6., NN 10/17, 128/17, 106/18, 1/19, 80/19, 1/20, 74/20, 1/21). Obrtnik također može umanjiti dohodak na temelju plaćenog obrazovanja (Zakon o državnoj potpori za obrazovanje i izobrazbu, čl. 3.). Razlikuju se dvije vrste obrazovanja i izobrazbe, a to su opće i posebno obrazovanje. Pod općim obrazovanjem smatra se stečeno znanje polaznika koji to znanje može primijeniti i negdje drugdje te si obrtnik za takvu vrstu plaćenog obrazovanja može umanjiti dohodak u iznosu od 60% isplaćene naknade za to obrazovanje. S druge strane, posebnim obrazovanjem smatra se stečeno znanje polaznika koji to znanje može primijeniti samo u obrtu u kojem radi. To primjerice može biti neki softverski program koji je specifičan za taj konkretan obrt te si obrtnik na temelju takvog obrazovanja može umanjiti dohodak u iznosu od 20% isplaćene naknade za to obrazovanje. Iznimno, obrtnici koji se smatraju mikro, malim i srednjim poduzetnicima mogu iskoristiti do 80% olakšice na vrijednost izdataka za opće obrazovanje (Zakon o državnoj potpori za obrazovanje i izobrazbu, čl. 3.). Obrtnik također može umanjiti dohodak temeljem prenesenog gubitka kojeg može prenositi u sljedećih pet poreznih razdoblja.

Stavke koje umanjuju dohodak nakon olakšica su osobni odbici. Svaki obrtnik u sustavu poreza na dohodak ima pravo na neoporezivi dio dohotka u visini mjesečnog odnosno godišnjeg osobnog odbitka koji umanjuje dohodak nakon poreznih olakšica. Sukladno aktualnom Zakonu, osnovni osobni odbitak za cijelu godinu iznosi 48.000 kn (4.000 kn mjesečno) na temelju osnovice od 2.500 kn i koeficijenta 1,6 (Zakon o porezu na dohodak, čl. 14.). Obrtnici koji imaju na poreznoj kartici uzdržavane članove imaju pravo povećati osobni odbitak za svakog uzdržavanog člana (Zakon o porezu na dohodak, čl. 14.). Isto tako, ukoliko obrtnik nije drugačije osiguran, osobni odbitak može uvećati i za iznose plaćenog obveznog zdravstvenog osiguranja, a također i za dana darovanja u naravi i novcu koja su dana u neke sportske, obrazovne, humanitarne, vjerske i sl. svrhe (Zakon o porezu na dohodak, čl. 15.). Kod danih darovanja obrtnik može uvećati osobni odbitak do visine od 2 % primitaka koje je ostvario u poreznom razdoblju za koje koristi odbitak.

Godišnji porez na dohodak prema aktualnom Zakonu plaća se po stopama od 20 % na poreznu osnovicu do visine od 360.000 kn i 30 % na dio porezne osnovice koji prelazi iznos od 360.000 kn (Zakon o porezu na dohodak, čl. 19.). Prirez porezu na dohodak plaća se u postotcima do 10 % za općinu, do 12 % za grad ispod 30.000 stanovnika, do 15 % za grad iznad 30.000 stanovnika te grad Zagreb gdje postotak prireza iznosi 18 % (Porezna uprava Republike Hrvatske, 2022). Predstavničko tijelo jedinice lokalne samouprave može svojom odlukom propisati i da prirez iznosi 0 % tj. da prireza nema.

Zajedno s obrascem DOH, popisom dugotrajne imovine za godinu obračuna, obračunom članarina turističkim zajednicama na obrascu TZ (ako postoji obveza) te obračunom spomeničke rente na obrascu SR (ako postoji obveza), obrtnik iako nije obavezno može dostaviti i prilog UPO u kojem se nalazi prikaz iskorištenih olakšica i smanjenja te rekapitulacija dohotka i osobnih odbitaka.

Godišnja porezna obveza utvrđena na temelju oporezivanja dohotka nakon umanjenja na temelju poreznih olakšica i osobnih odbitaka nije ujedno i konačna porezna obveza obrtnika. Konačna porezna obveza se utvrđuje na način da se godišnja porezna obveza umanjuje za uplaćeni predujam poreza na dohodak u tijeku godine za koju je porezna obveza obračunata. Tako izračunata konačna porezna obveza uplaćuje se do 28. veljače na račun zajedničkih prihoda državnog,

županijskog, gradskog i općinskog proračuna. Međutim, konačna porezna obveza može biti pozitivna i negativna. U slučaju pozitivne konačne porezne obveze, obrtnik treba platiti razliku po godišnjoj poreznoj prijavi, a u slučaju negativne konačne porezne obveze može tražiti povrat preplaćenog iznosa ili se taj iznos može zadržati u proračunu u koji je uplaćen na ime predujma poreza i prireza za iduće porezno razdoblje. Predujam poreza na dohodak plaća se mjesečno na temelju godišnje porezne obveze iz prošle financijske godine koja se dijeli na 12 jednakih mjesečnih anuiteta.

U nastavku će se prikazati primjer utvrđivanja dohotka, godišnje i konačne porezne obveze putem obrasca DOH.

Primjer 6. Obrtnik Luka Golubić, vlasnik obrta „Median“ sa sjedištem u Zagrebu i koji je u sustavu PDV-a u tekućoj je godini iskazao ukupne primitke u iznosu od 450.000 kn i ukupne izdatke u iznosu od 200.000 kn. U tijeku godine je zaposlio osobu na neodređeno vrijeme kojoj je to prvi posao i koja je bila prijavljena za Zavod mjesec dana, a ukupna godišnja plaća i doprinosi na plaću iznose 25.000 kn. Imao je jednog učenika koji je obavljao stručnu praksu te mu isplatio nagradu za 3 mjeseca, po 1.750 kn mjesečno (ukupno 5.250 kn). Također, obrtnik je platio stručno usavršavanje radnika u okviru općeg obrazovanja u iznosu od 10.000 kn. Plaćeni su i doprinosi za obvezno zdravstveno osiguranje u iznosu od 12.274,08 kn (obrnik nije drugačije osiguran). Nadalje, obrtnik je darovao 9.000 kn u humanitarne svrhe. Ukupni plaćeni predujmovi poreza na dohodak iznose 15.000 kn. Nema uzdržavanih članova.

Slika 15. Utvrđivanje dohotka, godišnje i konačne porezne obveze na temelju primjera 6

REDNI BROJ	STAVKA	IZNOS	NAZIV POZICIJE U DOH OBRASCU	BROJ STAVKE
1	UKUPNI PRIMICI	450.000,00		
2	UKUPNI IZDACI	200.000,00		
I	DOHODAK (1-2)	250.000,00	Dohodak / gubitak pojedinca	4.2.1.
II	POREZNE OLAKŠICE (3 + 4 + 6)	38.250,00		4.2.4.
3	Plaće novozaposlenih osoba	25.000,00		4.2.4.1.
4	Nagrade učenicima	5.250,00	Umanjenja dohotka pojedinca	4.2.4.2.
5	Izobrazba radnika	10.000,00		4.2.4.3.
6	Izobrazba radnika (80 %)	8.000,00		4.2.4.3.
III	DOHODAK NAKON OLAKŠICA (I - II)	211.750,00	Ukupno dohodak	4.2.3.
IV	OSOBNI ODBICI (7 + 8 + 9)	69.274,08	Ukupno godišnji osobni odbitak	9.3.
7	Osnovni osobni odbitak	48.000,00	Iznos djela osobnog odbitka za poreznog obveznika i uzdržavane članove	9.1.
8	Doprinosi za zdravstveno osiguranje	12.274,08	Iznos djela osobnog odbitka za zdravstveno osiguranje i dana darovanja	9.2.
9	Dana darovanja	9.000,00	Iznos djela osobnog odbitka za zdravstveno osiguranje i dana darovanja	9.2.
V	POREZNA OSNOVICA (III - IV)	142.475,92	Utvrđivanje godišnje porezne osnovice	9.4.3.
VI	POREZ NA DOHODAK (V x 20%)	28.495,18	Utvrđivanje godišnjeg poreza i prireza	9.5.
VII	PRIREZ POREZU NA DOHODAK (VI x 18%)	5.129,13	Utvrđivanje godišnjeg poreza i prireza	9.5.
VIII	GODIŠNJA POREZNA OBVEZA (VI + VII)	33.624,32	Utvrđivanje razlike poreza i prireza	9.6.1.
10	Upłaćeni predujam poreza i prireza	15.000,00	Utvrđivanje razlike poreza i prireza	9.6.14.
IX	KONAČNA POREZNA OBVEZA (VIII - 10)	18.624,32	Utvrđivanje razlike poreza i prireza	9.6.15.

Izvor: izradio autor

Na temelju utvrđenog dohotka, godišnje i konačne porezne obveze obrtnik Luka Golubić mora uplatiti na račun grada Zagreba 18.624,32kn te će mu sljedeće godine mjesečni predujam poreza na dohodak iznositi 2.802,03 kn (33.624,32 / 12 mjeseci).

2.4.2. Utvrđivanje porezne obveze u sustavu poreza na dobit

Slično kao i kod obveznika poreza na dohodak, obveznik poreza na dobit je trgovačko društvo, pravna osoba ili fizička osoba koja obavlja neku djelatnost samostalno, trajno i zbog ostvarivanja dobiti (Zakon o porezu na dobit, čl. 2.). Razlika je u tome što porez na dohodak plaća samo fizička

osoba, dok porez na dobit mogu plaćati i fizička i pravna osoba. Fizička osoba će po sili zakona postati obveznik poreza na dobit ukoliko u prošlom razdoblju ostvari ukupan primitak koji je veći od 7.5 milijuna kuna. Navedeno konkretno znači da ukoliko obrtnik ostvari primitak veći od navedenog iznosa, on više neće biti obveznik poreza na dohodak, nego će po sili zakona preći u sustav poreza na dobit.

Polazna osnovica za izračun porezne osnovice je dobit koja se utvrđuje kao razlika ukupnih prihoda i ukupnih rashoda prema poreznim i računovodstvenim propisima te Međunarodnim i Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja (Dražić Lutilsky i sur., 2015). Utvrđivanje poreza na dobit obuhvaća nekoliko stavaka: polaznu veličinu u utvrđivanju porezne osnovice (razlika ukupnih prihoda i ukupnih rashoda), stavke korekcije polazne veličine, preneseni porezni gubitak, porezna oslobođenja te na kraju konačnu poreznu obvezu.

Slika 16. Utvrđivanje porezne obveze u sustavu poreza na dobit

I	RAZLIKA PRIHODA I RASHODA
II	STAVKE KOREKCIJE (1 + 2)
1	Stalne razlike
2	Privremene razlike
III	OPOREZIVA DOBIT (I + II)
3	Preneseni porezni gubitak
IV	POREZNA OSNOVICA (III - 3)
V	POREZ NA DOBIT (IV x 10% / IV x 18%)
4	Olakšice, oslobođenja, poticaji
VI	GODIŠNJA POREZNA OBVEZA (V - 4)
5	Uplaćeni predujam poreza na dobit
VII	KONAČNA POREZNA OBVEZA (VI - 5)

Izvor: Dražić Lutilsky i sur., 2015

Stavke korekcije odnose se na stalne i privremene razlike. Stalne razlike su razlike koje nastaju između dobiti i gubitka koji su iskazani u računovodstvu i porezne osnovice te one nastaju i knjiže se u jednom poreznom razdoblju, a ne ukidaju se u budućim poreznim razdobljima. Privremene se razlike s druge strane ukidaju u budućnosti.

Stalne razlike mogu nastati i kod rashoda i kod prihoda, ali su u praksi najčešći slučajevi nastanka stalnih razlika kod rashoda. Jedna vrsta stalnih razlika kod rashoda nastaje zbog činjenice da neke troškove iskazane u računovodstvu, Porezna uprava odnosno porezni propisi ne priznaju tj. to su s njihovog gledišta trajno nepriznati rashodi. Razlog tome je što porezni propisi neće dozvoliti priznavanje određenih troškova odnosno rashoda i posljedično smanjivanje porezne osnovice i plaćanje manje poreza na dobit za troškove odnosno rashode koji nisu direktno povezani s poslovanjem. Stoga će takvi nepriznati rashodi u poreznom razdoblju uvećati računovodstvenu dobit te će društvo po realnoj vrijednosti platiti više poreza na dobit. Druga vrsta stalnih razlika kod rashoda je zapravo obrnuti slučaj od prvog, gdje za neke troškove porezni propisi daju mogućnosti olakšica te po toj osnovi poduzeće može dodatno umanjiti poreznu osnovicu. Primjeri prvog slučaja gdje društvo mora uvećati poreznu osnovicu su troškovi koji nisu povezani s ostvarivanjem dobiti, a to su u najčešće u praksi troškovi reprezentacije (50 %), troškovi koji su povezani s korištenjem osobnih vozila (gorivo, održavanje i sl.) (50 %), ali osim troškova osiguranja, kamata s osnove nabave osobnih vozila te nepovratnih poreza i pristojbi prilikom registracije, zatim manjkovi čiji iznosi prelaze gornju granicu utvrđenu od strane Hrvatske gospodarske komore, razne povlastice koje su dane zaposlenicima te dana darovanja u novcu ili u naravi za iznos koji prelazi 2% prihoda koji je ostvaren u prošlom poreznom razdoblju. Primjeri drugog slučaja gdje za rashode porezni obveznik može dodatno umanjiti poreznu osnovicu su troškovi obrazovanja i znanstvenih projekata za koje vrijedi isto pravilo tj. zakon kao što i za obveznike u sustavu poreza na dohodak kao i druge propisane olakšice poput plaća novozaposlenih radnika.

Stalne razlike kod prihoda se isto kao i kod rashoda dijele na porezno nepriznate i „računovodstveno nepriznate“. Prihodi koji su iskazani u računovodstvu te prema računovodstvenim pravilima uvećavaju poreznu osnovicu, a u porezne svrhe nisu priznati su prihodi od dividendi i udjela u dobiti, prihodi od vrijednosnih usklađenja ulaganja u dionice (koji su realizirani) ako su u prethodnim razdobljima bili uključeni u poreznu osnovicu te prihodi od naplaćenih potraživanja koja su bila otpisana te koja su isto tako bila uključena u poreznu osnovicu u prijašnjem razdoblju, a nisu isključena iz nje putem porezno priznatog rashoda.

Suprotno tome, porezno priznati prihodi koji će uvećavati poreznu osnovicu su skrivene isplate dobiti ili obračunate kamate niže od najniže propisanih.

Privremene razlike su razlike između dobiti utvrđene u računovodstvu poduzetnika i dobiti utvrđene prema poreznim propisima koje nastaju u jednom razdoblju, ali će se za razliku od stalnih razlika u nekom budućem razdoblju ukinuti. Privremene razlike se dijele na odbitne privremene razlike i oporezive privremene razlike.

Oporezive privremene razlike nastaju u slučaju kada je računovodstvena dobit veća od oporezive, a u budućnosti će biti suprotno tj. kada je knjigovodstvena vrijednost imovine / obveza viša odnosno niža od vrijednosti imovine / obveza utvrđene za porezne svrhe. Zaključuje se da ova privremena razlika stvara poreznu obvezu u budućnosti. Oporezive privremene razlike prikazuju se preko odgođene porezne obveze, a to je iznos poreza na dobit plativ u budućim razdobljima i iznos koji će uvećati poreznu osnovicu u budućim razdobljima. Odgođena porezna obveza će se priznavati za svaku privremenu razliku osim ako ne proizlaze iz priznavanja goodwilla, imovine i obveza u nekoj transakciji koja se ne odnosi na poslovnu kombinaciju poput pripajanja. Naime, početno priznavanje goodwilla, točnije negativnog goodwilla (dobiti od povoljne kupnje) će se prikazati kao prihod u računu dobiti i gubitka te će društvo za taj iznos uvećati poreznu osnovicu u sljedećoj poreznoj prijavi. U nastavku će se na primjeru 7 prikazati nastanak odgođene porezne obveze i njen financijski utjecaj.

Primjer 7. Poduzeće „Median“, obveznik primjene međunarodnih standarda financijskog izvještavanja u svojoj bilanci ima iskazano građevinsko zemljište nabavne vrijednosti 750.000 kn te se vrijednost zemljišta prikazuje metodom revalorizacije. Na kraju godine sudski vještak je napravio procjenu zemljišta i utvrđeno je da zemljište vrijedi 1.000.000 kn. Poduzeće „Median“ se do 1.1. sljedeće godine pripojilo društvu „XYZ“. Društvo XYZ je u toj godini ostvarilo dobit od 1.000.000 kn.

Poduzeće „Median“ će u ovom slučaju nakon više iskazane vrijednosti zemljišta procjenom sudskog vještaka u svojim knjigama iskazati revalorizacijsko povećanje od 250.000 kn na način da 18 % iznosa (koliko po aktualnom zakonu iznosi viša stopa poreza na dobit) prikaže kao odgođenu poreznu obvezu, a ostatak knjiži kao revalorizacijsku pričuvu u okviru sveobuhvatne dobiti što

znači da odgođena porezna obveza iznosi 45.000 kn, dok revalorizacijska pričuva iznosi 205.000 kn. Pripajanjem poduzeća „Median“ poduzeću „XYZ“ došlo je do realizacije revalorizacijske pričuve te će poduzeće „XYZ“ u svojoj prijavi poreza na dobit uvećati poreznu osnovicu za 250.000 kn, što će uzrokovati porast porezne obveze za 45.000 kn. Također, realizirana revalorizacijska rezerva će se prenijeti u zadržanu dobit.

Slika 17. Knjiženje odgođene porezne obveze na temelju primjera 7

0 Zemljište	0 Ispravak vrijednosti	9 Rev. rezerva
S 750.000	(1) 250.000	(2) 205.000 205.000 (1)
8 Bruto dobit	9 Dobit nakon poreza	9 odgođena porezna obveza
(3) 180.000 1.000.000 S (4) 820.000	820.000 (4)	(3) 45.000 45.000 (1)
2 Obveze za porez	9 Zadržana dobit	
225.000 (3)	205.000 (2)	

Izvor: izradio autor

Odbitne privremene razlike nastaju u slučaju kada je računovodstvena dobit manja od oporezive, a u budućnosti će biti suprotno tj. kada je knjigovodstvena vrijednost imovine / obveza niža odnosno viša od vrijednosti imovine / obveza utvrđene za porezne svrhe. Odbitne privremene razlike u knjigama poduzetnika prikazuju se preko odgođene porezne imovine što je iznos poreza na dobit za koji si poduzetnik može umanjiti buduću poreznu obvezu. Odbitne privremene razlike nastat će na temelju razlika koje se mogu odbiti, prenesenih poreznih olakšica te prenesenih poreznih gubitaka. Računa se tako da se osnovica privremene razlike pomnoži sa stopom poreza na dobit. Odbitne privremene razlike u financijskim izvještajima mogu nastati na temelju rashoda od amortizacije dugotrajne imovine (npr. ako društvo koristi veću stopu amortizacije od

maksimalno porezno propisane), vrijednosnog usklađenja potraživanja od kupaca (jer se očekuje da će se potraživanje u budućem razdoblju naplatiti), vrijednosnog usklađenja zaliha i financijske imovine te rezerviranja.

U nastavku će se na primjeru 8 prikazati nastanak odgođene porezne imovine i njen financijski utjecaj.

Primjer 8. Poduzeće „Median“ je naknadnom procjenom opreme utvrdilo da je tržišna vrijednost opreme tj. nadoknadivi iznos manji za 10.000 kn od knjigovodstvene vrijednosti koja iznosi 40.000 kn. Oprema je i nakon vrijednosnog usklađenja u upotrebi. U drugoj godini oprema je prodana, a poduzeće „Median“ je u obje godine ostvarilo dobit od 500.000 kn.

Vrijednosno usklađenje imovine provodi se prema Međunarodnom računovodstvenom standardu 36 te se prema poreznim propisima gubici od umanjenja imovine priznaje tek u razdoblju kada je ta ista imovina prodana ili na drugi način otuđena ili uništena. Sukladno tome, poduzeće „Median“ će u prvoj godini iskazati odgođenu poreznu imovinu (porezna razlika x stopa poreza na dobit) budući da imovina koja je umanjena nije prodana ili uništena. U sljedećoj godini kada se imovina prodala poduzeće će iskoristiti odgođenu poreznu imovinu za umanjenje porezne obveze.

Slika 18. Knjiženje odgođene porezne imovine u prvoj godini na temelju primjera 8

8 Dobit prije poreza		9 Dobit nakon poreza	
(1) 90.000	500.000 S		410.000 (2)
(2) 410.000			
0 Odgođena porezna imovina		2 Obveze za porez na dobit	
(1) 1.800			91.800 (1)

Izvor: izradio autor

Slika 19. Knjiženje odgođene porezne imovine u drugoj godini na temelju primjera 8

8 Dobit prije poreza		9 Dobit nakon poreza	
(1) 90.000	500.000 S		410.000 (2)
(2) 410.000			
0 Odgođena porezna imovina		2 Obveze za porez na dobit	
(S) 1.800	1.800 (1)		88.200 (1)

Izvor: izradio autor

U procesu utvrđivanja porezne obveze poduzetnika u sustavu poreza na dobit, nakon polazne veličine koja je razlika ukupnih prihoda i ukupnih rashoda poduzeća i nakon stavki korekcije koje sadrže stalne i privremene razlike dolazi se do oporezive dobiti koja se dodatno može umanjiti preko prenesenog poreznog gubitka. Preneseni porezni gubitak se također iskazuje preko odgođene porezne imovine gdje društvo za iznos poreznog gubitka izračunava iznos poreza na dobit i knjiži ga na odgođenu poreznu imovinu. Kada društvo ostvari dobit, iznos odgođene porezne imovine će umanjiti poreznu obvezu poduzetnika. Treba napomenuti da poduzeće ima pravo prenositi porezni gubitak maksimalno sljedećih 5 godina (Zakon o porezu na dobit, čl.17.).

Nakon oporezive dobiti i njenog mogućeg umanjenja za porezni gubitak prethodnih godina dolazi se do oporezive osnovice. Na tako iskazanu osnovicu izračunava se porez na dobit. Stope poreza na dobit prema aktualnom Zakonu su 10 % (za prihod do 7,5 milijuna kuna) i 18 % (za prihod jednak ili veći od 7,5 milijuna kuna). Time se dolazi do iznosa poreza na dobit poduzetnika koji se nadalje može umanjiti poreznim olakšicama, oslobođenjima i poticajima te se time utvrđuje godišnja porezna obveza. Nadalje, utvrđuje se iznos uplaćenog predujma poreza na dobit koji se oduzima od godišnje porezne obveze kako bi se dobila konačna porezna obveza poduzetnika.

Prijava porezne obveze poduzetnika u sustavu poreza na dobit provodi se putem PD obrasca koji se prema aktualnom Zakonu podnosi najkasnije do 30. travnja tekuće za prošlu poslovnu godinu.

Izuzetak od ovog su poduzetnici kojima je Porezna uprava donijela rješenje po kojemu porezno razdoblje nije kalendarska godina (u najčešćem slučaju su to poduzetnici kojima financijska godina traje od 1.7. do 30.6.). U nastavku će se prikazati utvrđivanje dobiti te godišnje i konačne porezne obveze putem obrasca PD.

Primjer 9. Poduzeće „Median“ iskazalo je u računovodstvu ukupne prihode od 10.000.000 kn i ukupne rashode u iznosu od 7.500.000 kn. U tijeku godine dogodile su se sljedeće poslovne promjene: na račun poduzeća je uplaćena dividenda u iznosu od 100.000 kn, knjiženo je vrijednosno usklađenje potraživanja od kupaca iako kupac nije utužen u iznosu od 150.000 kn, knjiženi su troškovi za održavanje osobnog automobila (nema plaće u naravi) u iznosu od 5.000 kn + PDV, donirana je oprema za humanitarnu udrugu u iznosu od 210.000kn, plaćena je kazna za prometni prekršaj u iznosu od 3.500 kn, obračunata je amortizacija za poslovnu zgradu nabavne vrijednosti 3.000.000 kn po stopi od 15 %, a porezno priznato je 10 %. Treba napomenuti da je poduzeće u prošlom razdoblju iskazalo gubitak od 75.000 kn što će za posljedicu imati 13.500 kn odgođene porezne imovine u početnom stanju.

Slika 20. Utvrđivanje dobiti, godišnje i konačne porezne obveze

REDNI BROJ	STAVKA	IZNOS	POZICIJA U PD OBRASCU	NAPOMENA
1	Prihodi	10.000.000,00	1	
2	Rashodi	7.500.000,00	2	
I	DOBIT (1 - 2)	2.500.000,00	3	
II	SMANJENJE DOBITI (stalne razlike) (3)	100.000,00	35	
3	Prihod od dividendi	100.000,00	27	
III	UVEĆANJA DOBITI (stalne razlike) (4 + 5 + 6)	19.125,00	26	
4	Troškovi osobnog automobila	3.125,00	7	Trošak osobnog automobila 50% + 50 % pretporeza
5	Porezno nepriznate donacije (iznad 2% prihoda)	12.500,00	14	Iznos iznad 2 % prihoda + PDV
6	Kazna za prometni prekršaj	3.500,00	11	
IV	UVEĆANJA DOBITI (privremene razlike) (7 + 8)	300.000,00	26	Osnovica za odgođenu poreznu imovinu
7	Vrijednosno usklađenje potraživanja od kupaca	150.000,00	20	
8	Amortizacija poslovne zgrade	150.000,00	18	Razlika između amortizacije od 10 % i od 15 %
V	OPOREZIVA DOBIT (I - II + III + IV)	2.719.125,00	36	
VI	PRENESENI POREZNI GUBITAK	75.000,00	37	
VII	POREZNA OSNOVICA (V - VI)	2.644.125,00	38	
VIII	POREZ NA DOBIT (VII x 18%)	475.942,50	44	
9	Uplaćeni predujam poreza na dobit	0,00	56	U prošlom razdoblju društvo je ostvarilo gubitak
IX	KONAČNA POREZNA OBVEZA (razlika za uplatu) (VIII-9)	475.942,50	57	

Izvor: izradio autor

Slika 21. Završno knjiženje dobiti i konačne porezne obveze

7 Razlika prihoda i rashoda		8 Dobit prije poreza		9 Dobit tekuće godine	
(1) 2.500.000		(2) 2.500.000	2.500.000 (1)		2.064.557,50 (4)
8 Porez na dobit		0 Odgođena porezna imovina		8 Dobit nakon oporezivanja	
(3) 475.942,50	475.942,50 (2)	S 13.500		(4) 2.064.557,50	2.064.557,50 (2)
		(2) 54.000	13.500 (2)		
2 Obveza za porez na dobit					
	475.942,50 (3)				

Izvor: izradio autor

U prvoj poslovnoj promjeni knjiži se razlika prihoda i rashoda u iznosu od 2,5 milijuna kuna. U drugoj poslovnoj promjeni dolazi se do dobiti nakon oporezivanja. Konto dobiti prije poreza se nivelira te se iznos poreza od 475.942,50 kn koji se dobio nakon uvećanja i smanjenja dobiti knjiži na konto porez na dobit. Isto tako, zadužuje se konto odgođene porezne imovine za iznos poreza od privremenih razlika (osnovica 300.000 kn) te se u isto vrijeme taj konto priznaje za iznos poreza od prenesenog poreznog gubitka (75.000 kn). Dobivena razlika se knjiži potražno na konto dobiti nakon oporezivanja. U trećoj i četvrtoj poslovnoj promjeni porez na dobit te dobit nakon oporezivanja se prenose na skupine 2 i 9 tj. konta obveza za porez na dobit te dobit tekuće godine.

3. PROMJENA SUSTAVA OPOREZIVANJA S POREZA NA DOHODAK NA POREZ NA DOBIT

3.1. Zakonski aspekti postupka promjene načina oporezivanja

Poduzetnici, fizičke osobe koje obavljaju samostalnu djelatnost (npr. obrt) mogu umjesto poreza na dohodak plaćati porez na dobit tj. prijeći iz sustava poreza na dohodak u sustav poreza na dobit. Takav prijelaz iz jednog sustava u drugi može biti dobrovoljan ili po sili zakona kada je obrtnik obavezan napraviti prijelaz.

Ukoliko obrtnik dobrovoljno želi prijeći u sustav poreza na dobit, obavezan je Poreznoj upravi dostaviti zahtjev gdje on temeljem vlastite odluke traži promjenu načina oporezivanja. Zahtjev se predaje do kraja tekuće godine za iduću kalendarsku godinu što bi značilo da ukoliko obrtnik u 2023. želi postat obveznik poreza na dobit, pisanu izjavu Poreznoj upravi mora dostaviti najkasnije do 31.12.2022. Nakon dobrovoljnog prelaska u sustav poreza na dobit, obrtnik je dužan u tom sustavu ostati sljedeće tri godine međutim Porezna uprava može u nekim slučajevima odobriti i kraći rok (Zakon o porez na dobit, čl. 29.). Temeljem toga, obrtnik se na vlastiti zahtjev može i vratiti u sustav poreza na dohodak te je o tome obavezan obavijestiti nadležnu ispostavu Porezne uprave do kraja godine, a najkasnije 15 dana po isteku poreznog razdoblja tj. kalendarske godine.

Pored dobrovoljnog prelaska u drugi sustav oporezivanja, obrtnik može prijeći u drugi sustav i po sili zakona. Obrtnik je obavezan prijeći u sustav poreza na dobit ukoliko mu je primitak u prethodnom razdoblju bio veći od 7,5 milijuna kuna (Zakon o porez na dobit, čl. 2.). Obrtnik je obavezan o tome izvijestiti Poreznu upravu temeljem pisane izjave i pregleda ostvarenih primitaka do kraja tekuće godine, a najkasnije 15 dana po isteku poreznog razdoblja. Obveza plaćanja poreza na dobit počinje od početka poreznog razdoblja koje slijedi nakon razdoblja u kojem je ispunjen gore naveden uvjet.

3.2. Sastavljanje početne bilance

Kada obrtnik promijeni način oporezivanja (prijelaz na sustav poreza na dobit), također se mijenja i način na koji obrtnik vodi poslovne knjige. On postaje obavezan voditi poslovne knjige isto kao i trgovačko društvo tj. postaje obavezan voditi poslovne knjige prema Zakonu o računovodstvu. Isto tako, kao obveznik poreza na dobit dužan je sastavljati temeljne godišnje financijske izvještaje te podnositi prijavu poreza na dobit. Postankom obveznika poreza na dobit, obrtnik je dužan na prvi dan poreznog razdoblja za koje se utvrđuje porez na dobit sastaviti početnu bilancu te početi voditi poslovne knjige prema Zakonu o računovodstvu (Zakon o porezu na dobit, čl. 16.). Obrtnik treba početnu bilancu dostaviti Poreznoj upravi uz obrazac prijave poreza na dobit za prvu godinu u kojoj se obračunavao porez na dobit.

Početna se bilanca sastavlja na temelju popisa obveza i imovine koji se utvrdio na zadnji dan prethodne godine te se sastavlja na način da se usporedi i uskladi stvarno stanje popisa sa knjigovodstvenim stanjem. Sastavljanje početne bilance je nužno budući da je obrtnik u prošlim razdobljima primjenjivao načelo blagajne i jednostavno knjigovodstvo zbog čega podaci o stanju imovine i obveza nisu mogli biti evidentirani u poslovnim knjigama obveznika poreza na dohodak.

U početnoj bilanci u aktivni treba prikazati (Žager i Dečman, 2015):

- knjigovodstvenu vrijednost dugotrajne imovine (temeljem popisa dugotrajne imovine)
- novac na žiro računu i u blagajni
- financijsku imovinu
- potraživanja od kupaca za isporučena dobra i usluge koja nisu naplaćena do 31.12., a koja će se naplaćivati u narednim godinama (temeljem knjige izlaznih računa i evidencije o tražbinama i obvezama)
- stanje zaliha sirovina i materijala, robe, proizvodnje u tijeku i gotovih proizvoda
- dane predujmove dobavljačima za nabavu dobra i usluga u prošloj godini koja će biti isporučena u tekućoj godini
- aktivna vremenska razgraničenja
- zahtjeve za povrat poreza na promet

- pretporez u nenaplaćenim obvezama prema dobavljačima.

U početnoj bilanci u pasivi treba prikazati (Žager i Dečman, 2015):

- obveze prema dobavljačima za nabavljena dobra i usluge koji su neplaćeni do kraja godine (temeljem knjige ulaznih računa i evidencije o tražbinama i obvezama)
- primljene predujmove od kupaca za neizvršenu isporuku
- neplaćene poreze i doprinose obveznika
- obveze za neisplaćene plaće ostvarene u prošloj godini
- pasivna vremenska razgraničenja
- dugoročna rezerviranja
- obvezu za PDV u nenaplaćenim potraživanjima.

Treba napomenuti kako se primljeni krediti i zajmovi smatraju osobnim kreditima obrtnika te će obrtnik iste otplaćivati iz osobne imovine (Aktiva, 2020).

Također, popisom imovine i obveza te utvrđivanjem bilance može nastati razlika između zbroja ukupne pasive i ukupne aktive. Ukoliko imovina u aktivni premašuje vrijednost obveza, iznos razlike će se prikazati u pasivi obrtnika na kontu „kapitalna ulaganja obrtnika“ dok će se u obrnutom slučaju iznos razlike prikazati u aktivni na kontu „potraživanje od obrtnika“.

U nastavku će se prikazati primjer popisa imovine i obveza te sastavljanje početne bilance na temelju tog popisa. Popis imovine i obveza će obrtnik proknjižiti u temeljnicu početnog stanja te će se sastaviti početna bilanca obrta.

Primjer 10. Obrt „Median“ koji se bavi proizvodnjom, sastavlja popis imovine i obveza na dan 31.12.2021 budući da od sljedeće godine postaje obveznik poreza na dobit. Temeljem popisa imovine i obveza, obrtnik je dužan sastaviti početnu bilancu na 1.1.2022. Popisom imovine i obveza utvrđeno je stanje prikazano na slici 23. Početna bilanca obrtnika prikazana je na slici 24.

Slika 22. Popis imovine i obveza na dan 31.12.2021.

POPIS IMOVINE	IZNOS
Nabavna vrijednost automobila	200.000,00
Ispravak vrijednosti automobila	-160.000,00
Nabavna vrijednost stroja	40.000,00
Ispravak vrijednosti stroja	-30.000,00
Nabavna vrijednost nekretnine	500.000,00
Ispravak vrijednosti nekretnine	-50.000,00
Dani predujmovi	15.000,00
Zalihe sirovina	80.000,00
Proizvodnja u tijeku	25.000,00
Potraživanja od kupaca	130.000,00
Novac na žiro računu	125.000,00
Novac u blagajni	2.000,00
Plaćena premija osiguranja automobila	7.500,00
Pretporez u neplaćenim računima	30.000,00
POPIS OBVEZA	IZNOS
Obveze prema dobavljačima	150.000,00
Primljeni predujam	50.000,00
Obveza za PDV	26.000,00
Obveza za plaće radnicima	75.000,00
Obveza za neplaćene poreze i doprinose	2.262,65

Izvor: izradio autor

Slika 23. Početna bilanca na 1.1.2022.

RB.	AKTIVA		RB	PASIVA	
A	POTRŽAIVANJE ZA UPISANI A NEUPLAĆENI KAPITAL		A	KAPITAL I REZERVE	611.237,35
B	DUGOTRAJNA IMOVINA	500.000,00	I	Kapitalna ulaganja obrtnika	611.237,35
I	Materijalna imovina	500.000,00		DUGOROČNA REZERVIRANJA ZA RIZIKE I	
II	Nematerijalna imovina		B	TROŠKOVE	
III	Financijska imovina		C	DUGOROČNE OBVEZE	
IV	Potraživanja		D	KRATKOROČNE OBVEZE	303.262,65
C	KRATKOTRAJNA IMOVINA	407.000,00	I	Primljeni predujam	50.000,00
I	Zalihe	120.000,00	II	Obveza za PDV	26.000,00
II	Potraživanja	160.000,00	III	Obveza za plaće	75.000,00
III	Financijska imovina		IV	Obveza za neplaćene poreze i doprinose	2.262,65
IV	Novac	127.000,00	V	Obveze prema dobavljačima	150.000,00
D	PLAĆENI TROŠKOVI BUDUĆEG RAZDOBLJA I NEDOSPJELA NAPLATA PRIHODA	7.500,00			
E	GUBITAK IZNAD KAPITALA				
	UKUPNO AKTIVA	914.500,00		UKUPNO PASIVA	914.500,00

Izvor: izradio autor

Dugotrajna se imovina sastoji od neto vrijednosti automobila, stroja i nekretnine (nabavna vrijednost umanjena za amortizaciju tj. ispravak vrijednosti). U zalihe su klasificirane zalihe sirovina, dani predujmovi (za materijal) te proizvodnja u tijeku. Potraživanja se sastoje od potraživanja od kupaca te od potraživanja za pretporez po neplaćenim računima. Pasiva se sastoji od kapitala i kratkoročnih obveza. Kapital iznosi 611.237,35 kn što je iznos razlike imovine i obveza te je pokazatelj pozitivnog poslovanja obrtnika. Iznos se povećao na kontu „kapitalna ulaganja obrtnika“. Kratkoročne obveze sastoje se od primljenog predujma, obveza za PDV, obveza za plaće i neplaćene poreze i doprinose te obveza prema dobavljačima.

3.3. Ispravak osnovice poreza na dobit

Prelaskom poreznog obveznika iz sustava poreza na dohodak u sustav poreza na dobit mijenja se i metoda utvrđivanja porezne osnovice. To znači da će u prvoj sljedećoj godini u kojoj poduzetnik obračunava porez na dobit pored obveze sastavljanja početne bilance na 1.1. te godine, poduzetnik morati napraviti i ispravak osnovice poreza na dobit. Razlog tome je prethodna primjena načela blagajne koju je poduzetnik primjenjivao u sustavu poreza na dohodak. Naime, pri utvrđivanju dohotka u prethodnoj godini neke stavke koju se bile iskazane u početnoj bilanci nisu prikazane u primicima i izdacima jer nije došlo do uplata / isplata tj. novčanog toka. Temeljem toga, one kao takve nisu imale utjecaja na osnovicu poreza na dohodak. Nadalje, neke stavke su bile uključene u osnovicu poreza na dohodak, ali se sada zbog primjene obračunskog načela moraju nivelirati kako bi se izbjeglo dvostruko uključivanje u poreznu osnovicu dva porezna razdoblja u nizu i obrnuto. Prema tome, takve stavke se moraju uzeti u obzir pri utvrđivanju osnovice poreza na dobit nakon završetka prve godine poslovanja u kojoj je poduzetnik bio u sustavu poreza na dobit.

Prema članku 16. Zakona o porezu na dobit, na kraju prvog poreznog razdoblja u kojem je obrtnik djelovao kao obveznik poreza na dobit, utvrđena dobit za to razdoblje se uvećava za:

- vrijednost zatečenih zaliha
- dane predujmove
- potraživanja od kupaca
- aktivna vremenska razgraničenja
- zahtjeve za povrat poreza na promet i istovrsne poreze.

Isto tako, utvrđena dobit za to razdoblje se smanjuje za:

- obveze prema dobavljačima
- primljene predujmove
- pasivna vremenska razgraničenja
- dugoročna rezerviranja

- obveze za porez na promet i istovrsne poreze.

Vrlo bitna napomena je da se pri utvrđivanju porezne osnovice i ispravka dobiti za potraživanja i obveze, porez na dodanu vrijednost mora isključiti iz tih obveza i potraživanja. Također, poštujući članak 7. Zakona o porezu na dobit, obveze prema dobavljačima treba smanjiti za 50 % troškova nastalih u vezi s korištenjem osobnih vozila, 50 % troškova nastalih s osnove reprezentacije, uključujući i PDV te za ostale porezno nepriznate troškove prema članku 7. Zakona o porezu na dobit. Ukoliko obrtnik ne bi umanjivao obveze prema dobavljačima za takve troškove, umanjio bi si poreznu osnovicu za rashode koji su porezno nepriznati i time bi prekršio Zakon.

Primjer 11. Obrt „Median“ treba napraviti ispravak dobiti na kraju prve godine plaćanja poreza na dobit, na temelju početne bilance iz primjera 10. Obrt je u 2022. godini ostvario dobit u iznosu od 750.000 kn.

Slika 24. Ispravak dobiti na kraju 2022. godine na temelju primjera 10 i 11

RB.	STAVKA	IZNOS
I	Dobit u 2022	750.000,00
II	Povećanja dobiti (1 + 2 + 3 + 4 + 5)	228.500,00
1.	Potraživanja od kupaca (umanjena za PDV)	104.000,00
2.	Zalihe sirovina	80.000,00
3.	Proizvodnja u tijeku	25.000,00
4.	Dani predujam (umanjen za PDV)	12.000,00
5.	Aktivna vremenska razgraničenja	7.500,00
III	Umanjenja dobiti (6 + 7 + 8 + 9)	237.262,65
6.	Obveze prema dobavljačima (umanjene za PDV)	120.000,00
7.	Primljeni predujam (umanjen za PDV)	40.000,00
8.	Obveze za plaće	75.000,00
9.	Obveza za neplaćene doprinose	2.262,65
IV	Dobit u 2022 nakon ispravka (I + II - III)	741.237,35

Izvor: izradio autor

Povećanja dobiti sastoje se od potraživanja od kupaca umanjena za PDV budući da poduzetnik mora priznati prihod, zaliha sirovina (prije je već imao izdatak za te sirovine, a kada ih se nebi stavilo u uvćanja dobiti, prilikom utroška tih sirovina došlo bi do dupliranja istih troškova u dva

porezna razdoblja), danih predujmova umanjenih za PDV, proizvodnju u tijeku, te aktivnih vremenskih razgraničenja. Za dane predujmove, proizvodnju u tijeku te vremenska razgraničenja vrijedi isti princip naveden kod zaliha sirovina. Umanjena dobiti sastoje se obveza prema dobavljačima umanjenih za PDV (priznaje se trošak), primljenih predujmova umanjenih za PDV, obveza za plaće i neplaćene doprinose.

4. PRIPAJANJE GOSPODARSKE CJELINE OBRTA TRGOVAČKOM DRUŠTVU

4.1. Pojam gospodarske cjeline i zakonski okvir

Prema članku 38. Općeg poreznog zakona (115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20), gospodarsku cjelinu predstavljaju sva imovina i obveze koje su u sastavu nekog subjekta tj. koje subjekt predstavljaju kao organizaciju sposobnu za samostalno poslovanje. U slučaju prijenosa tj. pripajanja obrta trgovačkom društvu, obrt će predstavljati gospodarsku cjelinu ako su na to trgovačko društvo kojem se obrt pripaja prenesene sve stvari, oprema, zalihe, potraživanja i sve ostalo što čini dugotrajnu i kratkotrajnu imovinu obrta, ali i sve obveze obrta. Drugim riječima, obrt će predstavljati gospodarsku cjelinu ako se na pripajatelja prenosi sva imovina i pripadajući izvori imovine. Nadalje, gospodarska cjelina valira se prema tržišnoj cijeni tj. cijeni koja bi se postigla u normalnom prometu (Opći porezni zakon, čl. 41.). Također, ukoliko je neka gospodarska cjelina u vlasništvu više osoba, njezina se vrijednost utvrđuje kao cjelina, a ukoliko te osobe ne djeluju kao jedan porezni obveznik, tada se gospodarska cjelina vrednuje tj. dijeli prema veličini udjela svake osobe (Opći porezni zakon, čl. 40.). Ako veličina udjela u gospodarskoj cjelini nije određena, tada se udio dijeli u jednakom dijelu.

4.2. Definiranje poslovnog pripajanja i računovodstveni okvir

U svome radu Romanek (2002) definira poslovno pripajanje kao proces tj. kombinaciju dva poduzeća gdje samo jedno od njih ostaje poslovati dok se pripojeno poduzeće briše kao pravna osoba. Prema Zakonu o trgovačkim društvima u Hrvatskoj je poslovno pripajanje jedno od tri vrste poslovnih spajanja, uz spajanje poduzeća i preuzimanje (povezivanje) poduzeća. Zakon o trgovačkim društvima definira pripajanje kao poslovnu kombinaciju pri kojoj se jedno društvo pripaja drugom na način da se cijela imovina prenosi društvu pripajatelju u zamjenu za udjele ili dionice tog društva (Pervan, 2015). Upisom takve poslovne kombinacije u sudski registar, društvo

koje se pripojilo društvu pripjateljju prestaje pravno postojati. Time se pripajanje razlikuje od spajanja zbog činjenice da kod spajanja oba društva koja se spajaju prestaju pravno postojati te iz njih nastaje novo društvo s drugim nazivom. Razlika između pripajanja i preuzimanja je ta da kod preuzimanja sva društva koja se preuzimaju zadržavaju svoj pravni subjektivitet tj. ostaju poslovati pod svojim imenom, ali u njima većinski udio ili većinsko pravo odlučivanja ima neko drugo društvo (preuzimatelj).

Poslovna pripajanja su u Hrvatskoj definirana Međunarodnim standardom financijskog izvještavanja 3 (MSFI 3) i Hrvatskim standardom financijskog izvještavanja 2 (HSFI 2). Obveznici primjene MSFI-ja u Hrvatskoj su veliki poduzetnici, dok su obveznici HSFI-ja mikro, mali i srednji poduzetnici. Pokazatelji na temelju kojih se razvrstavaju poduzetnici su: iznos ukupne aktive, iznos prihoda te prosječan broj radnika tijekom poslovne godine (Zakon o računovodstvu, čl. 5.). Uvjeti za razvrstavanje poduzetnika dani su u tablici 3 prema članku 5. Zakona o računovodstvu. Treba napomenuti da se za razvrstavanje poduzetnika u određenu grupu moraju zadovoljiti barem 2 od 3 uvjeta.

Tablica 3. Uvjeti za razvrstavanje poduzetnika prema aktualnom Zakonu o računovodstvu

1. Mikro poduzetnik ne prelazi pokazatelje u 2 od 3 uvjeta	Ukupna aktiva: 2.600.000 kn Prihod: 5.200.000 kn Prosječan broj ranika: 10
2. Mali poduzetnik ne prelazi pokazatelje u 2 od 3 uvjeta	Ukupna aktiva: 30.000.000 kn Prihod: 60.000.000 kn Prosječan broj ranika: 50
3. Srednji poduzetnik ne prelazi pokazatelje u 2 od 3 uvjeta	Ukupna aktiva: 150.000.000 kn Prihod: 300.000.000 kn Prosječan broj ranika: 250
4. Veliki poduzetnik prelazi pokazatelje u najmanje 2 od 3 uvjeta iz stavke 3	

Izvor: izrada autora prema Zakonu o računovodstvu, čl. 5.

Glavne odredbe poslovnih spajanja prema MSFI 3 i HSFI 2 odnose se na metodu po kojoj će se obaviti poslovna kombinacija, priznavanje i vrednovanje utvrdive stečene imovine, preuzetih obveza i nekontrolirajućeg interesa te početno i naknadno priznavanje goodwilla. Između MSFI-ja 3 i HSFI-ja 2 postoje određene razlike, a one se odnose na izračun goodwilla, model mjerenja nekontrolirajućeg interesa te naknadno vrednovanje goodwilla.

Načini stjecanja kontrole nekog društva ili drugog oblika poslovanja uključuju (Pervan, 2015):

- Prijenos novca
- Prijenos novčanih ekvivalenata
- Prijenos imovine
- Stvaranje obveza
- Izdavanje vlasničkih udjela
- Prijenos temeljem ugovora (prijenos bez naknade).

4.2.1. Metoda poslovnog pripajanja prema MSFI 3

Poslovno pripajanje se prema MSFI 3 radi metodom stjecanja te je ona relevantna za sve poslovne kombinacije. Prema MSFI 3, preuzete obveze i imovina koja je stečena, mjere se prema njihovim fer vrijednostima na datum stjecanja, tj. datum kada se obavi prijenos naknade za stjecanje koja se mjeri kao suma fer vrijednosti na datum na koji nastaje razmjena imovine, obveza i vlasničkih instrumenata koji su izdani od pripajatelja u zamjenu za kontrolu nad društvom koje je pripojeno. Svi troškovi koji su povezani sa stjecanjem se ne kapitaliziraju u vrijednost naknade za stjecanje te se priznaju kao rashodi. Uz naknadu za stjecanje prema MSFI 3 računa se i fer vrijednost neto imovine. Fer vrijednost neto imovine predstavlja razliku između fer vrijednosti neto imovine stečenika i fer vrijednosti obveza stečenika. Nakon što se utvrdio iznos naknade za stjecanje i iznos fer vrijednost neto imovine stečenika, utvrđuje se njihova razlika te kao rezultat može biti nastali goodwill ili dobit od povoljne kupnje.

Goodwill je nematerijalna imovina koja predstavlja buduću ekonomsku korist od imovine koja je stečena nekom poslovnom kombinacijom poput pripajanja te koja nije utvrđena pojedinačno i priznata odvojeno (MSFI 3). Drugim riječima, goodwill se utvrđuje kao zbroj naknade za stjecanje,

nekontrolirajućeg interesa i fer vrijednosti prethodno stečenih vlasničkih udjela u stečeniku umanjeno za fer vrijednost neto imovine stečenika. U tablici 4 prikazan je izračun goodwilla.

Nekontrolirajući interes je pojam koji označava dionice ili udjele koji su pod kontrolom društva stjecatelja te se on javlja kod povezivanja tj. akvizicije ovisnog društva. Iz toga se može zaključiti da kod pripajanja poduzeća neće postojati nekontrolirajući interes budući da se ne može pripojiti dio nekog poduzeća ili određen postotak nego cijelo poduzeće u 100 %-tnom iznosu, dok se kod akvizicije može steći određen postotak drugog poduzeća gdje će to poduzeće djelovati kao ovisno društvo matičnog poduzeća.

Tablica 4. Izračun goodwilla

I	Naknada za stjecanje
II	Nekontrolirajući interes
III	Fer vrijednost prethodno stečenih vlasničkih udjela u stečeniku
IV	Fer vrijednost neto imovine stečenika
V	GOODWILL (I + II + III - IV)

Izvor: Pervan (2012)

U slučaju da je izračunata vrijednost negativna tj. da je fer vrijednost neto imovine stečenika veća od zbroja naknade, nekontrolirajućeg interesa i prethodno stečenih vlasničkih udjela, tada se pojavljuje takozvani negativni goodwill koji se još naziva i dobit od povoljne kupnje. U takvom slučaju iznos predstavlja prihod te uvećava poreznu osnovicu u računu dobiti i gubitka.

Naknadno vrednovanje goodwilla, prema MSFI 3 poduzeća provode na način da jednom godišnje rade test umanjenja goodwilla. Prije testa umanjenja, goodwill se na dan stjecanja raspoređuje na jedinicu ili grupe jedinica koje stvaraju novac. Jedinica koja stvara novac predstavlja najmanju skupinu imovine koja poduzeću donosi dobit iz neprekidne uporabe, ali je u isto vrijeme i neovisna o novčanim tokovima druge imovine (Pervan, 2012). Pojednostavljeno, može se reći da je jedinica koja stvara novac neki segment ili organizacijski dio društva što bi u slučaju pripajanja predstavljalo upravo pripojeno poduzeće. Uz uvjet da se goodwill alocirao prema jedinicama koje stvaraju novac, poduzeće mora jednom godišnje provesti test umanjenja gdje se utvrđuje knjigovodstvena vrijednost jedinice koja stvara novac i njezina nadoknativa svota. Ukoliko je

utvrđena knjigovodstvena vrijednost veća od nadoknadive, poduzeće priznaje gubitak od umanjenja goodwilla te prikazuje rashod i ispravak vrijednosti goodwilla. U suprotnom, goodwill zadržava svoju inicijalnu vrijednost na razini jedinice koja stvara novac.

4.2.2. Metoda poslovnog pripajanja prema HSFI 2

Metoda poslovnog pripajanja prema HSFI 2 se razlikuje od metode prema MSFI 3 u priznavanju troškova koji su povezani sa stjecanjem, početnom priznavanju goodwilla te naknadnom vrednovanju goodwilla. Prema HSFI 2 troškovi povezani sa stjecanjem se uključuju trošak stjecanja što će imati i konačan utjecaj na vrijednost goodwilla. Ukoliko se uspoređuju MSFI 3 i HSFI 2 uz uvjet da je u oba slučaja fer vrijednost neto imovina jednaka, razlika prikazivanja troškova povezanih sa stjecanjem imat će efekt manjeg negativnog goodwilla kod HSFI 2 ukoliko je fer vrijednost neto imovine veća od troška stjecanja što konkretno znači i manji prihod te većeg goodwilla kod HSFI 2 ukoliko je fer vrijednost neto imovine manja od troška stjecanja.

Velika razlika između HSFI 2 i MSFI 3 je i u naknadnom vrednovanju goodwilla. Za razliku od MSFI 3 gdje se godišnje radi test umanjenja goodwilla, u ovom slučaju polazi se od pretpostavke da goodwill ima ograničen vijek trajanja i da ga je potrebno amortizirati kroz određeni period. Taj određeni period prema HSFI 2 iznosi 5 godina. Treba napomenuti da je prema članku 22. Pravilnika o porez na dobit (95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12, 146/12, 160/13, 12/14, 157/14, 137/15, 1/17, 2/18, 1/19, 1/20, 59/20, 1/21), amortizacija goodwilla porezno nepriznati rashod te će se na kraju godine za taj iznos povećati porezna osnovica.

4.2.3. Pripajanje obrta trgovačkom društvu

Prema uputi Ministarstva financija (n.d.) o postupanju pri promjeni metode utvrđivanja porezne osnovice, pripajanje obrta trgovačkom društvu moguće je samo kada je obrt u sustavu poreza na dobit jer se u tom slučaju vrši pripajanje gospodarskih cjelina koje nemaju drugačiji sustav oporezivanja. Razlog tome je da se pri prijenosu obrta koji je u sustavu poreza na dohodak ne može govoriti o nastavku poslovanja te bi obrtnik koji je u sustavu poreza na dohodak najprije trebao likvidirati obrt te onda svoju imovinu unijeti u trgovačko društvo. Obrtnik koji je u sustavu

poreza na dohodak može izbjeći likvidaciju obrta na način da dobrovoljno postane obveznik poreza na dobit. Budući da se samo obrtnik u sustavu poreza na dobit može pripojiti trgovačkom društvu, a obveznici poreza na dobit djeluju u skladu sa Zakonom o računovodstvu, pripajanje obrta trgovačkom društvu se računovodstveno i porezno izjednačuje kao pripajanje dva trgovačka društva. To konkretno znači da se obrt može prenijeti tj. pripojiti temeljem osnovnih načina stjecanja kontrole prilikom poslovnih kombinacija društva. Jedan od slučajeva u praksi pripajanje obrta trgovačkom društvu temeljem ugovora bez novčane naknade gdje se vlasnik obrta odluči da bi poslovanje nastavio kao trgovačko društvo. U tom slučaju, novonastalo društvo treba preuzeti cjelokupnu imovinu, obveze i kapital obrtnika i evidentirati knjigovodstvene vrijednosti u poslovnim knjigama. Prijenos tj. pripajanje se radi na temelju ugovora o prijenosu gospodarske cjeline te ga je potrebno dostaviti nadležnoj ispostavi Porezne uprave. U ostalim slučajevima načina pripajanja obrta ili društava stvar se ne mijenja mnogo budući da je jedina razlika u tome da se prienos radi na temelju novca, novčanih ekvivalenta i slično.

4.3. Pripajanje gospodarske cjeline s motrišta PDV-a i poreza na dobit

4.3.1. Pripajanje s aspekta poreza na dobit

Prilikom pripajanja jednog društva drugom, prava i obveze iz poreznopravnih odnosa preuzima pravni sljedbenik (Zakon o porezu na dobit, čl. 19). Ukoliko je društvo koje se pripaja imalo iskazana vrijednosna usklađenja ili procjene imovine tada će ih društvo pripajatelj morati uključiti u poreznu osnovicu u prijavi poreza na dobit (Zakon o porezu na dobit, čl. 20.). Navedeno znači da ukoliko postoji kontinuitet u oporezivanju, to neće imati utjecaj na plaćanje poreza na dobit. Kontinuitet u oporezivanju postoji ako pri pripajanju jednog društva drugom ne dolazi do promjena procjena predmeta imovine i obveza što znači da se imovine i obveze prenašaju po svojim izvornim knjigovodstvenim vrijednostima. U suprotnom, u skladu sa člankom 20. Zakona o porezu na dobit, svako povećanje ili smanjenje vrijednosti imovine i obveza rezultirat će u PD obrascu pripajatelja prilikom prijave poreza na dobit. Primjer povećanja mogu biti realizirane

revalorizacijske pričuve gdje je društvo koje se pripaja imalo iskazano povećanje neke imovine kroz ispravak vrijednosti i revalorizacijske pričuve, a prilikom pripajanja je došlo do realizacije te pričuve te će taj iznos uvećati poreznu osnovicu društva pripajatelja. Nadalje, budući da društvo pripajatelj preuzima prava i obveze društva koje se pripaja, ono preuzima i možebitni porezni gubitak društva iskazan preko odgođene porezne imovine. Odgođena porezna imovina povezana s privremenim razlikama koje se mogu odbiti i prenesenim neiskorištenim poreznim olakšicama se normalno prenosi u društvo pripajatelja te će to društvo moći iskoristiti tu imovinu kada za to bude imalo pravo. Odgođena porezna imovina povezana s prenesenim neiskorištenim poreznim gubitkom ima uvjete da bi ju društvo pripajatelj moglo priznati i umanjiti poreznu osnovicu. Prema članku 17. Zakona o porezu na dobit, društvo pripajatelj neće moći priznati preneseni porezni gubitak društva koje se pripaja ukoliko je to pripojeno društvo dva porezna razdoblja prije pripajanja bitno promijenilo djelatnost (prema klasifikaciji NKD) ili uopće nije poslovalo. Također, porezni gubitak se može iskoristiti od kraja godine u kojoj je društvo pripajatelj steklo pravo na prijenos poreznog gubitka.

Ukoliko se promatra pripajanje obrta trgovačkom društvu, obrt je prema članku 35. Zakona o porezu na dobit obavezan u roku od 8 dana od dana prijenosa tj. pripajanja gospodarske cjeline dostaviti u nadležnu ispostavu Porezne uprave PD obrazac za razdoblje od 1. siječnja tekuće godine do datuma koji prethodi prijenosu tj. pripajanju gospodarske cjeline u trgovačko društvo. Uz PD obrazac se trebaju priložiti bilanca, račun dobiti i gubitka, obrazac OKFŠ (naknada za šume), obrazac TZ (članarina turističkim zajednicama – ako su obveznici plaćanja) i obrazac SR (spomenička renta – ako su obveznici plaćanja).

4.3.2. Pripajanje s aspekta poreza na dodanu vrijednost

Prijenosom tj. pripajanjem obrta trgovačkom društvu uz naknadu ili bez naknade ne smatra se da je došlo do isporuke dobara te se porezni obveznik smatra pravnim sljednikom prenositelja te se zaključuje da je takva poslovna kombinacija neoporeziva tj. ne podliježe obračunu PDV-a (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, čl. 7.). Također, propisano je da se prijenos imovine društva koje se pripaja ne smatra isporukom ukoliko su oba društva / obrta porezni obveznici te

ukoliko društvo pripajatelj normalno nastavlja s obavljanjem njegove djelatnosti (Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, NN 95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12, 146/12, 160/13, 12/14, 157/14, 137/15, 1/17, 2/18, 1/19, 1/20, 59/20, 1/21, čl. 19.). Navedeno znači da je pripajanje obrta trgovačkom društvu neoporezivo i ne podliježe obračunu PDV-a ako je društvo pripajatelj obveznik PDV-a. U suprotnom, pripajanje će se tretirati kao isporuka te će se tada obračunati i platiti porez na dodanu vrijednost.

4.4. Porezni položaj imovine u pripajanju obrta trgovačkom društvu

Nadovezujući se na položaj imovine u smislu poreza na dobit i poreza na dodanu vrijednost, poseban je naglasak na porezu na promet nekretninama i porezu na osobne automobile te ostala vozila.

Prema članku 14. Zakona o porezu na promet nekretnina (NN 115/16, 106/18), porez na promet nekretnina se ne plaća ukoliko se nekretnina stječe u postupku neke poslovne kombinacije, npr. pripajanja. Jedina situacija u kojoj će se taj porez ipak platiti je ukoliko Porezna uprava utvrdi prividnost posla tj. pripajanja u kojem je ta nekretnina stečena. Također, iako nema porezne obveze, društvo pripajatelj treba prijaviti Poreznoj upravi promjenu vlasništva nad imovinom u roku od 30 dana od pripajanja te će Porezna uprava donijeti rješenje prema kojem se zbog navedenog pripajanja ne plaća porez na promet nekretnina.

Prema članku 26. Zakona o posebnom porezu na motorna vozila (NN 15/13, 108/13, 115/16, 127/17, 121/19), pravne i fizičke osobe moraju platiti porez ukoliko stječu rabljeni osobni automobil, osim ako se stjecanje automobila tj. motornih vozila ne odvija u sklopu poslovne kombinacije kao što je to npr. u slučaju pripajanja jednog društva ili obrta drugom društvu. Prema tome, zaključak je da društvo pripajatelj neće trebati platiti poseban porez na motorna vozila prilikom pripajanja drugog društva ili obrta.

4.5. Računovodstveno evidentiranje pripajanja

4.5.1. Primjer pripajanja bez naknade

U nastavku je dan primjer pripajanja obrta trgovačkom društvu bez naknade te su potom prezentirane specifičnosti tog poslovnog poduhvata.

Primjer 12. Obrtnik Luka Golubić, vlasnik obrta „Median“ odlučio je prenijeti gospodarsku cjelinu obrta u trgovačko društvo „XYZ“ u kojem je on vlasnik 100 % udjela. Trgovačko društvo „XYZ“ nastavlja s obavljanjem gospodarske djelatnosti za koju ima pravo na odbitak pretporeza. I obrt i trgovačko društvo su u sustavu poreza na dodanu vrijednost. Pripajanje obrta se provodi bez naknade tj. radi se prijenos na temelju ugovora o prijenosu gospodarske cjeline.

Slika 25. Bilance obrta i trgovačkog društva prije i nakon pripajanja

Stavka u bilanci	Bilanca obrta "Median"	Bilanca društva "XYZ d.o.o."	Bilanca društva "XYZ d.o.o." nakon pripajanja
Poslovna zgrada	453.000,00		453.000,00
Zemljište	130.000,00		130.000,00
Dugoročno ulaganje u dionice	15.000,00		15.000,00
Strojevi	50.000,00		50.000,00
Zalihe sirovina i materijala	25.000,00		25.000,00
Potraživanja od kupaca	30.000,00		30.000,00
Kratkoročno ulaganje u dionice	2.000,00		2.000,00
Novac	95.000,00	30.000,00	125.000,00
UKUPNO AKTIVA	800.000,00	30.000,00	830.000,00
Upisani temeljni kapital		20.000,00	20.000,00
Kapitalna ulaganja obrtnika	400.000,00		400.000,00
Dugoročne obveze	200.000,00		200.000,00
Kratkoročne obveze	100.000,00	10.000,00	110.000,00
Zadržana dobit	100.000,00		100.000,00
UKUPNO PASIVA	800.000,00	30.000,00	830.000,00

Izvor: izradio autor

Slika 26. Knjiženje pripajanja u poslovnim knjigama društva „XYZ“

0 Poslovna zgrada	0 Zemljište	0 Ulaganje u dionice
453.000,00	130.000,00	15.000,00
0 Strojevi	3 Zaliha sir. i mat.	1 Potraživanja od kupaca
50.000,00	25.000,00	30.000,00
1 Ulaganje u dionice	1 Žiro račun	9 Kapitalne rezerve
2.000,00	S 30.000,00 95.000,00	400.000,00
2 Dugoročne obveze	2 Kratkoročne obveze	9 Zadržana dobit
200.000,00	10.000,00 S 100.000,00	100.000,00

Izvor: izradio autor

Društvo „XYZ“ će u svojim knjigama proknjižiti stanja aktive i pasive iz bilance kreirane na temelju podataka iz poslovnih knjiga obrta. Bilancu društva „XYZ“ činit će stavke koje su zbrojene s bilancom obrta.

4.5.2. Primjer pripajanja s naknadom uz pozitivni goodwill

U nastavku je dan primjer pripajanja obrta trgovačkom društvu s naknadom te su potom prezentirane specifičnosti tog poslovnog poduhvata.

Primjer 13. Trgovačko društvo „XYZ“, obveznik primjene HSFI-ja koje je u sustavu PDV-a kupuje 100 % udjela obrta „Median“ koji je u sustavu poreza na dobit i poreza na dodanu vrijednost za 1.000.000 kn. Obrt „Median“ se i pravno pripaja trgovačkom društvu. Troškovi pristojbe za upis i preuzimanje u sudski registar iznose 5.000 kn.

Slika 27. Bilance obrta i trgovačkog društva prije pripajanja

Stavka u bilanci	Bilanca obrta "Median"	Bilanca društva "XYZ d.o.o."
Poslovna zgrada	450.000,00	550.000,00
Zemljište	125.000,00	150.000,00
Dugoročno ulaganje u dionice	25.000,00	35.000,00
Strojevi	50.000,00	75.000,00
Zalihe sirovina i materijala	35.000,00	50.000,00
Potraživanja od kupaca	40.000,00	45.000,00
Kratkoročno ulaganje u dionice	10.000,00	15.000,00
Novac	100.000,00	150.000,00
UKUPNO AKTIVA	835.000,00	1.070.000,00
Upisani temeljni kapital		120.000,00
Kapitalna ulaganja obrtnika	500.000,00	
Dugoročne obveze	200.000,00	225.000,00
Kratkoročne obveze	100.000,00	125.000,00
Zadržana dobit	35.000,00	600.000,00
UKUPNO PASIVA	835.000,00	1.070.000,00

Izvor: izradio autor

Slika 28. Izračun goodwilla

Redni broj	Stavka	Iznos
1	Fer vrijednost imovine obrta	835.000,00
2	Fer vrijednost obveza obrta	300.000,00
I	Fer vrijednost neto imovine (1 - 2)	535.000,00
3	Naknada za stjecanje	1.000.000,00
4	Troškovi povezani sa stjecanjem	5.000,00
II	Ukupan trošak stjecanja (3 + 4)	1.005.000,00
III	Goodwill (II - I)	470.000,00

Izvor: izradio autor

Slika 29. Knjiženje pripajanja u poslovnim knjigama društva „XYZ“

0 Poslovna zgrada	0 Zemljište	0 Ulaganje u dionice
(2) 450.000	(2) 125.000	(2) 25.000
0 Strojevi	3 Zaliha sir. i mat.	1 Potraživanja od kupaca
(2) 50.000	(2) 35.000	(2) 40.000
1 Ulaganje u dionice	1 Žiro račun	2 Dugoročne obveze
(2) 10.000	(2) 100.000 1.005.000 (1)	200.000 (2)
2 Kratkoročne obveze	0 Goodwill	0 Ulaganje u obrt
100.000 (2)	(2) 470.000	(1) 1.005.000 1.005.000 (2)

Izvor: izradio autor

Slika 30. Bilanca društva „XYZ“ nakon pripajanja

Stavka u bilanci	Bilanca društva "XYZ d.o.o." nakon pripajanja
Poslovna zgrada	1.000.000,00
Zemljište	275.000,00
Dugoročno ulaganje u dionice	60.000,00
Strojevi	125.000,00
Zalihe sirovina i materijala	85.000,00
Potraživanja od kupaca	85.000,00
Kratkoročno ulaganje u dionice	25.000,00
Novac	250.000,00
UKUPNO AKTIVA	1.905.000,00
Upisani temeljni kapital	120.000,00
Kapitalna ulaganja obrtnika	500.000,00
Dugoročne obveze	425.000,00
Kratkoročne obveze	225.000,00
Zadržana dobit	635.000,00
UKUPNO PASIVA	1.905.000,00

Izvor: izradio autor

Za razliku od pripajanja bez naknade, u ovom slučaju će društvo „XYZ“ u svojim knjigama prikazati ulaganje u obrt u iznosu od 1.005.000 kn koliko iznosi naknada za stjecanje i troškovi povezani s tim stjecanjem. Konto ulaganja u obrt će društvo zatvoriti s iznosima aktive i pasive obrta koji se pripaja. Razlika fer vrijednosti neto imovine i obrta i naknade za stjecanje je pozitivni goodwill koje društvo kod sebe knjiži na dugotrajnu nematerijalnu imovinu. Ukoliko bi se izračunom dobio negativni goodwill, tj. ukoliko bi naknada za stjecanje bila manja od fer vrijednosti neto imovine, tada bi se umjesto konta „goodwill“ knjižilo na konto „prihod – dobit od povoljne kupnje“.

5. ZAKLJUČAK

Obrt je nakon društva s ograničenom odgovornošću najzastupljeniji oblik poslovanja u Republici Hrvatskoj dok je u nekim županijama i na prvom mjestu. Uspoređujući ga s trgovačkim društvima razlikuje se po mnogim specifičnostima kao što su: obvezne poslovne knjige poduzetnika, način vođenja poslovnih knjiga, utvrđivanje porezne osnovice, način oporezivanja i sl. Najveća razlika u odnosu na trgovačka društva je odgovornost poduzetnika gdje ukoliko poduzetnik djeluje kao obrtnik, on odgovara svojom cjelokupnom imovinom, dok poduzetnik koji djeluje kao trgovačko društvo odgovara onim djelom koji je uložio u poduzeće. To je zasigurno otegotna okolnost za obrtnika, ali gledajući iz perspektive složenosti vođenja poslovnih knjiga, raspolaganja sredstvima na računu i u blagajni te samog otvaranja i obavljanja djelatnosti, obrt je mnogo jednostavniji i privlačniji za malog poduzetnika. Naime, obrtnik može slobodno neoporezivo raspolagati novcem na žiro računu obrta, dok kod trgovačkim društvima to nije slučaj. Također, obrtnik prilikom otvaranja obrta, poslovne knjige vodi temeljem načela blagajne u sustavu jednostavnog knjigovodstva gdje se poslovni događaji evidentiraju kada su isplaćeni ili naplaćeni što uvelike pojednostavljuje vođenje poslovnih knjiga ako se radi usporedba s trgovačkim društvima gdje se primjenjuje načelo nastanka događaja. To vrijedi za obrtnike u sustavu poreza na dohodak u kojem se i obrtnik nalazi prilikom otvaranja obrta sve dok dobrovoljno ili po sili zakona ne pređe u sustav poreza na dobit gdje se on zapravo izjednačava s trgovačkim društvima po svemu osim po odgovornosti.

Obrtnik postaje obveznik poreza na dobit po sili zakona ukoliko u prethodnom razdoblju ostvari primitak veći od 7,5 milijuna kuna. Ulaskom u sustav poreza na dobit, obrtnik sastavlja početnu bilancu na početku godine i počinje voditi poslovne knjige isto kao i trgovačko društvo. Također, na kraju godine treba ispraviti osnovicu poreza na dobit zbog prethodne primjene iz sustava načela blagajne. Preporuka je da obrtnik koji ostvaruje sve veće primitke dobrovoljno pređe u sustav poreza na dobit zbog poreznog opterećenja koji je u sustavu poreza na dobit 10 % odnosno 18 % dok je u sustavu poreza na dohodak 20 % odnosno 30 %. Mali obrtnik bi trebao ostati u sustavu poreza na dohodak zbog prirode jednostavnosti poslovanja, vođenja knjiga i

jednostavnosti raspolaganja novcem. Posljedično, obrtnik koji je prešao u sustav poreza na dobit i dalje odgovara cjelokupnom svojom imovinom te obrt može bez naknade prenijeti u trgovačko društvo temeljem ugovora o prijenosu gospodarske cjeline.

Pripajanje obrta će se obaviti po istim uvjetima kako bi se obavilo i pripajanje dvaju trgovačkih društava, po Hrvatskim ili Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja, ovisno o veličini poduzetnika. Zaključak je da se obrtniku koji ostvaruje velike primitke isplati napraviti prijenos gospodarske cjeline u trgovačko društvo budući da više neće odgovarati cjelokupnom svojom imovinom, porezno opterećenje prilikom pripajanja što uključuje porez na dobit, porez na dodanu vrijednost i ostale poreze je minimalno te će u sustavu poreza na dobit imati manje porezno opterećenje porezom na dobit.

LITERATURA

1. Aktiva (2020) Promjena načina oporezivanja s poreza na dohodak na porez na dobit kod obrtnika, dostupno na: <https://aktiva.hr/promjena-nacina-oporezivanja-s-poreza-na-dohodak-na-porez-na-dobit-kod-obrtnika/>
2. Alexander, D. i Nobes, C. (2011.), *Financijsko računovodstvo, četvrto izdanje*, Zagreb: Pearson Education / Mate d.o.o.
3. Bakran, D., Cutvarić, M., Milčić, I., Sirovica, K., Orlović, L., i Zuber, M. (2021.), *Porezni vodič u Republici Hrvatskoj*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
4. Belak, V. (2006.), *Profesionalno računovodstvo: prema MSFI i hrvatskim poreznim propisima*, Zagreb: Zgombić & Partneri.
5. Belak, V., Božina, A., Brkanić Pongračić, S., Brkanić, V., Cirkveni Filipović, T., Dremel, N., Guzić, Š., Jurić, Đ., Markota, Lj., Petarčić, I., Turković Jarža, L., Vuk, I. (2021.), *Računovodstvo poduzetnika, XII. izmijenjeno i dopunjeno izdanje*, Zagreb: RRIF
6. Bubić J. (2011.), *Financijsko računovodstvo II -računovodstveni i porezni koncepti, 1. izdanje*, Split: Redak
7. Dražić Lutilsky I., Dragija M., Primorac M., Šimović H, *Računovodstvo poreza*, Zagreb: Udžbenici Sveučilišta u Zagrebu
8. Harding, D., Rovit, S., preveo Botica, A. (2007.), *Preuzimanje i spajanje poduzeća*, Zagreb: Masmedia
9. Hrvatski standard financijskog izvještavanja 2 (2022), dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015_08_86_1709.html
10. Međunarodni standard financijskog izvještavanja 3 (2022), dostupno na: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-3-business-combinations.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2022/issued/ifrs3/>
11. Obrasci obrtnog registra, preuzeto sa: portor.gov.hr – Portal Obrtnog registra Republike Hrvatske

12. Obrasci porezne uprave, preuzeto sa: https://www.porezna-uprava.hr/HR_obrasci/stranice/default.aspx
13. Opći porezni zakon, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20
14. Pervan, I. (2012.), *Računovodstvo poslovnih spajanja-prema MSFI i HSFI*, Zagreb: RRIF-plus
15. Petrović, S. (2013.), Obrt: pojam, djelatnosti, pravni oblik, odgovornost, u: Uzelac, A., Garašić, J. i Maganić, A. (ur.), *Liber amicorum Mihajlo Dika : Zbornik radova u čast 70. rođendana prof. dr. sc. Mihajla Dike* (str. 1067-1082.), Zagreb: Pravni fakultet u Zagrebu
16. Pravilnik o porezu na dobit, Narodne novine br. 95/05 (2005.)
17. Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine br. 79/13 (2013.)
18. Pravilnik o porezu na dohodak, Narodne novine br. 10/17 (2017.)
19. Pravilnik o sadržaju i obliku obrtnice, Narodne novine br. 101/15 (2015.)
20. Pravilnik o vezanim i povlaštenim obrtima i načinu izdavanja povlastica, Narodne novine br. 42/08 (2008.)
21. Romanek, B. (2002.), *Mergers and acquisitions*, Oxford: Capstone
22. Zakon o državnoj potpori za obrazovanje i izobrazbu, Narodne novine br. 109/07, 134/07, 152/08, 14/14 (2007.)
23. Zakon o obrtu, Narodne novine br. 143/13., 127/19., 41/20. (2013.)
24. Zakon o porezu na dobit, Narodne novine br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20. (2004.)
25. Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine br. 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20. (2013.)
26. Zakon o porezu na dohodak, Narodne novine br. 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20. (2016.)
27. Zakon o porezu na promet nekretnina, Narodne novine br. 115/16, 106/18 (2016.)
28. Zakon o posebnom porezu na motorna vozila, Narodne novine br. 15/13, 108/13, 115/16, 127/17, 121/19 (2013.)
29. Zakon o računovodstvu, Narodne novine br. 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20 (2015.)

30. Zakon o trgovačkim društvima, Narodne novine br. 111/93, 34/99, 121/99, 52/00, 118/03, 107/07, 146/08, 137/09, 125/11, 152/11, 111/12, 68/13, 110/15, 40/19, 34/22 (1993.)
31. Žager K., Dečman N. (2015.), *Računovodstvo malih i srednjih poduzeća*, Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika

POPIS SLIKA

<i>Slika 1. Prijava za upis u obrtni registar</i>	<i>6</i>
<i>Slika 3. Obrtnica</i>	<i>7</i>
<i>Slika 4. Knjiga primitaka i izdataka na temelju primjera 1 (obrazac KPI)</i>	<i>12</i>
<i>Slika 5. Izračun amortizacije na temelju primjera 2.....</i>	<i>14</i>
<i>Slika 6. Popis dugotrajne imovine na temelju primjera 2 (obrazac DI).....</i>	<i>15</i>
<i>Slika 7. Evidencija o tražbinama i obvezama na temelju primjera 3 (obrazac TO)</i>	<i>16</i>
<i>Slika 8. Knjiga ulaznih računa na temelju primjera 4 (obrazac U-RA)</i>	<i>17</i>
<i>Slika 9. Knjiga izlaznih računa na temelju primjera 4 (obrazac I-RA)</i>	<i>17</i>
<i>Slika 10. Knjiga prometa</i>	<i>18</i>
<i>Slika 11. Knjiga ulaznih računa na temelju primjera 5 (obrazac U-RA)</i>	<i>19</i>
<i>Slika 12. Popis dugotrajne imovine na dan 31.12.2021. na temelju primjera 5 (Obrazac DI)</i>	<i>19</i>
<i>Slika 13. Knjiga primitaka i izdataka za 2021. godinu na temelju primjera 5 (Obrazac KPI)</i>	<i>20</i>
<i>Slika 14. Popis dugotrajne imovine na dan 31.12.2022. na temelju primjera 5 (Obrazac DI)</i>	<i>20</i>
<i>Slika 15. Knjiga primitaka i izdataka za 2022. godinu na temelju primjera 5 (Obrazac KPI)</i>	<i>21</i>
<i>Slika 16. Utvrđivanje dohotka, godišnje i konačne porezne obveze na temelju primjera 6</i>	<i>26</i>
<i>Slika 17. Utvrđivanje porezne obveze u sustavu poreza na dobit.....</i>	<i>27</i>
<i>Slika 18. Knjiženje odgođene porezne obveze na temelju primjera 7.....</i>	<i>30</i>
<i>Slika 19. Knjiženje odgođene porezne imovine u prvoj godini na temelju primjera 8</i>	<i>31</i>
<i>Slika 20. Knjiženje odgođene porezne imovine u drugoj godini na temelju primjera 8.....</i>	<i>32</i>
<i>Slika 21. Utvrđivanje dobiti, godišnje i konačne porezne obveze</i>	<i>33</i>
<i>Slika 22. Završno knjiženje dobiti i konačne porezne obveze.....</i>	<i>34</i>
<i>Slika 23. Popis imovine i obveza na dan 31.12.2021.</i>	<i>38</i>
<i>Slika 24. Početna bilanca na 1.1.2022.</i>	<i>39</i>
<i>Slika 25. Ispravak dobiti na kraju 2022. godine na temelju primjera 10 i 11</i>	<i>41</i>
<i>Slika 26. Bilance obrta i trgovačkog društva prije i nakon pripajanja</i>	<i>51</i>
<i>Slika 27. Knjiženje pripajanja u poslovnim knjigama društva „XYZ“</i>	<i>52</i>
<i>Slika 28. Bilance obrta i trgovačkog društva prije pripajanja</i>	<i>53</i>

<i>Slika 29. Izračun goodwilla.....</i>	<i>53</i>
<i>Slika 30. Knjiženje pripajanja u poslovnim knjigama društva „XYZ“</i>	<i>54</i>
<i>Slika 31. Bilanca društva „XYZ“ nakon pripajanja.....</i>	<i>55</i>

POPIS TABLICA

<i>Tablica 1. Učinak poslovnih transakcija na prikazivanje primitaka, izdataka, prihoda i rashoda u sustavima jednostavnog i dvojnog knjigovodstva</i>	<i>9</i>
<i>Tablica 2. Utvrđivanje porezne obveze obrtnika</i>	<i>22</i>
<i>Tablica 3. Uvjeti za razvrstavanje poduzetnika prema aktualnom Zakonu o računovodstvu</i>	<i>44</i>
<i>Tablica 4. Izračun goodwilla</i>	<i>46</i>

ŽIVOTOPIS

LUKA GOLUBIĆ

Datum rođenja: 11/02/1998

Email adresa: lukagolubic@windowslive.com

Adresa stanovanja: Gradna 86a, 10430, Samobor, Hrvatska

- **OBRAZOVANJE I OSPOSOBLJAVANJE**

10/2016 – TRENUTAČNO

**INTEGRIRANI PREDDIPLOMSKI I DIPLOMSKI SVEUČILIŠNI STUDIJ POSLOVNA EKONOMIJE
– SMJER RAČUNOVODSTVO I REVIZIJA** – Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu

- **RADNO ISKUSTVO**

06/2021 – TRENUTAČNO – Zagreb, Hrvatska

ASSOCIATE, FINACIJE & RAČUNOVODSTVO – ERNST & YOUNG D.O.O.

- Izrada tjednih izvješća za upravu
- Kontroling
- Sastavljanje i predaja prijave PDV-a
- Pregled i knjiženje ulaznih i izlaznih računa
- Bilanciranje i usklada stanja

09/2020 – 06/2021 – Samobor, Hrvatska

ASISTENT U RAČUNOVODSTVU – KLIMAOPREMA D.D.

- Kontroling
- Kontiranje i knjiženje ulaznih i izlaznih računa
- Sudjelovanje u izradi završnog računa
- Knjiženje izvoda

01/2020 – 09/2020 – Zagreb, Hrvatska

PRIPRAVNIK U REVIZIJI – PRICEWATERHOUSECOOPERS D.O.O.

09/2018 – 01/2020 – Samobor, Hrvatska

PRIPRAVNIK U RAČUNOVODSTVU – KLIMAOPREMA D.D.

-Knjiženje ulaznih računa

-Administrativni poslovi

- **NAGRADE**

2020

3. mjesto na natjecanju "Accounting battle" – Mazars Cinotti Accounting d.o.o. i studentska udruga „eStudent“