

Promjena načina oporezivanja samostalnih djelatnosti

Zubčić, Izabela

Undergraduate thesis / Završni rad

2022

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **RRiF College of Financial Management / RRiF Visoka škola za financijski menadžment**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:198:733342>

Rights / Prava: [In copyright](#)/[Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2025-02-05**



Repository / Repozitorij:

[Repository of Final Examination Papers University of Applied Sciences RRiF - Final Examination Papers and Diploma Papers](#)



RRiF VISOKA ŠKOLA ZA FINANCIJSKI MENADŽMENT U ZAGREBU

PREDDIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ RAČUNOVODSTVO I FINACIJE

Izabela Zubčić

ZAVRŠNI RAD

**PROMJENA NAČINA OPOREZIVANJA SAMOSTALNIH
DJELATNOSTI**

RRiF VISOKA ŠKOLA ZA FINANCIJSKI MENADŽMENT U ZAGREBU

PREDDIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ RAČUNOVODSTVO I FINACIJE

ZAVRŠNI RAD

**PROMJENA NAČINA OPOREZIVANJA SAMOSTALNIH
DJELATNOSTI**

Ime i prezime studenta: Izabela Zubčić

Matični broj studenta: 546/18-I

Mentor: Mr. Anja Božina, dipl.oec.

Zagreb, 2022.

SAŽETAK

Fizičke osobe koje samostalno obavljaju gospodarsku djelatnost na način propisan za obrte, samostalno obavljaju profesionalnu djelatnost ili djelatnost poljoprivrede i šumarstva, u pravilu su obveznici poreza na dohodak. Kao obveznici poreza na dohodak imaju mogućnost odabira paušalnog oporezivanja dohotka ili utvrđivanje dohotka na temelju vođenja poslovnih knjiga. Oba načina utvrđivanja dohotka podliježu određenim uvjetima i pravilima te ako porezni obveznik udovoljava traženim uvjetima može tijekom svog poslovanja mijenjati način oporezivanja dohotka uzimajući u obzir koji način oporezivanja više odgovara njegovom poslovanju odnosno te mu donosi određene pogodnosti glede vođenja poslovnih knjiga i ostvarivanja određenih ušteda u plaćanju javnih davanja pod uvjetom da za to postoje zakonske pretpostavke.

Osim poreza na dohodak ovi porezni obveznici ako smatraju da im je povoljnije plaćati porez na dobitak umjesto poreza na dohodak mogu dobrovoljno postati obveznici Zakona o porezu na dobit, ali to mogu postati i po sili zakona ako zadovolje određene kriterije.

Promjenom načina oporezivanja mijenja se način vođenja poslovnih knjiga i obveznih evidencija. U ovom radu nastoje se razmotriti zakonske mogućnosti oporezivanja dohotka koje se nude ovim poreznim obveznicima na samom početku obavljanja djelatnosti obrta, ali i kasnije tijekom godina poslovanja.

Ključne riječi: obrt, porez na dohodak, porez na dobitak

| | |
|---|-----------|
| 1. UVOD | 1 |
| 2. DJELATNOST OBRTA I SLOBODNIH ZANIMANJA | 3 |
| 2.1. Vrste obrta..... | 3 |
| 2.2. Slobodna zanimanja | 4 |
| 3. OBRTNICI I SLOBODNA ZANIMANJA U POREZONOM SUSTAVU | 5 |
| 3.1. Obveznici poreza na dohodak..... | 5 |
| 3.1.1. <i>Paušalno oporezivanje samostalnih djelatnosti</i> | 5 |
| 3.1.2. <i>Poslovne knjige i evidencije</i> | 7 |
| 3.1.3. <i>Utvrđivanje paušalnog dohotka</i> | 8 |
| 3.1.4. <i>Utvrđivanje dohotka na temelju vođenja poslovnih knjiga</i> | 11 |
| 3.2. Obveznici poreza na dobit..... | 24 |
| 3.3. Obveznici obavljanja samostalne djelatnosti u sustavu PDV | 25 |
| 4. PROMJENA NAČINA OPOREZIVANJA U SUSTAVU POREZA NA DOHODAK | 28 |
| 4.1. Prelazak sa paušalnog obrta na vođenje poslovnih knjiga i obratno..... | 28 |
| 4.1.1. <i>Uvjeti za prelazak na paušalno oporezivanje</i> | 28 |
| 4.1.2. <i>Promjena načina oporezivanja i prijelaz na paušalno oporezivanje</i> | 29 |
| 4.1.3. <i>Prelazak sa paušalnog obrta na vođenje poslovnih knjiga</i> | 30 |
| 4.2. Prelazak s poreza na dohodak na porez na dobitak | 33 |
| 4.2.1. <i>Uvjeti za prelazak u sustav oporezivanja porezom na dobit</i> | 33 |
| 4.2.2. <i>Vođenje poslovnih knjiga</i> | 34 |
| 4.2.3. <i>Sastavljanje početne bilance</i> | 34 |
| 4.2.4. <i>Obveza korekcije dobitka na kraju prve godine poslovanja i plaćanja</i> | 37 |
| <i>poreza na dobitak</i> | 37 |
| 4.3. Prelazak s poreza na dobitak na porez na dohodak | 41 |
| 4.3.1. <i>Uvjeti za prelazak u sustav poreza na dohodak</i> | 41 |
| 4.3.2. <i>Iskazivanje početnog stanje u poslovnim knjigama</i> | 42 |
| 4.3.3. <i>Usporedba načina oporezivanja</i> | 46 |
| 4.4. Prijenos gospodarske cjeline obrta u trgovačko društvo | 49 |
| 5. ZAKLJUČAK | 51 |
| 6. LITARATURA | 54 |
| 7. POPIS SLIKA I TABLICA | 56 |

1. UVOD

Obrt je jedan od mogućih oblika registriranog obavljanja djelatnosti u Republici Hrvatskoj.

Zakonom o obrtu ¹ uređen je način i uvjeti za obavljanje obrta, vrste obrta, prava i obveze obrtnika, obrazovanje i osposobljavanje za obavljanje vezanih obrta, organiziranost obrta, te ostala važna pitanja za obavljanje obrta.

Obrt je u smislu ovog Zakona definiran kao samostalno i trajno obavljanje dopuštenih gospodarskih djelatnosti proizvodnjom, prometom ili pružanjem usluga na tržištu, u pravilu od strane fizičkih osoba sa svrhom postizanja dohotka ili dobiti. Dopušteno je obavljanje svake gospodarske djelatnosti koja nije zakonom zabranjena. Obrt može registrirati svaka punoljetna osoba, ali i stranac. Nije potrebno uplaćivati temeljni kapital. Radi brzog i povoljnog otvaranja obrta veliki broj poduzetnika odlučuje se na ovaj oblik obavljanja djelatnosti. Na temelju podataka Državnog zavoda za statistiku za lipanj 2021.godine oko 40% aktivnih gospodarskih subjekata u Republici Hrvatskoj su obrtnici².

Obrtnik prema Zakonu o obrtu je fizička osoba koja obavlja jednu ili više djelatnosti u svoje ime i svoj račun, a pri tom se može koristiti i radom drugih osoba. Vezano za zapošljavanje osoba jedna od prednosti obrta je da obrtnik, fizička osoba, može obavljati jednu ili više djelatnosti za svoj račun, a pritom se može koristiti pomaganjem članova obiteljskog kućanstva bez obveze zasnivanja radnog odnosa. Obiteljsko kućanstvo čine bračni drugovi, djeca i drugi srodnici koji zajedno žive, privređuju, odnosno ostvaruju prihode na drugi način i troše ih zajedno.

Zakon o obrtu predviđa mogućnost ortaštva u obavljanju obrta te propisuje da dvije ili više fizičkih osoba mogu obavljati zajednički obrt. Međusobni odnosi osoba uređuju se pisanim obvezno pravnim ugovorom o ortaštvu.

Osoba koja je zaposlena temeljem ugovora o radu kod drugog poslodavca može također otvoriti obrt i obavljati djelatnost, pod uvjetom da zadovoljava odgovarajuću stručnu spremu

¹ Zakon o obrtu (Narodne novine br. 143/13. do 41/20.)

² Hrvatska obrtnička komora: URL: <https://www.hok.hr/gospodarstvo-i-savjetovanje/statistika/obrtnistvo-u-brojkama> (pristupljeno 24.10.2021.)

za registriranu djelatnost obrta za koju je propisan uvjet određene razine stručnosti, odnosno uz uvjet zapošljavanja radnika koji ima odgovarajuću stručnu spremu.

U ovom radu iznose se i analiziraju zakonom propisani načini oporezivanja dohotka fizičkih osoba koje samostalnu djelatnost obavljaju na način propisan za obrte, slobodna zanimanja i ostale vrste djelatnosti koje se s poreznog motrišta smatraju obrtničkim djelatnostima, te kod obrtnika i slobodnih zanimanja koji djelatnost obavljaju u supoduzetništvu, s naglaskom na zakonske mogućnosti promjene načina oporezivanja dohotka ovih poreznih obveznika, specifičnosti vezane za prelazak iz sustava poreza na dohodak na porez na dobitak i obrtano.

Ovi porezni obveznici u pravilu su obveznici poreza na dohodak međutim ukoliko u tekućoj godini ostvare primitak veći od 7.500.000,00 kn, obvezni od prvog dana sljedeće godine umjesto poreza na dohodak plaćati porez na dobitak. Osim po sili zakona mogu i dobrovoljno postati obveznici poreza na dobit bez obzira na visinu ostvarenih primitaka. Ako su obveznicima poreza na dobit poslani po sili zakona imaju mogućnost nakon isteka kalendarske godine uz zadovoljavanje zakonskih propisa i ako smatraju da je za njih povoljnije biti obveznik poreza na dohodak, početkom nove poslovne godine promijeniti sustav oporezivanja i vratiti se u sustav poreza na dohodak. Međutim ako u sustav poreza na dobitak ušli dobrovoljno mogućnost promjene sustava oporezivanja imaju nakon isteka tri godine uz pretpostavku da zadovoljavaju zakonske kriterije.

Razlog odabira upravo ovo teme je učestalo susretanje u poslovnoj praksi sa nedoumicama ovih poreznih obveznika vezano za izbor načina obavljanja samostalne djelatnosti, prvenstveno kod pokretanja djelatnosti, ali i kasnije tijekom poslovanja.

Stoga je cilj ovog rada prikazati i pojasniti činjenice važne za oporezivanje dohotka fizičkih osoba koje obavljaju samostalnu djelatnost na način propisan za obrte i slobodna zanimanja, utvrđivanje zakonskih obveza s osnove poreza, doprinosa, vođenje poslovnih knjiga te evidentiranja poslovnih događaja kod promjena načina oporezivanja.

2. DJELATNOST OBRTA I SLOBODNIH ZANIMANJA

2.1. Vrste obrta

Sukladno Zakonu o obrtu³ obrti mogu biti:

- slobodni,
- vezani i
- povlašteni.

Slobodni obrti su oni obrti za čije je obavljanje potrebno ispuniti samo opće uvjete za otvaranje obrta tj. ne traži se propisana stručna sprema.

Vezani obrti su oni obrti za čije se obavljanje, osim općih uvjeta, traži ispit o stručnoj osposobljenosti, odgovarajuća srednja stručna sprema ili majstorski ispit (automehaničar, frizera, instalater grijanja i klimatizacije, stolar, klesar..).

Povlašteni obrti su oni obrti čije je obavljanje moguće isključivo na temelju povlastice, koju izdaje nadležno ministarstvo ili drugo nadležno tijelo ovisno o djelatnosti (na primjer, morski ribar, slatkovodni ribar).

Vezani obrti, stupanj i vrsta stručne spreme potrebne za njihovo obavljanje te povlašteni obrti i način izdavanja povlastica propisani su Pravilnikom o vezanim i povlaštenim obrtima i načinu izdavanja povlastica.

Posebnu kategoriju čine tradicijski obrti su obrti za koje je potrebno posebno poznavanje zanatskih vještina i umijeća u obavljanju djelatnosti te koji se obavljaju pretežnim udjelom ručnog rada, a koji se tehnikama proizvodnje i rada, namjenom i oblikom oslanjaju na obrasce tradicijske kulture te umjetnički obrti koji se odlikuju proizvodima i uslugama visoke estetske vrijednosti, dizajnom, likovnim i drugim rješenjima uz naglašenu kreativnost i individualnost majstora obrta –umjetnika.

³ Zakon o obrtu (Narodne novine br. 143/13. do 41/20.)

2.2. Slobodna zanimanja

Djelatnostima slobodnih zanimanja smatraju se profesionalne djelatnosti fizičkih osoba koje su po toj osnovi obvezno osigurane prema propisima što uređuju obvezna osiguranja, a kojima su to osnovne djelatnosti i koje su po toj osnovi upisane u registar obveznika poreza na dohodak. Djelatnostima slobodnih zanimanja osobito se smatraju⁴:

- samostalna djelatnost zdravstvenih djelatnika, veterinar, odvjetnika, javnih bilježnika, revizora, inženjera, arhitekata, poreznih savjetnika, stečajnih upravitelja, tumača, prevoditelja, turističkih djelatnika, kao i druge slične djelatnosti,
- samostalna djelatnost znanstvenika, književnika, izumitelja, kao i druge slične djelatnosti,
- samostalna predavačka djelatnost, odgojna djelatnost, kao i druge slične djelatnosti,
- samostalna djelatnost novinara, umjetnika i sportaša.

Samostalna djelatnost može se obavljati i u supoduzetništvu. Takvu djelatnost mogu zajednički obavljati dvije ili više fizičkih osoba. Dohodak ostvaren obavljanjem zajedničke samostalne djelatnosti utvrđuje se kao jedinstveni dohodak. Zajednički ostvaren dohodak ili gubitak dijeli se na pojedine supoduzetnike prema odredbama iz ugovora, a ako ugovor nije zaključen dohodak ili gubitak dijeli se na jednake dijelove.

Supoduzetnici koji ostvaruju zajednički dohodak obvezni su imenovati nositelja zajedničke djelatnosti, koji je prvenstveno odgovoran za vođenje poslovnih knjiga, plaća nje poreznih i drugih obveza, podnošenje prijave i izvješća i izvršavanje drugih propisanih obveza koje proizlaze iz zajedničke djelatnosti i zajedničke imovine i imovinskih prava.

⁴Porezna-uprava. URL: https://www.porezna-uprava.hr/HR_publicacije/Prirucnici_brosure, Oporezivanje slobodnih djelatnosti. (pristupljeno 25.10.21.)

3. OBRTNICI I SLOBODNA ZANIMANJA U POREZONOM SUSTAVU

U roku od 8 dana od početka obavljanja djelatnosti obrtnik je dužan prijaviti se u Registar poreznih obveznika pri ispostavi Porezne uprave, prema svom prebivalištu ili uobičajenom boravištu (dakle ne prema sjedištu obrta). Na temelju prijave RPO obrtnik prijavljuje koji je od načina oporezivanja odabrao.

Obrtnici koji obavljaju djelatnost prema Zakonu o obrtu te fizičke osobe koje obavljaju samostalne profesionalne djelatnosti prema rješenju nadležnih ministarstava, osobe koje obavljaju djelatnost poljoprivrede i šumarstva i sve druge djelatnosti, uključujući i primitke od najma pokretnina i nekretnina, koje su s poreznog motrišta izjednačene s obrtničkim djelatnostima, glede vođenja poslovnih knjiga, utvrđivanja porezne osnovice i plaćanja poreza su, u pravilu, obveznici poreza na dohodak. Poreznu osnovicu utvrđuju kao razliku između naplaćenih primitaka i stvarno nastalih (plaćenih) izdataka smanjenu za pripadajući osobni odbitak te zakonom dopuštene stavke smanjenja i uvećanja porezne osnovice.

Međutim obrtnici mogu biti i obveznici poreza na dobitak i to; po sili zakona temeljem obvezujućih odredbi Zakona o porezu na dobit⁵ prema kojima su obvezni promijeniti način oporezivanja kada ostvare uvjete uređene člankom 2. toga Zakona, ili taj način oporezivanja mogu odabrati dragovoljno bez obzira na visinu ostvarenih primitaka u prethodnoj godini.

3.1. Obveznici poreza na dohodak

3.1.1. Paušalno oporezivanje samostalnih djelatnosti

Paušalno oporezivanje samostalnih djelatnosti propisano je odredbama čl.82 st.1 Zakona o porezu na dohodak⁶, Pravilnika o porezu na dohodak⁷ te Pravilnika o paušalnom oporezivanju samostalnih djelatnosti⁸ kojima je definiran način utvrđivanja i visina godišnjeg paušalnog dohotka, način utvrđivanja i visina paušalnog poreza na dohodak i

⁵ Zakon o porezu na dobit (Narodne novine br. 177/04. do 138/20).

⁶ Zakon o porezu na dohodak (Narodne novine br. 115/16. do 138/20.)

⁷ Pravilnik o porezu na dohodak (Narodne novine br. 10/17. do 1/21.)

⁸ Pravilnik o paušalnom oporezivanju samostalnih djelatnosti (Narodne novine br. 1/20. do 1/21).

prireza porezu na dohodak te evidencije i izvješća u svezi paušalnog oporezivanja te druge odredbe bitne za provedbu paušalnog oporezivanja.

Uvrđivanje dohotka u paušalnoj svoti mogu izabrati fizičke osobe ako udovoljavaju propisanim uvjetima te ostvaruju primitke od obavljanja⁹:

- samostane djelatnosti obrta i s obrtom izjednačene djelatnosti u skladu sa Zakonom o obrtu¹⁰
- samostalne djelatnosti poljoprivrede i šumarstva
- samostalne djelatnosti koja se obavlja kao domaća radinost i sporedno zanimanje samo osobnim radom, sve dok se ne prijede propisana visina primitaka koji se ostvaruju od obavljanja navedenih djelatnosti.

Bitno je napomenuti da djelatnosti slobodnih zanimanja (zdravstvenih djelatnika, veterinaru, odvjetnika, javnih bilježnika, revizora, inženjera, arhitekata, poreznih savjetnika, stečajnih upravitelja, tumača, prevoditelja, turističkih djelatnika, novinara i druge slične djelatnosti) ne smatraju se obrtničkim djelatnostima, što znači da se na njih ne odnosi mogućnost paušalnog plaćanja poreza na dohodak već su obvezni za svoje poslovanje voditi poslovne knjige, utvrđivati dohodak kao razliku primitaka i izdataka te podnositi nadležnoj Poreznoj upravi godišnju poreznu prijavu na Obrascu DOH.

Fizička osoba koja ostvaruje primitke od obavljanja samostalne djelatnosti obrta, može dohodak utvrđivati u paušalnom iznosu ako ispunjava sljedeće uvjete:

- da nije obveznik poreza na dodanu vrijednost
- da u prethodnom poreznom razdoblju od djelatnosti nije ostvario ukupni godišnji primitak veći od iznosa propisanog za obvezni ulazak u sustav PDV-a (300.000,00 kn)
- istodobno ne obavlja samostalnu djelatnost iz čl. 29. Zakona od koje se dohodak mora utvrđivati na temelju propisanih poslovnih knjiga prema čl. 30.-35. Zakona.

⁹ Markota Lj. i Mahović Komljenović M. (2021.) Priprema za prijavu i podnošenje obrasca PD-SD i PO-SDZ za 2021. godinu – paušalisti. Računovodstvo, Revizija i Financije, XXXI (12), str.202.

¹⁰ Zakon o obrtu (Narodne novine br. 143/13. do 41/20.)

Porezni obveznik koji porez na dohodak od samostalne djelatnosti plaća u paušalnom iznosu ne vodi poslovne knjige osim evidencije o prometu – Obrazac KPR u skladu u kojem je obvezan evidentirati sve iznose naplaćene u gotovini i bezgotovinskim putem. Također, za svaku isporuku i obavljenju uslugu dužan je izdati račun propisanog sadržaja (računi moraju sadržavati najmanje podatke o izdavatelju, nadnevku izdavanja računa, broju računa, nazivu robe ili usluge, jediničnoj cijeni i ukupnom iznosu računa). Račun se ispostavlja u najmanje dva primjerka, od kojih se jedan uručuje kupcu, a drugi služi kao isprava za knjiženje ostvarenog prometa u obrascu KPR. Ako račune naplaćuju u gotovini, u obvezi su izdavati račune putem fiskalnih naplatnih uređaja od 1. srpnja 2017. godine, temeljem Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom¹¹.

Obveza izdavanja računa ne odnosi se na one paušaliste koji prodaju vlastite poljoprivredne proizvode na tržnicama i otvorenim prostorima.

3.1.2. Poslovne knjige i evidencije

Jedina poslovna knjiga koju su obrtnici u sustavu paušalnog oporezivanja obvezni voditi je knjiga prometa- Obrazac KPR.

Knjiga prometa je evidencija u koju se na kraju radnog dana, a najkasnije prije početka idućega radnog dana, upisuju primici naplaćeni u gotovu novcu i čekovima odnosno u slučaju paušalnog oporezivanja i primici naplaćeni bezgotovinskim putem. Ako se djelatnost prodaje na malo obavlja u više prodajnih mjesta tada se Knjiga prometa vodi za svako prodajno mjesto, radnju ili drugo.

Obrazac knjige prometa (Obrazac KPR) propisan je Pravilnikom o porezu na dohodak¹² i njegov je sastavni dio.

¹¹ Zakon o fiskalizaciji u prometu gotovinom (Narodne novine br. 115/16. - 138/20.)

¹² Pravilnik o porezu na dohodak (Narodne novine br. 10/17. do 1/21.)

2. u iznosu 17.250,00 kuna što je razlika između primitka u iznosu 115.000,00 kuna i porezno priznatih izdataka u visini 85%, ako porezni obveznik u poreznom razdoblju ostvaruje ukupni godišnji primitak iznad 85.000,00 kuna do 115.000,00 kuna,
3. u iznosu 22.425,00 kuna što je razlika između primitka u iznosu 149.500,00 kuna i porezno priznatih izdataka u visini 85%, ako porezni obveznik u poreznom razdoblju ostvaruje ukupni godišnji primitak iznad 115.000,00 kuna do 149.500,00 kuna,
4. u iznosu 34.500,00 kuna što je razlika između primitka u iznosu 230.000,00 kuna i porezno priznatih izdataka u visini 85%, ako porezni obveznik u poreznom razdoblju ostvaruje ukupni godišnji primitak iznad 149.500,00 kuna do 230.000,00 kuna,
5. u iznosu 45.000,00 kuna što je razlika između primitka u iznosu 300.000,00 kuna i porezno priznatih izdataka u visini 85%, ako porezni obveznik u poreznom razdoblju ostvaruje ukupni godišnji primitak iznad 230.000,00 kuna do 300.000,00 kuna.¹⁴

Godišnji paušalni porez na dohodak utvrđuje se primjenom porezne stope od 10%. Iznos godišnjeg paušalnog poreza na dohodak povećava se i za priraz porezu na dohodak koji je uveden odlukom jedinice lokalne samouprave prema prebivalištu ili uobičajenom boravištu poreznog obveznika.

Tablica 1: **Godišnji paušalni porez na dohodak**

| UKUPNI PRIMICI | GODIŠNJA POREZNA OSNOVICA | GODIŠNJI PAUŠALNI POREZ NA DOHODAK |
|------------------------------------|----------------------------------|---|
| od 0,00 do 85.000,00 | 12.750,00 | 1.275,00 kn |
| od 85.000,01 do 115.000,00 | 17.250,00 | 1.725,00 kn |
| Od 115.000,01 do 149.500,00 | 22.425,00 | 2.242,50 kn |
| od 149.500,01 do 230.000,00 | 34.500,00 | 3.450,00 kn |
| od 230.000,01 do 300.000,00 | 45.000,00 | 4.500,00 kn |

Izvor: [URL:http://porezna-uprava.hr](http://porezna-uprava.hr)

¹⁴ Pravilnik o paušalnom oporezivanju samostalnih djelatnosti (Narodne novine br.1/20. do 1/21.)

Mjesečni paušalni porez na dohodak utvrđuje se na način da se godišnji paušalni porez na dohodak podijeli na 12 mjeseci odnosno na razmjerni broj mjeseci poreznog razdoblja (kalendarske godine) u kojima porezni obveznik obavlja samostalnu djelatnost.

Paušalni porez na dohodak i prirez plaćaju se tromjesečno na račun poreza na dohodak grada/općine prema prebivalištu (boravištu) poreznog obveznika i to do posljednjeg dana svakog tromjesečja, u svoti koja je jednaka umnošku broja mjeseci tromjesečja za koje je utvrđena obveza te utvrđenoga mjesečnog paušalnog poreza.

Rokovi plaćanja paušalnog poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak su¹⁵:

- I. tromjesečje do 31. ožujka
- II. tromjesečje do 30. lipnja
- III. tromjesečje do 30. rujna
- IV. tromjesečje do 31. prosinca.

Porezni obveznik koji sam obavlja djelatnost te nositelj i supoduzetnik u zajedničkoj djelatnosti koja se paušalno oporezuje, obvezni su najkasnije 15 dana nakon isteka kalendarske godine podnijeti nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema svom prebivalištu/uobičajenom boravištu Izvješće o paušalnom dohotku od samostalnih djelatnosti i uplaćenom paušalnom porezu na dohodak i prirezu poreza na dohodak na obrascu PO-SD. Obrazac PO-SD popunjava se prema evidenciji o ostvarenom prometu koji se upisuje u Obrazac KPR¹⁶.

Osim na početku obavljanja samostalne djelatnosti te u slučaju prelaska utvrđivanja dohotka na temelju poslovnih knjiga na utvrđivanje dohotka u paušalnoj svoti, ukinuto je izdavanje poreznih rješenja o godišnjem paušalnom porezu na dohodak te je uvedeno samozaduživanje.

¹⁵ Markota Lj. i Mahović Komljenović M. (2021.) Priprema za prijavu i podnošenje obrasca PD-SD i PO-SDZ za 2021. godinu – paušalisti. Računovodstvo, Revizija i Financije, XXXI (12), str.204

¹⁶ Ibid., str.208

Slika 2: Obrazac PO-SD

OBRAZAC PO-SD

IZVJEŠĆE O PAUŠALNOM DOHOTKU OD SAMOSTALNIH DJELATNOSTI I UPLAĆENOM PAUŠALNOM POREZU NA DOHODAK I PRIREZU POREZA NA DOHODAK OD _____ DO _____ GODINI

| I. PODACI O POREZNOJ OBVEZNIKU | | | | | | |
|---|--|--|----|---|----|---------|
| OIB | | IME I PREZIME | | ADRESA PREBIVALIŠTA/UOBIČAJENOG BORAVIŠTA | | |
| II. PODACI O DJELATNOSTI | | | | | | |
| 1. NAZIV I VRSTA DJELATNOSTI | | | | | | |
| 2. ADRESA OBAVLJANJA DJELATNOSTI | | | | | | |
| 3. GRAD VUKOVAR I POTPOMOŽNUTA PODRUČJA JEDINICA LOKALNE SAMOUPRAVE I. SKUPINE I OTOCI I. SKUPINE | | | | | | DA NE |
| 4. RAZDOBLJE OBAVLJANJA DJELATNOSTI | | | | | | |
| OD | DO | OD | DO | OD | DO | OD |
| III. PODACI O OSTVARENIM PRIMICIMA OD POJEDINAČNE DJELATNOSTI | | | | | | |
| PRIMICI NAPLAĆENI U GOTOVINI | | PRIMICI NAPLAĆENI BEZGOTOVINSKIM PUTEM | | UKUPNO NAPLAĆENI PRIMICI | | |
| 1 | | 2 | | 3 (1+2) | | |
| IV. GODIŠNJI PAUŠALNI DOHODAK OD POJEDINAČNE DJELATNOSTI ¹⁷ / BROJ MJESECI OBAVLJANJA DJELATNOSTI ² | | | | | | |
| V. GODIŠNJI PAUŠALNI DOHODAK OD ZAJEDNIČKE DJELATNOSTI / BROJ MJESECI OBAVLJANJA DJELATNOSTI | | | | | | |
| VI. UKUPNI GODIŠNJI PAUŠALNI DOHODAK | | | | | | |
| VII. OBRAČUN PAUŠALNOG POREZA NA DOHODAK I PRIREZA POREZU NA DOHODAK | | | | | | |
| 1. | IZNOS OBVEZE PAUŠALNOG POREZA NA DOHODAK | | | | | |
| 2. | PRIREZ POREZU NA DOHODAK (PROSJEČNA STOPA) | | | | | _____ % |
| 3. | UKUPNO PAUŠALNI POREZ NA DOHODAK I PRIREZ POREZU NA DOHODAK (1.+2.) | | | | | |
| 4. | UMANJENJE PAUŠALNOG POREZA NA DOHODAK ZA PODRUČJE GRADA VUKOVARA I POTPOMOŽNUTIH PODRUČJA JEDINICA LOKALNE SAMOUPRAVE I. SKUPINE I OTOCI I. SKUPINE ³ | | | | | |
| 5. | UKUPNA OBVEZA PAUŠALNOG POREZA NA DOHODAK I PRIREZ POREZU NA DOHODAK NAKON UMANJENJA | | | | | |
| 6. | UKUPNO UPLAĆENI PAUŠALNI POREZ NA DOHODAK I PRIREZ POREZU NA DOHODAK | | | | | |
| 7. | RAZLIKA ZA UPLATU/POVRAT | | | | | |
| 8. | IZNOS MJESEČNOG PAUŠALNOG POREZA I PRIREZA POREZU NA DOHODAK ⁴ | | | | | |

Nadnevak _____

POTPIS POREZNOG OBVEZNIKA

Izvor: Hrvatska obrtnička komora: URL: <https://www.hok.hr/gospodarstvo-i-savjetovanje/poslovne-knjige-i-obveze-obrtnika> (pristupljeno 25.10.21.)

Nositelj zajedničke djelatnosti koji porez na dohodak od zajedničke samostalne djelatnosti utvrđuje u paušalnom iznosu obvezan je najkasnije 15 dana po isteku kalendarske godine podnijeti nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema svom prebivalištu/uobičajenom boravištu Izvješće nositelja o paušalnom dohotku od zajedničke samostalne djelatnosti i supoduzetnicima u zajedničkoj djelatnosti na Obrascu PO-SD-Z.

3.1.4. Utvrđivanje dohotka na temelju vođenja poslovnih knjiga

Porezni obveznici koji obavljaju samostalnu djelatnost i vode poslovne knjige u skladu s odredbama Zakona o porezu na dohodak¹⁷ i Pravilnika o porezu na dohodak¹⁸ utvrđuju dohodak na temelju podataka iz poslovnih knjiga i evidencija, kao razliku između poslovnih

¹⁷ Zakon o porezu na dohodak (Narodne novine br.115/16. do 138/20.)

¹⁸ Pravilnik o porezu na dohodak (Narodne novine br. br.10/17. do 01/21.)

primitaka ostvarenih prodajom dobara i usluga i poslovnih izdataka u svrhu ostvarivanja primitaka

Poslovne knjige propisane Zakonom i Pravilnikom o porezu na dohodak obvezne su za fizičke osobe koje obavljaju: samostalnu obrtničku djelatnost, djelatnost slobodnih zanimanja, djelatnost poljoprivrede i šumarstva. Obrtnici mogu voditi poslovne knjige samostalno ili uz pomoć drugih (knjigovodstveni servisi, druge stručne osobe itd.) i to u elektroničkom ili „papirnatom“ zapisu.

Poslovne knjige se vode posebno za svaku kalendarsku godinu (porezno razdoblje). Svaka od poslovnih knjiga vodi se na propisanim obrascima¹⁹:

➤ Knjiga primitaka i izdataka (Obrazac KPI)

Evidencija o dnevnim i ukupnim poslovnim primicima i izdacima u poreznom razdoblju. Unose se podaci o poslovnim primicima i izdacima na temelju vjerodostojnih isprava prema nadnevku naplate ili plaćanja. Porezni obveznik dužan je u KPI ili drugim evidencijama osigurati podatke o dnevnom gotovinskom prometu. Pritom se primitci u gotovini odnose na podatke o dnevnom gotovinskom prometu koje ne treba dnevno evidentirati u KPI ako porezni obveznik vodi evidenciju o dnevnom gotovinskom prometu prema Zakonu o PDV-u (Knjiga I-RA). U tom slučaju u KPI može se upisati gotovinski promet u jednoj svoti za cijelo obračunsko razdoblje (mjesečno ili tromjesečno), a u istim rokovima kao što se utvrđuje i obveza za PDV. Ako obveznik nije u sustavu PDV-a, gotovinski promet se može evidentirati u jednoj svoti, ali za prethodni mjesec.

Porezni obveznik za svoje poslovanje vodi jednu KPI bez obzira na broj poslovnih jedinica i broj registriranih djelatnosti. Za zajedničku djelatnost vodi se jedna knjiga primitaka i izdataka bez obzira na broj poslovnih jedinica i supoduzetnika. Na kraju poreznog razdoblja (godine) primici i izdaci se zbrajaju.

¹⁹ Hrvatska obrtnička komora: URL: <https://www.hok.hr/gospodarstvo-i-savjetovanje/poslovne-knjige-i-obveze-obrtnika> (pristupljeno 25.10.21.)

➤ Knjiga prometa (Obrazac KP)

Knjiga prometa je evidencija u koju se na kraju radnog dana, a najkasnije prije početka idućega radnog dana, upisuju primici naplaćeni u gotovu novcu i čekovima odnosno u slučaju paušalnog oporezivanja i primici naplaćeni bezgotovinskim putem²³.

Ako se podaci o dnevnom gotovinskom prometu vode u Knjizi primitaka i izdataka ili u drugim evidencijama na mjestu gdje se gotovinski promet ostvaruje, tada nije potrebno voditi i Knjigu prometa.

Knjigu prometa nisu obvezni voditi porezni obveznici poreza na dohodak koji nisu obveznici poreza na dodanu vrijednost, uz uvjet da djelatnost ne obavljaju u više poslovnih jedinica, a podatke u Knjigu primitaka i izdataka unose u rokovima propisanim u uvodnim stavkama.

Knjigu prometa nisu obvezni voditi obveznici poreza na dohodak koji vode evidencije o dnevnom prometu po posebnim zakonima u propisanim rokovima (npr. u trgovini Knjiga popisa). Obrazac knjige prometa (Obrazac KPR) propisan je Pravilnikom o porezu na dohodak i njegov je sastavni dio.

➤ Evidencija o nabavi i utrošku repromaterijala

Obvezna je za proizvodne i uslužne djelatnosti te ugostitelje koji prodaju hranu i pića i napitke koje su sami proizveli. Služi za utvrđivanje povezanosti primitaka s izdacima poreznih obveznika. Izgled evidencije nije propisan, bitno je da sadrži tražene elemente:²⁴

- Podatke o nabavi repromaterijala (naziv dobavljača, broj i datum računa, količina)
- Podatke o utrošku repromaterijala (vrsta materija, utrošena količina, broj internog dokumenta – specifikacije, radnog naloga i sl.) .

Navedene promjene evidentiraju se najkasnije u roku od mjesec dana od nastanka promjene.

Samostalne djelatnosti evidentiraju primitke i izdatke prema načelu blagajne, što znači da se primitci i izdatci od poslovnih događaja utvrđuju tek nakon primljenih uplata i obavljenih

²³ Hrvatska obrtnička komora:URL:<https://www.hok.hr/gospodarstvo-i-savjetovanje/poslovne-knjige-i-obveze-obrtnika> (pristupljeno 25.10.21.)

²⁴ Hrvatska obrtnička komora:URL:<https://www.hok.hr/gospodarstvo-i-savjetovanje/poslovne-knjige-i-obveze-obrtnika> (pristupljeno 25.10.21.)

isplata²⁵. No, ako priljevi i odljevi nisu obavljani u novcu nego u drugim dobrima, treba ih utvrđivati i evidentirati kao primitke i izdatke u naravi. Pritom se nenovčani primitci utvrđuju prema tržišnoj vrijednosti, odnosno prema cijeni koja bi se ostvarila kod prodaje u uobičajenom poslovnom prometu, a nenovčani se izdatci utvrđuju prema cijenama nabave ili cijenama koštanja.

Poslovni su primitci sva dobra koja su poreznom obvezniku u okviru njegove samostalne djelatnosti pritekla u poreznom razdoblju. Poslovnim primitcima smatraju se:

1. Sva dobra (novac, stvari, materijalna prava, usluge i dr.) koja su poreznom obvezniku u okviru njegove samostalne djelatnosti pritekla u poreznom razdoblju prema njihovoj tržišnoj vrijednosti. Navedeni su primitci rezultat obavljanja registrirane djelatnosti, odnosno primitci od prodanih dobara i usluga naplaćenih u poreznom razdoblju, neovisno o tome je li riječ o cijeloj kalendarskoj godini ili samo dijelu godine (ako je počeo poslovao ili likvidirao djelatnost u tijeku godine). Poslovni primitci utvrđuju se prema njihovoj tržišnoj vrijednosti.
2. Primitci predumovi i prolazne stavke Primitcima se smatraju i primitci predumovi, za isporuku robe i obavljanje usluga na koje se obvezao porezni obveznik, a koje nije obavio do kraja poreznog razdoblja (kalendarske godine).
3. Primitci ostvareni od prodaje stvari ili prava koja služe za obavljanje samostalne djelatnosti i koja se vode ili su se trebala voditi u popisu DI Tim se primitcima smatraju, ostvareni primitci od prodaje (na temelju izdanog računa) stvari ili prava.
4. Primitci ostvareni od izuzimanja stvari ili prava. Izuzimanjima se smatraju sve vrijednosti koje porezni obveznik izuzme iz radnje, obrta ili drugog oblika samostalne djelatnosti za svoje potrebe, potrebe svog kućanstva ili druge potrebe koje nisu u vezi s obavljanjem djelatnosti.

²⁵ Zakon o porezu na dohodak (Narodne novine br. 115/16. do 138/20.)
Pravilnik o porezu na dohodak (Narodne novine br. 10/17. do 1/21.)

5. Primitci koji se javljaju kod zatvaranja obrta odnosno prestanka obavljanja samostalne djelatnosti – likvidacije. Obveza evidentiranja primitaka kod zatvaranja obrta proizlazi Pravilnika o porezu na dohodak, a to mogu biti sljedeći primitci²⁶: nenaplaćena potraživanja od kupaca, usporediva tržišna vrijednost zaliha materijala, gotovih proizvoda, trgovačke robe i ostalih zaliha te usporediva tržišna vrijednost dugotrajne imovine koja je evidentirana u popisu dugotrajne imovine neovisno o njezinoj knjigovodstvenoj vrijednosti u trenutku zatvaranja obrta. Kod ovih se primitaka odstupa od temeljnog načela blagajne i oni se u knjigu primitaka i izdataka bilježe kao primitci u naravi.
6. Primitci od otuđenja djelatnosti (prodaje, darovanja i sl.). Otuditelj je u poreznom razdoblju u kojem je djelatnost otuđena obvezan iskazati poslovne primitke, a stjecatelj primitke – obveze preuzete od prodavatelja za robu i usluge.
7. Manjkovi dobara u smislu propisa o PDV-u iznad visine utvrđene odlukom Hrvatske obrtničke komore uvećani za pripadajući PDV.
8. Primitci po osnovi kamata, ako su ostvareni iz financijskih transakcija koje čine osnovnu djelatnost poreznog obveznika i naplaćene zatezne kamate na potraživanja iz poslovnih odnosa.
9. Primitci na temelju oproštenog duga od strane vjerovnika. Ako vjerovnik (kreditor) obrtniku oprosti odnosno otpiše dug na osnovi kredita za nabavu stvari i prava, a koja se unose u popis dugotrajne imovine, svota otpisanog duga za obrtnika predstavlja primitak u naravi.
10. Primitci na temelju odricanja potraživanja od kupca. Ako se porezni obveznik zbog osobnih razloga odrekne tražbine po osnovi prodane robe ili obavljenih usluga koja bi u poreznom razdoblju u kojemu se odrekao tražbine ili kasnijim poreznim razdobljima dovela do primitaka, tada se svota tražbine utvrđuje kao primitak u naravi u godini u kojoj je donesena odluka o odricanju od tražbine.

²⁶ Pravilnik o porezu na dohodak (Narodne novine br. 10/17. do 1/21.)

11. Primitci naplaćeni od osiguravajućih društava na temelju osiguranja stvari, odgovornosti, imovine, života i slučaja ozljede na radu i imovine koje je isplatilo osiguravajuće društvo na ime osiguranja, osiguranja za slučaj ozljede na radu i slično, ako je ugovaratelj i korisnik police osiguranja obrt.
12. Primitci od refundacije naknada plaća za bolovanja više od 42 dana za zaposlenike u obrtu (NE i za vlasnika obrta) primljeni od Hrvatskog zavoda za zdravstveno osiguranje ili Hrvatskog zavoda za zaštitu zdravlja na radu.
13. Novčana sredstva primljena od Hrvatskog zavoda za zapošljavanje na ime sufinanciranja troškova novozaposlenih radnika na temelju programa poticaja zapošljavanja i sl.

Poslovni izdatci u vezi s obavljanjem obrtničke su svi odljevi dobara poreznog obveznika tijekom poreznog razdoblja izvršeni radi stjecanja, osiguranja i očuvanja poslovnih primitaka tijekom poreznog razdoblja. Smatra se da je došlo do odljeva dobara pa time i do nastanka izdatka, kada porezni obveznik njima više ne može raspolagati. Poslovni izdatci evidentiraju se u skladu s načelom blagajne, u trenutku kada je isplata obavljena²⁷.

Kao poslovni izdatci mogu se priznati samo oni izdatci o kojima postoje uredne isprave i koji su izravno vezani za ostvarivanje primitaka. Između primitaka i izdataka mora postojati međuzavisnost, što znači da se učinjeni izdatak treba odraziti na ostvarivanje (povećanje) tekućih ili budućih primitaka. Pri utvrđivanju povezanosti primitaka s izdancima polazi se od normativa (utroška materijala, energije i sl.), vodeći pritom brigu o načinu rada i posebnosti djelatnosti.

²⁷ Pravilnik o porezu na dohodak (Narodne novine br. 10/17. do 1/21.)

Poslovnim se izdatcima smatraju i knjiže u Obrazac KPI sljedeći poslovni izdatci²⁸:

1. Izdatci za materijal, robu, proizvode, energiju i usluge na osnovi obavljanja samostalne djelatnost. Izdatak se priznaje u visini cijene nabave, odnosno u visini primljenog i plaćenog računa dobavljača ili troška proizvodnje , uz uvjet da je riječ o izdatcima u vezi s obavljanjem obrtničke djelatnosti.
2. Izdatci u vezi s korištenjem prostora i opreme u kojima se obavlja djelatnost.
3. Dani predujmovi- Izdatcima se smatraju i predujmovi dani za neisporučenu robu i neobavljene usluge, osim predujmova danih za nabavu dugotrajne imovine.
4. Izdatci osoblja i doprinosi za obvezna osiguranja radnika i nositelja obrta. Porezno priznatim izdatcima smatraju se isplaćene plaće zaposlenika (porez na dohodak i možebitni prirez te doprinosi) te obvezni doprinosi na plaću radnika.
5. Izdatci za obrazovanje i izobrazbu poduzetnika i njegovih radnika.
6. Otpisi dugotrajne imovine – amortizacija. Dobra dugotrajne imovine koja su unesena u popis DI otpisuju se prema Zakonu o porezu na dobit²⁹ te je svota otpisa, neovisno o tome je li obračunana prema stopama iz navedenog članka, uvećanim za 100 % ili nižim od propisanih, porezno priznati izdatak.
7. Ulaganja, osim ulaganja u dugotrajnu imovinu i ulaganja u novcu. To mogu biti sva privatna dobra koja porezni obveznik unese u djelatnost, a koja ne potječu od obavljanja djelatnosti, a smatraju se poslovnim izdatcima kada se ulaganje obavi. Ulaganje obrtne imovine procjenjuje se prema nabavnoj vrijednosti, a ulaganja dugotrajne imovine prema usporedivoj tržišnoj vrijednosti. Ulaganje dugotrajne imovine ne smatra se izdatkom nego se izdatci raspoređuju kroz vijek trajanja potrošive dugotrajne imovine.

²⁸ Markota, Lj. (2021). Utvrđivanje dohotka od obrtničkih, slobodnih i drugih samostalnih djelatnosti na Obrascu DOH-Z i Obrascu DOH za 2020. godinu. Prilog časopisu Računovodstvo, Revizija i Financije, XXXI (1), str. 49-50.

²⁹ Zakon o porezu na dobit (Narodne novine br. 177/04. do 138/20.)

8. Preostala knjigovodstvena vrijednost u slučaju prodaje ili izuzimanja imovine.
9. Naknade, potpore i nagrade za nositelje obrtničke djelatnosti i djelatnosti slobodnog zanimanja kao i djelatnosti poljoprivrede te zaposlenike. Riječ je o naknadama koje poslodavci, obrtnici i s obrtom izjednačene djelatnosti mogu isplaćivati sebi ili svojim zaposlenicima i knjižiti kao izdatak. To su npr. naknade prijevoznih troškova i troškova noćenja na službenom putu u visini stvarnih izdataka, naknade troškova prijevoza na posao, potpore zbog invalidnosti radnika, potpore za slučaj smrti radnika ili člana uže obitelji radnika, dar djetetu do 15 godina života, darovi zaposlenicima u naravi svoti do 600,00 kn (ne i nositelju samostalne djelatnosti), prigodne nagrade kao što su božićnica, regres, novčane nagrade za radne rezultate i drugi oblici dodatnog nagrađivanja radnika (dodatna plaća, dodatak uz mjesečnu plaću i sl. do 5.000,00 kn godišnje, nagrade radnicima za navršeni broj godina radnog staža – jubilarne nagrade, dnevnice za službeno putovanje u tuzemstvu i inozemstvu i dnevnice za rad na terenu u tuzemstvu i inozemstvu, naknada za odvojeni život, pomorski dodatak, otpremnine radi odlaska u mirovinu, nagrade učenicima i studentima za vrijeme praktičnog rada i dr.³⁰
10. Isplate stipendija učenicima i studentima (u tuzemstvu i inozemstvu) za redovito školovanje na srednjim školama, preddiplomskim i diplomskim ili integriranim preddiplomskim i diplomskim stručnim studijima, odnosno preddiplomskim ili specijalističkim diplomskim stručnim studijima.
11. Nagrade učenicima na praktičnom radu i naukovanju.
12. Izdatci u vezi s otuđenjem ili likvidacijom djelatnosti. U skladu Pravilnika³¹ to su: knjigovodstvena vrijednost dugotrajne imovine prema popisu te imovine u trenutku likvidacije, neplaćene obveze dobavljačima i druge neplaćene obveze u vezi s djelatnošću te drugi izdatci u vezi s likvidacijom.
13. Plaćene kamate po kreditima i zajmovima koji su u vezi s obavljanjem djelatnosti kao i zatezne kamate na obveze iz poslovnih odnosa . Poslovnim izdatcima smatraju

³⁰ Pravilnik o porezu na dohodak (Narodne novine br. 10/17. do 1/21.)

³¹ Pravilnik o porezu na dohodak (Narodne novine br. 10/17. do 1/21.)

se, osim plaćenih kamata po zajmovima i kreditima za obavljanje djelatnosti, također i jednokratne naknade te drugi izdatci u vezi s odobravanjem kredita.

14. Doprinos Hrvatskoj obrtničkoj komori, članarina turističkoj zajednici, spomenička renta.
15. Premije dobrovoljnoga mirovinskog osiguranja koje poslodavac uplaćuje u korist svojeg zaposlenika ili osobno poreznog obveznika koji obavlja samostalnu djelatnost.
16. Proizvodi iz asortimana poreznog obveznika te drugi reklamni predmeti. Ovim se izdatcima smatraju proizvodi i roba iz asortimana poreznog obveznika prilagođeni za te svrhe s oznakom “nije za prodaju” te drugi reklamni predmeti s nazivom tvrtke, proizvoda i drugog oblika reklame.

Dohodak od samostalnih djelatnosti je razlika između poslovnih primitaka i poslovnih izdataka nastalih u poreznom razdoblju. Pritom nije bitno je li riječ o obrtničkoj djelatnosti s jednim nositeljem ili obavljanju obrtničke djelatnosti s više supoduzetnika. Za 2022. godinu to su svi poslovni događaji (primitci i izdatci) evidentirani u Obrascu KPI prema načelu blagajne, dakle oni koji su plaćeni i naplaćeni u razdoblju od 1. siječnja 2021. do 31. prosinca 2022. godine, zajedno s izdatkom amortizacije – otpisom dugotrajne imovine, a prema obračunu iskazanom u Obrascu DI. Utvrditi dohodak, odnosno poreznu osnovicu na koju treba obračunati porez na dohodak samostalne obrtničke djelatnosti, znači najprije utvrditi ukupne poslovne primitke i izdatke poslovne godine³².

Dohodak je razlika tako utvrđenih primitaka i izdataka.

Utvrđeni dohodak obrtnika nije i porezna osnovica na koju obrtnik treba obračunati porez na dohodak. Zakonom i Pravilnikom³³ propisane su razne porezne olakšice koje se primjenjuju na dohodak i umanjuju poreznu osnovicu, a to su:

- plaće novozaposlenih osoba,

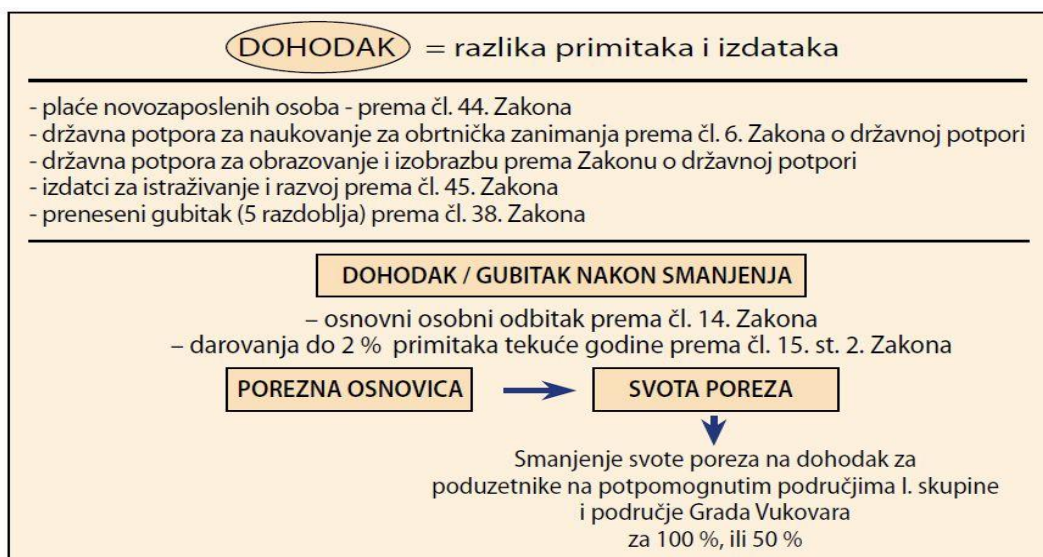
³² Markota, Lj. (2021). Utvrđivanje dohotka od obrtničkih, slobodnih i drugih samostalnih djelatnosti na Obrascu DOH-Z i Obrascu DOH za 2020. godinu. Prilog časopisu Računovodstvo, Revizija i Financije, XXXI (1), str. 49-50.

³³ Pravilnik o porezu na dohodak (Narodne novine br. 10/17. do 1/21.)

- državna potpora za naukovanje za obrtnička zanimanja prema Zakonu o državnoj potpori za obrazovanje i izobrazbu³⁴,
- državna potpora za obrazovanje i izobrazbu prema Zakonu o državnoj potpori
- izdaci za istraživanje i razvoj
- preneseni gubitak (5 razdoblja)

Kada dohodak umanjimo za olakšice dobit ćemo dohodak/gubitak nakon smanjenja. Nadalje, dohodak umanjujemo za osnovni osobni odbitak i za darovanja u iznosu do 2% primitka tekuće godine te dobivamo poreznu osnovicu za obračun poreza na dohodak. Svota poreza na dohodak se smanjuje za poduzetnike na potpomognutim područjima I. skupine i području Grada Vukovara za 100% ili 50%.

Slika 6: Utvrđivanje dohotka i porezne osnovice za samostalne djelatnosti



Izvor: Prilog časopisu Računovodstvo, Revizija i financije br.1/2021

Obveznici poreza na dohodak dužni su nakon isteka poreznog razdoblja (kalendarske godine) podnijeti godišnju poreznu prijavu propisanog oblika i sadržaja. Godišnja porezna prijava (obrazac DOH) podnosi se do kraja veljače za prethodnu godinu. Uz obrazac DOH treba predati i pregled poslovnih primitaka i izdataka na obrascu PPI i popis dugotrajne imovine na obrascu DI. Do kraja veljače nadležnoj poreznoj upravi treba dostaviti i konačni

³⁴ Zakon o državnoj potpori za obrazovanje i izobrazbu (Narodne novine br. 109/07. do 14/14.)

obračun članarine turističkim zajednicama na obrascu TZ, obračun spomeničke rente na obrascu SR i obračun komorskog doprinosa na obrascu KD.

Obveznici poreza na dohodak koji obavljaju djelatnost obrta u supoduzetništvu – zajedničkom obrtu trebaju predati godišnju poreznu prijavu Obrascu DOH-Z za zajednički ostvareni dohodak najkasnije do kraja siječnja slijedeće godine. Tek nakon toga svaki supoduzetnik predaje prijavu za svoj dio dohotka te možebitno ostvarene ostale dohotke u poreznom razdoblju, do kraja veljače.

Godišnje porezne osnovice i stope poreza na dohodak prikazane su kako slijedi:³⁵

- do 360.000,00 kn primjenjuje se stopa od 20 %
- iznad 360.000,00 kn godišnje primjenjuje se stopa od 30 %.

Na porez plaća se i prirez ako postoji obveza plaćanja prireza u njihovu mjestu prebivališta ili njihova uobičajenog boravišta.

3.2. Obveznici poreza na dobit

Fizičke osobe koje obavljaju registriranu djelatnost i utvrđuju dohodak od samostalne djelatnosti mogu po vlastitom izboru plaćati porez na dobit umjesto poreza na dohodak. Jedan od odlučujućih elemenata za promjenu poreznog statusa svakako je visina porezne stope. Ako dragovoljno izaberu promjenu oporezivanja s poreza na dohodak na porez na dobitak to ih obvezuje sljedeće tri godine te tek nakon isteka razdoblja od tri godine mogu ponovo promijeniti način oporezivanja i ponovo postati obveznicima poreza na dohodak. U opravdanim slučajevima i na temelju pisanog zahtjeva Porezna uprava može odobriti i kraći rok povratka na plaćanje poreza na dohodak.

Obrtnici po osnovu obavljanja samostalne djelatnosti mogu postati obveznici poreza na dobit i po sili zakona, ako zadovolje uvjet propisan Zakonom o porezu na dobit.³⁶

Od 1.1.2020. došlo je do značajne promjene u propisivanju uvjeta prema kojima fizička osoba, koja obavlja neku samostalnu djelatnost po osnovi koje je obveznik porez na

³⁵ Zakon o porezu na dohodak (Narodne novine br. 115/16. do 138/20.)

³⁶ Zakon o porezu na dobit (Narodne novine br. 177/04. do 138/20.)

dohodak, postaje obveznikom poreza na dobit. Fizička osoba koja obavlja samostalnu djelatnost po osnovi koje je obveznik porez na dohodak, postaje obveznik plaćanja poreza na dobit, ako u prethodnom poreznom razdoblju ostvari ukupni primitak veći od 7.500.000,00 kuna³⁷.

Ako su ovi porezni obveznici postali obveznicima poreza na dobit po sili zakona, a ako više ne postoje uvjeti za plaćanje poreza na dobitak nakon tri godine ili prije, tada ponovo mogu promijeniti način oporezivanja te postati obveznicima poreza na dohodak.

Promijeniti način oporezivanja, odnosno umjesto poreza na dohodak plaćati porez na dobitak, znači promijeniti način vođenja poslovnih knjiga, načina financijskog izvješćivanja, način utvrđivanja porezne osnovice i plaćanja poreza na dobitak. U tom pogledu obrtnici obveznici poreza na dobit izjednačavaju se s pravnim osobama (trgovačkim društvima). Utvrđuju dobitak kao razliku prihoda i rashoda utvrđenih prema obračunskom načelu, a pod određenim uvjetima i novčanom načelu, vode poslovne knjige prema Zakonu o računovodstvu³⁸, dnevnik, glavnu knjigu i pomoćne knjige, sastavljaju godišnje financijske izvještaje, te podnose Prijavu poreza na dobit za porezno razdoblje nadležnoj ispostavi Porezne uprave najkasnije do 30. travnja tekuće godine za prethodnu godinu.

3.3. Obveznici obavljanja samostalne djelatnosti u sustavu PDV

Obrtnici čija vrijednost isporuka dobara ili obavljenih usluga u prethodnoj ili tekućoj godini iznosi do 300.000,00 kn smatraju se malim poreznim obveznicima i nisu obveznici poreza na dodanu vrijednost. Mali je porezni obveznik oslobođen od plaćanja PDV-a na isporuke dobara ili usluga, nema pravo iskazivati PDV na izdanim računima i nema pravo na odbitak pretporeza.

Ako je mali porezni obveznik tijekom godine isporučio dobra i usluge u svoti većoj od 300.000,00 kn, treba se upisati u registar obveznika PDV-a³⁹ od 1. dana u mjesecu koji slijedi nakon mjeseca u kojemu je obavio isporuke dobara i usluga iznad propisane svote. Obveza se jednako odnosi na „dohodaše“ i „dobitaše“. O tome treba obavijestiti nadležnu

³⁷ Ibid.

³⁸ Zakon o računovodstvu (Narodne novine br. 78/15. do 47/20.)

³⁹ Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine br. 73/13. do 73/21.)

ispostavu PU prema svome sjedištu odnosno prebivalištu ili uobičajenom boravištu podnošenjem Zahtjeva za registriranje za potrebe PDV-a radi upisa u registar obveznika PDV-a. To je Obrazac P-PDV koji treba predati najkasnije do 15. dana u mjesecu koji slijedi nakon mjeseca u kojemu je obavio isporuke u svoti većoj od 300.000,00 kn.⁴⁰

Poduzetnici mogu ući u sustav PDV-a i dobrovoljno tijekom godine. Odluka o dobrovoljnom ulasku u sustav obvezuje ih da trebaju biti obveznici PDV-a sljedeće tri kalendarske godine.

Nakon ulaska u sustav PDV-a porezni obveznik treba voditi propisane porezne evidencije (Knjige U-RA i I-RA) i predavati propisana porezna izvješća (Obrasce PDV, ZP, PDV-S i dr.). Porezni obveznici mogu biti mjesečni ili tromjesečni obveznici PDV-a ovisno o tome jesu li u prethodnoj godini ostvarili isporuke veće ili manje od 800.000,00 kn s PDV-om. Ipak, porezni obveznik može donijeti odluku da neovisno o ostvarenom prometu u svoti ispod 800.000,00 kn bude mjesečni obveznik PDV-a. Odluku o podnošenju mjesečnih prijava trebaju donijeti najkasnije do 15. siječnja sljedeće godine te o tome treba obavijestiti PU. Bitno je istaknuti da porezni obveznici koji obavljaju transakcije unutar EU-a (isporuke dobara u EU-u, stjecanje dobara unutar EU-a, „inozemne“ usluge i dr.) ne mogu biti tromjesečni obveznici neovisno o ostvarenoj vrijednosti isporuka te su mjesečni obveznici. To znači da tromjesečni obveznik prelazi u mjesečnog u razdoblju u kojem je ostvario neku transakciju unutar EU-a.

Mogućnost utvrđivanja obveze PDV-a te oporezivanja prema naplati odnosi se na obveznike PDV-a, i to „dohodaše“ i „dobitaše“ koji su u prethodnoj godini ostvarili isporuke (bez PDV-a) do 15.000.000,00 kuna⁴¹.

Za izlazak iz sustava PDV-a temeljni je kriterij prag – visina ostvarenog prometa – isporuka dobara i usluga, manja od 300.000,00 kn bez PDV-a, u prethodnoj godini. Prije donošenje odluke o izlasku iz sustava PDV-a, porezni obveznici trebaju voditi računa o tome mogu li izići iz sustava te je li izlazak u njihovom slučaju opravdan⁴². Međutim, porezni obveznik

⁴⁰ Markota, Lj. (2020). Tko i kada treba ući u sustav PDV-a – obveze pri ulasku. Računovodstvo, Revizija i Financije, XXX (12), str. 159.

⁴¹ Ibid, str.164

⁴² Markota, Lj.(2021). Ulazak-izlazak iz sustava PDV-a u 2022.godini. Računovodstvo, Revizija i Financije, XXXI (12), str. 139.

ne može izići iz sustava PDV-a ako je u sustav PDV-a ušao dobrovoljno jer ga obvezuje rok od 3 kalendarske godine. To znači da može izići ako je protekao rok od tri godine.

Pri izlasku iz sustava PDV-a treba provesti ispravak pretporeza za nabavljenu dugotrajnu imovinu (materijalnu i nematerijalnu) i zalihe dobara ako je porezni obveznik pri nabavi koristio pretporez.

4. PROMJENA NAČINA OPOREZIVANJA U SUSTAVU POREZA NA DOHODAK

4.1. Prelazak sa paušalnog obrta na vođenje poslovnih knjiga i obratno

4.1.1. Uvjeti za prelazak na paušalno oporezivanje

Sukladno Zakonu o porezu na dohodak⁴³ te Pravilniku o paušalnom oporezivanju samostalnih djelatnosti, obrtnici koji obavljaju samostalnu djelatnost i poljoprivrednici mogu izabrati paušalno plaćanje poreza na dohodak i prireza, ako ne ostvaruje ukupan godišnji primitak veći od svote propisane za obvezni ulazak u sustav PDV-a.

Za paušalno plaćanje poreza na dohodak propisani su sljedeći uvjeti:

1. fizička osoba po osnovi samostalne djelatnosti obrta te samostalne djelatnosti poljoprivrede i šumarstva nije obveznik PDV-a
2. po osnovi te djelatnosti koju obavlja, ukupni godišnji primitci u poreznom razdoblju ne prelaze svotu od 300.000,00 kn (naplaćeno)
3. istodobno ne obavlja samostalnu djelatnost iz čl. 29. Zakona od koje se dohodak mora utvrđivati na temelju propisanih poslovnih knjiga prema čl. 30. – 35.⁴⁴

Uvjeti za paušalno oporezivanje zajedničke djelatnosti su:

1. ukupan primitak od zajedničkog obavljanja samostalne djelatnosti ne smije biti veći od 300.000,00 kn, odnosno veći od svote propisane za obvezni ulazak u sustav PDV-a,
2. svi supoduzetnici pojedinačno moraju ispunjavati uvjet da po osnovi obavljanja obrtničke djelatnosti nisu postali obveznicima PDV-a po sili zakona ili dobrovoljno.

⁴³ Zakon o porezu na dohodak (Narodne novine br. 115/16. do 138/20.)

⁴⁴ Mahović Komljenović M. (2020). Paušalno oporezivanje samostalnih djelatnosti i podnošenje novih izvješća za 2020. godinu, Računovodstvo, Revizija i Financije, XXX, (11), str. 184.

4.1.2. Promjena načina oporezivanja i prijelaz na paušalno oporezivanje

Obrtnici koji već obavljaju samostalnu djelatnost, mogu početkom novoga poreznog razdoblja, promijeniti način oporezivanja te s oporezivanja dohotka utvrđenog prema poslovnim knjigama prijeći na paušalno oporezivanje. Međutim pri promjeni načina oporezivanja obrtnik je obvezan utvrditi primitke i izdatke na način propisan za prestanak (likvidaciju) obavljanja djelatnosti za porezno razdoblje iza kojega je prešao na utvrđivanje paušalnog poreza. To znači da su obrtnici pri prijelazu s oporezivanja dohotka utvrđenog na osnovi poslovnih knjiga na paušalno oporezivanje, obvezni u Obrascu KPI provesti određena knjiženja te iskazati primitke i izdatke⁴⁵:

U poslovne primitke:

- Usporedivu tržišna vrijednost dugotrajne imovine odnosno svih stvari i prava ako im je nabavna vrijednost ili ako su im troškovi proizvodnje bili veći od 3.500,00 kn te ako im je vijek trajanja dulji od godinu dana, a koji su bili evidentirani u Obrascu DI obrtnika
- usporediva tržišna vrijednosti zaliha robe, proizvoda, reprodukcijskog materijala i drugoga
- nenaplaćene tražbine od kupaca

U poslovne izdatke⁴⁶ :

- knjigovodstvena vrijednost dugotrajne imovine prema popisu te imovine u trenutku likvidacije, a koja se iskazuje u stupcu 9 Obrasca DI
- neplaćene obveze dobavljača i druge neplaćene obveze u vezi s djelatnošću
- drugi izdatci u vezi s likvidacijom

Za promjenu načina oporezivanja i prijelaz na paušalno oporezivanje porezni obveznik čija je vrijednost godišnjih isporuka dobara i usluga bila ispod 300,000,00 kn , obvezan je do 15. siječnja slijedeće godine ispostaviti PU podnijeti prijavu na Obrascu RPO za paušalno plaćanje poreza na dohodak.

⁴⁵ Ibid.,str.189

⁴⁶ Ibid.

S motrišta dohotka porezni obveznik je uz prijavu obvezan dostaviti:

- pregled primitka i izdataka na Obrascu P-PPI prema podacima iz Knjige primitka i izdataka
- pregled ukupne svote tražbina na temelju izdanih računa iz Evidencije o tražbinama i obvezama iz Obrasca TO.

S motrišta PDV-a, a pri prijelazu na paušalno oporezivanje, fizička osoba ne treba postupiti na način propisan za izlazak iz sustava PDV-a, jer nije riječ o trajnom prestanku obavljanja djelatnosti, nego samo o promjeni načina oporezivanja. Pri promjeni načina oporezivanja fizička osoba i dalje nastavlja obavljati samostalnu djelatnost, samo što umjesto poslovnih knjiga utvrđuje ostvareni dohodak i plaća u paušalnoj svoti. Međutim, pri prijelazu na paušalno oporezivanje, potrebno je provesti ispravak pretporeza⁴⁷:

- za nabavljenu dugotrajnu imovinu koja je iskazana na Obrascu DI
- na zalihe sirovine i materijala odnosno trgovačke robe i gotovih proizvoda.

4.1.3. Prelazak sa paušalnog obrta na vođenje poslovnih knjiga

Ako tijekom poreznog razdoblja prestanu uvjeti za paušalno oporezivanje, PU će utvrditi obvezu utvrđivanja dohotka od samostalne djelatnosti na temelju poslovnih knjiga s 1. danom mjeseca koji slijedi nakon mjeseca u kojemu su prestali uvjeti za utvrđivanje paušalnog dohotka te donijeti rješenje o plaćanju predujma poreza na dohodak na način propisan za samostalnu djelatnost. Prema tome, vođenje poslovnih knjiga za samostalnu djelatnost (knjige primitka i izdataka, popisa dugotrajne imovine te evidencije o tražbinama i obvezama) te izdavanje novoga poreznog rješenja o plaćanju predujmova poreza na dohodak, počinje s 1. danom mjeseca koji slijedi nakon mjeseca u kojemu su prestali uvjeti za utvrđivanje paušalnog dohotka i plaćanje paušalnog poreza na dohodak. Razlozi za ukidanje rješenja o paušalnom plaćanju poreza na dohodak mogu biti slijedeći⁴⁸:

- fizička osoba po osnovi paušalne djelatnosti ostvarila je ukupan godišnji primitak veći od 300.000,00 kn

⁴⁷ Ibid., str.189

⁴⁸ Ibid., str.191

- uz djelatnost koja se paušalno oporezuje, započela je s obavljanjem neke druge djelatnosti za koju se obvezno moraju voditi poslovne knjige te istekom poreznog razdoblja podnositi godišnja porezna prijava
- na temelju podataka iz Obrasca PO-SD utvrdili su se izmijenjeni uvjeti za utvrđivanje paušalnog dohotka prema razinama plaćanja.

Od ukidanja rješenja pa do kraja poslovne godine kao poreznog razdoblja, porezni je obveznik obvezan utvrđivati dohodak prema poslovnim knjigama i evidencijama, uvažavajući načelu blagajne, i to kao razliku između naplaćenih primitaka i plaćenih izdataka. Obveze paušalista koji su tijekom godine prekoračili prag isporuke od 300.000,00 kn, su⁴⁹:

- s motrišta PDV-a:

upisati se u registar obveznika PDV-a 1. dana u mjesecu koji slijedi nakon mjeseca u kojemu je prešao prag

- s motrišta dohotka:

započeti vođenje poslovnih knjiga s 1. danom mjeseca koji slijedi nakon mjeseca u kojemu su prestali uvjeti za utvrđivanje paušalnog dohotka

- sastaviti popis izdanih i nenaplaćenih računa te popis primljenih i neplaćenih računa

Pri prijelazu s utvrđivanja dohotka od djelatnosti u paušalnoj svoti na utvrđivanje dohotka na temelju poslovnih knjiga, porezni su obveznici obvezni u poslovnim primitcima iskazati razliku primitka koja je ostvarena iznad svote od 300.000,00 kn. Ako postoji međuzavisnost između primitka i izdataka, poreznom se obvezniku mogu priznati i poslovni izdatci za koje postoje uredne knjigovodstvene isprave, a izravno su vezani uz ostvarivanje primitka.⁵⁰

U Obrascu KPI porezni obveznik treba evidentirati i sve druge račune koji su izdani prije promjene načina oporezivanja, dok se porez utvrđivao paušalno, a naplaćeni su nakon promjene načina oporezivanja te utvrđivanja dohotka prema poslovnim knjigama.

⁴⁹ Ibid., str.191

⁵⁰ Ibid., str.192

Uzimajući u obzir omjer primitka koji prelazi 300.000,00 kn u odnosu na ukupan primitak po tom računu, dobiva se % toga primitka koji se iskazuje u poslovnim knjigama, a do navedenog postotka porezni obveznik može priznati i izdatke ako su isti u međuzavisnosti te ako se mogu pripisati ostvarenju tog primitka.

Porezni obveznici koji prelaze s utvrđivanja dohotka od samostalne djelatnosti u paušalnoj svoti na utvrđivanje dohotka prema poslovnim knjigama, pri iskazivanju izdataka u Obrascu KPI moraju voditi računa o odredbi Pravilnika o porezu na dohodak⁵¹ kojim je propisano sljedeće: Izdaci koji će biti plaćeni nakon promjene načina oporezivanja, a zavisni su od primitaka koji su nastali prije promjene načina oporezivanja, neće se iskazivati u poslovnim knjigama, već će se kao podatak o plaćanju zabilježiti u popisu primljenih, a neplaćenih računa sukladno pravilniku kojim je uređeno paušalnom oporezivanju samostalnih djelatnosti. To znači da kao poslovni izdatak u Obrascu KPI ne može se evidentirati plaćeni izdatak nakon promjene načina oporezivanja a koji se može pripisati primitcima koji su nastali prije promjene načina oporezivanja⁵².

⁵¹ Pravilnik o porezu na dohodak (Narodne novine br. 10/17. do 1/21.)

⁵² Mahović Komljenović M. (2020). Paušalno oporezivanje samostalnih djelatnosti i podnošenje novih izvješća za 2020. godinu, Računovodstvo, Revizija i Financije, XXX, (11), str. 192

4.2. Prelazak s poreza na dohodak na porez na dobitak

Fizičke osobe koje samostalno obavljaju gospodarsku djelatnost kao obrt, samostalno obavljaju profesionalnu djelatnost ili djelatnost poljoprivrede i šumarstva, u pravilu su obveznici poreza na dohodak. Ako smatraju da im je povoljnije plaćati porez na dobitak, glede vođenja poslovnih knjiga, porezne stope, utvrđivanja porezne osnovice prema Zakonu o porezu na dobit, oni mogu najkasnije do kraja poslovne godine Poreznoj upravi dostaviti zahtjev da od 1. siječnja sljedeće godine postaju obveznicima poreza na dobitak.⁵³

Također za ove porezne obveznike osobe postoje obvezujuće odredbe Zakona o porezu na dobit⁵⁴ prema kojima su obvezni promijeniti način oporezivanja kada ostvare uvjete uređene člankom 2. toga Zakona.

4.2.1. Uvjeti za prelazak u sustav oporezivanja porezom na dobit

Prema Izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit, koje su stupile na snagu 1. siječnja 2020. godine, navedene fizičke osobe postaju obveznicima poreza na dobitak ako u poslovnoj godini ostvare ukupne primitke veće od 7.500.000,00 kn. i to je jedini kriterij za prelazak iz sustava poreza na dohodak u sustav poreza na dobitak i obratno. O tome su obvezne izvijestiti Poreznu upravu pisanom izjavom najkasnije do 15. siječnja sljedeće godine.

Ako se dragovoljno odluče na taj način oporezivanja bez obzira na visinu ostvarenih primitaka u prethodnoj godini o tome trebaju izvijestiti Poreznu upravu najkasnije do 31. prosinca tekuće godine. Te osobe mogu odabrati plaćati porez na dobitak samo na početku poreznog razdoblja - kalendarske godine, i to na temelju rješenja Porezne uprave izdanog na osnovi zahtjeva poreznog obveznika. Rješenje Porezne uprave obvezuje poreznog obveznika na plaćanje poreza na dobitak naredne 3 godine.

⁵³ Turković-Jarža, L. (2020). Promjena oporezivanja s dohotka na dobitak. Računovodstvo, Revizija i Financije, XXX, (12), str. 245.

⁵⁴ Zakon o porezu na dobit (Narodne novine br. 177/04. do 138/20.)

4.2.2. Vođenje poslovnih knjiga

Promijeniti način oporezivanja, odnosno umjesto poreza na dohodak plaćati porez na dobitak, znači promijeniti način vođenja poslovnih knjiga, način financijskog izvješćivanja, način utvrđivanja porezne osnovice i plaćanja poreza na dobitak. U tom pogledu ove fizičke osobe izjednačavaju s pravnim osobama (trgovačkim društvima).

Promjenom načina oporezivanja obrtnik mijenja i način vođenja poslovnih knjiga, odnosno mora voditi poslovne knjige prema Zakonu o računovodstvu⁵⁵; dnevnik, glavnu knjigu i pomoćne knjige. Kao obveznik poreza na dobit sastavlja godišnje financijske izvještaje, te podnosi Prijavu poreza na dobit za porezno razdoblje nadležnoj ispostavi Porezne uprave najkasnije do 30. travnja tekuće godine za prethodnu godinu.

Osnovica poreza na dobitak utvrđuje se u skladu sa Zakonom o porezu na dobit⁵⁶. Dobitak se može utvrditi kao razlika između prihoda prema izdanim računima i primljenim računima dobavljača (obračunsko načelo) ili prema vlastitu odabiru, uz propisane uvjete kao razlika između naplaćenih potraživanja i podmirenih obveza prema dobavljačima (novčanom načelu).⁵⁷

4.2.3. Sastavljanje početne bilance

Kada fizičke osobe koje samostalno obavljaju gospodarsku djelatnost – obveznici poreza na dohodak mijenjaju način oporezivanja obvezno ili dragovoljno, s početkom sljedeće godine postaju obveznicima poreza na dobitak, tada trebaju uskladiti način iskazivanja podataka u poslovnim knjigama u skladu sa Zakonom o računovodstvu⁵⁸.

S početkom godine u kojoj postaju obveznicima poreza na dobitak, treba osigurati podatke o stanju imovine i obveza koje zbog pravila jednostavnog knjigovodstva nisu mogle biti evidentirane u poslovnim knjigama obveznika poreza na dohodak kao primitak odnosno izdatak. Na temelju stanja otvorenih potraživanja i obveza u Obrascu TO te evidentiranih zaliha i dugotrajne imovine na 31. prosinca godine u kojoj su stečeni uvjeti za promjenu načina oporezivanja, sastavljaju popis imovine i obveza. U praksi to početno stanje

⁵⁵ Zakon o računovodstvu (Narodne novine br.78/15. do 47/20.)

⁵⁶ Zakon o porezu na dobit (Narodne novine br. 177/04. do 138/20.)

⁵⁷ Turković-Jarža, L. (2020). Promjena oporezivanja s dohotka na dobitak. Računovodstvo, Revizija i Financije, XXX, (12), str. 246.

⁵⁸ Zakon o računovodstvu (Narodne novine br. 78/15. do 47/20.)

nazivamo početnom bilancom. Prema Zakonu o porezu na dobit⁵⁹ u početnoj bilanci treba prikazati svu imovinu (zemljišta, zgrade, opremu, nematerijalnu imovinu, zalihe, potraživanja i obveze) te razliku između imovine i obveza.

U nastavku se prikazuje primjer sastavljanja početne bilance.

Tablica 2: Stanje imovine i obveza na dan 31.12.

| Red. br. | Opis imovine i obveza | Stanje imovine |
|-----------------------|---|----------------|
| STANJE IMOVINE | | |
| 1. | Nabavna vrijednost nekretnine | 1.500.000,00 |
| | Akumulirana amortizacija nekretnine | 500.000,00 |
| 2. | Nabavna vrijednost opreme | 200.000,00 |
| | Akumulirana amortizacija opreme | 60.000,00 |
| 3. | Osobni automobil | 350.000,00 |
| | Akumulirana amortizacija osobnog automobila | 70.000,00 |
| 4. | Potraživanja od kupaca | 500.000,00 |
| 5. | Stanje novca na žiro računu | 120.000,00 |
| 6. | Dani predujmovi za sirovine i materijal | 30.000,00 |
| 7. | Zalihe sirovina | 55.000,00 |
| 8. | Proizvodnja u tijeku | 30.000,00 |
| 9. | Pretporez u neplaćenim računima dobavljača | 60.000,00 |
| STANJE OBVEZA | | |
| 8. | Obveze prema dobavljačima | 300.000,00 |
| 9. | Obveza za PDV u nenaplaćenim potraživanjima | 100.000,00 |
| 10. | Obveza za primljeni predujam | 50.000,00 |
| 11. | Obveza za neisplaćene plaće | 60.000,00 |
| 12. | Obveze za kredite | 300.000,00 |

⁵⁹ Zakon o porezu na dobit (Narodne novine br. 177/04. do 138/20.)

Tablica 3: **Početna bilanca na dan 01.01.**

| Red. br. | NAZIV STAVKE | RAČUN | Duguje | Potražuje |
|----------|---|---------|---------------------|---------------------|
| 1. | Nabavna vrijednost nekretnine | 023 | 1.500.000,00 | |
| | Akumulirana amortizacija nekretnine | 029 | | 500.000,00 |
| 2. | Nabavna vrijednost opreme | 031 | 200.000,00 | |
| | Akumulirana amortizacija opreme | 039 | | 60.000,00 |
| 3. | Osobni automobil | 032 | 350.000,00 | |
| | Akumulirana amortizacija osobnog automobila | 0396 | | 70.000,00 |
| 4. | Potraživanja od kupaca | 1200 | 500.000,00 | |
| 5. | Stanje novca na žiro računu | 1000 | 120.000,00 | |
| 6. | Dani predujmovi za sirovine i materijal | 190 | 30.000,00 | |
| 7. | Zalihe sirovina | 310 | 55.000,00 | |
| 8. | Proizvodnja u tijeku | 600 | 30.000,00 | |
| 9. | Pretporez po primljenim računima | 1400 | 60.000,00 | |
| 10. | Obveze prema dobavljačima | 2200 | | 300.000,00 |
| 11. | Obveza za PDV u nenaplaćenim potraživanjima | 2400 | | 100.000,00 |
| 12. | Obveza za doprinose | 241-242 | | 15.000,00 |
| 13. | Obveza za neisplaćene plaće | 2300 | | 60.000,00 |
| 14. | Obveze za primljene predujmove | 225 | | 50.000,00 |
| 14. | Obveze za dugoročne kredite | 2520 | | 300.000,00 |
| 15. | Kapital od ulaganja obrtnika | 919 | | 1.380.000,00 |
| 16. | UKUPNO | | 2.205.000,00 | 2.205.000,00 |

Izvor: Autor

4.2.4. Obveza korekcije dobitka na kraju prve godine poslovanja i plaćanja poreza na dobitak

Zbog primjene načela blagajne pri utvrđivanju dohotka u prethodnoj godini, pojedine stavke prikazane u početnoj bilanci nisu iskazane u primitcima ni u izdatcima jer nije došlo do novčanog tijeka te nisu utjecale na osnovicu poreza na dohodak. Zbog tih razloga treba ih uključiti pri utvrđivanju osnovice poreza na dobitak nakon prve godine poslovanja i plaćanja poreza prema načelima oporezivanja dobitka onako kako je to propisuje Zakon o porezu na dobit⁶⁰. Na kraju prvoga poreznog razdoblja za koje se utvrđuje osnovica poreza na dobitak, utvrđeni dobitak uvećava se za:⁶¹

- + vrijednost zatečenih zaliha, svih oblika
- + dane predujmove za robu i usluge
- + potraživanja od kupaca za robu i usluge te prodane predmete iz dugotrajne imovine (bez PDV-a)
- + aktivna vremenska razgraničenja
- + zahtjeve za povratom poreza koji su prethodne godine preplaćeni i kao izdatci utjecali na poreznu osnovicu, osim PDV-a i poreza na dohodak.

Istodobno ostvareni dobitak treba smanjiti za⁶²:

- obveze prema dobavljačima za robu i usluge, bez PDV-a jer nisu bili evidentirani kao izdatci s obzirom na to da nisu bili plaćeni
- obveze za primljene predujmove od kupaca za robu i usluge jer su prema novčanom tijeku prethodne godine bile knjižene u primitke i na taj način uvećale dohodak
- pasivna vremenska razgraničenja npr. za unaprijed primljenu najamninu koja se prema obračunskom načelu razgraničava
- dugoročna rezerviranja
- obveze za poreze koji nisu bili uključeni u izdatke prošle godine jer nisu bili plaćeni, osim PDV-a i poreza na dohodak.

⁶⁰ Zakon o porezu na dobit (Narodne novine br. 177/04. do 138/20.)

⁶¹ Turković-Jarža, L. (2020). Promjena oporezivanja s dohotka na dobitak. Računovodstvo, revizija i financije, XXX, (12), str. 247.

⁶² Ibid, str.248

Dobitak se uvećava samo za stavke koje u prethodnoj godini nisu bile naplaćene pa nisu evidentirane u primitcima te nisu ni utjecale na osnovicu poreza na dohodak. Jednako tako, dobitak treba smanjiti samo za obveze koje nisu plaćene u prethodnoj godini pa nisu mogle biti iskazane kao izdatak. Osim toga, treba voditi računa o sljedećemu⁶³:

1. Pri utvrđivanju porezne osnovice i korekciji dobitka za potraživanja i obveze, PDV treba isključiti iz tih potraživanja i obveza jer PDV ne može utjecati na povećanje niti smanjenje osnovice poreza na dobitak.
2. Obveze prema dobavljačima treba smanjiti:
 - za 50 % nepriznatih troškova nastalih u vezi s uporabom osobnih vozila, uključujući nepriznati PDV
 - 50 % nepriznatih troškova s osnove reprezentacije, uključujući i PDV.
3. Pri korekciji dobitka ne uzimaju se u obzir potraživanja za dane pozajmice ni obveze za dugotrajnu imovinu, obveze za kredite i ostalo jer to po svojoj prirodi nije primitak ni izdatak te ne utječe na poreznu osnovicu.

U nekim se slučajevima može dogoditi da nakon sučeljavanja imovine i obveza, obveze premašuju imovinu, što pokazuje da je poslovanje prezaduženo, a da bi došlo u ravnotežu, treba pribaviti sredstva iz privatne imovine poduzetnika⁶⁴.

⁶³ Ibid.

⁶⁴ Ibid.

Tablica 4: **Prikaz povećanja i smanjenja dobitka na kraju godine**

| Ostvareni dobitak tekuće godine | | 500.000,00 |
|--|--|-------------------|
| Stavke povećanja dobitka (red. br. 1 – 4) red br. 19 Obrasca PD | | 515.000,00 |
| 1. | Potraživanja od kupaca smanjena za PDV (500.000,00 – 100.000,00) | 400.000,00 |
| 2. | Zalihe sirovina | 55.000,00 |
| 3. | Proizvodnja u tijeku | 30.000,00 |
| 4. | Dani predujmovi | 30.000,00 |
| Stavke smanjenja dobitka (red. br. 5 – 7) red. br. 32 Obrasca PD | | 400.000,00 |
| 5. | Obveze prema dobavljačima smanjene za PDV (osim za osnovna sredstva) | 240.000,00 |
| 6. | Obveze za plaće | 60.000,00 |
| 7. | Obveze za doprinose i ostala javna davanja | 50.000,00 |
| 8. | Odgođeni prihod unaprijed primljeni predujam (pasivno vremensko razgraničenje) | 50.000,00 |
| Ispravljeni dobitak za oporezivanje (500.000,00 +515.000,00 – 400.000,00) | | 615.000,00 |

Obveza za uplatu PDV-a, npr. za mjesec prosinac, nije stavka ispravka osnovice poreza na dobit, jer se razlika PDV-a za uplatu mora obvezno uplatiti. Također, niti povrat razlike preplaćenog PDV-a po obračunu za mjesec prosinac prethodne godine ne bi činio stavke ispravka osnovice poreza na dobit. Kako su pojedine stavke iz početne bilance vrlo značajne zbog utvrđivanja porezne osnovice za prvu godinu plaćanja poreza na dobit, porezni obveznik mora obvezno početnu bilancu priložiti prijavi poreza na dobit (Obrazac PD) kod predaje iste nadležnoj ispostavi Porezne uprave.

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

U slučaju prelaska sa poreza na dohodak u sustav oporezivanja dobiti, obrtnik može odlučiti hoće li primjenjivati redovan način utvrđivanja porezne osnovice ili novčano načelo, ako

zadovoljava propisane uvjete. Porezni obveznik, koji u prethodnom poreznom razdoblju nije ostvario prihode veće od 7.500.000,00 kn, može poreznu osnovicu utvrditi prema novčanom načelu.

Prema Zakonu o porezu na dobit⁶⁵, porezna osnovica prema novčanom načelu utvrđuje se tako da se porezna osnovica (računovodstvena dobit) prije propisanih dodatnih uvećanja ili umanjenja uveća ili umanja za određene nenovčane transakcije i nerealizirane dobitke/gubitke te određene novčane transakcije i realizirane dobitke/gubitke. Na taj će se način iz porezne osnovice isključiti prihodi ili rashodi koji nisu realizirani ili će se uključiti određeni prihodi i rashodi koji nisu uključeni u računovodstvenu dobit, ukoliko su plaćeni, odnosno naplaćeni u izvještajnom razdoblju. Kada obveznik poreza na dohodak postaje obveznikom poreza na dobit, a istovremeno namjerava utvrđivati poreznu osnovicu prema novčanom načelu, isti nije dužan na kraju prvoga poreznog razdoblja izvršiti uvećanje i umanjenja porezne osnovice prema jer je riječ o istim korekcijama samo sa suprotnim predznacima, ali je dužan nakon proteka roka za naplatu ili po realizaciji određenih stavki iz početne bilance i naprijed navedenih stavki iste uključiti u poreznu osnovicu na način propisan Zakonom i Pravilnikom o porezu na dobit⁶⁶.

Porezni gubitak ostvaren kao razlika naplaćenih potraživanja i plaćenih obveza u godini ili godinama koje prethode prvoj godini utvrđivanja osnovice poreza na dobitak ne može se izravno priznati u smislu smanjenja osnovice poreza na dobitak jer je riječ o dvama različitim načelima utvrđivanja porezne osnovice. No, to bi mogle primijeniti samo fizičke osobe koje po vlastitom izboru promijene način oporezivanja odnosno kojima uvjet za prelazak s poreza na dohodak na porez na dobitak nisu ostvareni primitci veći od 7.500,000,00 kn jer oni mogu zadržati način utvrđivanja porezne osnovice prema novčanom načelu.⁶⁷

⁶⁵ Zakon o porezu na dobit (Narodne novine br. 177/04. do 138/20.)

⁶⁶ Pravilnik o porezu na dobit (Narodne novine br.95/05 do 59/20.)

⁶⁷ Turković-Jarža, L. (2020). Promjena oporezivanja s dohotka na dobitak. Računovodstvo, revizija i financije, XXX, (12), str. 249

4.3. Prelazak s poreza na dobitak na porez na dohodak

Fizičke osobe koje obavljaju djelatnosti samostalno kao obrt obveznici su poreza na dobitak ako su u poreznom razdoblju (kalendarskoj godini) ostvarili primitke veće od 7.500,000,00 kn. Isto tako mogu i dragovoljno izabrati plaćanje poreza na dobitak bez obzira na visinu ostvarenih primitaka.

Promijenjeni način oporezivanja obvezuje poreznog obveznika ostati u tom poreznom sustavu najmanje 3 godine⁶⁸. Nakon isteka toga vremena porezni obveznik može ponovno promijeniti način oporezivanja s poreza na dobitak na porez na dohodak. U tom slučaju je obvezan predati zahtjev Poreznoj upravi za prelazak na plaćanje poreza na dohodak i to najkasnije do 15. siječnja naredne godine⁶⁹.

4.3.1. Uvjeti za prelazak u sustav poreza na dohodak

Porezni obveznik koji je dragovoljno prešao na oporezivanje dobitka ili je bio obvezan promijeniti način oporezivanja, može se i prije isteka razdoblja od 3 godine, u opravdanim slučajevima, ponovno vratiti na plaćanje poreza na dohodak. Pod opravdanim slučajevima smatra se cjelovita promjena djelatnosti koju obavlja porezni obveznik te za više od 50 % izmijenjeni uvjeti zbog kojih je porezni obveznik bio obvezan prijeći na plaćanje poreza na dobitak.⁷⁰

Ponovnim prelaskom s oporezivanja porezom na dobitak na porez na dohodak mijenjaju se načela utvrđivanja porezne osnovice s obračunskog na novčano načelo (načelo blagajne) te je potrebno stvoriti početno stanje na koje će se nastaviti evidentirati poslovne događaje u tekućoj godini.

⁶⁸ Ibid.

⁶⁹ Pravilnik o porezu na dobit (Narodne novine br. 95/05. do 59/20.)

⁷⁰ Turković-Jarža, L. (2020). Prelazak s poreza na dobitak na porez na dohodak u obrtničkim zanimanjima. Računovodstvo, Revizija i Financije, XXX (2), str.190.

4.3.2. Iskazivanje početnog stanje u poslovnim knjigama

Bez obzira na to je li poduzetnik tijekom godine utvrđivao poreznu osnovicu prema novčanom ili obračunskom načelu, u bilanci na dan 31. prosinca nalaze se stanja potraživanja i obveza te aktivnih i pasivnih vremenskih razgraničenja kao nerealiziranih rashoda i prihoda u za koja se očekuje naplata ili plaćanje u slijedećoj godini. Međutim, ako je poduzetnik sastavio prijavu poreza na dobitak na Obrascu PD-NN, isključio je iz porezne osnovice obračunane nenaplaćene prihode te obračunane i neplaćene troškove, čime je smanjio osnovicu poreza na dobitak. U slijedećoj godini ti će se nenaplaćeni prihodi evidentirati u primitke po naplati, a neplaćeni računi dobavljačima i ostalim vjerovnicima u izdatke prema njihovu podmirenju. Stoga treba, prilikom prelaska s oporezivanja dobitka na oporezivanje dohotka, voditi računa o tome je li u prethodnoj godini porez na dobitak obračunan prema novčanom ili prema obračunskom načelu.⁷¹

Nakon isteka godine u kojoj je poduzetnik sastavio završni račun prema Zakonu o porezu na dobitak i obračunao porez na dobitak prema obračunskom načelu na Obrascu PD, u bilanci na dan 31. prosinca tekuće godine iskazani su imovina i obveze prema načelu dvostavnog knjigovodstva koje treba napustiti i iskazati u knjizi primitaka i izdataka.

Prema čl. 42. Pravilnika o porezu na dohodak⁷² prilikom promjene načina oporezivanja s poreza na dobitak na porez na dohodak na dan 1. siječnja godine u kojoj se mijenja način oporezivanja treba preuzeti podatke iz bilance na dan 31. prosinca prethodne godine te ih proknjižiti u početno stanje u Knjizi primitaka i izdataka – Obrazac KPI⁷³.

U poslovne primitke treba proknjižiti:

- obveze po osnovi nabave dobara i usluga
- obveze za primljene predujmove za dobra i usluge
- obveze za obračunane, a neisplaćene plaće
- pasivna vremenska razgraničenja i/ili
- dugoročna rezerviranja

⁷¹ Turković-Jarža, L. (2021). Prelazak s poreza na dobitak na porez na dohodak u obrtničkim zanimanjima. Računovodstvo, Revizija i Financije, XXXI (3), str.182.

⁷² Pravilnik o porezu na dohodak (Narodne novine br. 10/17. do 1/21.)

⁷³ Turković-Jarža, L. (2021). Prelazak s poreza na dobitak na porez na dohodak u obrtničkim zanimanjima. Računovodstvo, Revizija i Financije, XXXI (3), str.183.

- obveze po osnovi poreza, osim poreza na dodanu vrijednost.

U poslovne izdatke treba proknjižiti:

- zalihe
- dane predujmove za obrtna sredstva i usluge
- tražbine po osnovi prodane robe, dugotrajne imovine i usluga
- aktivna vremenska razgraničenja
- potraživanja za više plaćeni porez na promet.

Dugotrajna imovina preuzima se u cijelosti prema knjigovodstvenim vrijednostima.

Nenaplaćena će se potraživanja naplaćivati u sljedećoj godini prema novčanom načelu i knjižiti u primitke u trenutku naplate prema priljevu novčanih sredstava na žiroračun ili u gotovu novcu. Budući da su ta potraživanja bila sastavni dio osnovice za obračunavanje poreza na dobitak, treba ih isključiti iz osnovice poreza na dohodak. Stoga ih u početnom stanju u KPI treba knjižiti u izdatke da bi neutralizirali njihov utjecaj na osnovicu poreza na dohodak kada budu naplaćeni. Budući da pri tome nije vidljiv novčani tijek, treba ih evidentirati kao izdatak u naravi.

Obveze za dobra i usluge dobavljačima, neisplaćene plaće, neplaćene doprinose i sl., iskazane u bilanci na dan 31. prosinca tekuće godine koje će se podmiriti u narednom razdoblju, također treba neutralizirati u početnom stanju u KPI. Budući da su bili sastavni dio troškova iskazanih u RDG-u te na taj način utjecali na smanjenje osnovice poreza na dobitak, treba eliminirati njihov utjecaj na porez na dohodak te ih u početnom stanju u knjizi primitaka i izdataka knjižiti kao primitke u naravi.

U Evidenciji o tražbinama i obvezama (Obrascu TO) nenaplaćena potraživanja i nepodmirene obveze treba analitički prikazati i evidentirati njihovu naplatu ili podmirenje tijekom godine. Pod navedenim obvezama u smislu eliminiranja troškova ne smatraju se nepodmirene obveze za dugotrajnu imovinu jer se troškovi s osnove trošenja dugotrajne imovine evidentiraju u troškove u vidu amortizacije⁷⁴.

Posebno treba voditi računa o stanju primljenih predujmova za dobra i usluge. Budući da do realizacije poslovnog događaja nije došlo te prema obračunskom načelu nisu knjiženi u

⁷⁴ Ibid.

prihode i na taj način nisu utjecali na osnovicu poreza na dobitak, treba ih proknjižiti u primitke u početnom stanju u KPI i tako osigurati njihov utjecaj na dohodak kao osnovicu za oporezivanje dohotka jer s te osnove više neće nastati novčani tijek.

Slično se odnosi i na dane predujmove za nabavu dobara i usluga te za buduće kontinuirane usluge koje su prema obračunskom načelu razgraničene na buduća porezna razdoblja te nisu kao trošak utjecali na osnovicu poreza na dobitak. Budući da po toj osnovi više neće nastati novčani tijek, treba ih proknjižiti u KPI u izdatke u naravi da bi na taj način smanjili osnovicu poreza na dohodak u narednoj godini. To se odnosi i na dugoročna rezerviranja po kojima će možebitno novčani tijek nastati tek kod realizacije namjene za koju su troškovi rezervirani. Budući da su utjecali na osnovicu poreza na dobitak njezinim smanjenjem, taj trošak treba neutralizirati knjiženjem u primitke u početnom stanju u KPI.

Zalihe iskazane u bilanci prethodnog razdoblja, može biti da su djelomično ili u cijelosti podmirene. Ako nisu podmirene u prethodnoj godini, prenesene su kao obveze u sljedeću godinu i treba ih u početnom stanju u knjizi primitaka i izdataka iskazati u primitke. Prilikom njihova podmirenja u godini oporezivanja porezom na dohodak bit će evidentirane u izdatke te će neutralizirati primitke koji su evidentirani na temelju prenesenih obveza u knjizi primitaka i izdataka.⁷⁵

Pod potraživanjima za više plaćeni porez na promet smatraju se potraživanja za nepovratne poreze koji su u prethodnom razdoblju knjiženi u prihode, stoga ih prema novčanom načelu treba knjižiti u izdatke da bi se neutralizirali primitci koji će nastati prilikom njihova povrata. To se odnosi npr. i na potraživanja za bolovanje evidentirano kao potraživanje za refundaciju bolovanja od HZZO.

Dugotrajnu imovinu treba preuzeti iz bilance i evidentirati u popisu dugotrajne imovine – Obrascu DI.

Popis zaliha treba iskazati u obrascu Evidencija o nabavi i uporabi repromaterijala.

Zadržani dobitak smatra se dohotkom od kapitala te se kod isplate obračunava porez na dohodak po stopi od 10 % uvećanoj za prirez.

⁷⁵ Ibid.

Ako je poduzetnik u prethodnoj godini utvrdio dobitak kao poreznu osnovicu prema novčanom načelu, znači da je iz porezne osnovice isključio obračunane prihode koji nisu naplaćeni. Obračunani prihodi zatečeni u bilanci na dan 31. prosinca kao nenaplaćena potraživanja nisu utjecali na osnovicu poreza na dobitak te će se u narednom razdoblju evidentirati u KPI na dan naplate, na žiroračun ili u gotovu novcu prema novčanom načelu. Jednako tako, nepodmirene obveze za dobra i usluge nisu utjecale na osnovicu poreza na dobitak te će se u narednom razdoblju knjižiti u izdatke prema novčanom načelu.

Primljeni predujmovi nisu uključeni u prihode prethodne godine te nisu bili sastavni dio prihoda, što znači da nisu utjecali na osnovicu poreza na dobitak jednako kao i dani predujmovi koji nisu uključeni u troškove. U narednoj godini kada bude isporučeno dobro ili usluga koji su naplaćeni iz predujma ili kada bude primljeno dobro ili usluga koji su plaćeni predujmom, ti poslovni događaji neće biti knjiženi u KPI, osim u slučaju plaćanja ili naplate razlike u cijeni isporučenih odnosno primljenih dobara i usluga u odnosu na uplaćene ili dane predujmove. Stoga primljene predujmove treba knjižiti u Obrazac KPI u primitke u naravi, a dane predujmove u izdatke u naravi. Ako po računima ispostavljenim za prodaju dobra ili po računima za nabavu dobara nastanu razlike, treba ih knjižiti prema novčanom načelu na dane primitke odnosno odljev novca s te osnove.⁷⁶

⁷⁶ Turković-Jarža, L. (2021). Prelazak s poreza na dobitak na porez na dohodak u obrtničkim zanimanjima, Računovodstvo, Revizija i Financije, XXXI (3), str.186.

4.3.3. Usporedba načina oporezivanja

U nastavku se daje usporedba obveza za poreze i doprinose kod obrtnika ovisno o izabranom načinu oporezivanja obveznika.

Tablica 5: Usporedba načina oporezivanja dohotka obrtnika

| | OBRTNIK obveznik poreza na dohodak | OBRTNIK izbor paušalno oporezivanje | Obrtnik kao obveznik poreza na dobit |
|--|---|--|---|
| ukupni oporezivi godišnji primitak | 300.000,00 | 300.000,00 | 300.000,00 |
| ukupni oporezivi godišnji izdatak | 100.000,00 | 0,00 | 100.000,00 |
| DOPRINOSI za obrtnika mjesečno | 2.178,19 | 1.340,43 | 3.686,17 |
| ukupno doprinosi za obrtnika/direktora godišnje | 26.138,31 | 16.085,11 | 44.234,06 |
| neto dohodak za isplatu na nivou godine | 0,00 | 0,00 | 85.398,84 |
| DOHODAK/DOBIT PRIJE OPOREZIVANJA | 173.861,69 | 283.914,89 | 70.367,10 |
| OSOBNI ODBITAK na nivou godine | 48.000,00 | 0,00 | 0,00 |
| UMANJENJE POREZNE OSNOVICE | 8.693,08 | 0,00 | 0,00 |
| OSNOVICA ZA OPOREZIVANJE | 117.168,61 | 300.000,00 | 70.367,10 |
| POREZ 10% | | 4.500,00 | 7.036,71 |
| POREZ 18% | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| POREZ 20% | 23.433,72 | 0,00 | 0,00 |
| POREZ 30% | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| UKUPNO POREZ | 23.433,72 | 4.500,00 | 7.036,71 |
| PRIREZ | 4.218,07 | 810,00 | 0,00 |
| UKUPNO POREZNA OBVEZA | 27.651,79 | 5.310,00 | 7.036,71 |
| POREZ NA DOHODAK OD KAPITALA | 0,00 | 0,00 | 7.472,99 |
| POREZ 10% | 0,00 | 0,00 | 6.333,04 |
| PRIREZ | 0,00 | 0,00 | 1.139,95 |
| UKUPNO godišnja POREZNA OBVEZA | 27.651,79 | 5.310,00 | 14.509,70 |
| Ukupno doprinosi za obrtnika/direktora godišnje | 26.138,31 | 16.085,11 | 44.234,06 |
| OSTAJE ZA OBRTNIKA/vlasnika na nivou godine | 146.209,90 | 278.604,89 | 141.256,25 |

Izvor: Hrvatska obrtnička komora.

URL:<https://www.hok.hr/gospodarstvoisavjetovanje/obrtnickapocetnica/kalkulator-dobro-je-bit-i-obrtnik-0>

Tablica 6: Usporedba načina oporezivanja dohotka obrtnika

| | OBRTNIK obveznik poreza na dohodak | OBRTNIK izbor paušalno oporezivanje | Obrtnik kao obveznik poreza na dobit |
|--|---|--|---|
| ukupni oporezivi godišnji primitak/prihodi | 660.000,00 | 0,00 | 660.000,00 |
| ukupni oporezivi godišnji izdatak/rashodi | 120.000,00 | 0,00 | 120.000,00 |
| DOPRINOSI za obrtnika mjesečno | 2.178,19 | 0,00 | 3.686,17 |
| ukupno doprinosi za obrtnika/direktora godišnje | 26.138,31 | 0,00 | 44.234,06 |
| neto dohodak za isplatu na nivou godine | 0,00 | 0,00 | 85.986,26 |
| DOHODAK/DOBIT PRIJE OPOREZIVANJA | 513.861,69 | 0,00 | 409.779,69 |
| OSOBNI ODBITAK na nivou godine | 48.000,00 | 0,00 | 0,00 |
| UMANJENJE POREZNE OSNOVICE | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| OSNOVICA ZA OPOREZIVANJE | 465.861,69 | 0,00 | 409.779,69 |
| POREZ 10% | | 0,00 | 40.977,97 |
| POREZ 20% | 72.000,00 | 0,00 | 0,00 |
| POREZ 30% | 31.758,51 | 0,00 | 0,00 |
| UKUPNO POREZ | 103.758,51 | 0,00 | 40.977,97 |
| PRIREZ | 12.451,02 | 0,00 | 0,00 |
| UKUPNO POREZNA OBVEZA | 116.209,53 | 0,00 | 40.977,97 |
| POREZ NA DOHODAK OD KAPITALA | 0,00 | 0,00 | 41.305,79 |
| POREZ 10% | 0,00 | 0,00 | 36.880,17 |
| PRIREZ | 0,00 | 0,00 | 4.425,62 |
| UKUPNO godišnja POREZNA OBVEZA | 116.209,53 | 0,00 | 82.283,76 |
| Ukupno doprinosi za obrtnika/direktora godišnje | 26.138,31 | 0,00 | 44.234,06 |
| OSTAJE ZA OBRTNIKA/vlasnika na nivou godine | 397.652,16 | 0,00 | 413.482,18 |

Izvor: Hrvatska obrtnička komora.

URL:<https://www.hok.hr/gospodarstvoisavjetovanje/obrtnickapocetnica/kalkulator-dobro-je-bit-obrtnik-0>

Kod prve usporedbe vidljivo je da bi za obrtnika sa godišnjim primitcima u iznosu od 300.000,00 kuna najpovoljniji način oporezivanja bio paušalno oporezivanje jer su javna davanja (porez i doprinosi) niži u odnosu na druga dva načina.

U drugom primjeru gdje je godišnji primitak 660.000,00 kuna povoljniji način je oporezivanje porezom na dobitak jer je ukupna godišnja obveza poreza i doprinosa niža u odnosu na oporezivanje porezom na dohodak. Vidljivo je kako su doprinosi kod obveznika poreza na dobitak znatno veći nego kod obveznika poreza na dohodak međutim razlika u obvezi poreza je još veća te je u konačnici isplativiji način oporezivanja porezom na dobitak.

Što se tiče obveznih doprinosa oni su najniži za obrtnike u sustavu paušalnog oporezivanja dohotka, a najviši za obrtnike obveznike poreza na dobit. Ostvareni dohodak ne utječe na visinu doprinosa već su propisani zakonom. U slučaju da obrtnik obveznik poreza na dobitak isplaćuje poduzetničku plaću čiji je bruto iznos veći od propisane zakonske osnovice za plaćanje doprinosa tada se doprinosi plaćaju na ugovorenu bruto plaću.

4.4. Prijenos gospodarske cjeline obrta u trgovačko društvo

Prema odredbama Općega poreznoga zakona⁷⁷ (dalje: OPZ) gospodarska cjelina je sva imovina i obveze što u poslovnom i organizacijskom smislu čini samostalni subjekt, odnosno subjekt sposoban za samostalno poslovanje. Način prijenesa gospodarske cjeline propisan je Pravilnikom o provedbi Općega poreznog zakona⁷⁸. Navedenim je odredbama propisano da ako je na stjecatelja izvršen prijenos svih stvari, opreme, zalihe, potraživanja, prava i obveza koje čine kratkotrajnu i dugotrajnu imovinu obrta, smatrat će se da preneseni obrt predstavlja gospodarsku cjelinu. Iz navedenih odredaba proizlazi da preneseni obrt predstavlja gospodarsku cjelinu ako se na stjecatelja prenosi sva imovina i pripadajući izvori imovine obrta. O prijenu gospodarske cjeline obrta u d.o.o. može se govoriti samo kada je obrt u sustavu poreza na dobitak jer je u tom slučaju riječ o istom sustavu oporezivanja porezom na dobitak.⁷⁹

Zakon o trgovačkim društvima⁸⁰ (dalje: ZTD) ne uređuje postupak prijenesa obrta u trgovačko društvo jer s pravnog motrišta nije riječ o pripajanju odnosno spajanju trgovačkih društava. Zbog toga se navedeni prijenos provodi prema odredba OPZ-a te poreznim i računovodstvenim propisima.

Postupak prijenesa obrta „dobitaša“ u d.o.o. dakle nije posebno uređen u računovodstvenim standardima kroz provedbu metode kupnje odnosno stjecanja. Uz to, nije uređeno da bi se navedeni prijenos trebao provoditi prema fer vrijednostima te se zbog toga navedeno obavlja prema knjigovodstvenim vrijednostima imovine, obveza i kapitala obrta. S računovodstvenog motrišta u tom se slučaju ukupna imovina, obveze i kapital obrta „dobitaša“ pribrajaju imovini, obvezama i kapitalu d.o.o.-a. Pri tome može doći i do povećanja temeljnoga kapitala d.o.o.- a, što se upisuje u sudski registar trgovačkog suda, no povećanje upisanog kapitala nije nužno jer se po toj osnovi mogu oblikovati i pričuve kapitala. Dakle, društvo koje je osnovao obrtnik ili netko treći treba preuzeti cjelokupnu imovinu, obveze i kapital obrtnika dobitaša (gospodarsku cjelinu), odnosno evidentirati knjigovodstvene vrijednosti navedene cjeline u svojim poslovnim knjigama društva. Temelj za navedena knjiženja u poslovnim knjigama je ugovor o prijenu gospodarske cjeline.

⁷⁷ Opći porezni zakon (Narodne novine br. 115/16. do 42/20.)

⁷⁸ Pravilnik o provedbi Općega poreznog zakona (Narodne novine br. 45/19. do 43/21.)

⁷⁹ Cirkveni Filipović, T. (2021). Računovodstveno i porezno motrište prijenesa gospodarske cjeline obrta „dobitaša“ u d.o.o., Računovodstvo, Revizija i Financije, XXXI (9), str.25.

⁸⁰ Zakon o trgovačkim društvima (Narodne novine br. 111/93. do 40/19.)

Navedeni ugovor o prijenosu gospodarske cjeline potrebno je dostaviti nadležnoj ispostavi Porezne uprave kako bi se na temelju toga mogla preknjižiti potraživanja i obveze koje su evidentirane na ime obrta na trgovačko društvo koje preuzima gospodarsku cjelinu odnosno taj obrt.⁸¹

S datumom koji je u ugovoru o prijenosu gospodarske cjeline definiran kao datum prijenosa gospodarske cjeline potrebno je odjaviti obrt iz obrtnog registra jer se s tim datumom cijela gospodarska cjelina obrta (imovina, obveze i kapital) prenosi na društvo.

Prema odredbi čl. 35. st. 7. Zakona o porezu na dobit obrt „dobitaš“ obavezan je u roku od 8 dana od dana prijenosa gospodarske cjeline dostaviti u nadležnu Poreznu upravu prijavu poreza na dobitak – Obrazac PD za razdoblje od 1. siječnja tekuće godine do datuma koji prethodi prijenosu gospodarske cjeline obrta „dobitaša“ u d.o.o.⁸² Uz navedenu prijavu treba priložiti i bilancu i račun dobiti i gubitka te ostale priloge koje inače predaje u redovnom poslovanju.

Prijenos gospodarske cjeline s motrišta PDV-a uređuje čl. 7. st. 9. Zakona o porezu na dodanu vrijednost. Navedenim je odredbama propisano da se kod prijenosa uz naknadu ili bez naknade, ili u obliku uloga u društvo, ukupne imovine ili njezina dijela koji čini gospodarsku cjelinu na drugoga poreznog obveznika (primatelja) smatra da nije došlo do isporuke, a taj porezni obveznik smatra se pravnim slijednikom prenositelja.⁸³

Sukladno Zakonu o PDV-u, pod uvjetom da su prenositelj i primatelj porezni obveznici te da primatelj nastavlja s obavljanjem gospodarske djelatnosti za koju ima pravo na odbitak pretporeza, prijenos imovine iz obrta dobitaša u trgovačko društvo ne podliježe obračunu PDV-a ako je društvo preuzimatelj obveznik PDV-a. Ako društvo preuzimatelj nije obveznik PDV-a, kod prijenosa treba obračunati PDV-a kao da je riječ o isporuci. U slučaju da obrt „dobitaš“ nije obveznik PDV-a, u tom slučaju ne postoji obveza obračuna PDV-a jer je riječ o malom poreznom obvezniku.

⁸¹ Cirkveni Filipović, T. (2021). Računovodstveno i porezno motrište prijenosa gospodarske cjeline obrta „dobitaša“ u d.o.o., Računovodstvo, Revizija i Financije, XXXI (9), str.26.

⁸² Ibid, str. 27.

⁸³ Ibid.

5. ZAKLJUČAK

Fizičke osobe koje obavljaju djelatnost obrta tijekom svog poslovanja u mogućnosti su mijenjati svoj porezni status s tim da dalje ostaju porezni obveznici fizičke osobe.

Nakon registracije obrta prijavom u registar poreznih obveznika obrtnici izabiru način oporezivanja za koji smatraju da im na početku poslovanja najviše odgovara. To može biti paušalno oporezivanje, plaćanje poreza na dohodak ili plaćanje poreza na dobit. Naknadno zbog razvoja ili određenih promjena u poslovanju ovi porezni obveznici mogu se odlučiti na promjenu načina oporezivanja ako smatraju da bi drugi način bio povoljniji. Kraj poslovne godine vrijeme je kada se donose ove poslovne odluke jer za promjenu načina oporezivanja treba podnijeti zahtjev Poreznoj upravi do kraja tekuće godine ili najkasnije do 15.01. slijedeće godine ovisno o izabranom načinu oporezivanja. Promjena načina oporezivanja zahtjeva i promjene u vođenju poslovnih knjiga i evidencija.

Temeljni uvjet za paušalno oporezivanje su godišnji primitci do 300.000,00 kuna kuna te isporuke ne smiju premašiti cenzus za ulazak u sustav poreza na dodanu vrijednost. Paušalno oporezivanje čest je izbor na početku poslovanja obrtnika i kada primitci ne prelaze određeni prag. Jedan od razloga odabira paušalnog oporezivanja su obvezni doprinosi određeni zakonom koji su kod ove vrste oporezivanja najniži su u odnosu na ostala dva načina. Isto tako ovi porezni obveznici nisu dužni voditi poslovne knjige osim knjige prometa što mnogima olakšava poslovanje. Nedostatak paušalnog oporezivanja je da se obveza minimalnog godišnjeg poreza i prireza koji se odnosi na primitke do 85.000,00 kn mora platiti i onda kada su primici manji od 85.000,00 kuna pa čak i kad su oni nula. Kod obrtnika koji dohodak utvrđuje temeljem poslovnih knjiga, ako fizička osoba ostvari gubitak na kraju poslovne godine, neće biti u obvezi platiti porez ni pripadajući mu prirez. Ipak unatoč nedostacima, mnogi će se mali obrtnici početnici često odlučiti za paušalni obrt, upravo zbog povoljnijih doprinosa i manjih mogućih razlika po poreznim rješenjima nakon završetka poslovne godine, nego što to mogu biti ona utvrđena iz godišnje prijave poreza na dohodak.

Kao što je već spomenuto paušalni obrtnici mogu biti obrtnici koji ostvaruju do 300.000,00 kuna prihoda godišnje. Iznad tog iznosa prihoda, obrtnik mora birati hoće li plaćati porez na dobit ili na dohodak.

Obrtnici dohodaši jesu oni koji porez plaćaju na osnovu ostvarenog dohotka. Dohodak obrta, koji se utvrđuje prema poslovnim knjigama, predstavlja razliku između poslovnih primitaka i izdataka nastalih u jednom poreznom razdoblju, u načelu je to kalendarska godina.

Poreznu osnovicu utvrđuju kao razliku između naplaćenih primitaka i stvarno nastalih plaćenih izdataka smanjenu za pripadajući osobni odbitak te zakonom dopuštene stavke smanjenja i uvećanja porezne osnovice. Na poreznu osnovicu do 360.000,00 kn plaćaju porez po stopi od 20 %, a na razliku osnovice iznad 360.000,00 kn plaćaju porez po stopi od 30%. Na porez plaćaju i prirez ako postoji obveza plaćanja prireza u njihovu mjestu prebivališta ili njihova uobičajenog boravišta. Ovaj način oporezivanja povoljan je za obrtnike koji imaju više uzdržavanih što povećava njihov osobni odbitak, a s time smanjuje poreznu osnovicu i obvezu poreza. Isto tako kod utvrđivanja dohotka na temelju vođenja poslovnih knjiga postoji mogućnost korištenja poreznih olakšica kao što su olakšice za novozaposlene osobe, državne potpore za obrazovanje i izobrazbu, potpore za izvođenje praktične nastave i vježbe naukovanja, izdatke za istraživanje i razvoj te mogućnost korištenja prenesenog gubitka u razdoblju do 5 godina.

Obrtnici obveznici poreza na dobit mogu izabrati ovaj način oporezivanja dobrovoljno ili postaju obveznici poreza na dobit po sili zakona ako su njihovi godišnji primitci veći od 7.500.000,00 kuna što je jedini zakonski kriterij na temelju kojeg se postaje obveznik poreza na dobit.

Dobit se utvrđuje prema računovodstvenim propisima kao razlika prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, uvećana i umanjena prema odredbama Zakona o porezu na dobit.

Trenutno važeća stopa poreza na dobitak iznosi 10%. za ukupne godišnje prihode do 7.500.000,00 kuna te 18% za ukupne godišnje prihode iznad 7.500.000,00 Kod isplate dobitka plaća se porez na dohodak od kapitala po stopi od 10% uvećan za prirez ovisno prebivalištu poreznog obveznika.

Izbor oporezivanja dohotka odnosno dobitka porezom na dobit kod obrtnika u poslovnoj praksi manje je zastupljen u odnosu na oporezivanje porezom na dohodak. Isto tako određeni postotak obrtnika koji ostvaruju godišnji promet iznad 7.500.000,00 kuna te su obvezni biti u sustavu poreza na dobitak, donijeti će odluku o prijenosu gospodarske cjeline obrta „dobitaša“ u d.o.o. s ciljem ostvarivanja raznih gospodarskih interesa obrtnika kao što su smanjenje troškova, povećanje udjela na tržištu, postizanje poreznih prednosti.

Treba napomenuti da je prijenos gospodarske cjeline obrta u imovinu društva porezno dopušten samo za obrtnike „dobitaše“ jer je u opisanom slučaju riječ o istom sustavu oporezivanja porezom na dobitak.

Najznačajnija razlika kod nastavka poslovanja kao d.o.o. je da je odgovornost za poslovanje tvrtke ograničena kapitalom društva, dok je u obrtu odgovornost neograničena te obrtnik za svoje poslovanja odgovara cjelokupnom osobnom imovinom.

Kraj poslovne godine najčešće je razdoblje u kojem poduzetnici – fizičke osobe donose odluku o promjeni poreznog statusa kada je riječ o oporezivanju porezom na dohodak ili dobitak, te o ulasku u sustav PDV-a ili o izlasku iz njega. Kod promjena načina oporezivanja samostalnih djelatnosti treba voditi brigu o načinu evidentiranja pozicija iz poslovnih knjiga, kako ne bi došlo do dvostrukog oporezivanja. Promjenom načina oporezivanja samostalnih djelatnosti mijenja se i osnovica za plaćanje doprinosa.

Da bi se odabrano najpovoljniji način oporezivanja treba primijeniti individualan pristup svakom pojedinom obrtniku uzimajući u obzir posebnosti poslovanja, vrstu djelatnosti i planirani opseg poslovanja te provesti detaljnu analizu svih parametra koji utječu na donošenje odluke koji način oporezivanja odabrati.

Nakon temeljnog analiziranja i provedene usporedbe mogućih načina oporezivanja dohotka od samostalne djelatnosti i mogućnosti promjene oporezivanja dohotka bitno je istaknuti da svaki sustav oporezivanja ima svoje specifičnosti te da važno vrlo važno poznavati i razumjeti propise kako bi se promjene u poslovanju odvijale u skladu sa zakonima i kako bi se moglo donijeti ispravnu odluku o odabiru načina oporezivanja.

Provedba promjene načina oporezivanja dohotka fizičkih osoba dohotka koje samostalnu djelatnost obavljaju na način propisan za obrte, slobodna zanimanja i ostale vrste djelatnosti koje se s poreznog motrišta smatraju obrtničkim djelatnostima, ne odnosi se samo na promjenu sustava plaćanja poreza na dohodak ili dobit već donosi promjene u vođenju poslovnih knjiga i evidencija, u plaćanju doprinosa, promjene u sustavu poreza na dodanu vrijednost, u skladu sa zakonskim propisima.

6. LITARATURA

1. Zakon o obrtu (Narodne novine br. 143/13. do 41/20.)
2. Zakon o porezu na dohodak (Narodne novine br. 115/16. do 138/20.)
3. Zakon o porezu na dobit (Narodne novine br. 177/04. do 138/20.)
4. Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine br. 73/13. do 138/20.)
5. Zakon o fiskalizaciji u prometu gotovinom (Narodne novine br. 115/16. do 138/20.)
6. Zakon o računovodstvu (Narodne novine br. 78/15. do 47/20.)
7. Zakon o trgovačkim društvima (Narodne novine br. 111/93. do 40/19.)
8. Zakon o državnoj potpori za obrazovanje i izobrazbu (Narodne novine br. 109/07. do 14/14.)
9. Opći porezni zakon (Narodne novine br. 115/16. do 42/20.)
10. Pravilnik o porezu na dohodak (Narodne novine br. 10/17. do 1/21.)
11. Pravilnik o paušalnom oporezivanju samostalnih djelatnosti (Narodne novine br. 1/20. do 1/21.)
12. Pravilnik o porezu na dobit (Narodne novine br. 95/05. do 59/20.)
13. Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine br. 79/13. do 73/21.)
14. Pravilnik o provedbi Općega poreznog zakona (Narodne novine br. 45/19. do 43/21.)
15. Markota, Lj. (2021). Utvrđivanje dohotka od obrtničkih, slobodnih i drugih samostalnih djelatnosti na Obrascu DOH-Z i Obrascu DOH za 2020. godinu. Prilog časopisu Računovodstvo, Revizija i Financije, XXXI (1), str.49-50.
16. Markota, Lj. i Mahović Komljenović, M. (2021.) Priprema za prijavu i podnošenje obrasca PD-SD i PO-SDZ za 2021. godinu – paušalisti. Računovodstvo, Revizija i Financije XXXI (12), str.202.
17. Markota, Lj. (2020). Tko i kada treba ući u sustav PDV-a – obveze pri ulasku Računovodstvo, Revizija i Financije, XXX (12), str. 159.
18. Mahović Komljenović, M. (2020). Paušalno oporezivanje samostalnih djelatnosti i podnošenje novih izvješća za 2020. godinu. Računovodstvo, Revizija i Financije, XXX (11), str. 184.
19. Markota, Lj.(2021). Ulazak-izlazak iz sustava PDV-a u 2022. godini. Računovodstvo, Revizija i Financije, XXXI (12), str. 139.
20. Turković-Jarža, L. (2020). Promjena oporezivanja s dohotka na dobitak. Računovodstvo, Revizija i Financije, XXX, (12), str. 246-248.

21. Turković-Jarža, L. (2020). Prelazak s poreza na dobitak na porez na dohodak u obrtničkim zanimanjima. Računovodstvo, Revizija i Financije, XXX (2) str. 190.
22. Turković-Jarža, L. (2021). Prelazak s poreza na dobitak na porez na dohodak u obrtničkim zanimanjima. Računovodstvo, Revizija i Financije XXXI (3), str. 182.
23. Cirkveni Filipović, T. (2021). Računovodstveno i porezno motrište prijenosa gospodarske cjeline obrta „dobitaša“ u d.o.o. Računovodstvo, Revizija i Financije XXXI, (9), str. 25.
24. Hrvatska obrtnička komora. [URL:http://www.hok.hr](http://www.hok.hr) (pristupljeno 24. listopada 2021.).
25. Porezna uprava. [URL:http://porezna-uprava.hr](http://porezna-uprava.hr) (pristupljeno 25. listopada.2021.).

7. POPIS SLIKA I TABLICA

Slike:

Slika 1: Obrazac KPR, str.8

Slika 2: Obrazac PO-SD, str.11

Slika 3: Obrazac KPI, str.13

Slika 4: Obrazac DI, str.14

Slika 5: Obrazac TO, str.15

Slika 6: Utvrđivanje dohotka i porezne osnovice za samostalne djelatnosti, str.23

Tablice:

Tablica 1: Godišnji paušalni porez na dohodak, str.9

Tablica 2: Stanje imovine i obveza na dan 31.12., str.35

Tablica 3: Početna bilanca na dan 01.01., str.36

Tablica 4: Prikaz povećanja i smanjenja dobitka na kraju godine, str.39

Tablica 5: Usporedba načina oporezivanja dohotka obrtnika, str. 46

Tablica 6: Usporedba načina oporezivanja dohotka obrtnika, str.47