

Mr. sc. Ljerka MARKOTA, dipl. oec. i ovl. rač.

Likvidacija obrtnika „dohodaša“

UDK 657.1/336.2

Likvidacija obrta „dohodaša“ jedan je od najčešćih načina prestanka poslovanja samostalne obrtničke djelatnosti. Obrt može prestati poslovati zbog različitih razloga, odnosno prema slobodnoj odluci obrtnika ili „po sili zakona“ ako nisu zadovoljeni određeni uvjeti u poslovanju, najčešće prema odredbama Zakona o obrtu. Obrt prestaje poslovati i otuđenjem, s tim da treba razlikovati otuđenje s nastavkom poslovanja obrta ili bez nastavka poslovanja o čemu ćemo pisati u nekom od sljedećih brojeva časopisa RRiF. Nakon likvidacije obrtnici trebaju sastaviti i godišnju poreznu prijavu poreza na dohodak na obrascu DOH o čemu se može detaljnije pročitati u Prilogu časopisu RRiF, br. 1/11.

1. UVOD

U poslovnoj praksi sve su češće statusne promjene ili promjene u pravnom obliku pri obavljanju poduzetničke djelatnosti, neovisno o tome je li riječ o promjenama kod samostalnih obrtničkih djelatnosti ili društva. Tako su danas česti slučajevi likvidacije ili prodaje obrta, spajanja odnosno pripajanja obrta, kao i toga da obrt nastavlja voditi neka druga osoba.

Mnogi obrti, neovisno o tome je li riječ o „dohodašu“ ili „dobitašu“, žele nastaviti obavljati poduzetničku djelatnost u društvu te imovinu, obveze i potraživanja prenijeti u novoosnovano ili postojeće društvo. Pritom treba voditi brigu o tome što je dopušteno propisima i potvrđeno stajalištima Ministarstva financija te problem sagledati cjelovito s poreznog motrišta, odnosno prema propisima o dobitku, dohotku i PDV-u.

Odluku o likvidaciji obrta obrtnik može donijeti zbog različitih razloga (odlazak u mirovinu, dugotrajna bolest, smanjenje obujma poslovanja i sl.), međutim, po sili zakona, sukladno čl. 38. Zakona o obrtu (Nar. nov., br. 77/93. – 79/07. – ispr.), obrt može prestati u sljedećim slučajevima:

1. smrću obrtnika ako se ne nastavi vođenje obrta na temelju čl. 29. Zakona o obrtu,

2. ako je obrtnik pravomoćnom sudskom presudom osuđen na kaznu zatvora za kazneno djelo povezano s obavljanjem obrta,

3. ako obrtnik koji sam ne ispunjava uvjet iz čl. 5. Zakona o obrtu ne zaposli radnika koji zadovoljava taj uvjet, odnosno posebni uvjet stručne osposobljenosti odgovarajuće srednje stručne spreme ili položeni majstorski ispit,

4. ako obrtnik ne započne obavljati obrt u roku godinu dana od dana izdavanja obrtnice osim obrtnika s okupiranih područja dok traju te okolnosti,

5. ako obrtnik ili pravna osoba iz čl. 1. st. 2. Zakona o obrtu ne postupi u skladu s odredbama čl. 6. st. 4. i 5. i čl. 8. st. 1. 2. i 3. Zakona o obrtu, odnosno ako ne položi majstorski ispit u roku od dvije godine od dana upisa u obrtni registar, a djelatnost obavljaju na području posebne državne skrbi, brdsko-planinskom području ili na otocima,

6. ako obrtnik odnosno pravna osoba ne imenuje poslovođu u skladu s odredbom čl. 22. i čl. 22.a Zakona o obrtu, odnosno za vezane i povlaštene obrte ne imenuje stručnog poslovođu, a u roku dvije godine isto ne učini ako djelatnost obavljaju na području posebne državne skrbi, brdsko-planinskom području ili na otocima,

7. ako je obrtniku izrečena zaštitna mjera ili mjera sigurnosti zabrane obavljanja obrta za vrijeme duže od tri mjeseca,

8. ako obrtnik protivno odredbi čl. 33. Zakona o obrtu obustavi obavljanje obrta dulje od mjesec dana,

9. ako obrtnik ne započne s obavljanjem obrta u roku od 30 dana nakon isteka roka privremene obustave obavljanja obrta,

10. ako sud časti Hrvatske obrtničke komore doneše odluku o prestanku obavljanja obrta,

11. ako nadležno ministarstvo oduzme obrtniku povlasticu,

12. ako nadležno tijelo utvrdi da je obrtniku izdana obrtnica na temelju nevjerodostojnih isprava,

13. ako nadležno tijelo utvrdi da nisu ispunjeni uvjeti iz čl. 8. Zakona o obrtu,

14. ako nadležno tijelo naknadno utvrdi da nisu ispunjeni uvjeti iz čl. 4. i 5. Zakona o obrtu,

15. ako nadležni sud donese rješenje o zaključenju stečajnog postupka.

Pritom treba istaknuti da se obrt ne može zatvoriti – odjaviti unatrag već prestaje s danom navedenim u odjavi koja se predaje Uredu za gospodarstvo na propisanom obrascu (Prijava za upis u obrtni registar) uz obrazac RL. Iznimno, obrt se može odjaviti unatrag ako je obrtnik ostvario pravo na invalidsku mirovinu pa se prestanak obrta odjavom utvrđuje danom pravomoćnosti rješenja o ostvarivanju prava na invalidsku mirovinu.

Prestanak obrta utvrđuje rješenjem nadležni županijski ured, odnosno ured Grada Zagreba i po pravomoćnosti rješenja briše obrt iz obrtnog registra. Jednako tako, o prestanku obavljanja obrtničke djelatnosti treba izvijestiti i nadležnu ispostavu Porezne uprave na obrascu RPO/A.

Pri likvidaciji obrtnik treba voditi brigu o obvezama koje proizlaze iz Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 47/95. – 94/09., dalje: Zakon o PDV-u) i Zakona o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 177/04. – 80/10., dalje: Zakon o dohotku), i to:

1. s motrišta PDV-a treba u roku od 3 mjeseca predati PDV-K obrazac te obračunati PDV i priznati pretporez na sljedeći način:

- ako je riječ o likvidaciji kao trajnom prestanku obavljanja djelatnosti, obrtnik treba obračunati PDV na svu preostalu imovnu (dugotrajnu i kratkotrajnu) i izdane račune (neovisno o

tome što nisu naplaćeni) te priznati PDV kao pretporez iz svih ulaznih računa (iako nisu plaćeni);

2. s motrišta dohotka treba postupiti – evidentirati primitke i izdatke, na sljedeći način:

- kod trajnog prestanka – likvidacije obrtničke djelatnosti obrtnik utvrđuje dohodak za razdoblje poslovanja te evidentira u primitke i izdatke i račune koji nisu plaćeni, odnosno naplaćeni. Sva preostala imovina (dugotrajna i kratkotrajna) postaje osobno vlasništvo obrtnika, a u KPI treba provesti knjiženja kako je navedeno u čl. 31. st. 3. Pravilnika o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 95/05. – 123/10.).

2. POSEBNOSTI U NEKIM SLUČAJEVIMA PRESTANKA OBRTNIČKE DJELATNOSTI

2.1. PRESTANAK OBRTA SMRĆU OBRTNIKA I PRIENOS OBRTNICE

Člankom 27. Zakona o obrtu predviđeno je da nasljednici umrlog obrtnika, ako to žele, mogu prenijeti obrt na sebe nakon smrti obrtnika te da su u tom slučaju obvezni to prijaviti nadležnom županijskom uredu, odnosno uredu Grada Zagreba u roku 30 dana od dana okončanja ostavinskog postupka. No ako nasljednici, bračni drug ili djeca propuste rok od 30 dana po okončanju ostavinskog postupka za prijavu prijenosa obrtnice, gube pravo na prenošenje obrtnice, a obrt prestaje po sili zakona.

Nakon smrti obrtnika do okončanja ostavinskog postupka i prijave prijenosa obrtnice na nasljednike, supružnik, djeca i ostali nasljednici mogu nastaviti voditi obrt kao **privremeni poslovođa**, kako propisuje čl. 28. Zakona o obrtu. Privremeni poslovođa upisuje se u Obrtni registar i obvezan je voditi obrt pažnjom dobroga gospodarstvenika za račun nasljednika umrlog obrtnika. Postupi li suprotno rečenomu, privremeni poslovođa odgovara svom svojom imovinom za štetu nastalu takvim djelovanjem.

Uz prijavu prijenosa obrtnice nasljednici moraju priložiti:

1. izvod iz matične knjige umrlih,
2. pravomoćnu sudsku odluku o nasljeđivanju,
3. dokaze o ispunjavanju uvjeta propisanih čl. 4. i 5. Zakona o obrtu (riječ je o uvjetima vezanim za zdravstvenu sposobnost, nekažnjavanje te ispunjavanje uvjeta stručne osposobljenosti ili majstorskog ispita – ako su u pitanju vezani obrti).

U opisanom slučaju nadležni ured državne uprave u županiji, odnosno ured Grada Zagreba donose rješenje te upisuju prienos obrtnice i nastavak vođenja obrta u obrtni registar. Nasljednici mogu vođenje povjeriti poslovođi, koji mora ispunjavati propisane uvjete, odnosno opće uvjete iz čl. 3. i posebne uvjete iz čl. 5. Zakona o obrtu (zdravstvene uvjete, stručna osposobljenost i dr.).

2.2. PRESTANAK OBRTA ZBOG NEZAPOŠLJAVANJA STRUČNOG RADNIKA

Člankom 5. st. 3. Zakona o obrtu uređeno je da fizička osoba koja ispunjava opće uvjete iz čl. 3. istog Zakona, a ne ispunjava uvjet stručne osposobljenosti ili položenog majstorskog ispita, može obavljati ve-

zani obrt ako na tim poslovima zaposli radnika koji udovoljava tom uvjetu. To znači da u tijeku postupka upisa obrta u Obrtni registar podnositelj prijave potpisuje ili predočuje ovjerenu izjavu o obvezi zapošljavanja stručnog radnika te prilaže i odgovarajuće dokaze vezane za stručnu osposobljenost/stručnu spremu ili položeni majstorski ispit za radnika kojeg namjerava zaposliti, a ako prijavljuje upis obrta bez početka obavljanja, isprave za stručnog radnika prilaže pri prijavi početka obavljanja obrta. Provjera postupanja obrtnika na opisani način daje se u nadležnost Državnog inspektorata/njegovih područnih jedinica i ispostava čiji su poslovi, ustrojstvo i način rada uređeni Zakonom o državnom inspektoratu (Nar. nov., br. 76/99. i 123/08. – ispr.) te podzakonskim propisima za primjenu i provedbu Zakona.

2.3. PRESTANAK OBRTA ZBOG NEZAPOČINJANJA OBAVLJANJA OBRTA U ROKU JEDNE GODINE OD DANA IZDAVANJA OBRTNICE

Člankom 12. st. 2. i 3. Zakona o obrtu propisano je da je upisom obrta u Obrtni registar **obrtnik obvezan početi s obavljanjem obrta u roku jedne godine od dana izdavanja obrtnice te da je najkasnije 8 dana prije početka obavljanja obrta obvezan prijaviti nadležnom županijskom uredu državne uprave u županiji odnosno uredu Grada Zagreba obavljanje obrta**, a nadležni uredi odmah o tome izvješćuju odgovarajuće inspekcije. Naime, u praksi često fizičke osobe prijavljuju upis u Obrtni registar novog obrta bez početka obavljanja kako bi u ostavljenom zakonskom roku za prijavu početka rada uvjetno rečeno „osigurali” sve potrebne preduvjete za početak obavljanja obrta, primjerice rješenje o minimalnim tehničkim uvjetima za prostor i opremu za obavljanje trgovačke ili ugostiteljske djelatnosti, odobrenja za obavljanje prijevoznike djelatnosti, povlastice za povlaštene obrte, sudjelovanje u natječajima za dobivanje poslovnog prostora/lokacije za obavljanje djelatnosti, traženje posredovanja Zavoda za zapošljavanje u osiguranju stručnih radnika za obavljanje vezanog obrta i sl.

2.4. PRESTANAK OBRTA ZBOG OBUSTAVE OBAVLJANJA OBRTA DUŽE OD MJESEC DANA PROTIVNO ODREDBI ČL. 33. ZAKONA O OBRTU

Člankom 33. Zakona o obrtu propisano je da obrtnik može **privremeno obustaviti obavljanje obrta u trajanju do jedne godine, o čemu pisano izvješćuje nadležni ured državne uprave u županiji, odnosno ured Grada Zagreba u roku 30 dana od dana obustave**. Iznimno, obrtnik može privremeno obustaviti obavljanje obrta u trajanju do 3 godine, kada koristi roditeljni dopust do navršene treće godine djetetova života, odnosno do sedme godine djetetova života kada koristi pravo na njegu djeteta s težim smetnjama u razvoju, a pravo je priznato rješenjem nadležnog Centra za socijalnu skrb.

Iznimno, obrtnik može obustaviti obavljanje obrta dulje od jedne godine u slučaju bolesti ili nastupa više sile. Za vrijeme privremene obustave obavljanja obrta obrtnik je obvezan obrtnicu predati nadležnom uredu državne uprave u županiji odnosno uredu Grada Zagreba, a o ponovnom početku obavljanja obrta

pisano izvijestiti najkasnije u roku sedam dana po isteku vremena privremene obustave obrta. No ako obrtnik obustavi obavljanje obrta duže od mjesec dana te protekom tog roka propusti dati pisanu prijavu o privremenoj obustavi obavljanja obrta nadležnom uredu državne uprave u županiji, odnosno uredu Grada Zagreba, donosi se rješenje o prestanku obrta po sili zakona. Pretpostavka je da je po prijavi Državnog inspektorata nedvojbeno utvrđeno činjenično stanje vezano za poslovanje odnosno nepojavljivanje privremene obustave poslovanja obrta dulje od mjesec dana na propisani način.

2.5. PRESTANAK OBRTA ZBOG NEZAPOČINJANJA S OBAVLJANJEM OBRTA U ROKU 30 DANA NAKON ISTEKA ROKA PRIVREMENE OBUSTAVE

Člankom 33. st. 4. Zakona o obrtu također je propisano da je obrtnik o ponovnom početku obavljanja obrta nakon privremene obustave obvezan pisano izvijestiti nadležni ured državne uprave u županiji, odnosno ured Grada Zagreba u roku sedam dana po isteku vremena privremene obustave obavljanja obrta. Ako obrtnik ne postupi na propisani način, po provedenom postupku, donosi se rješenje o prestanku obrta po sili zakona.

Napominjemo da nadležni uredi državne uprave u županijama, odnosno ured Grada Zagreba, o privremenoj obustavi odnosno ponovnom početku obavljanja djelatnosti nakon privremene obustave izvješćuju: nadležno tijelo za poslove financija, nadležne inspekcije, Hrvatsku obrtničku komoru, nadležni fond zdravstvenog i mirovinskog osiguranja i Državni zavod za statistiku.

2.6. PRESTANAK OBRTA NA TEMELJU ODREDBA STEČAJNOG ZAKONA

Sukladno čl. 3. st. 1. Stečajnog zakona (Nar. nov., br. 44/96. – 116/10.), stečaj se može provesti nad pravnom osobom te nad imovinom dužnika pojedinca, osim ako Zakonom nije drukčije određeno. Dužnikom pojedincem, u smislu Stečajnog zakona, smatra se trgovac pojedinac i obrtnik.

Izmjenom Zakona o obrtu (Nar. nov., br. 68/07.) koja je stupila na snagu 10. srpnja 2007., u čl. 38. st. 1. t. 15. propisano je da obrt prestaje po sili zakona ako nadležni sud donese rješenje o zaključenju stečajnog postupka, čime je riješena dotadašnja normativna neusklađenost.

Odredbom čl. 54. st. 6. Stečajnog zakona propisano je da će u rješenju o otvaranju stečajnog postupka stečajno vijeće odrediti da se otvaranje stečajnog postupka upiše u sudski odnosno obrtni upisnik, u

zemljišne knjige, upisnik brodova, upisnik brodova u izgradnji, upisnik zrakoplova te upisnik prava intelektualnog vlasništva.

Stečaj se kod obrtnika provodi nad cjelokupnom imovinom obrtnika, kako određuje čl. 68. Zakona o stečaju, a ne samo nad imovinom unesenom u obrt. Navedeno određuje i čl. 131. Općeg poreznog zakona (Nar. nov., br. 127/00. – 18/11.), koji propisuje da se ovrha radi namirenja poreznog duga provodi iz cjelokupne imovine poreznog obveznika i imovine koja je u smislu Obiteljskog zakona bračna stečevina te imovina njegovih srodnika u ravnoj liniji koji su tu imovinu stekli od ovršenika na bilo kojoj osnovi ili iz primitaka ovršenika.

Stajalište sudske prakse je, još iz razdoblja neusklađenosti navedenih propisa, da se stečaj provodi nad cjelokupnom imovinom dužnika – obrtnika, osim one koja ne može biti predmet ovrhe, te se za porezne dugove odgovara cjelokupnom imovinom, a ne samo onom unesenom u obrt kako je određeno čl. 20. st. 1. Zakona o obrtu.

Zaključenjem stečaja nad imovinom obrtnika obrt se briše iz registra obrtnika i stečajni postupak je završen kako je određeno čl. 196. st. 3. Stečajnog zakona, odnosno zaključenjem stečaja nad imovinom obrtnika obrt prestaje po sili zakona. No fizička osoba može ponovno otvoriti obrt te će odgovarati samo za novostvorene obveze.

Prestanak obrta rješenjem utvrđuje nadležni ured državne uprave u županiji, odnosno ured Grada Zagreba i po pravomoćnosti rješenja briše obrt iz obrtnog registra.

3. OBVEZE KOJE PROIZLAZE IZ PROPISA O PDV-U PRI PRESTANKU OBAVLJANJA OBRTNIČKE DJELATNOSTI

Prema čl. 30. st. 4. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 149/09., dalje: Pravilnik



o PDV-u) svojstvo poduzetnika prestaje posljednjim poduzetničkim okolnostima, što za fizičke osobe – obrtnike i slobodna zanimanja znači **odjavu djelatnosti brisanjem iz registra kod nadležnog tijela.**

Fizičke osobe – obrtnici, slobodna zanimanja i druge samostalne djelatnosti koje utvrđuju dohodak kao obrtničke i obveznici su PDV-a, **trebaju prije odjave, odnosno likvidacije djelatnosti, sukladno čl. 30. st. 6. Pravilnika o PDV-u, obračunati porez na sve isporuke do dana odjave, uključujući u te isporuke i sva dobra koja im preostanu, a koja se smatraju izuzimanjem za vlastite potrebe.**

To se odnosi na dobra za koja je korišten odbitak pretporeza i na dobra nabavljena za poduzetničku djelatnost prije početka primjene Zakona o PDV-u, što znači ili bez poreza na promet ili uz povlaštenu stopu poreza. No predmet oporezivanja PDV-om ni drugim porezom na promet (porez na promet nekretnina, posebni porez na promet upotrebljivanih osobnih automobila) nisu dobra koja je obrtnik na temelju zapisnika o ulaganju unio u obrt kao osobnu imovinu.

Prije likvidacije treba podmiriti sve porezne obveze, što potvrđuje ispostava Porezne uprave nadležna prema sjedištu odnosno prebivalištu poreznog obveznika. To je vrlo bitno jer bez te potvrde nije moguće obaviti brisanje kako je propisano čl. 32. st. 10. i 11. Pravilnika o PDV-u iako se to, na temelju informacija kojima raspolazemo, ne provodi u praksi.

3.1. KAKO TREBA POSTUPITI S PREOSTALOM IMOVINOM?

Kako preostala imovina postaje osobno vlasništvo obrtnika – fizičke osobe, navedeni promet je oporeziv PDV-om te treba obračunati PDV, sukladno čl. 2. st. 1. t. 2. Zakona o PDV-u. Osnovica je pritom, sukladno čl. 8. st. 6. Zakona o PDV-u i čl. 54. st. 4. Pravilnika o PDV-u **tržišna cijena.**

Za trgovačku robu to znači cijena nove nabave odnosno neto nabavna cijena (bez marže) uvećana za zavisne troškove nove nabave. Za dugotrajnu imovinu to je također tržišna cijena, odnosno cijena koja se može postići na tržištu za tako korištenu imovinu, a za **dobra** proizvedena u obrtu, tržišnom se cijenom smatraju vlastiti troškovi proizvedenog dobra prema računovodstvenim propisima (cijena proizvodnje).

Pritom treba imati na umu da porez ne treba obračunavati na imovinu koju je vlasnik obrta – slobodnog zanimanja unio u obrt kao svoju osobnu imovinu na koju je već pri nabavi platio porez jer su **dobra prvotno nabavljena za krajnju potrošnju.** To se odnosi i na osobne automobile te nekretnine pa pri likvidaciji obrta ne treba, ni u prvom (posebni porez na promet) niti u drugom slučaju (porez na promet nekretnina), obračunati porez.

To potvrđuje i mišljenje Ministarstva financija MF Kl.: 410-19/99-01/117 od 15. ožujka 2000., koje smo u cijelosti objavili u časopisu PiP, br. 5/00., str. 56. (odnosi se na pravne osobe i obrtnike, a neovisno o datumu objave vrijedeće je i sada).

U nastavku ističemo temeljne odredbe i obveze koje proizlaze iz prethodnog stajališta:

- Imovina koju je vlasnik obrta unio u obrt kao svoju osobnu imovinu (na temelju zapisnika o ulaganju) na koju je već pri nabavi plaćen porez – porez na promet proizvoda ili PDV – ako nakon likvidacije obrta ostaje za privatne potrebe fizičke osobe, nema porezne obveze jer je na tu imovinu porez već jednom plaćen. Osim toga, u tom slučaju ne postoji isporuka jer su „isporučitelj i primatelj dobra ujedinjeno u jednoj osobi” pa nije riječ o vlastitoj potrošnji.
- Ne oporezuju se ni osobni automobili, ostala motorna vozila, plovila i zrakoplovi posebnim porezom na promet (stopa 5%) te nekretnine porezom na promet nekretnina (stopa 5%) koji su kao osobna imovina uneseni u poduzetničku imovinu (također na temelju zapisnika o ulaganju).
- Oporezuje se PDV-om sva imovina (oprema, sitni inventar, repromaterijal, zalihe trgovačke robe) koja je nabavljena bez plaćanja poreza na promet proizvoda ili uz povlaštenu stopu prije uvođenja sustava PDV-a.
- Oporezuju se PDV-om kao izuzimanje sva dobra koja su nabavljena od dana početka primjene Zakona o PDV-u za koja je korišten odbitak pretporeza.

3.2. TREBA LI ZA PREOSTALU DUGOTRAJNU IMOVINU PROVESTI ISPRAVAK PRETPOREZA?

Ispravak pretporeza trebaju provesti sve pravne i fizičke osobe ako se *gleda nekog gospodarskog dobra unutar roka od pet godina od kalendarske godine početka uporabe promijene uvjeti koji su u toj godini bili mjerodavni za odbitak pretporeza. Kada se radi o nekretninama, tada se umjesto razdoblja od pet godina uzima razdoblje od deset godina*” (čl. 20. st. 5. Zakona o PDV-u).

Pojam „**promjena uvjeta**” odnosi se, u skladu s odredbama Zakona i Pravilnika o PDV-u, prije svega na izlazak iz sustava PDV-a, neovisno o tome je li razlog smanjeni promet (ispod 85.000,00 kn) ili prenamjena poslovanja – djelatnosti koja je oslobođena oporezivanja PDV-om.

To znači da ispravak pretporeza NE treba provoditi u slučaju trajne likvidacije – prestanka obavljanja djelatnosti jer bi na taj način došlo do dvostrukog oporezivanja, najprije kao izuzimanje, a onda ispravak – vraćanje iskorištenog PDV-a. Dohodaši koji likvidiraju djelatnost trebaju obračunati PDV samo na svu preostalu imovinu kao da je riječ o prometu.

Napominjemo da se ispravak pretporeza provodi kada se promijene uvjeti mjerodavni za obavljanje djelatnosti, a **kako se u slučaju likvidacije djelatnosti više ne obavlja, na preostalu kratkotrajnu i dugotrajnu imovinu treba samo na tržišnu vrijednost obračunati PDV jer preostala imovina postaje osobna imovina vlasnika, što s motrišta PDV-a znači da nastaje promet.**

3.3. OBVEZA IZRADE KONAČNOG OBRAČUNA PDV-a NA OBRASCU PDV-K

Porezni obveznici koji prestaju obavljati djelatnost sukladno čl. 18. st. 2. Zakona o PDV-u i čl. 115.

st. 3., 4. i 5. Pravilnika o PDV-u trebaju u roku tri mjeseca od dana prestanka poslovanja predati konačni obračun PDV-a na obrascu PDV-K. Ako je pritom datum prestanka obavljanja djelatnosti ujedno i kraj poslovne godine – poreznog razdoblja (31. prosinca), tada fizičke osobe – obrtnici i slobodna zanimanja mogu dostaviti konačni obračun do kraja ožujka tekuće godine za prethodnu.

U konačnom obračunu evidentirat će se podatci o svim objavljenim isporukama i uslugama, neovisno o tome jesu li naplaćene. Jednako tako treba evidentirati podatke o pretporezu po primljenim isporukama, neovisno o tome jesu li računi plaćeni ili ne, što proizlazi iz odredaba čl. 30. st. 6. Pravilnika o PDV-u. Konačni obračun PDV-a treba sastaviti na obrascu PDV-K, no do trenutka predaje konačnog obračuna porezni obveznik treba podnositi i mjesečni obrazac PDV jer je obveznik u sustavu PDV-a sve dok ne preda zahtjev za brisanjem iz registra obveznika PDV-a.

To je potvrđeno i mišljenjem Ministarstva financija (MF Kl.: 410-19/98-01/1205 od 13. listopada 1998.) koje smo u cijelosti objavili u časopisu PiP, br. 11/98., str. 64. (neovisno o datumu mišljenja, primjenjuje se i sada), a u nastavku navodimo dio tog mišljenja.

4. KAKO PROPISI O POREZU NA DOHODAK ODREĐUJU LIKVIDACIJU OBRTNIČKE DJELATNOSTI

Likvidacija za djelatnosti koje se oporezuju kao obrtničke znači trajni prestanak obavljanja djelatnosti, a nikako prodaja ili prijenos te djelatnosti na neku drugu osobu ili više njih jer bi u tom slučaju bila riječ o nastavku poslovanja. Dakle, fizičke osobe – obrtnici i slobodna zanimanja gube svojstvo poduzetnika trajnom odjavom djelatnosti i brisanjem iz registra pri nadležnom tijelu.

Brisanje se ne može provesti ako nisu podmirene sve porezne obveze što potvrđuje ispostava Porezne uprave nadležna prema sjedištu odnosno prebivalištu poreznog obveznika.

Za obrtničku djelatnost koja se gasi najjednostavnije je da prije prestanka obavljanja djelatnosti, odnosno likvidacije, rasproda imovinu s kojom se poslovalo jer to uvelike olakšava postupak zatvaranja poslovnih knjiga i evidencija. No to nije uvijek moguće ostvariti pa prestankom obavljanja djelatnosti ostaje određena imovina nositelja djelatnosti s kojom se postupa u skladu s odredbama propisa o dohotku i PDV-u.

4.1. EVIDENTIRANJE PRIMITAKA I IZDATAKA

U slučaju likvidacije obrta, slobodnog zanimanja i druge samostalne djelatnosti ili djelatnosti koja se oporezuje kao obrtnička, a prema čl. 31. st. 3. Pravilnika o porezu na dohodak, u poreznom razdoblju u kojem je izvršena likvidacija treba u knjizi primitaka i izdataka iskazati sljedeće primitke i izdatke:

ZAKON O TRGOVAČKIM DRUŠTVIMA (pročišćeni tekst)

Izdanje: Zagreb, 2010.

Opseg: 216 str.

Glavni urednik:

Cijena: 120,00 kn

Prof. dr. sc. Vilim GORENC

Narudžbenica na kraju časopisa

KNJIGA PRIMITAKA I IZDATAKA

POSLOVNI PRIMITCI	POSLOVNI IZDATCI
1. Usporediva tržišna vrijednost dugotrajne imovine	1. Knjigovodstvena vrijednost dugotrajne imovine prema popisu te imovine u trenutku likvidacije
2. Usporediva tržišna vrijednost zaliha robe, proizvoda, reprodukcijskog materijala i drugog	2. Nenaplaćene obveze dobavljačima i druge neplaćene obveze u vezi s djelatnošću
3. Nenaplaćene tražbine od kupaca	3. Drugi izdatci u vezi s likvidacijom

Treba napomenuti da se s motrišta propisa o porezu na dohodak tržišnom cijenom, kako dugotrajne imovine tako i zaliha robe, reprodukcijskog materijala i dr. prema čl. 28. st. 1. Pravilnika o dohotku, smatra cijena koja bi se u trenutku izuzimanja mogla postići na tržištu, što znači da je za izuzimanje mjerodavna prodajna cijena.

U skladu s odredbama iz čl. 12. Zakona o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04. – 80/10.), prije obračuna PDV-a na izuzimanje treba obračunati amortizaciju na dugotrajnu imovinu evidentiranu u popisu DI prema propisanim stopama. Svotu obračuna amortizacije treba knjižiti u obrazac KPI kao izdatak u naravi.

4.2. PRAVO NA OTPIS POTRAŽIVANJA OD KUPACA NAD KOJIMA JE OTVOREN STEČAJNI POSTUPAK

Kako obrtnik u trenutku likvidacije treba u poslovne primitke knjižiti sve nenaplaćene tražbine od kupaca (neovisno o tome kojeg su datuma), pitanje je ima li obveznik poreza na dohodak pravo na otpis potraživanja od kupaca nad kojima je otvoren stečajni postupak, odnosno ima li pravo na otpis potraživanja i vrijednosno usklađenje duga, na način određen propisima o porezu na dobitak?

Takva mogućnost nije predviđena propisima o dohotku, no sukladno čl. 8. st. 8. Pravilnika o porezu na dohodak utvrđeno je da se **na osnovi tražbina koje su se pokazale nenaplativima nakon provedenoga sudskog postupka, zbog stečaja ili likvidacije dužnika, ne utvrđuje primitak.** To potvrđuje i stajalište Ministarstva financija MF Kl.: 410-01/07-01/721 od 28. svibnja 2007. koje smo u cijelosti objavili u časopisu PiP, br. 8/07.

To znači, ako se potraživanja koja je obveznik poreza na dohodak imao od dužnika pokažu nenaplativima nakon provedenog sudskog postupka zbog stečaja dužnika, a porezni je obveznik kao vjerovnik ta potraživanja iskazao kao poslovne primitke, i to u poreznom razdoblju u kojemu je likvidirao svoju djelatnost te za to porezno razdoblje podnio prijavu poreza na dohodak i primio rješenje Porezne uprave, ima mogućnost pokrenuti obnovu postupka za utvrđivanje poreza na dohodak za to porezno razdoblje u skladu sa Zakonom o općem upravnom postupku.

Tim je odredbama propisano da stranka može tražiti obnovu postupka u slučaju iz čl. 249. t. 1. Zakona

o općem upravnom postupku, i to u roku od mjesec dana, od dana kad je mogla iznijeti nove činjenice odnosno upotrijebiti nove dokaze.

5. PRIMJER UTVRĐIVANJA DOHOTKA KOD LIKVIDACIJE OBRTNIČKE DJELATNOSTI

Obrt registriran za trgovinu na veliko i malo "TONI", Splitska 22, Šibenik, nositelj Ana Kralj, odlučila je trajno zatvoriti – likvidirati obrtničku djelatnost s datumom 25. ožujka 2011. Prije odjave djelatnosti treba obračunati PDV na sva dobra koja su joj preostala, pri čemu se misli na trgovačku robu te dugotrajnu imovinu, a koja se smatraju izuzimanjem za vlastite potrebe. Treba podmiriti i sve porezne obveze na osnovi poduzetničke djelatnosti jer se tek tada može obaviti brisanje obrta iz obrtnog registra.

Da bi se mogle obaviti navedene obveze, treba napraviti sljedeće obračune te provesti popis – inventuru:

- zatečene (preostale) robe,
- dugotrajne i kratkotrajne imovine,
- obveza prema dobavljačima,
- potraživanja od kupaca,
- obračunati amortizaciju na zatečenu dugotrajnu imovinu do kraja mjeseca u kojem je obavljena likvidacija obrta,

• sve neplaćene obveze u vezi s obrtničkom djelatnošću, primjerice neisplaćene plaće zaposlenicima, neplaćene doprinose Hrvatskoj obrtničkoj komori, neplaćene doprinose i poreze iz plaća i na plaće, ostale izdatke u vezi s likvidacijom (odvjetničke usluge, usluge javnog bilježnika i sl.).

Popisom su utvrđena sljedeća stanja imovine i obveza te obračunan PDV:

1. DUGOTRAJNA IMOVINA

U našem primjeru obrtnik ima imovinu koja je nabavljena iz sredstava obrta i imovinu koja je zapisnikom o ulaganju kao osobna imovina unesena u obrt.

- knjigovodstvena v. unesene nekretnine nakon provedene amortizacije 420.000,00 kn
- procijenjena tržišna vrijednost 450.000,00 kn
- knjigovodstvena v. ostale dugotrajne imovine nakon provedene amortizacije 20.000,00 kn
- procijenjena tržišna vrijednost sa PDV-om 18.450,00 kn
- PDV (18.450,00 × 18,6992%) = 3.450,00 kn
- amortizacija ukupno za svu imovinu 15.700,00 kn (u popisu DI amortizaciju treba provesti pojedinačno za svako osnovno sredstvo)
- Izuzimanje vlastite imovine (na temelju zapisnika o izuzimanju) ne podliježe oporezivanju PDV-om, ali se evidentira kao primitak (tržišna v.) i izdatak (neotpisana v.) u obrazac KPI, i to:
 - tržišna vrijednost u svoti od 450.000,00 kn = primitak,
 - knjigovodstvena vrijednost u svoti od 420.000,00 kn = izdatak.
- Na temelju izdanog računa za izuzimanje u knjigu I-RA treba knjižiti tržišnu vrijednost i

pripadajući PDV, a u obrazac KPI (kao primitke u naravi) tržišnu vrijednost i obračunani PDV (18.450,00 × 18,6992% = 3.450,00)

2. SITAN INVENTAR

- procijenjena tržišna vrijednost s PDV-om 7.380,00 kn
- PDV (7.380,00 × 18,6992%) 1.380,00 kn
- U obrazac KPI (kao primitak u naravi) i u knjigu I-RA treba knjižiti jednake svote.

3. NENAPLAĆENA POTRAŽIVANJA OD KUPACA

- Ukupno 43.050,00 kn
- PDV (43.050,00 × 18,6992%) = 8.050,00 kn
- Ukupnu svotu potraživanja kao primitak u naravi treba knjižiti u obrascu KPI te u knjigu I-RA (35.000,00 + 8.050,00 = 43.050,00).

4. OBVEZE PREMA DOBAVLJAČIMA

- Ukupno 30.750,00 kn
- PDV (30.750,00 × 18,6992%) = 5.750,00 kn
- Ukupnu svotu obveza kao izdatak u naravi treba knjižiti u obrazac KPI te u knjigu U-RA (25.000,00 + 5.750,00 = 30.750,00).

5. ZALIHE TRGOVAČKE ROBE

- Ukupno po prodajnoj cijeni sa PDV-om 13.000,00 kn
- Dobra oporeziva sa 0% PDV-a - 5.620,00 kn
- Dobra oporeziva s 23% PDV-a 7.380,00 kn
- PDV sadržan u PC (7.320,00 × 18,6992%) - 1.380,00 kn
- PC bez PDV-a 6.000,00 kn
- Prosječna ukalkulirana marža 25% - 1.500,00 kn
- Nabavna cijena 4.500,00 kn
- PDV na nabavnu cijenu (4.500,00 × 23%) +1.035,00 kn
- Ukupno nabavna cijena s PDV-om 5.535,00 kn
- U obrazac KPI, kao primitak u naravi, treba knjižiti vrijednost robe PC bez PDV-a i obračunani PDV na nabavnu cijenu (6.000,00 + 5.620,00 + 1.035,00 = 12.655,00).
- Na temelju internog računa u knjigu I-RA treba knjižiti:
 - nabavna cijena 4.500,00 kn
 - PDV 23% 1.035,00 kn
 - dobra oporeziva 0% 5.620,00 kn
 - Ukupno: 11.155,00 kn

Navedene poslovne događaje, kako u obrazac KPI, tako i u knjigu I-RA i knjigu U-RA, treba knjižiti s datumom 25. ožujka 2011. Pretpostavlja se da su u tom mjesecu, na temelju izvotka sa žiro-računa, knjiženi i drugi poslovni događaji – primitci i izdatci, no u ovom će se primjeru prikazati knjiženja samo navedenih poslovnih događaja, i to u obrascu KPI te u knjigama I-RA i U-RA.

PRAVO I POREZI

RRiF-ov časopis koji stalno objavljuje stajališta MF i pročišćene tekstove propisa. Stalni prilozi časopisa su pročišćeni tekstovi propisa.

Kao izdatak u naravi treba proknjižiti i obračunanu svotu amortizacije na dugotrajnu imovinu, i to ukupnu imovinu koja je ostala vlasniku kao izuzimanje te onu koja je npr. prodana prije likvidacije obrta. Svota amortizacije iznosi ukupno 15.700,00 kn.

Poslovne događaje treba proknjižiti u sljedećim poslovnim knjigama i poreznim evidencijama:

Knjiga izdanih (izlaznih) računa

(obrazac IRA)

RED. BROJ	RAČUN		KUPAC (PRIMATELJ DOBARA ILI USLUGA)		IZNOS (S POREZOM)	NE PODLIJEŽE OPOREZIVANJU	OSLOBOĐENO POREZA				0%	OPOREZIVO				NAPOMENA			
	BROJ	NADNEVAK IZDAVANJA	NAZIV - IME I PREZIME I SJEDIŠTE / PREBIVALIŠTE ILI UOBIČAJENO BORAVIŠTE	MB / MBG (POREZNI BROJ)			IZVOZ	MED PRIJ	U TUZEMSTVU	OSTALO		VRIJEDNOST ISPORUKE	10%		22%		23%		
													OSNOVICA	POREZ	OSNOVICA		POREZ	OSNOVICA	POREZ
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	
73	73	25.3.	Likvidacija obrta		43.050,00											35.000,00	8.050,00	Likvidac	
74	74.	25.3.	Likvidacija obrta		18.450,00											15.000,00	3.450,00	Likvidac	
75	75	25.3.	Likvidacija obrta		7.380,00											6.000,00	1.380,00	Likvidac	
76	76	25.3.	Likvidacija obrta		11.155,00						5.620,00					4.500,00	1.035,00	Likvidac	
Ukupno 1.3. do 25. 3. 2011.					80.035,00						5.620,00					60.500,00	13.915,00		
Sveukupno 1.1. do 25. 3. 2011.					158.600,00						21.000,00					111.870,00	25.730,00		

Knjiga primljenih (ulaznih) računa

(obrazac U-RA)

Red. broj	RAČUN		DOBAVLJAČ (ISPORUČITELJ DOBARA ILI USLUGA)				DOBAVLJAČ (ISPORUČITELJ DOBARA ILI USLUGA)		PRETPOREZ						Napomena			
	Broj	Nadnevak	Naziv - ime i prezime i sjedište / prebivalište ili uobičajeno boravište	Porezni broj	Porezna osnovica				Ukupni iznos računa s porezom	Ukupno	10%		22%			23%		
					0%	10%	22%	23%			Može se odbiti	Ne može se odbiti	Može se odbiti	Ne može se odbiti		Može se odbiti	Ne može se odbiti	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11 (12+13+14+15+16+17)	12	13	14	15	16	17		
25	25	25.3.	Likvidacija obrta					25.000,00	30.750,00	5.750,00						5.750,00		Likvidac.
Ukupno 1.3.-25.3.								25.000,00	30.750,00	5.750,00						5.750,00		
Sveukupno 1.1.-25.3.					82.000,00			91.200,00	112.176,00	20.976,00						20.976,00		

Knjiga primitaka i izdataka

(obrazac KPI)

R. br.	NADNEVAK PRIMTKA/ IZDATKA	BROJ TEMELJNICE	OPIS ISPRAVA	PRIMICI			PDV U PRIMICIMA	UKUPNI PRIMICI	IZDACI			PDV U IZDACIMA	IZDACI IZ čl. 22. st. 1. t. 1. i 5.	UKUPNO DOPUŠTENI IZDACI
				U GOTOVINI	NA ŽIRO-RAČUN	U NARAVI			U GOTOVINI	PUTEM ŽIRO-RAČUNA	U NARAVI			
1	2	3	4	5	6	7	8	9 (5+6+7-8)	10	11	12	13	14	15 (10+11+12-13-14)
66.	25.3.2011.	T-66	Odluka o lik.								420.000,00			420.000,00
67	25.3.2011.	T-67	Rn-izuzimanj			450.000,00		450.000,00						
68	25.3.2011.	T-68	Odluka o lik.								20.000,00			20.000,00
69	25.3.2011.	T-67	Rn-izuzimanj			18.450,00		18.450,00						
70	25.3.2011.	T-72	Obrač.amort.								15.700,00			15.700,00
71	25.3.2011.	T-68	Rn-izuzimanj			7.380,00		7.380,00						
72	25.3.2011.	T-69	Odluka o lik.			43.050,00	8.050,00	35.000,00						
73	25.3.2011.	T-70	Odluka o lik.								30.750,00	5.750,00		25.000,00
74	25.3.2011.	T-71	Rn-izuzimanj			12.655,00		12.655,00						
UKUPNO						524.893,00	8.050,00	532.943,00			486.450,00	5.750,00		480.700,00

U izdatke treba evidentirati i neisplaćene plaće kao i sve obveze za poreze i doprinose koji su u trenutku likvidacije obrta ostali nepodmireni te sve ostale obveze koje su rezultat poslovanja obrtničke djelatnosti. Jednako tako sva nenaplaćena potraživanja, osim potraživanja od kupaca, treba evidentirati u primitke.

Osim u navedenim knjigama, obrtnik treba za dobra koja se nalaze u trgovini na malo, a koja su ostala vlasniku obrta razdužiti evidenciju o stanju robe u maloprodaji. Naime, novim Zakonom o trgovini (Nar. nov., br. 87/08. – 116/08.) ne treba više voditi knjigu popisa, ali kako sadržava tražene podatke prema novim propisima u trgovini, može se i dalje voditi. No za svotu uračunane marže i dijela PDV-a treba prethodno provesti storno zaduženja u navedenoj evidenciji pa bi na taj način tu evidenciju trebalo zbrojiti – zaključiti. Dok ne budu dane nove upute Državnog inspektorata u vezi s vođenjem evidencije „o stanju robe“, može se postupati na dosadašnji način, evidentiranjem ulaza i izlaza (prodaje) u obrascu KP.

Nakon izuzimanja u prodavaonici više ne bi bilo zaliha trgovačke robe, a svota – vrijednost dobra navedena u stupcu „zadužuje“ i stupcu „razdužuje“ bila bi jednaka.

Konačni obračun PDV-a obrtnik treba izraditi te predati obrazac PDV-K nadležnoj ispostavi Porezne uprave, u našem primjeru najkasnije do 30. lipnja 2011. Pod pretpostavkom da su u poreznim evidencijama – knjigama I-RA i U-RA za ožujak (PDV obrazac predan najkasnije do kraja travnja) iskazani svi ulazni i izlazni računi (plaćeni i naplaćeni u tijeku 3. mjeseca) te svi preostali računi kupaca i dobavljača koji nisu plaćeni i naplaćeni do dana likvidacije, u konačnom obračunu na obrascu PDV-K mogle bi se naći samo neke razlike, koje nisu obuhvaćene prethodnim obračunom. Podatci koje treba evidentirati u obrascu PDV-K kumulativni su podatci iz knjiga I-RA i U-RA za razdoblje od 1. siječnja do 25. ožujka 2011.

Napominjemo da najkasnije u konačnom obračunu PDV-a treba biti evidentiran i PDV na utvrđene manjkove koji su možebitno utvrđeni u obavljenom popisu prije likvidacije obrta.

Utvrđeni dohodak za razdoblje od 1. siječnja do 25. ožujka 2011. na temelju evidentiranih primitaka i izdataka u obrascu KPI obrtnik treba predati – izvijestiti nadležnu ispostavu Porezne uprave prema prebivalištu ili uobičajenom boravištu na obrascu DOH (u našem primjeru) najkasnije do 28. veljače 2012.

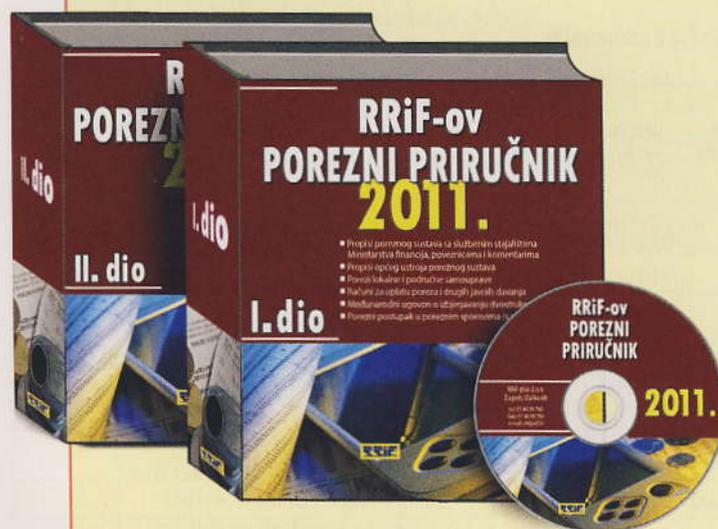
6. ZAKLJUČAK

Likvidacija obrta jedan je od češćih načina prestanka poslovanja samostalne obrtničke djelatnosti. Upravo smo zbog toga u ovom članku dali primjer evidentiranja poslovnih događaja u poreznim knjigama i evidencijama obrta.

U imovini obrta nalazi se osobna imovina koju je obrtnik unio na temelju zapisnika o ulaganju, kao i imovina koja je tijekom poslovanja obrta nabavljena pod različitim poreznim uvjetima. Kod zatvaranja – likvidacije obrta sva preostala imovina postaje osobno vlasništvo obrtnika, a porezne obveze su različite i ovise o tome pod kojim je poreznim uvjetima imovina nabavljena. U pravilu, osobna imovina obrtnika pri likvidaciji obrta nije predmet oporezivanja PDV-om, porezom na promet nekretnina i posebnim porezom na promet motornih vozila. No s motrišta dohotka, u trenutku likvidacije obrta treba svu dugotrajnu imovinu, pa tako i osobnu koja je unesena u obrt, u obrascu KPI proknjižiti kao izuzimanje. To znači da tržišnu vrijednost dugotrajne imovine treba evidentirati u primitke, a knjigovodstvenu vrijednost te imovine prema popisu DI u izdatke. Problem provođenja takve odredbe nastaje u primjeru nekretnina kada takvo knjiženje u pravilu uzrokuje, zbog jakog rasta cijena, visoki dohodak i porez na dohodak.



+ dopuna tijekom 2011.



Opseg: 3500 str.

RRiF-ov POREZNI PRIRUČNIK 2011.

- dva toma (registratora) u slobodnim listovima, u 10 odjeljaka sadržavaju izvorne ili pročišćene tekstove propisa, komentare, poveznice s drugim propisima te službena stajališta Ministarstva financija i sudsku praksu o poreznim pitanjima. Priloženi CD omogućuje pretraživanje i brzi dolazak do tražene problematike.

Cijena osnovnog izdanja s uračunanim promjenama tijekom 2011. je 960,00 kn.

Narudžbenica na kraju časopisa