

Mr. sc. Ines Lozić, dipl. oec., Centar za financijska vještačenja d.o.o., Hebrangova 30, HR-10000 Zagreb, ines.lozic@cfv.hr

Petra Blašković, mag. oec., Centar za financijska vještačenja d.o.o., Hebrangova 30, HR – 10000 Zagreb, petra.blaskovic@cfv.hr

Toni Miljak, univ. spec. oec., Bilanca Plus 29, Vukovarska 164, HR-21000 Split, tony.miljak@gmail.com

UDK 336.22:347.961
Pregledni rad

Aspekti oporezivanja rada javnih bilježnika

Sažetak

Način rada javnih bilježnika uređuje Zakon o javnom bilježništvu kao temeljni zakon, međutim na rad javnih bilježnika, kao obveznika plaćanja raznih poreznih davanja, utječu i propisi koji uređuju porezni sustav u Republici Hrvatskoj. S poreznog motrišta rad javnih bilježnika smatra se samostalnom djelatnošću, stoga javni bilježnici svojim radom ostvaruju dohodak, ali ukoliko javni bilježnik kroz svoj rad ispuni određene zakonske uvjete ili se dobrovoljno odluči, može postati obveznik poreza na dobit. Obavljajući svoju djelatnost javni bilježnici isporučuju usluge, stoga su sukladno Zakonu o porezu na dodanu vrijednost i obveznici plaćanja poreza na dodanu vrijednost. Cilj je rada na jednom mjestu dati pregled poreznih propisa s kojima se u obavljanju svoje djelatnosti susreću javni bilježnici.

Ključne riječi: porez, poslovni primici, poslovni izdaci, dohodak, prihodi, troškovi, dobit, porez na dodanu vrijednost

1. Uvod

Zakon o javnom bilježništvu (NN 78/93, 29/94, 162/98, 16/07, 75/09, 120/16 i 57/22) uređuje ustrojstvo, ovlasti, način rada i nadzora nad radom te druga pitanja od značaja za javno bilježništvo kao javnu službu. Članak 1. Zakona navodi da se javnobilježnička služba sastoji u službenom sastavljanju i izdavanju javnih isprava o pravnim poslovima, izjavama i činjenicama na kojima se utemeljuju prava, u službenom ovjeravanju privatnih isprava, u primanju na čuvanje isprava, zatim novca i predmeta od vrijednosti radi njihove predaje drugim osobama ili nadležnim tijelima te u obavljanju, po nalogu sudova ili drugih javnih tijela, postupaka određenih zakonom. U javnobilježničku službu spada i obavljanje drugih poslova predviđenih ovim zakonom. Sukladno čl. 2 Zakona

o javnom bilježništvu, javnobilježničku službu obavljaju javni bilježnici kao samostalni i neovisni nositelji te službe, koji imaju svojstvo osoba od javnog povjerenja. Javni bilježnici obavljaju svoju službu kao isključivo zanimanje tijekom vremena za koje su postavljeni.

Prema kriterijima utvrđenima u Zakonu o javnom bilježništvu (NN 78/93), u Republici Hrvatskoj bit će imenovano toliko javnih bilježnika koliko je potrebno za uredno obavljanje javnobilježničke službe. Natječaj za imenovanje javnih bilježnika provodi Hrvatska javnobilježnička komora, po nalogu ministarstva nadležnog za poslove pravosuđa. Ukoliko su imenovani i udovoljili su svim uvjetima propisanim zakonom za obavljanje javnobilježničke djelatnosti, javni bilježnici mogu započeti s radom.

Osim udovoljavanja uvjetima propisanim zakona i pravilnicima za obavljanje javnobilježničke djelatnosti, prilikom početka rada javni je bilježnik obavezan u nadležnoj poreznoj upravi prema prebivalištu ili uobičajenom boravištu prijaviti početak obavljanja djelatnosti slobodnog zanimanja radi upisa u registar obveznika poreza na dohodak. Javnobilježnička djelatnost, sukladno članku 29. Zakona o porezu na dohodak (NN 109/93-151/22), smatra se slobodnim zanimanjem. Istim se člankom utvrđuje da se djelatnostima slobodnih zanimanja smatraju profesionalne djelatnosti fizičkih osoba koje su po toj osnovi obvezno osigurane prema propisima koji uređuju obvezna osiguranja, odnosno djelatnosti fizičkih osoba kojima su to osnovne djelatnosti i koje su po toj osnovi upisane u registar poreznih obveznika poreza na dohodak. Sukladno navedenom, a radi osiguranja podataka potrebnih za utvrđivanje poreza, porezni su obveznici u roku od osam dana od početka obavljanja djelatnosti dužni podnijeti zahtjev za upis u Registar poreznih obveznika na Obrascu RPO nadležnoj ispostavi porezne uprave (Registar poreznih obveznika, Porezna uprava, 2023.)

Obavljanjem svoje djelatnosti javni bilježnik ostvaruje dohodak, koji se utvrđuje kao razlika između poslovnih primitaka i poslovnih izdataka nastalih u poreznom razdoblju, te je dužan voditi poslovne knjige i evidencije sukladno Zakonu o porezu na dohodak. Javni bilježnici ostvaruju svoje primitke na temelju javnobilježničkih tarifa koje su uređene posebnim pravilnikom. Visina javnobilježničke nagrade određuje se prema vrijednosti predmeta ovjerenog pravnog posla ili druge službene radnje, prema vremenu potrebnom za pripremu i obavljanje određene službene radnje te u paušalnom iznosu, bez obzira na vrijednost ili vrijeme potrebno za poduzimanje određene službene radnje (Pravilnik o privremenoj javnobilježničkoj tarifi, NN 38/94, 82/94, 52/95, 115/12, 120/15, 64/19, 17/23).

Također, javni bilježnici mogu biti i obveznici poreza na dobit (Zakon o porezu na dobit NN 177/04, 90/05, 57/06, 80/10, 22/12, 146/08, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/2020, 138/20, 114/22) te su u poslovnoj praksi u pravilu obveznici poreza na dodanu vrijednost sukladno primjenjivim odredbama Zakona o porezu na dodanu vrijednost (NN 73/13, 143/14, 115/16, 106/18, 113/22, 33/23).

Pored navedenog, javnobilježnička djelatnost uređena je i s više dodatnih propisa i akata koji nisu predmet ovog rada, kao što su Statut Hrvatske javnobilježničke komore (NN 64/14, 69/14, 33/15, 21/20, 106/21, 87/23), Javnobilježnički poslovnik (NN 38/94., 82/94, 37/96, 151/05, 115/2012, 120/2014, 99/2021), Pravilnik o službenim sjedi-

štima javnih bilježnika (NN 51/2015, 120/2018, 123/2021), Pravilnik o javnobilježničkim uredima (NN 123/11 123/2011, 115/2012, 47/2020, 141/2020), Pravilnik o službenoj odjeći javnih bilježnika, prisjednika, savjetnika, vježbenika i drugih zaposlenika u javnobilježničkom uredu i Hrvatskoj javnobilježničkoj komori (NN 107/97, 48/09) te Pravilnik o oslobađanju od snahašanja troškova javnobilježničkih usluga (NN 19/96).

2. Porez na dohodak

Porez na dohodak je porez kojim se oporezuje dohodak fizičkih i pravnih osoba, a izvori dohotka su primici ostvareni od nesamostalnog rada, samostalne djelatnosti, imovine i imovinskih prava, kapitala i drugih primitaka. Za rad javnih bilježnika relevantne su odredbe Zakona o porezu na dohodak prema kojima se oporezuje dohodak od samostalne djelatnosti.

Dohotkom od samostalne djelatnosti smatra se dohodak od slobodnih zanimanja, a koji se utvrđuje kao razlika između poslovnih primitaka i poslovnih izdataka nastalih u poreznom razdoblju. Porezno razdoblje jest kalendarska godina i javni je bilježnik obavezan voditi poslovne knjige posebno za svaku kalendarsku godinu (Pravilnik o porezu na dohodak, NN 10/17, 128/17, 106/18, 1/19, 80/19, 1/20, 74/20, 138/20, 1/21, 102/22, 112/22, 156/22, 1/23, 3/23, 56/23) i na temelju njih utvrđivati dohodak za porezno razdoblje. Sukladno članku 34. Zakona o porezu na dohodak, poslovne knjige i evidencije koje su javni bilježnici obvezni voditi jesu Knjiga primitaka i izdataka, Popis dugotrajne imovine, Knjiga prometa i Evidencija o tražbinama i obvezama. Osim obveze vođenja poslovnih knjiga i evidencija, javni je bilježnik za svaku prodaju, odnosno obavljenu uslugu dužan izdati račun.

Poslovni primici i poslovni izdaci se u Knjizi primitaka i izdataka evidentiraju po načelu blagajne, odnosno primici od poslovnih događaja utvrđuju se tek nakon primljenih uplata, a izdaci tek nakon obavljenih isplata. Ukoliko priljevi, odnosno odljevi, nisu obavljani u novcu, već u drugim dobrima, treba ih utvrđivati na način propisan za primitke i izdatke u novcu (Pravilnik o porezu na dohodak, 2017.). Poslovni primici po osnovi samostalne djelatnosti su sva dobra – novac, stvari, materijalna prava, usluge i drugo – koja porezni obveznik u okviru obavljanja svoje samostalne djelatnosti stekne te se utvrđuju prema njihovoj tržišnoj vrijednosti. Poslovnim primicima smatraju se i primici ostvareni od prodaje i izuzimanja stvari i prava koja služe za obavljanje samostalne djelatnosti i koja se vode u Popisu dugotrajne imovine, kao i primici od otuđenja ili likvidacije djelatnosti. Iznimno, poreznim primicima ne smatraju se primici po osno-

vi potpora primljenih radi ublažavanja posebnih okolnosti (npr. Potpora za očuvanje radnih mjesta u djelatnostima pogodjenima koronavirusom). Poslovnim izdacima smatraju se svi odljevi dobara tijekom poreznog razdoblja radi stjecanja, osiguranja i očuvanja poslovnih primitaka te u poslovne izdatke ulaze oni izdaci koji su izravno vezani uz obavljanje djelatnosti. Poslovni izdaci koji se priznaju pri utvrđenju dohotka jesu izdaci za materijal, robu, proizvode, energiju i usluge koji služe za stjecanje dohotka te se priznaju u visini cijene nabave ili troška proizvodnje. Poslovnim izdacima smatraju se i izdaci za plaće i obvezni doprinosi na plaću radnika s porezima i doprinosima u visini stvarnih isplata, uplaćeni doprinosi za obvezna osiguranja po posebnim propisima te premije dobrovoljnog mirovinskog osiguranja uplaćene tuzemnom mirovinskom fondu u korist radnika i/ili poreznog obveznika osobno. Međutim, treba obratiti pažnju na to da primljeni krediti i zajmovi nisu poslovni primitak te stoga otplata kredita i zajmova nije poslovni izdatak, ali se plaćene kamate po kreditima i zajmovima za obavljanje poslovnih djelatnosti smatraju poslovnim izdatkom. Osim navedenog, poslovnim se izdacima prilikom utvrđivanja dohotka za potrebe oporezivanja porezom na dohodak ne priznaju iznosi u visini od 50 % izdataka za reprezentaciju, iznosi dnevnicu i troškova službenog putovanja iznad propisanih iznosa, iznosi u visini od 50 % izdataka u vezi s vlastitim ili unajmljenim osobnim automobilom ako se po osnovi tog osobnog automobila ne utvrđuje plaća u naravi ili drugi dohodak, a iznimno se u poslovne izdatke priznaju ukupni iznosi izdataka za osiguranje osobnog automobila. Kao poslovni se izdaci porezno ne priznaju ni drugi izdaci koji nisu u izravnoj vezi s obavljanjem samostalne djelatnosti (Zakon o porezu na dohodak, Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak).

Ostvareni dohodak javnog bilježnika, utvrđen kao razlika poslovnih primitaka i poslovnih izdataka ostvarenih u poreznom razdoblju, smatra se godišnjim dohotkom za koji se, sukladno članku 50. Zakona o porezu na dohodak, podnosi godišnja prijava do kraja veljače tekuće godine za prethodnu godinu, a oblik i sadržaj godišnje porezne prijave pravilnikom propisuje ministar financija. Godišnju poreznu osnovicu poreza na dohodak čini ukupan iznos dohotka od samostalne djelatnosti, koji se umanjuje za iznos plaća novozaposlenih osoba u skladu s člankom 44. Zakona o porezu na dohodak te za iznos prenesenog gubitka iz članka 38. istoga Zakona (Zakon o porezu na dohodak, NN 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 151/22). U godišnjem obračunu poreza na dohodak, od ostvarenog godišnjeg dohotka odbijaju se ukupni godišnji osobni odbici na koje javni bilježnici imaju

pravo, a koji se sastoje od osobnog odbitka i dijela osobnog odbitka po osnovi uzdržanih članova uže obitelji i djece. Na utvrđenu visinu godišnje osnovice poreza na dohodak od 1. siječnja 2023. godine plaća se porez na dohodak po stopi od 20 % na poreznu osnovicu do visine od 47.780,28 eura te po stopi od 30 % na dio porezne osnovice koji prelazi iznos od 47.780,28 eura u skladu s člankom 19. Zakona o porezu na dohodak (NN 151/22).

Člankom 37. Zakona o porezu na dohodak propisana je obveza utvrđenja i plaćanja mjesečnog predujma poreza na dohodak na temelju podataka iz godišnje prijave poreza na dohodak za prethodnu godinu, i to tako da se porezna obveza iskazana u godišnjoj prijavi dijeli s brojem mjeseci u kojem se samostalna djelatnost obavlja. Slijedom navedenog, javni bilježnici koji počinju obavljati svoju djelatnost u prvoj godini rada nisu obvezni plaćati predujmove, nego predujmove počinju plaćati tek nakon podnošenja prve godišnje porezne prijave (Mahović Komljenović, 2021). Visina mjesečnih predujmova može se izmijeniti na temelju zahtjeva javnog bilježnika, a koji se mora temeljiti na podnesku koji sadržava sve bitne sastojke iz porezne prijave ili se može izmijeniti na temelju obavljenog očevida, nadzora ili procjenom dohotka iz drugih podataka o poslovanju kojima raspolaže porezna uprava. Mjesečni predujam poreza na dohodak od samostalne djelatnosti plaća se mjesečno do posljednjeg dana u mjesecu za prethodni mjesec.

3. Porez na dobit

Porezni obveznik poreza na dobit jest trgovačko društvo ili druga pravna i fizička osoba koja je rezident Republike Hrvatske te koja gospodarsku djelatnost obavlja samostalno, trajno i radi ostvarivanja dobiti, dohotka ili prihoda ili drugih gospodarskih procjenjivih koristi, na temelju čl. 2. Zakona o porezu na dobit (NN 177/04, 90/05, 57/06, 80/10, 22/12, 146/08, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/2020, 138/20, 114/22). Porezni je obveznik i fizička osoba koja ostvaruje dohodak prema propisima o oporezivanju dohotka, ako izjavi da će plaćati porez na dobit umjesto poreza na dohodak, te poduzetnik fizička osoba koja ostvaruje dohodak od obrta i s obrtom izjednačenih djelatnosti ako je u prethodnom razdoblju ostvario ukupni primitak veći od 995.421,06 eura (Zakon o izmjenama zakona o porezu na dobit, 2022.) Slijedom navedenog, javni bilježnici mogu postati obveznici poreza na dobit umjesto poreza na dohodak, i to dobrovoljno ako podnesu zahtjev ili obvezno ako ispunjavaju zakonske uvjete za oporezivanje dobiti.

Javni bilježnik na vlastiti zahtjev prilikom početka obavljanja djelatnosti može izjaviti da će plaćati porez na dobit te je o tome dužan poreznoj upravi dostaviti izjavu ili može tražiti promjenu načina oporezivanja samostalne djelatnosti tijekom poslovanja te u tom slučaju treba dostaviti poreznoj upravi pisanu izjavu kojom se traži izmjena, i to do kraja tekuće godine za iduću kalendarsku godinu. Takva promjena načina oporezivanja obvezuje poreznog obveznika sljedeće tri godine, odnosno u razdoblju od sljedeće tri godine ne može prijeći na plaćanje poreza na dohodak, samo iznimno u opravdanim slučajevima, na temelju pisane izjave poreznog obveznika, porezna uprava rješenjem može odobriti kraći rok prelaska s plaćanja poreza na dobit na porez na dohodak (Zakon o porezu na dohodak, 2016., Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak, 2018.). Porezni obveznik koji obavlja samostalnu djelatnost postaje obveznik plaćanja poreza na dobit ako je u prethodnom razdoblju ostvario ukupni primitak veći od 995.421,06 eura.

Porezna osnovica poreza na dobit jest dobit koja se utvrđuje prema računovodstvenim propisima kao razlika između prihoda i rashoda prije obračuna poreza na dobit, uvećana i umanjena prema odredbama Zakona o porezu na dobit, za porezno razdoblje. Najveće razlike u oporezivanju dobiti i oporezivanju dohotka jesu načela priznavanja primitaka, odnosno prihoda i izdataka (troškova) te poslovne knjige i evidencije koje je porezni obveznik dužan voditi. Poslovni primici i poslovni izdaci za utvrđivanje dohotka priznaju se po načelu blagajne, dok se prihodi i rashodi utvrđuju i evidentiraju u poslovnim knjigama prema obračunskom načelu te se evidencije poslovnih događaja vode prema načelima dvojnog knjigovodstva u skladu sa Zakonom o računovodstvu. Priznavanje prihoda i troškova po obračunskom načelu podrazumijeva da se prihodi i troškovi priznaju u razdoblju u kojem su nastali, odnosno prema izdanim računima kupcima i primljenim računima dobavljača, bez obzira na vrijeme primitka plaćanja ili vrijeme isplate.

Porezno razdoblje za koje se utvrđuje porez na dobit u pravilu je kalendarska godina, međutim u pojedinim slučajevima sukladno članku 29. Zakona o porezu na dobit može biti dio poslovne godine ili se poslovna godina može razlikovati od kalendarske, ali ne smije prelaziti razdoblje od 12 mjeseci. Za porezne obveznike koji obavljaju samostalne djelatnosti, u ovom slučaju javne bilježnike, koji tijekom poslovanja prelaze na sustav oporezivanja dobiti, porezno razdoblje i obveze plaćanja poreza na dobit te vođenje poslovnih knjiga prema propisima o računovodstvu počinju od početka poreznog razdoblja koje slijedi nakon poreznog

razdoblja u kojem su ispunjeni propisani uvjeti za prelazak.

Zbog pravila jednostavnog knjigovodstva i načina utvrđivanja dohotka prema novčanom načelu u sustavu oporezivanja dohotka, javni bilježnik koji prelazi obvezno ili svojevrijedno u sustav oporezivanja dobiti s početkom poreznog razdoblja u kojem postaje obveznik poreza na dobit treba osigurati podatke o stanju imovine, potraživanja i obveza na zadnji dan obračunskog razdoblja u sustavu oporezivanja porezom na dohodak koji predstavljaju početno stanje i bazu na kojoj će se nastaviti iskazivanje poslovnih događaja u skladu sa Zakonom o računovodstvu. Nenaplaćena potraživanja i nepodmirene obveze prema načelu blagajne nisu mogli biti evidentirani u poslovnim knjigama obveznika poreza na dohodak kao primitak odnosno izdatak te nisu bili sastavni dio dohotka pa se stoga unose u početnu bilancu javnog bilježnika koji prelazi u sustav oporezivanja dobiti. U početnu bilancu javnog bilježnika dobitaša unose se i podaci o stanju dugotrajne imovine iz Popisa dugotrajne imovine. Tako utvrđenu početnu bilancu javni bilježnik prilaže prijavi poreza na dobit za prvu godinu poslovanja u kojoj je porezni obveznik poreza na dobit.

Porezna osnovica za obračun poreza na dobit utvrđuje se na temelju podataka evidentiranih u poslovnim knjigama koje se vode u skladu s propisima o računovodstvu i financijskim izvješćima koja se sastavljaju na temelju tih propisa – bilanca te račun dobiti i gubitka. Porez na dobit utvrđuje se za porezno razdoblje prema poreznoj osnovici i propisanoj stopi koju je porezni obveznik dužan utvrditi i platiti porez s danom podnošenja porezne prijave (Zakon o porezu na dobit, 2004.). Zakon o porezu na dobit u članku 28. (NN 177/04 – 114/22) navodi da se porez na dobit na utvrđenu poreznu osnovicu plaća po stopi od 10 % ako je u poreznom razdoblju ostvaren prihod do 995.421,06 eura ili po stopi od 18 % ako su u poreznom razdoblju ostvareni prihodi jednaki ili veći od 995.421,06 eura. Prijava poreza na dobit podnosi se najkasnije četiri mjeseca nakon isteka razdoblja za koje se utvrđuje porez na dobit, odnosno javni bilježnik kojemu je porezno razdoblje jednako kalendarskoj godini prijavu poreza mora predati poreznoj upravi najkasnije do 30. 4. tekuće godine za prethodnu godinu.

Jednako kao i u slučaju kada je javni bilježnik obveznik poreza na dohodak, i u slučaju kada je obveznik poreza na dobit u skladu s člankom 34. Zakona o porezu na dobit (NN 177/04 – 114/22) postoji obveza plaćanja predujma poreza. Predujmovi poreza na dobit računaju se na osnovi porezne prijave za prethodno razdoblje u svoti koja

se dobije tako da se porezna obveza za prethodno razdoblje podjeli s brojem mjeseci poreznog razdoblja te se tako utvrđen predujam plaća mjesечно do kraja mjeseca za protekli mjesec. Iznosi predujma mogu se izmijeniti na jednake načine kao kada je javni bilježnik obveznik poreza na dohodak, odnosno na zahtjev obveznika ili kroz postupak nadzora ili na temelju drugih raspoloživih podataka kojima raspolaže porezna uprava. Javni bilježnik koji započinje djelatnost nije obvezan plaćati predujmove poreza na dobit do podnošenja prve porezne prijave.

Kada fizička osoba koja obavlja samostalnu djelatnost postane obveznikom plaćanja poreza na dobit te dalje ostaje u statusu samostalnog osiguravatelja kao fizička osoba, plaća doprinos na stalnu osnovicu koja se za svaku godinu određuje primjenom propisa faktora za prosječnu plaću ostvarenu kod pravnih osoba u Hrvatskoj u razdoblju od siječnja do kolovoza prethodne godine koje objavljuje Državni zavod za statistiku. Stoga je važno voditi računa o osnovici za plaćanje doprinosa u slučaju prelaska iz sustava oporezivanja porezom na dohodak u sustav oporezivanja porezom na dobit. Važno je napomenuti to da javni bilježnik, kada prelazi na oporezivanje porezom na dobit, više nije u mogućnosti koristiti pravo na osobni odbitak u skladu sa Zakonom o porezu na dohodak, već mu je poreznim propisima omogućeno plaćanje poreza na dohodak na način propisan za dohodak od nesamostalnog rada te se u tom slučaju osnovica na koju se obračunavaju doprinosi smatra poduzetničkom plaćom. S obzirom na to da se poduzetnička plaća smatra primitkom po osnovi nesamostalnog rada, ona se oporezuje na jednak način kao i plaća radnika, ali to je samo njezino porezno, a ne i socijalno i radnopravno određenje, odnosno poduzetnička se plaća samo u poreznom smislu smatra plaćom (Marjanović Kavanagh, 2023).

Osnovica za plaćanje doprinosa za fizičku osobu koja obavlja samostalnu djelatnost, a obveznik je poreza na dobit, jest umnožak prosječne plaće i koeficijenta 1,1. Državni je zavod za statistiku u Narodnim novinama broj 125/22 objavio da je prosječno ostvarena plaća za razdoblje od siječnja do kolovoza 2022. godine iznosila 1.367,18 eura pa će stoga obveznici poreza na dobit za 2023. godinu obračunavati doprinose na mjesečnu osnovicu od 1.503,90 eura (Turković, 2022.).

4. Porez na dodanu vrijednost

Zakon o porezu na dodanu vrijednost navodi da su predmet oporezivanja porezom na dodanu vrijednost isporuke dobara i usluga u tuzemstvu uz naknadu koje obavi porezni obveznik. Stoga su javni bilježnici, budući da u sklopu svoje djelat-

nosti isporučuju usluge u tuzemstvu uz naknadu u poslovnoj praksi, obveznici poreza na dodanu vrijednost.

Prema članku 90. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (NN 73/13 – 33/23) propisano je da je mali porezni obveznik u smislu ovoga Zakona oslobođen plaćanja poreza na dodanu vrijednost na isporuke dobara ili usluga te nema pravo iskazivati porez na dodanu vrijednost na izdanim računima i nema pravo na odbitak pretporeza. Malim poreznim obveznikom u smislu Zakona o porezu na dodanu vrijednost smatra se pravna osoba sa sjedištem, stalnom poslovnom jedinicom, odnosno fizička osoba s prebivalištem ili uobičajenim prebivalištem u tuzemstvu, čija vrijednost isporuka dobara ili obavljenih usluga u prethodnoj ili tekućoj kalendarskoj godini nije bila veća od 39.816,81 eura. To znači da bi se javni bilježnik, ako vrijednost usluga koje je u prethodnoj ili tekućoj kalendarskoj godini isporučio nije bila veća od 39.816,81 eura, smatrao malim poreznim obveznikom i u skladu s time bio bi oslobođen plaćanja poreza na dodanu vrijednost, ali si tada ne može priznavati pretporez po ulaznim računima te bi na svojim računima iskazivao napomenu da su obavljene usluge oslobođene plaćanja poreza na dodanu vrijednost prema članku 90. Zakona, što u praksi nije slučaj.

Stoga javni bilježnik u poslovnoj praksi, neovisno o vrijednosti isporučenih usluga, ulazi u sustav poreza na dodanu vrijednost. Javni bilježnik koji želi da se na njega ne primjenjuju odredbe članka 90. Zakona o porezu na dodanu vrijednost nadležnoj ispostavi porezne uprave podnosi zahtjev za registriranje za potrebe poreza na dodanu vrijednost radi upisa u registar obveznika poreza na dodanu vrijednost i obračunava porez na dodanu vrijednost od dana navedenog u zahtjevu koji ne može biti prije dana podnošenja zahtjeva.

Javni bilježnici koji od javnobilježničke djelatnosti ostvare veću vrijednost isporučenih usluga od 39.816,81 eura u prethodnoj ili tekućoj kalendarskoj godini obvezno postaju obveznici poreza na dodanu vrijednost. Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost (NN 79/13 – 43/23) u članku 186. navodi da se porezni obveznik iz članka 6. stavka 1. Zakona, koji ima sjedište, stalnu poslovnu jedinicu, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu i u prethodnoj je ili tekućoj kalendarskoj godini obavio isporuke dobara i usluga iznad propisanog iznosa iz članka 90. stavka 1. Zakona, upisuje u registar obveznika poreza na dodanu vrijednost od 1. siječnja tekuće godine, odnosno od 1. dana u mjesecu koji slijedi nakon mjeseca u kojem je obavio isporuke dobara i usluga iznad propisanog iznosa iz članka 90. stavka 1. Zakona.

S time u vezi Pravilnik o naknadi i nagradi javnih bi-

lježnika u ovršnom postupku (NN 09/21 – 154/22) u čl. 9. navodi da javni bilježnik na naknadu i nagradu ima pravo zaračunati porez na dodanu vrijednost. Slijedom navedenog, javni bilježnici obvezni su voditi porezne evidencije, odnosno Knjigu ulaznih računa i Knjigu izlaznih računa.

Uzevši u obzir to da oporezivi događaj i obveza obračuna poreza na dodanu vrijednost nastaju kad su dobra isporučena ili usluga obavljena, a za što je izdan račun, obveza obračuna i plaćanja poreza na dodanu vrijednost u pravilu se temelji na načelu izdanih računa (obračunsko načelo). Međutim, ukoliko javni bilježnik koji je u sustavu poreza na dodanu vrijednost u prethodnoj kalendarskoj godini nije ostvario vrijednost isporuka veću od 2.000.000,00 eura (Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost NN 21/19-13/22) bez poreza na dodanu vrijednost, on može obračunavati i plaćati porez na dodanu vrijednost na temelju naplaćenih naknada za obavljene isporuke (načelo blagajne). Navedeno ujedno znači da javni bilježnik koji je obveznik poreza na dohodak te vodi primitke i izdatke po načelu blagajne po istom principu može voditi i evidencije za potrebe oporezivanja porezom na dodanu vrijednost.

Pri prelasku javnog bilježnika koji je obveznik poreza na dohodak na obveznike poreza na dobit, javni bilježnici mogu, ali i ne moraju, u skladu s tom promjenom promijeniti i načelo po kojem obračunavaju i plaćaju porez na dodanu vrijednost, radi jednostavnosti i usklađenosti knjigovodstvenih evidencija. U slučaju da javni bilježnik mijenja status utvrđivanja poreza na dodanu vrijednost, i to s načela prema naplati na načelo prema izdanim računima, potrebno je u prvom obračunskom razdoblju uvrstiti i sve prethodno nenaplaćene izlazne račune i sve naplaćene izlazne račune iz prethodnih razdoblja.

Kod javnobilježničkih usluga koje se obavljaju prema inozemnoj osobi koja nije porezni obveznik i koja ima sjedište, prebivalište i uobičajeno boravište izvan Europske unije, na javnobilježničke usluge porez na dodanu vrijednost iskazuje se na računu na način da se, ako se radi o drugom poreznom obvezniku (B2B), porezna obveza obračuna poreza na dodanu vrijednost prenosi na primatelja usluge. Na javnobilježničke usluge koje su obavljene fizičkoj osobi, a koja nije porezni obveznik, tada obvezu obračuna poreza na dodanu vrijednost ima porezni obveznik koji obavlja javnobilježničku uslugu prema svom sjedištu (Mahović Komljenović, 2015.). Zaključno, kada se javnobilježnička usluga pruža inozemnom poreznom obvezniku iz druge države članice Europske Unije ili trećih zemalja, na računu se ističe napomena o prijenosu

porezne obveze sukladno čl. 17. st. 1 Zakona o porezu na dodanu vrijednost (NN 73/13).

5. Neoporezivi pravni promet

Vežano uz dio rada javnih bilježnika koji se odnosi na primanje i čuvanje isprava, novca i predmeta od vrijednosti radi njihove predaje drugim osobama te vežano uz naplatu pristojbi koje se uplaćuju izravno u korist državnog proračuna, takvi primitci i izdaci nastali su u ime i za račun drugoga i smatraju se prolaznim stavkama, a ne poslovnim primitcima ni izdacima i ne utječu na visinu dohotka, kao što se ne smatraju prihodima ili troškovima pa stoga ne utječu na visinu dobiti. Zaključno, obveznik plaćanja pristojbe ili prolazne stavke jest osoba na čiji se zahtjev ili u čijem se interesu poduzimaju radnje za koje postoji obveza plaćanja pristojbi ili prolaznih stavki (Cirkveni Filipović, 2021). Zakon o javnobilježničkim pristojbama (NN 72/94, 74/95, 87/96, 112/12, 110/15, 10/23) navodi u čl. 1. da se za isprave i radnje javnog bilježnika plaćaju javnobilježničke pristojbe po odredbama ovog Zakona te u iznosu utvrđenom Tarifom javnobilježničkih pristojbi. Pristojbe je moguće platiti putem državnih biljega ili u gotovu novcu. U trenutku kada se pristojba plaća u gotovu novcu, pristojbeni obveznik uplaćuje novac u korist računa prihoda državnog proračuna od pristojbi jer je isti isključivi prihod državnog proračuna Republike Hrvatske. Pristojbe propisane Tarifom javnobilježničkih pristojbi u iznosu do 13,27 eura mogu se platiti u državnim biljezima, odnosno pristojbe u iznosu višem od 13,27 eura plaćaju se u gotovu novcu (Zakon o izmjenama zakona o javnobilježničkim pristojbama, 2023.).

Prolazne stavke predstavljaju sve one naknade koje se zaračunavaju, a ne predstavljaju naknadu za isporuke njihovih usluga. Često se u javnobilježničkom poslu kao prolazna stavka ističe upis u HUO (Hrvatski upisnik oporuka) ili HRZ (Hrvatski registar zadužnica). Prema važećim propisima za porez na dodanu vrijednost, u poreznu osnovicu ne ulaze sniženja cijena, iznosi koje porezni obveznik zaračuna ili primi od kupca kao povrat za izdatke koje je platio u njegovo ime i za njegov račun, kao ni one koje u evidenciju unosi kao prolazne stavke. Primjerice, javni bilježnik može preuzeti na čuvanje gotov novac, mjenice, obveznice i druge vrijednosne papire, a dužan ih je preuzeti samo kada su mu predani radi sastavljanja javnobilježničkog akta kako bi ih prenio izvjesnoj osobi ili kako bi ih položio kod određene vlasti. Isto tako i kod pravnog prometa nekretnine, moguće je da se kupovina položi na depozit kod javnog bilježnika. Porezni obveznik mora imati dokaze o iznosu izdataka u vezi s prolaznim stavkama i ne može

odbiti porez na dodanu vrijednost ako je na njih obračunan. S obzirom na to da prolazne stavke nisu dio naknade koje ulaze u poreznu osnovicu, a koju porezni obveznik zaračunava za obavljenju isporuku, te su evidentirane na izlaznim i ulaznim računima, može se zaključiti da dio računa koji se odnosi na prolazne stavke nije potrebno evidentirati u propisanim obrascima, odnosno knjigama primljenih i izdanih računa. Evidenciju o prolaznim stavkama moguće je voditi proizvoljno unutar navedenih obrazaca, ali prolazne stavke nije potrebno iskazivati na Obrascu PDV-a. Potrebno je istaknuti da se prolazne stavke kod obveznika poreza na dobit ne evidentiraju kao prihodi ni kao troškovi te se jednako tako kod obveznika poreza na dohodak ne smatraju primitkom ni izdatkom, pa stoga ne utječu na visinu dohotka (Prolazne stavke, Obstinatio, 2021.). Obavljajući djelatnost slobodnog zanimanja, javni bilježnici obvezni su za svaku obavljenju uslugu izdati račun te osigurati primjerak koji će služiti kao knjigovodstvena isprava za evidentiranje u poslovnim knjigama. Osim na papiru, račun se može izdati i u elektroničkom obliku te je tada potrebno osigurati vjerodostojnost podrijetla, cjelovitost sadržaja i čitljivost računa (Mahović Komljenović, 2021).

U nastavku se daje pregled i primjer računa javnog bilježnika iz kojeg je razvidan način oporezivanja prethodno navedenih stavki.

U nastavku se daje pregled i primjer računa javnog bilježnika iz kojeg je razvidan način oporezivanja prethodno navedenih stavki.

Javni bilježnik								
Adresa								
OIB								
Vrijeme i mjesto izdavanja računa								
Datum isporuke						Stranka		
Način plaćanja						Adresa		
Datum dospjeća				Broj računa		OIB		
Usluga	Kol	Nagrada	Trošak	PDV 25%	Pris-tojba	Prolaz-ni iznos	Ukupno	
1. Ovjera potpisa OV-11/11 PUNOMOĆ Stranke: XXX	1	7,98	0,00	2,00	2,66	0,00	12,64	
2. Prijedlog za upis u ZK OV-11/11 Stranka: XXX	1	10,64	0,00	2,66	0,00	0,00	13,30	
3. Sudska pristojba (OV-11/11)	1	0,00	0,00	0,00	0,00	16,59	16,59	
Ukupno		18,62	0,00	4,66	2,66	16,59	42,53	
Porezna osnovica (nagrada i trošak)							18,62	
PDV (25%)							4,66	
Ukupno							23,28	
Javnobilježnička pristojba (oslobodeno PDV-a po čl. 40 st.41. toč. h) Zakona o PDV-u							2,66	
Prolazni iznos							16,59	
Ukupno za platiti							42,53	

Iz danog primjera razvidno je da se porezna osnovica sastoji od nagrade za obavljenu uslugu i troška koji je proizišao iz obavljanja usluge. Nakon obračuna poreza na dodanu vrijednost na navedenu poreznu osnovicu, dodaju se ukupni prolazni iznosi i iznosi pristojbi, slijedom čega se ukupan iznos za plaćanje sastoji od zbroja svih prethodno navedenih stavki, od čega pristojba i prolazni iznos pripadaju državnom proračunu, a slijedom čega ne predstavljaju stvarne prihode javnog bilježnika. Kao što i proizlazi iz primjera računa, potrebno je istaknuti da navedeni iznosi ne podliježu oporezivanju sukladno čl. 40. st. 1. toč. h) Zakona o porezu na dodanu vrijednost. Stoga se na temelju prethodno prikazanog primjera od ukupnog iznosa na nagradu javnom bilježniku odnosi 43,78 %, dok se vrijednost od 56,22 % odnosi na pristojbe, prolazne iznose te PDV.

Slijedom navedenoga, ukoliko javni bilježnik nastupa kao zastupnik u tuđe ime, tada ispostavlja račun isključivo za navedeno posredovanje, odnosno zastupanje te obračunava porez na dodanu vrijednost na oporezivu osnovicu. Sam račun mora sadržavati sve potrebne elemente propisane Zakonom o porezu na dodanu vrijednost. Naknada ili pristojba, tj. prolazna stavka tada je sadržana u ukupnoj iskazanoj cijeni računa (Oporezivanje prolaznih stavaka, Ekonos 2014.).

Zaključak

S obzirom na kompleksnost poreznog sustava u Republici Hrvatskoj i više različitih vrsta poreza koji utječu na rad javnih bilježnika, nema univerzalnog odgovora koji je najbolji model oporezivanja javnobilježničke djelatnosti.

Radi jednostavnosti i jasnoće vođenja poslovnih knjiga i evidencija preporučljivo je odabrati način oporezivanja prilikom početka rada i primjenjivati ga u kontinuitetu. Dugoročno gledano, za svakog javnog bilježnika bilo bi optimalno da prilikom imenovanja i s početkom rada izradi poslovni plan i procijeni visinu očekivanih primitaka i prometa te sukladno tomu odabere hoće li biti obveznik poreza na dobit ili dohodak.

Ukoliko je javni bilježnik obveznik poreza na dodanu vrijednost, sukladno Zakonu o porezu na dodanu vrijednost, a u kalendarskoj godini ne ostvaruje vrijednost isporuka veću od 2.000.000,00 eura bez poreza na dodanu vrijednost, optimalno bi bilo uskladiti utvrđivanje obveze poreza na dodanu vrijednost ovisno o tomu je li obveznik poreza na dobit ili dohodak.

LITERATURA

MREŽNI IZVORI:

1. Jankač, T., Oporezivanje prolaznih stavaka (prefakturirani troškovi i dr.), 2014., <http://www.ekonos.hr/porezi/oporezivanje-prolaznih-stavaka-npr-prefakturiranih-troskova/>
2. Bogović I., Prolazne stavke, 2021., <https://obstinatio-zg.hr/prolazne-stavke/>
3. Registar poreznih obveznika – RPO, 2023., <https://www.porezna-uprava.hr/pozivni-centar/Stranice/RPO.aspx>

PROPISI:

1. Zakon o javnom bilježništvu NN 78/93, 29/94, 162/98, 16/07, 75/09, 120/16 i 57/22.
2. Pravilnik o privremenoj javnobilježničkoj tarifi NN 38/94, 82/94, 52/95, 115/12, 120/15, 64/19, 17/23.
3. Zakon o javnobilježničkim pristojbama NN 72/94, 74/95, 87/96, 112/12, 110/15, 10/23.
4. Pravilnik o naknadi i nagradi javnih bilježnika u ovršnom postupku NN 9/21, 18/22, 154/22.
5. Zakon o porezu na dohodak NN 115/16, 106/18, 32/20, 138/20, 151/22.
6. Zakon o porezu na dobit NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 135/20, 114/22.
7. Zakon o porezu na dodanu vrijednost NN 73/13, 143/14, 115/16, 106/18, 113/22, 33/23.
8. Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost NN 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 115/16, 1/17, 41/17, 128/17, 106/18, 1/19, 1/20, 138/20, 1/21, 73/21, 41/22, 133/22, 43/23.
9. Pravilnik o porezu na dohodak NN 10/17, 128/17, 106/18, 1/19, 80/19, 1/20, 74/20, 138/20, 1/21, 102/22, 112/22, 156/22, 1/23, 3/23, 56/23.

OSTALI IZVORI:

1. T. Cirkveni Filipović, (2021), Prolazne stavke s motrišta PDV-a, RRIF, časopis Računovodstvo, revizija i financije, 10–2021.
2. M. Mahović Komljenović, (2015), Oporezivanje odvjetnika i javnih bilježnika kao obveznika poreza na dohodak, RRIF, časopis Računovodstvo, revizija i financije, 9–2015.
3. M. Mahović Komljenović, (2021), Poslovanje samostalne djelatnosti odvjetnika i javnih bilježnika, RRIF, časopis Računovodstvo, revizija i financije, 7–2021.
4. I. Marjanović Kavanagh, (2023), Poduzetnička plaća za 2023. godinu, RRIF, časopis Računovodstvo, revizija i financije, 2–2023.
5. L. Turković – Jarža, (2021), Promjena načina plaćanja poreza u obrtničkim djelatnostima, RRIF, časopis Računovodstvo, revizija i financije, 12–2021.