

Stručni članak UDK 338.486.22(497.5):336.22  
338.486.22(497.5):657

# Porezni i računovodstveni status pojedinih vrsta usluga turističkih agencija ovisno o načinu njihovog pružanja – u svoje ime i za svoj račun, u svoje ime i za tuđi račun odnosno u tuđe ime i za tuđi račun

AUTOR mr. sc. Miljenka Cutvarić, urednica savjetnica u časopisu Računovodstvo i financije

## 1. Uvod

Poslovanje turističkih agencija karakterizira pružanje velikog broja usluga s različitim poreznim statusom što otvara brojne dvojbe u primjeni poreznih propisa. Osim toga, otvaraju se i pitanja načina evidentiranja poslovnih događaja u knjigovodstvu te priznavanja prihoda ovisno o tome kako agencija posluje – u svoje ili tuđe ime, odnosno posluje li za svoj ili tuđi račun. Dvojbe su izraženije zbog primjene posebnog postupka oporezivanja porezom na dodanu vrijednost kao i zbog toga što je teško odrediti kada agencija djeluje kao principal, a kada kao agent. Stoga se u stručnoj literaturi nalaze različiti pristupi kod iskazivanja prihoda i obračuna PDV-a ovisno o načinu poslovanja agencije.

Obračun PDV-a prema posebnom postupku oporezivanja za ovu djelatnost propisan je zbog pojednostavljenja obračuna PDV-a s obzirom na različito mjesto potrošnje i prodaje usluga. Posebnim postupkom osigurava se da obračunani PDV na smještaj u hotelu, na usluge prijevoza, usluge restorana i druge turističke sadržaje, ostaje u zemlji gdje su usluge i pružene, odnosno korištene. Obračun PDV-a u poslovanju turističkih agencija po posebnom postupku oporezivanja propisan je Direktivom 2006/112/EZ, a što je preuzeto i u hrvatski Zakon o PDV-u<sup>1</sup>. Specifičnost je ove djelatnosti što se prodaju usluge namijenjene krajnjoj potrošnji, te se PDV treba platiti prema mjestu potrošnje što bi zahtijevalo obvezu registracije agencije u državama u kojima se pružaju usluge krajnjim potrošačima, a koje se prodaju posredstvom agencija. Kako se agencije ne bi morale registrirati u pojedinim državama u kojima se usluge pružaju, Direktivom i hrvatskim Zakonom o PDV-u propisan je „posebni postupak oporezivanja za putničke agencije“. Primjena posebnog postupka sastoji se u obračunu PDV-a na maržu koju agencija ostvaruje prodajom tuđih usluga vezanih za putovanje, a bez prava na odbitak pretporeza po izravnim ulaznim računima. Ovakvim načinom obračuna PDV-a, zadovoljen je uvjet da se PDV plaća prema mjestu potrošnje. Posebni postupak oporezivanja agencije primjenjuju samo kod prodaje tuđih usluga vezanih za putovanje, pri čemu se uslugama vezanim za putovanje smatraju usluge smještaja i prijevoza. U nastavku je obrađen način obračuna PDV-a i priznavanje prihoda kod pružanja pojedinih usluga turističkih agencija te ovisno o načinu poslovanja turističke agencije.

<sup>1</sup> Nar. nov., br. 73/13., 99/13. – Rješenje USRH, 148/13., 153/13., 143/14., 115/16. i 106/18.

## 2. Obračun PDV-a na usluge turističkih agencija

Način obračuna poreza na dodanu vrijednost u poslovanju turističkih agencija propisan je odredbama:

- čl. 91. do 94. Zakona o PDV-u
- čl. 187. Pravilnika o PDV-u<sup>2</sup>
- čl. 306. - 310. Direktive 2006/112/EZ i
- Provedbene Uredbe Vijeća 282/11.

Osim odredbi navedenih propisa obvezno se primjenjuju i presude Europskog suda pravde koje su dio pravne stečevine Europske unije te su ih obvezne primjenjivati sve države članice. Kada je u pitanju primjena posebnog postupka oporezivanja u poslovanju turističkih agencija, ocjenjujemo da je važno skrenuti pozornost na presude u sljedećim predmetima:

- C-163/91 (Van Ginkel) – posebni postupak treba primjenjivati i kod ponude samo usluge smještaja
- C-308/96 – obveznici primjene posebnog postupka su i drugi osim poreznih obveznika koji su registrirani kao turističke agencije, npr. hotel ako za goste hotela organizira i druge usluge vezane za putovanje, npr. izlete, transfere i sl. – ako za te usluge koristi usluge drugih poreznih obveznika
- C-200/04 – posebni postupak oporezivanja primjenjuje se i kod prodaje turističkih aranžmana srednjoškolskog obrazovanja (kada je u paketu uključen prijevoz, smještaj, školarina)
- C-189/11 od 26. rujna 2013. – posebni postupak oporezivanja primjenjuje se i kod prodaje usluga vezanih za putovanja drugim pravnim osobama uključivo i drugim agencijama.

Kada se primjenjuje posebni postupak oporezivanja, sve transakcije koje obavlja agencija u vezi s putovanjem smatraju se jedinstvenom uslugom koju pruža turistička agencija u svoje ime, iako se radi o više objedinjenih usluga koje obavlja čitav niz drugih subjekata (ugostitelja, prijevoznika, turističkih radnika itd.). Agencija posebni postupak primjenjuje kada u svoje ime prodaje tuđe usluge vezane za putovanje. Međutim, kada prodaje vlastite usluge, primjenjuje redovni postupak oporezivanja. Kada agencija posluje u tuđe ime i za tuđ račun, ne primjenjuje se posebni postupak, nego se po redovnom postupku obračunava PDV na iznos zastupničke provizije. Tako

agencije za dio djelatnosti primjenjuju redovni, a za dio posebni postupak oporezivanja što posebno komplicira način izdavanja računa i obračuna PDV-a kada se u paketu prodaju vlastite i tuđe usluge.

Agencija posebni postupak primjenjuje kada prodaje pojedinačnu uslugu smještaja ili prijevoza ili se radi o uslugama u paketu u kojemu je barem jedna usluga vezana za putovanje (smještaj ili prijevoz). Posebni postupak primjenjuje se bez obzira radi li se o pružanju usluga u zemlji ili u inozemstvu. Ako se usluga smještaja ili prijevoza obavlja izvan Europske unije (tj. u trećim zemljama) također se primjenjuje posebni postupak oporezivanja, ali je u ovome slučaju ostvarena razlika u cijeni oslobođena plaćanja PDV-a temeljem čl. 49. Zakona o PDV-u. Razlika u cijeni ostvarena za transakcije izvan Europske unije u poreznoj prijavi iskazuje se na poziciji ostala porezna oslobođenja.<sup>3</sup>

Redovni postupak znači obračun poreza na dodanu vrijednost na ukupnu naknadu koja se naplaćuje od korisnika usluge (kupca) uz korištenje pretporeza po ulaznim računima, dok posebni postupak znači obračun PDV-a samo na maržu odnosno ostvarenu razliku u cijeni bez mogućnosti korištenja pretporeza za direktne ulazne troškove.

Primjena posebnog postupka kod obračuna PDV-a u poslovanju turističkih agencija propisan je zbog specifičnosti djelatnosti agencija koje prodaju usluge različitih pružatelja objedinjene kao jedna usluga. Tako se objedinjuju usluge smještaja i prijevoza, odnosno razne dodatne usluge kao što su usluge turističkog vodiča, voditelja putovanja, prodaja ulaznica za razna kulturna, umjetnička, sportska, zabavna i slična događanja. Kako se radi o više usluga koje agencija prodaje u svoje ime kao jedinstvenu uslugu, uveden je posebni postupak oporezivanja zbog jednostavnijeg obračuna poreza, što je posebno važno za agencije koje prodaju usluge pružatelja iz drugih država članica, kako se one ne bi morale registrirati kao porezni obveznici u državama u kojima se obavljaju usluge i u kojima dolazi do krajnje potrošnje. Kada agencija u svoje ime prodaje tuđe usluge vezane za putovanje (smještaj i/ili prijevoz), primjena posebnog postupka je obvezna. Primjenom posebnog postupka oporezivanja, porez na usluge smještaja, prijevoza i sl., ostaje u državi u kojoj je usluga obavljena, a kroz oporezivanje agencijske marže, PDV na tu maržu pripada državi sjedišta agencije.

<sup>2</sup> Nar. nov., br. 79/13., 85/13. – Ispravak, 160/13., 35/14., 157/14., 130/15., 1/17., i 41/17., 128/17. i 1/19.

<sup>3</sup> U Obrascu PDV na rednom broju I.10.

### 3. Uvjeti za primjenu posebnog postupka oporezivanja

Posebni postupak primjenjuje se kada agencija:

- prodaje usluge drugih poreznih obveznika (uključivo i usluge malih poreznih obveznika, npr. prodaja usluga smještaja iznajmljivača koji nije u sustavu PDV-a)
- prodaje usluge u svoje ime
- prodaje usluge vezane za putovanje<sup>4</sup> (uvjet je da je barem jedna od usluga, prijevoz ili smještaj).<sup>5</sup>

Za primjenu posebnog postupka trebaju biti ispunjena sva tri uvjeta. U ostalim slučajevima agencija primjenjuje redovni postupak obračuna PDV-a pa se porez obračunava na ukupnu naknadu, uz korištenje pretporeza po svim ulaznim računima. Agencija ne može primijeniti posebni postupak u slučaju kada prodaje usluge drugih u njihovo ime i za njihov račun, tj. kada radi kao zastupnik. Isto tako posebni postupak ne primjenjuje se kada agencija prodaje vlastite usluge, kao što su prijevoz vlastitim autobusom, smještaj u vlastitom smještajnom objektu, usluga turističkog vodiča koji je u radnom odnosu u agenciji i sl. U poglavlju u kojemu su obrađeni načini poslovanja agencije prema odredbama Zakona o pružanju usluga u turizmu, autor daje primjer poslovanja agencije u svoje ime i za svoj račun kod prodaje turističkih aranžmana kada rizik snosi agencija. Međutim, sa stanovišta PDV-a čim se radi o prodaji tuđih usluga, primjenjuje se posebni postupak oporezivanja.

Posebni postupak agencija ne primjenjuje niti u slučaju kada prodaje usluge koje nisu vezane za putovanje (nijedna usluga u paketu nije smještaj odnosno prijevoz). Primjerice, kada agencija prodaje kotizaciju za sudjelovanje na kongresu, a istom kupcu ne nudi ni smještaj ni prijevoz, PDV se obračunava primjenom redovnog postupka oporezivanja. Pri tome nije važno je li usluga pojedinačno fakturirana ili u paketu.

Dvojbe oko definicije tko se smatra putnikom riješene su nakon presude Europskog suda pravde u slučaju C-189/11 od 26. rujna 2013. godine. Prema ovoj presudi posebni postupak turistička agencija primjenjuje neovisno o tome kome obavlja uslugu organizacije putovanja – putniku kao krajnjem potrošaču, drugoj turističkoj agenciji ili drugoj pravnoj osobi koja koristi usluge turističke agencije za službena putovanja radnika. Posebni postupak primjenjuje se kada agencija kao organizator putovanja pribavlja putniku usluge koje se sastoje od

prijevoza, smještaja ili drugih turističkih usluga što čine cjelinu i koje se obavljaju u vremenu duljem od 24 sata ili uključuju barem jedno noćenje (paket-aranžman), ali i u slučaju kada putovanje ne uključuje noćenje nego se radi samo o izletu. Dakle, za primjenu posebnog postupka dovoljno je da je jedna od usluga smještaj ili prijevoz. Tako, primjerice, ako agencija prodaje samo uslugu turističkog vodiča za razgledavanje grada ili samo uslugu restorana, iako se radi o tuđim uslugama, neće se primijeniti posebni postupak jer se ne radi o uslugama vezanim za putovanje od kojih je barem jedna smještaj ili prijevoz.

Posebni postupak primjenjuje se i u slučaju kada agencija u svoje ime prodaje samo uslugu prijevoza ili samo uslugu smještaja i to kod prodaje kupcu krajnjem potrošaču, ali i u slučaju prodaje drugom poreznom obvezniku (pravnoj osobi). Primjerice, pri prodaji usluge smještaja trgovačkom društvu za službeno putovanje, agencija također primjenjuje posebni postupak oporezivanja. Uz primjenu posebnog postupka na računu se ne iskazuje iznos PDV-a, što kod poslovnih putovanja stvara problem zbog nemogućnosti korištenja pretporeza. U ovom je slučaju najbolje rješenje da agencija nastupa kao posrednik (zastupnik), tj. da pružatelj usluge (hotel, prijevoznik i sl.), izravno ispostavlja fakturu za obavljenu uslugu s obračunom PDV-a, a agencija za uslugu posredovanja posebno izdaje račun s obračunom ugovorene provizije, što ovisi o ugovoru između agencije i stvarnog pružatelja usluge.

Porezni obveznik koji primjenjuje posebni postupak oporezivanja na računu ne smije iskazati iznos razlike u cijeni niti iznos PDV-a, a obavezan je staviti napomenu da se radi o posebnom postupku i iskazuje se ukupni iznos računa.<sup>6</sup> Prema čl. 79. st. 4. Zakona o PDV-u na računu treba navesti napomenu posebni postupak oporezivanja – putničke agencije.

### 4. Obračun PDV-a i priznavanje prihoda ovisno o načinu poslovanja turističke agencije

Turističke agencije mogu poslovati:

- u svoje ime, za svoj račun i svojim sredstvima (agencija prodaje vlastitu uslugu, npr. prodaje uslugu prijevoza vlastitim autobusom). Kod prodaje u svoje ime, za svoj račun i svojim sredstvima, agencija primjenjuje redovni postupak oporezivanja.

<sup>4</sup> Čl. 187. st. 1. Pravilnika o PDV-u

<sup>5</sup> Na isti način primjena posebnog postupka propisana je i čl. 306(2) Direktive 2006/112/EZ.

<sup>6</sup> Prema uputi Središnjeg ureda Porezne uprave od 31. srpnja 2013., klasa: 410-19/13-01/251, ur. br.: 513-07-21-01/13-01.

- u svojstvu zastupnika kada posluje u ime i za račun druge osobe. U ovome slučaju PDV se obračunava samo na proviziju uz primjenu redovnog postupka oporezivanja pri čemu provizija može biti oporeziva stopom od 25 %, oslobođena PDV-a po čl. 49. Zakona ili s prijenosom porezne obveze na primatelja poreznog obveznika u inozemstvu.
- u svoje ime, ali za račun neke druge osobe (prodaja tuđih usluga odnosno komisiona prodaja) – u ovom slučaju agencija obvezno primjenjuje posebni postupak oporezivanja prema čl. 91. - 94. Zakona o PDV-u.

O načinu poslovanja ovisi i priznavanje prihoda u financijskim izvještajima agencije. Prema HSFI 15<sup>7</sup>, točka 15.27, kod priznavanja prihoda od pružanja usluga koristi se metoda stupnja dovršenosti po kojoj se prihod priznaje u obračunskom razdoblju u kojemu je usluga obavljena. Specifičnost priznavanja prihoda kod transakcija u djelatnosti turističkih agencija javlja se zbog načina poslovanja agencija ovisno o tome posluje li agencija kao principal (sama pruža usluge te snosi rizik prodaje usluga) ili kao agent (dogovara da će uslugu pružiti netko treći te uslugu naručuje samo ako za nju ima kupca). Kod pojedinih transakcija teško je sa sigurnošću utvrditi posluje li agencija kao principal u kojem slučaju iskazuje prihode u bruto iznosu ili kao agent kada se prihod iskazuje u neto iznosu.<sup>8</sup> Neto iznos je iznos koji agencija zadržava nakon plaćanja naknade trećoj osobi koja je usluge i pružila.

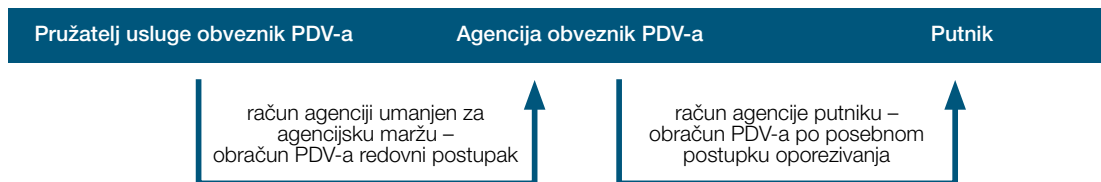
#### 4.1. Poslovanje agencije u svoje ime i za svoj račun, svojim sredstvima

Ako agencija posluje u svoje ime i za svoj račun, pri čemu usluge putniku pruža vlastitim sredstvima (primjerice uslugu prijevoza obavlja vlastitim prijevoznim sredstvom ili sredstvom u najmu kojim upravlja vozač koji je zaposlenik agencije), kod obračuna poreza na dodanu vrijednost primjenjuje uobičajena pravila oporezivanja PDV-om. Po svim ulaznim računima za nabave potrebne za obavljanje djelatnosti ostvaruje pravo na odbitak pretporeza, a PDV obračunava na ukupnu naknadu koju naplaćuje od putnika. Prihode priznaje u ukupnom iznosu bez iznosa iskazanog PDV-a u skladu s računovodstvenim standardima kojima je uređeno priznavanje prihoda.<sup>9</sup>

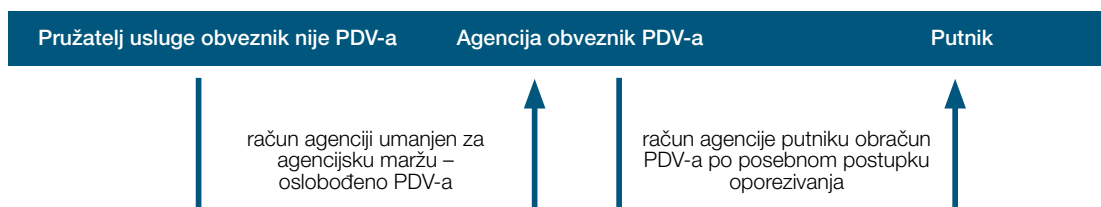
#### 4.2. Poslovanje agencije u svoje ime, a za tuđi račun

Kod poslovanja agencije u svoje ime, a za tuđi račun agencija posluje na način komisionog odnosa s klijentima. Putniku račun izdaje agencija u svoje ime, a od stvarnog pružatelja usluge dobiva račun umanjen za agencijski popust odnosno agencijsko učešće u prodajnoj cijeni. S obzirom da agencija prodaje usluge drugih, ako se radi o usluzi vezanoj za putovanje od kojih barem jedna usluga treba biti smještaj ili prijevoz, agencija obračunava PDV primjenom posebnog postupka oporezivanja putničkih agencija u skladu s člankom 91. Zakona o PDV-u. U skladu s pravilima posebnog postupka oporezivanja marže, agencija obračunava PDV samo na ostvarenu razliku u cijeni.

**Slika 1:** Izdavanje računa kada agencija posluje u svoje ime, a za račun pružatelja usluge koji je obveznik PDV-a



**Slika 2:** Izdavanje računa kada agencija posluje u svoje ime, a za račun pružatelja usluge koji nije obveznik PDV-a



<sup>7</sup> Hrvatski standard financijskog izvještavanja br. 15. - Prihodi

<sup>8</sup> Sukladno MSFI 15 - Prihodi od ugovora s kupcima

<sup>9</sup> Za obveznike Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja to je HSFI 15 – Prihodi, a za obveznike Međunarodnih standarda to je MSFI 15 – Prihodi od ugovora s kupcima

Kada agencija posluje u svoje ime, a za račun stvarnog pružatelja usluge, važno je utvrditi nastupa li ona kao principal ili kao agent jer o tome ovisi priznavanje prihoda u financijskim izvještajima agencije. Ako je agencija odgovorna za izvršenje ugovora, ako snosi rizik prodaje određenih usluga te ako sama formira cijenu, može se smatrati da posluje kao principal. Primjerice kada agencija kupi određene usluge koje plaća neovisno o tome hoće li ih dalje prodati ili ne (npr. zrakoplovne karte, hotelski smještaj ili zakup autobusa bez obzira hoće li kasnije navedene usluge prodati), radi se o poslovanju agencije za koje se prihod priznaje u ukupnom iznosu uz priznavanje troškova za nabavu tih usluga. Usluge su nabavljene prije nego što su prodane putniku pa agencija snosi rizik gubitaka u slučaju da se one ne prodaju po cijeni koja je veća od troška njihove nabave. U ovome slučaju agencija kao prihod priznaje bruto iznos naknade primljene od putnika, a ulazne račune uključivo i PDV koji zbog primjene posebnog postupka ne može odbiti, knjiži na troškove.

Ako agencija ne snosi rizik prodaje usluga (ne snosi „rizik zalihâ“) jer se one ne nabavljaju prije njihove prodaje putniku, za takve transakcije u financijskim izvještajima priznaje se prihod u neto iznosu na koji agencija ima pravo na temelju ugovora sa stvarnim pružateljima usluga. Potraživanje od kupca evidentira kao obvezu prema pružateljima usluga u iznosu koji je agencija ugovorila s pružateljem usluge, dok kao prihod evidentira samo zaradu (maržu).

### 4.3. Poslovanje agencije u tuđe ime i za tuđi račun

Sukladno članku 10. Pravilnika o PDV-u, porezni obveznik koji nastupa u tuđe ime i za tuđi račun – posrednik i zastupnik, obračunava i plaća PDV na pripadajuću mu proviziju. Kada agencija izdaje račun u tuđe ime, obvezna je na računu navesti podatke o osobi koju zastupa<sup>10</sup>. Kod ovakvog načina poslovanja, agencija je obvezna izdati račun za uslugu zastupanja te zaračunava dogovoreni iznos provizije. Osnovica za obračun PDV-a je iznos provizije.

Agencija može poslovati u ime i za račun putnika, npr. kada agencija nabavlja zrakoplovnu kartu u ime i za račun putnika. U ovome slučaju agencija iznos naknade za kartu na računu iskazuje kao povrat izdataka koje je za njega učinila, dok naknadu za uslugu zastupanja zaračunava kao TSC (Ticket Service Charge). Iznos karte predstavlja prolaznu stavku sukladno članku 33. stavku 3. Zakona o PDV-u te „u poreznu osnovicu ne ulaze iznosi koje porezni

obveznik zaračuna ili primi od kupca kao povrat za izdatke koje je platio u njegovo ime i za njegov račun i koje u evidencije unosi kao prolazne stavke. Porezni obveznik mora imati dokaze o iznosu izdataka u vezi s prolaznim stavkama i ne može odbiti PDV ako je na njih obračunan.“ Iznos plaćen u ime i za račun putnika u ovome slučaju predstavlja prolaznu stavku na računu te u osnovicu za obračun PDV-a ulazi samo agencijska provizija.

Ako stvarni pružatelj usluge nije u sustavu PDV-a (npr. iznajmljivač koji nije u sustavu PDV-a), račun koji agencija izdaje u njegovo ime i za njegov račun, sadržava napomenu o poreznom oslobođenju prema članku 90. Zakona o PDV-u. Kod ovog načina poslovanja, agencija posebno izdaje račun za posredničku uslugu (proviziju) pri čemu primjenjuje redovni postupak oporezivanja.

Oporezivanje posredničke provizije ovisi o definiciji mjesta obavljanja usluge posredovanja.

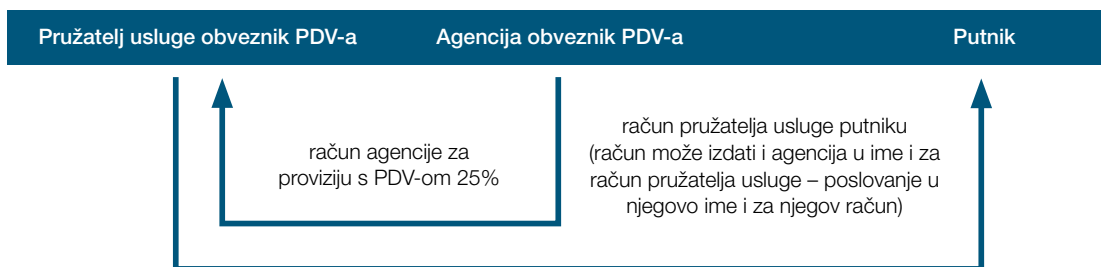
- a) Ako agencija uslugu posredovanja obavlja poreznom obvezniku (B2B), primjenjuje se opće načelo iz čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u prema kojemu je mjesto obavljanja usluge mjesto sjedišta poreznog obveznika primatelja usluge. Ako je primatelj usluge u tuzemstvu, obračunava se porez po stopi 25 %, a za ino primatelja, primjenjuje se prijenos porezne obveze.
- b) Ako agencija uslugu posredovanja obavlja osobi koja nije porezni obveznik (B2C), primjenjuje se čl. 18. Zakona o PDV-u prema kojemu se mjestom obavljanja posredničke usluge smatra mjesto gdje je obavljena transakcija za koju se posreduje. Za usluge posredovanja, osobi koja nije porezni obveznik, postoji obveza registracije u državi članici gdje je usluga obavljena (gdje se nalazi hotel, gdje se obavlja usluga prijevoza, gdje se obavlja usluga pristupa sportskom, zabavnom, kulturnom i sl. događanju).

Prema čl. 31. Provedbene uredbe Vijeća 282/201/EZ<sup>11</sup>, iako se radi o uslugama koje su u vezi s nekretninom, za usluge posredovanja u pružanju usluga hotelskog ili sličnog smještaja primjenjuje se osnovno načelo oporezivanja (čl. 17. st. 1. Zakona – oporezivanje prema sjedištu primatelja) ako se usluga obavlja poreznom obvezniku, odnosno čl. 18. Zakona o PDV-u, ako se usluga obavlja osobi koja nije porezni obveznik (prema mjestu obavljanja usluge za koju se posredovalo). Usluge posredovanja obavljene u ime i za račun druge osobe, koje se obavljaju izvan Europske unije, oslobođene su PDV-a temeljem čl. 49. st. 1. točka d) Zakona o PDV-u.

<sup>10</sup> naziv/ime i prezime, osobni identifikacijski broj (OIB) ili PDV identifikacijski broj osobe za koju posreduje – zastupa sukladno čl. 10. stavak 4. Pravilnika o PDV-u

<sup>11</sup> Dostupno na [http://www.porezna-uprava.hr/hr\\_propisi](http://www.porezna-uprava.hr/hr_propisi).

**Slika 3:** Izdavanje računa kada agencija posluje u tuđe ime i za tuđi račun



Pri prodaji usluge smještaja agencija se treba pridržavati cijena koje su istaknute u objektu (obveza prema čl. 32. Zakona o ugostiteljskoj djelatnosti). Prema čl. 912. Zakona o obveznim odnosima agencija ne smije osobama koje šalje u ugostiteljski objekt zaračunavati više cijene od onih koje su predviđene ugovorom o raspolaganju ugostiteljskim smještajem ili ugostiteljskim cjenikom. Kod načina poslovanja u tuđe ime i za tuđi račun, agencija iskazuje prihode u neto iznosu – u visini ostvarene provizije.

## 5. Nastanak obveze obračuna PDV-a i porezna osnovica

Oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a kod pružanja usluga turističkih agencija nastaje:

- kada je usluga obavljena
- ako je usluga obavljena, a nije izdan račun – obveza obračuna PDV-a nastaje kada je nastao oporezivi događaj (obavljena usluga)
- po primitku predujma. Obveza plaćanja PDV-a po primljenom predujmu odnosi se i na slučaj kada je predujam primljen iz inozemstva ako se radi o predujmu za uslugu koja se oporezuje u tuzemstvu.

Kada agencija prodaje tuđe usluge vezane za putovanje bilo da se radi o jednoj usluzi (smještaj ili prijevoz) ili o paketu usluga od kojih je barem jedna smještaj ili prijevoz, prema čl. 92. Zakona o PDV-u, porezna osnovica za obračun PDV-a ostvarena je razlika u cijeni putničke agencije. Razliku u cijeni čini razlika između ukupnog iznosa što ga plaća putnik i stvarnih troškova agencije za isporuke dobara i obavljene usluge što mu ih pružaju drugi porezni obveznici, ako su troškovi vezani izravno za pružanje usluga putnicima.<sup>12</sup>

$$\text{Razlika u cijeni} = \text{prodajna cijena paket-aranžmana – izravni troškovi aranžmana koji uključuju i PDV (račun hotela, restorana, prijevoznika, turističkog vodiča i sl.)}$$

U troškovima drugih poreznih obveznika sadržan je i PDV koji se kod primjene posebnog postupka ne može odbiti kao pretporez (npr. po računu hotela, prijevoznika, restorana i po računu za druge troškove kojih je stvarni korisnik putnik). Ostvarena razlika u cijeni oporezuje se stopom PDV-a 25 %. Kako ostvarena razlika predstavlja ukupnu naknadu u kojoj je sadržan i PDV, isti se utvrđuje primjenom preračunane porezne stope (20 %). Maržu kao osnovice za obračun PDV-a po posebnom postupku ne umanjuju ostali troškove kao što su troškovi promidžbe, korištenje usluga internetskih platforma, provizija drugih agencija kod prodaje usluga i sl. Agencija razliku u cijeni utvrđuje posebno za svaki paket koji se smatra jedinstvenom uslugom.

<sup>12</sup> Istovjetno i prema čl. 308., Direktive 2006/112/EZ.



Kada agencija uslugu naplaćuje predujmom, što je čest slučaj u njihovom poslovanju, porezna obveza nastaje u razdoblju oporezivanja u kojemu je primljen predujam. Ako se radi o predujmu za buduću uslugu koja će se oporezivati po posebnom postupku oporezivanja, agencija je obvezna izračunati pripadajuću maržu i obračunati obvezu PDV-a po osnovu primljenog predujma u razdoblju oporezivanja u kojemu je predujam primljen. Ako agencija ne raspolaže s točnim podatkom o razlici u cijeni koju će ostvariti, obvezu PDV-a utvrđuje polazeći od očekivane razlike u cijeni (prema kalkulaciji za paket), kako je to propisano čl. 187. st. 5. Pravilnika o PDV-u. Isto se odnosi i za primljene predujmove iz inozemstva. Isto tako ako agencija u trenutku utvrđivanja marže kao osnovice za obračun PDV-a po posebnom postupku ne raspolaže svim računima dobavljača za izravne troškove agencije, osnovicu treba utvrditi polazeći od očekivane razlike u cijeni te isu treba uskladiti u sljedećim razdobljima prema stvarno ostvarenoj marži.

*Primjer:*

Agencija prodaje paket-aranžman *Zagreb – Rim 5 dana*. Paket uključuje pet polupansiona u hotelu u Rimu, zrakoplovnu kartu i uslugu lokalnog turističkog vodiča. Na uslugu lokalnog vodiča agencija je obvezna platiti PDV temeljem prijenosa porezne obveze jer se radi o usluzi koja se oporezuje po osnovnom načelu prema kojemu je mjesto oporezivanja sjedište primatelja usluge. Agencija za obračunani PDV na uslugu stranog vodiča nema pravo na odbitak pretporeza jer usluga predstavlja dio paketa za koji se porez obračunava po posebnom postupku oporezivanja. Cijena po osobi je 4.850,00 kn, a prodano je ukupno 32 aranžmana (prihod 155.200 kn).

#### Ulazni troškovi agencije su:

• račun hotela za smještaj (uključen talijanski PDV)	80.000,00 kn
• zrakoplovne karte (međ. let - oslobođeno PDV-a)	30.000,00 kn
• usluga lokalnog vodiča (uključen PDV koji agencija mora platiti prema čl. 75. st. 1. t. 6. Zakona – reverse charge)	5.000,00 kn
• ukupni troškovi	115.000,00 kn

#### Obračun PDV-a:

Ukupni prihodi (4.850,00 kn x 32 osoba)	155.200,00 kn
Marža (bruto)	40.200,00 kn

Iznos marže predstavlja bruto iznos pa se za izračun PDV-a sadržanog u marži primjenjuje preračunana stopa PDV-a. Utvrđena obveza PDV-a za paket-aranžman *Zagreb – Rim 5 dana* u iznosu 8.040,00 kn (40.200,00 kn x 20 %). Porez koji agenciji obračunavaju drugi porezni obveznici na izravne troškove, ne može biti odbijen ili vraćen ni u jednoj državi članici.

## 6. Obračun PDV-a kada je u paket uključena vlastita usluga

Agencije posebni postupak oporezivanja primjenjuju samo kada u svoje ime prodaju usluge putovanja koje obavljaju drugi porezni obveznici. Kod prodaje vlastitih usluga PDV se obračunava prema redovnom postupku. Redovni postupak agencija mora primijeniti i u slučaju kada u istom paketu uz tuđe prodaje i vlastite usluge. U ovom se slučaju u računu posebno iskazuje naknada za vlastitu uslugu na koju primjenjuje redovni postupak, a posebno naknadu za dio paketa koji se odnosi na tuđe usluge za koje treba primijeniti posebni postupak oporezivanja.<sup>13</sup> U obračunu PDV-a za određeno razdoblje oporezivanja u poreznoj prijavi (Obrazac PDV) vrijednost vlastite usluge za koju je primijenjen redovni postupak iskazuje se u ukupnom iznosu dok se promet koji se odnosi na posebni postupak iskazuje samo u iznosu ostvarene marže. Tako će se u poreznoj prijavi iskazati zbroj iznosa iz knjige izlaznih računa za vlastite usluge te iz posebne evidencije za posebni postupak oporezivanja.

Kod primjene posebnog postupka oporezivanja turistička agencija na računu ne iskazuje PDV, nema pravo na odbitak pretporeza po računima za direktne usluge (po računu hotela, prijevoznika, turističkog vodiča i sl.). Međutim, agencija može odbiti pretporez po svim ostalim računima koji se ne smatraju računima koji su izravno vezani za usluge pružene putnicima. Tako je dopušten odbitak pretporeza po računima za režijske troškove, nabavu dugotrajne imovine, najam prostora, najam opreme, troškovi oglašavanja, troškovi internetske platforme i slične troškove. Primjerice, ako agencija obavlja uslugu prijevoza autobusom u najmu, što je izjednačeno s vlastitom uslugom pa se ne primjenjuje posebni postupak oporezivanja, agencija po računu za najamninu može odbiti pretporez. Međutim, ako agencija koristi uslugu prijevoza drugog prijevoznika (najam autobusa s vozačem) radi se o prodaji tuđe usluge za koju se primjenjuje posebni postupak oporezivanja i po ulaznom računu za uslugu prijevoza ne može odbiti pretporez.

<sup>13</sup> Prema uputi Središnjeg ureda Porezne uprave od 5. siječnja 2015. "u tom slučaju putnička agencija će izračunati udio vlastite usluge u ukupnoj vrijednosti usluge na temelju stvarnih troškova ili na temelju tržišne vrijednosti usluga u paket-aranžmanu".

## 7. Zaključak

S obzirom na različitost usluga koje pružaju ili posreduju u njihovom pružanju te složenost obračuna poreza na dodanu vrijednost, agencije trebaju posebno voditi računa o potrebnim evidencijama temeljem kojih mogu opravdati jesu li točno i pravovremeno utvrdili poreznu obvezu. Iako agencije kod primjene posebnog postupka oporezivanja marže u poreznoj prijavi (Obrascu PDV) iskazuju vrijednost isporuka u visini marže kao osnovice za obračun PDV-a kod ocjene prelaska praga za ulazak u sustav PDV-a gleda se ukupan promet agencije. Agencija koja tijekom godine prijeđe vrijednost isporuka iznad 300.000,00 kuna obvezna je upisati se u registar obveznika PDV-a već od početka sljedećeg mjeseca.

### Literatura:

1. Bakran, D. (2019). Računovodstveno evidentiranje prihoda turističkih agencija. Računovodstvo i financije: časopis Hrvatske zajednice računovođa i financijskih djelatnika, 8, 20-22.
2. Bakran, D. et. al., (2019). Vodič za primjenu PDV-a, Zagreb: HZRIF
3. Cutvarić, M. et. al., (2007). Porezi u praksi turističkih agencija, Zagreb: UHPA i HZRIF
4. Krajinović, I. (2016). Primjena novog Međunarodnog standarda financijskog izvještavanja o prihodima - MSFI-ja 15 „Prihodi od ugovora s kupcima“ (3. dio). Računovodstvo i financije: časopis Hrvatske zajednice računovođa i financijskih djelatnika, 7, 17-22.
5. Krajinović, I. (2017). Najvažnije iz MSFI 15 „Prihodi od ugovora s kupcima“. Računovodstvo i financije: časopis Hrvatske zajednice računovođa i financijskih djelatnika, 11, 53-59.
6. Trezner, Ž. (2007). Računovodstveno praćenje prihoda od pružanja usluga turističkih agencija. Računovodstvo i financije: časopis Hrvatske zajednice računovođa i financijskih djelatnika, 12, 35-39.

Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika

J. Gotovca 1, 10000 Zagreb | T: +385 1 4686 502 | mcutvaric@rif.hr | www.rif.hr

## Oblikujte vlastitu priču o delti Neretve

**Prirodoslovni muzej u Metkoviću mjesto je gdje se susrećete s autentičnom Neretvom, punom iznenađenja, zvukova, boja i mirisa.**

**Sve promjene i današnja borba da se nastavi skladan suživot čovjeka i živog svijeta mogu se pratiti u digitalnom i interaktivnom obliku. Pjev ptica koji vas okružuje i šum vode u prostoru, pretvaraju vaš posjet u jedinstveno iskustvo zvukova, glasova, svjetla i riječi. Korak po korak, sve više ste uronjeni u intimno putovanje i introspektivni dijalog.**

**Provodeći ugodno vrijeme u Muzeju, svatko ovdje pronalazi priču koja ga nekako povede i sjećanja na njegov zavičaj.**



Prirodoslovni muzej Metković