



Poslovanje putničkih agencija - porezni aspekt

Neven Baica, mag. oec.

Od 1. srpnja 2013. godine u poreznu praksu RH uveden je posebni postupak oporezivanja putničke agencije čija je primjena obvezna kada se zadovolje propisani uvjeti Od 1. siječnja 2014. značajno su promijenjeni uvjeti primjene ovog postupka, a početkom 2015. objavljeno je i opsežno mišljenje Ministarstva financija - Porezne uprave o poslovanju putničkih agencija. U ovom članku, kroz praktične primjere, pojašnjavamo u kojim slučajevima i na koji način treba primijeniti ovaj posebni postupak oporezivanja, te način primjene poreznih pravila u slučajevima kada se posebni postupak ne primjenjuje.

1. Uvod

Kroz djelatnost suvremenog turizma razvile su se mnoge vrste turističkih usluga što je rezultiralo pojačanom zakonskom regulativom i kreiranjem novih vrsta ugovora. Kako bi se svim sudionicima ugovora u turističkoj djelatnosti osiguralo što stabilnije gospodarsko i pravno okruženje, **Zakonom o pružanju usluga u turizmu** (Nar. nov., br. 68/07 - 152/14), propisano je i poslovanje nositelja turističke djelatnosti, a to su turističke, odnosno putničke agencije.

Djelatnost putničkih agencija obuhvaća širok spektar usluga. Tako putničke agencije kupcu pružaju uslugu smještaja ili prijevoza, ali i druge usluge kao što je usluga turističkog vodiča, karte za koncerte, predstave, izložbe i slično. Usluge mogu biti pružane u Republici Hrvatskoj, a mogu se obavljati i bilo kojoj drugoj državi, a putnička agencija može dijelovati u svoje ili u tuđe ime. Ovakva kompleksna djelatnost uobičajeno stvara probleme kod primjene poreznih propisa, gdje se mora voditi računa o različitim pravilima oporezivanja koju nosi svaka pojedina usluga. Primjerice sama usluga prijevoza putnika zahtijevala bi da se putnička agencija registrira za porezne potrebe u svim zemljama kroz koje su putnici prevezeni, dok bi usluga smještaja bila vezana za porezna pravila one zemlje gdje se smještajni kapacitet nalazi.

Kako bi se pojednostavila problematika oporezivanja čitavog niza pruženih usluga, kod kojih bi se trebala primijeniti različita pravila oporezivanja, direktiva EU 2006/112/EZ propisala je posebni postupak oporezivanja koji se isključivo odnosi na poslovanje putničkih agencija i omogućuje da se čitav niz usluga u poreznom smislu promatra i oporezuje kao jedinstvena usluga.

Na temelju Direktive i u našem zakonodavstvu od 1. srpnja 2013. propisan je **posebni postupak oporezivanja putničke agencije propisan i to:**

- **Zakonom o porezu na dodanu vrijednost** (Nar. nov., br. 73/13, 99/13, 148/13, 153/13 i 143/2014; u daljnjem tekstu: Zakon) - člancima 91. do 94. te

- **Pravilnikom o porezu na dodanu vrijednost** (Nar. nov., br. 79/13, 85/13, 160/13, 35/14 i 157/2014; u daljnjem tekstu: Pravilnik) - članko m 187.

Do danas, zbog usklađenja Direktive 2006/112/EZ i hrvatske zakonske regulative s odlukama Europskog suda pravde, odredbe koje propisuju posebni postupak oporezivanja značajno su izmijenjene, čime su riješene određene dvojbe i nesuglasja. No, neovisno o tome zakonska regulativa nije pružala odgovore na određena pitanja praktične primjene poreznih odredbi u svim kombinacijama koje se u poslovanju putničke agencije mogu javiti, pa je iz tog razloga Ministarstvo financija - Porezna uprava na svojim internetskim stranicama objavila opsežno mišljenje o oporezivanju putničkih agencija (Klasa: 410-19/14-01/2990, Ur.broj: 531-07-21-01/15-5, Zagreb, 05.01.2015 – u nastavku teksta: Mišljenje).

Mišljenjem je obuhvaćen veći dio problematike oporezivanja putničkih agencija. Kako bi jednostavnije obradili poreznu problematiku poslovanja putničkih agencija dana je i podjela aktivnosti putničke agencije s napomenama o poreznim pravilima koje treba primijeniti.

NAČINI POSLOVANJA PUTNIČKE AGENCIJE

- | |
|---|
| 1) obavlja usluge u svoje ime pri čemu koristi isporuke dobara i usluge drugih poreznih obveznika i u tom slučaju putnička agencija mora primjenjivati posebni postupak oporezivanja propisan člancima 91. do 94. Zakona |
| 2) obavlja usluge u svoje ime i za svoj račun pri čemu koristi vlastita dobra i usluge i u tom slučaju primjenjuje redovni postupak oporezivanja, |
| 3) obavlja usluge u svoje ime i za svoj račun (tzv. „mješovite“ usluge) pri čemu za jedinstvenu uslugu koju pruža putniku koristi isporuke dobara i usluge drugih poreznih obveznika, a koristi i vlastita dobra i usluge. U tom slučaju za dio isporuka dobara i usluge drugih poreznih obveznika primjenjuje posebni postupak oporezivanja, a za dio gdje koristi vlastita dobra i usluge primjenjuje redovni postupak oporezivanja, |
| 4) obavlja usluge u svoje ime, a za tuđi račun, |
| 5) obavlja usluge u tuđe ime i za tuđi račun pri čemu djeluje kao posrednik i PDV obračunava samo na svoju proviziju. usluga koje mogu obavljati. |

U nastavku detaljno obrađujemo navedene načine pružanja usluga putničke agencije, koristeći osim odredbi Zakona i Pravilnika koristimo i pojašnjenja i primjere izvedene iz objavljenog *Mišljenja*.

2. Osnovno o posebnom postupku oporezivanja

Posebni postupak oporezivanja putničke agencije obavezan je, što znači da putnička agencija nema mogućnost izbora primjene ovog postupka, već je to uvjetovano samim karakteristikama pružene usluge. Ukoliko su zadovoljeni uvjeti za primjenom posebnog postupka, putnička agencija dužna ga je primijeniti, u suprotnom, usluge se oporezuju u redovnom postupku oporezivanja. Stoga je od izuzetne važnosti da putnička agencija odredi da li se određena isporuka obavlja u posebnom postupku oporezivanja putničke agencije, ili se pak zbog oporezivanja treba obaviti po redovnom postupku oporezivanja.

Osnove posebnog postupka oporezivanja dane su odredbom članka 91. Zakona, te člankom 187. Pravilnika.



ističemo...

Posebni postupak oporezivanja iz članka 91. Zakona odnosi se na poslovanje putničkih agencija, ako posluju s kupcima **u svoje ime, a koriste isporuke dobara i usluge drugih** poreznih obveznika za obavljanje usluga putovanja.

Posebni postupak oporezivanja putničkih agencija **primjenjuje se i ako** porezni obveznik u svoje ime obavlja uslugu organizacije putovanja kojom pribavlja kupcu usluge koje se sastoje od **prijevoza ili drugih turističkih usluga, ali ne uključuju noćenje (izlet)**.

Za primjenu posebnog postupka oporezivanja bitno je da se obavlja **jedna od usluga vezana uz putovanje kao što su smještaj ili prijevoz**. Putnička agencija u jedinstvenoj usluzi, osim tuđih usluga, zaračunava i iznos kojim nadoknađuje svoje usluge kao što su primjerice, pružanje informacija o putovanju, pronalaženje i rezervacija smještaja ili prijevoza, organiziranje izleta, predstava. Postupak se primjenjuje neovisno o tome da li je putnička agencija primila usluge od tuzemnih poreznih obveznika, ili iz drugih država članica EU, odnosno trećih zemalja.

Transakcije što ih putnička agencija obavi u vezi s putovanjem pod navedenim uvjetima smatraju se jedinstvenom uslugom koju putnička agencija obavlja kupcu.

Porezni obveznik koji nabavlja i prodaje usluge smještaja uz koje obavlja i primjerice usluge pronalaženja, rezerviranja ili davanja informacija o smještaju te o općim uvjetima koji vrijede u vezi smještaja, odnosno putovanja ostvaruje razliku u cijeni. Cilj posebnog postupka oporezivanja putničke agencije je da se PDV obračuna samo na utvrđenu razliku u cijeni.

Treba naglasiti da se posebni postupak oporezivanja primjenjuje i u slučaju kada se obavlja više usluga povezanih s putovanjem koji čine jedinstvenu uslugu, ali i u slučaju kada se radi o prodaji **samo jedne usluge** koja se smatra osnovnom uslugom povezanom s putovanjem.¹ To znači da će se posebni postupak primijeniti i u slučaju kada, primjerice, putnička agencija kupcu preprodaje avionsku kartu.



ističemo...

Jedinstvena usluga putničke agencije koja se oporezuje posebnim postupkom **oporeziva je prema mjestu sjedišta putničke agencije** iz koje se usluge obavljaju ili mjestu sjedišta njezine stalne poslovne jedinice (čl. 91. st. 3. Zakona).

Usluge putničkih agencija koje imaju u tuzemstvu sjedište ili poslovnu jedinicu iz koje se obavljaju usluge, oporezuju se u RH po stopi od 25%.

2.1. Tko su putničke agencije - organizatori putovanja?

Odredbom članka 91. stavke 1. Zakona i članka 187. stavke 1. Pravilnika definiran je pojam putničke agencije i organizatora putovanja za potrebe Zakona.



ističemo...

Putničkim agencijama se u smislu ovoga Zakona smatraju organizatori putovanja. **Organizator putovanja** je osoba koja pribavlja usluge kupcu koje se sastoje od prijevoza, smještaja ili drugih turističkih usluga.

Navedene definicije dodatno su pojašnjene *Mišljenjem* u kojem se navodi:

"Prema odredbama članka 91. Zakona putničkim agencijama u smislu Zakona smatraju se organizatori putovanja te se stoga posebni postupak ne odnosi samo na putničke agencije i organizatore putovanja, već i na sve ostale osobe koje se bave prodajom putovanja. Stoga, nije bitno tko obavlja uslugu već je bitno da se radi o uslugama u vezi s putovanjem, a također za potrebe PDV-a nije nužno da se određena pravna osoba registrira kod nadležnog suda kao putnička agencija da bi se usluge koje obavlja oporezivale prema posebnom postupku. To mogu biti udruge, škole, fakulteti i drugi porezni obveznici koji prodaju putovanja u svoje ime, a koriste usluge drugih poreznih obveznika pri prodaji."

Porezni propisi definiraju pojam putničke agencije samo za potrebe oporezivanja, dok je u smislu obavljanja turističke djelatnosti nužno poštovati odredbe Zakona o pružanju usluga u turizmu (Nar. nov., br. 68/07 - 152/14) te Pravilnika o minimalno-tehničkim uvjetima pružanja usluga putničkih agencija (Nar. n. ov., br. 62/96, 23/97 i 134/98).

Nesumnjivo je da posebni postupak oporezivanja putničke agencije, treba primijeniti i u slučaju kada se u svojstvu putničke agencije pojavi primjerice trgovačko društvo koje organizira kongres ili druženje za svoje poslovne partnere. No, treba voditi računa da porezni propis ne može izmijeniti uvjete i ograničenja propisa iz područja turizma, a kojima je među ostalim propisano i tko navedene turističke usluge može obavljati. Smatramo da u tom smislu porezni propisi i propisi iz područja turizma nisu dostatno usklađeni.

2.2. Tko je kupac usluga putničke agencije?

Od 1. srpnja 2013. kada se posebni postupak oporezivanja putničke agencije počeo primjenjivati bilo je propisano da je primatelj usluge oporezivane po ovom posebnom postupku putnik, pod čime se podrazumijevalo da **to može biti samo fizička osoba**.

¹ Navedeno proizlazi iz presude Europskog suda pravde C-163/91 Van Ginkel od 12. studenog 1992. godine (Mišljenje).



Navedena odredba usklađena je 1. siječnja 2014. s odlukom Europskog suda pravde (European Court of Justice) koji je presudom u slučaju C-189/11 od 26. rujna 2013. promijenio dotadašnji stav vezan za definiranje putnika, te je presudio da se **putnikom treba smatrati svaka osoba kojoj putnička agencija obavlja usluge**. Izmjenama Zakona i Pravilnika koje su stupile na snagu 1. siječnja 2015. godine izvršena su dodatna usklađenja odredbi ovih propisa navedenoj presudi Europskog suda pravde, te je riječ **putnik** zamijenjena s riječju **kupac**.



ističemo...

Kupcem se smatra svaka osoba kojoj putnička agencija obavlja usluge (čl. 187. st. 4. Pravilnika)

Kome sve može biti obavljena usluga organizacije putovanja pojašnjeno je i *Mišljenjem*:

"Putnička agencija primjenjuje posebni postupak neovisno o tome kome obavlja uslugu organizacije putovanja, što proizlazi iz presude Europskog suda pravde koji se u vezi primjene posebnog postupka očitovao u slučaju C-189/11 EK v. Španjolska od 26. rujna 2013. godine, što znači da se kupcem smatra svaka osoba kojoj putnička agencija obavlja usluge. To može biti građanin, ali može biti i fizička ili pravna osoba koja putovanje nabavlja za svoje potrebe ili zbog prodaje putovanja."

Tko se smatra kupcem (putnikom)?

do 31. prosinca 2013.



fizička osoba

od 1. siječnja 2014.



fizička i pravna osoba



ističemo...

Izmjenama Zakona i Pravilnika koji su na snazi od 1. siječnja 2014. godine ukinut je uvjet da se posebni postupak oporezivanja putničke agencije smije primjenjivati samo ako su usluge pružene putniku - fizičkoj osobi, tako da se sada ovaj postupak primjenjuje neovisno o tome tko je primatelj usluge.

2.3. Kada se ne primjenjuje posebni postupak?

Odredbom članka 91. st. 1. Zakona propisano je da se posebni postupak primjenjuje na poslovanje putničkih agencija **ako posluju s kupcima u svoje ime, a koriste isporuke dobara i usluge drugih poreznih obveznika za obavljanje usluga putovanja**.



ističemo...

Ovaj se postupak ne primjenjuje na putničke agencije kada djeluju samo kao posrednici i na koje se za izračun porezne osnovice primjenjuju odredbe iz članka 33. stavka 3. ovoga Zakona (čl. 91. st. 1. Zakona).

Iz navedenih odredbi Zakona proizlazi da se **postupak posebnog postupka oporezivanja putničke agencije ne primjenjuje u slijedećim slučajevima**:

- kad putnička agencija kupcu **pruža vlastitu uslugu** vezanu uz putovanje,
 - kada **usluga ni je vezana uz putovanje**,
 - kada putnička agencija djeluje **u tuđe ime**,
 - kada **putnička agencija djeluje kao posrednik** gdje se za izračun porezne osnovice primjenjuju odredbe iz članka 33. stavka 3. Zakona (prolazne stavke),
- U nastavku detaljnije pišemo o navedenim slučajevima.

2.3.1. Obavljanje vlastitih usluga

Odredbom članka 91. Zakona izrijekom je propisano da se posebnim postupkom oporezivanja putničke agencije oporezuju samo usluge koje je putnička agencija pribavila od drugih poreznih obveznika.

To znači da **vlastite usluge** koje putnička agencija obavi kupcima ne smiju ući u posebni postupak oporezivanja putničke agencije. Takve usluge putničke agencije su primjerice:

- smještaj kupaca u vlastitim apartmanima, hotelima i drugim smještajnim kapacitetima u vlasništvu putničke agencije ili uzetih u najam,
- prevoženje kupaca vlastitim prijevoznim sredstvima ili prijevoznim sredstvima u dugotrajnom najmu ili leasingu,
- korištenje radnika putničke agencije za pružanje usluge turističkog vodiča, animatora i sl.

Na takve usluge primjenjuje se redovno oporezivanje. To znači da za svaku pojedinu uslugu koju putnička agencija izravno pruža kupcima treba odrediti:

- poreznu stopu koja se primjenjuje te
- mjesto oporezivanja pružene usluge.

Ukoliko je mjesto oporezivanja Hrvatska, PDV se obračunava po stopi od 25% ili 13% u slučaju kada se rado o uslugama iz članka 38. stavka 3. točke a) Zakona. Tako će primjerice slijedeće usluge imati slijedeći porezni tretman:

- **smještaj u apartmanima i hotelima u Hrvatskoj** ➔ obračun PDV-a po stopi od 25%;
- **smještaj u apartmanima i hotelima izvan Hrvatske** ➔ PDV se obračunava prema propisima države gdje se nalazi nekretnina;
- **prijevoz koji se djelomično obavi u Hrvatskoj, a djelom u drugoj državi članici EU** ➔ na hrvatsku dionicu 25% PDV-a, a na dionicu van RH porez se obračunava po propisima države članice kroz koju je obavljao prijevoz;
- **korištenje bazena, tobogana, sportskih terena** ➔ obračun PDV-a po stopi od 25%, osim ako su dio jedinstvene usluge smještaja (tzv. all inclusive) kada se obračunava PDV po stopi od 13%;
- **koncert u RH koji organizira putnička agencija** ➔ obračun PDV-a po stopi od 25%.

U slučaju kada organizator putovanja pruža **samo vlastitu uslugu dužna je primijeniti redovan postupak oporezivanja**.



ističemo...

Ako organizator putovanja obavlja uslugu organizacije putovanja koja se sastoji **od dijela usluga koje obavlja sam organizator putovanja, a dio usluga se koristi od drugih poreznih obveznika, posebni postupak oporezivanja primjenjuje se samo na dio usluge koje organizator koristi od drugih poreznih obveznika**.



Opisani slučaj pojašnjavamo kroz primjer u poglavlju 4.1. ovog članka.

2.3.2. Usluga nije vezana uz putovanje

Za primjenu posebnog postupka oporezivanja bitno je da se obavlja **jedna od usluga vezana uz putovanje kao što su smještaj ili prijevoz**.

Usluge koje putničke agencije nabavljaju od drugih poreznih obveznika mogu biti usluge prijevoza, smještaja u hotelu, ali i usluge turističkog vodiča, ulaznica za koncerte i muzeje i slično. Bitno je naglasiti da u uslugu treba biti uključena osnovna turistička usluga, odnosno usluga vezana uz putovanje, kao što su smještaj ili prijevoz.

To znači da, primjerice, kada putnička agencija proda ulaznice za koncert, a da istom kupcu nije ujedno pružila i uslugu putovanja ili smještaja, oporezivanje ulaznica ne obavlja se prema posebnom postupku oporezivanja, već se primjenjuju redovna pravila oporezivanja. O navedenom se očitovao i Europski sud pravde u presudi C-31/10 Minerva od 09. prosinca 2010. godine (*Mišljenje*).

2.3.3. Obavljanje usluga u tuđe ime

Uvjet da bi se primjenjivao posebni postupak oporezivanja putničke agencije jest da putnička agencija obavlja usluge u svoje ime.



ističemo...

Dakle, u slučaju kada putnička agencija posluje u tuđe ime, posluje kao zastupnik, te se u takvim slučajevima ne primjenjuje posebni postupak oporezivanja putničke agencije.

Prema članku 10. stavku 3. i 4. Pravilnika, porezni obveznik koji nastupa u tuđe ime i za tuđi račun – posrednik i zastupnik, obračunava i **plaća PDV na pripadajuću mu proviziju**. Porezni obveznik – posrednik i zastupnik kod usluge posredovanja, odnosno zastupanja, mora navesti naziv/ime i prezime, osobni identifikacijski broj (OIB) ili PDV identifikacijski broj osobe za koju posreduje – zastupa. O zastupanju smo pisali u posebnom poglavlju ovog članka.

2.3.4. Prolazne stavke

U izračun marže temeljem posebnog postupka oporezivanja putničke agencije ne uključuju se iznosi koje je putnička agencija platila u ime i za račun kupca. Na tako zaračunane iznose primjenjuju se odredbe iz članka 33. stavka 3. Zakona koje se odnose na prolazne stavke:

„(3) U poreznu osnovicu ne ulaze sniženja cijena, odnosno popusti zbog prijevremenog plaćanja i popusti što se kupcu odobre u trenutku isporuke, kao ni 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.“

Prolazna stavka, dakle, nema utjecaj na oporezivanje, odnosno ne ulazi u izračun marže u posebnom postupku oporezivanja. Kao prolazna stavka, kod usluga vezanih uz putovanja najčešće se javlja boravišna pristojba. Kako na računu putničke agencije treba iskazati prolaznu stavku prikazali smo u primjeru računa koji smo dali u sklopu poglavlja 3.1. ovog članka.

2.4. Poslovanje u svoje ime a za tuđi račun

Putnička agencija kada djeluje u vlastito ime može djelovati za svoj račun i za tuđi račun. Odredbom članka 8. stavka 4. Zakona propisano je da ako porezni obveznik djelujući u vlastito ime, ali za račun druge osobe sudjeluje u obavljanju usluga, smatra se da je sam primio i obavio te usluge.

Mišljenjem je istaknuto da se **posebni postupak također primjenjuje i u slučaju kada putnička agencija kupuje i prodaje uslugu prijevoza ako navedenu uslugu prodaje u svoje ime, a za tuđi račun** za što kupcu zaračunava ukupnu naknadu u kojoj je sadržana i naknada putničke agencije za pronalazjenje, rezerviranje ili davanje informacija o prijevozu te o općim uvjetima koji vrijede u vezi prijevoza. Porezni obveznik koji primjerice obavlja usluge smještaja koja je oporeziva prema članku 38. stavku 3. točki a) Zakona za čiji račun putnička agencija djeluje, davatelj usluge smještaja obračunat će PDV po stopi od 13%. Međutim putnička agencija koja će takvu uslugu smještaja prodati kupcu primijenit će posebni postupak oporezivanja i obračunati PDV po stopi od 25%, a iznos PDV-a koji je putnička agencija obvezna platiti izračunava se primjenom preračunane stope PDV-a na ostvarenu razliku u cijeni.

Prema navedenom *Mišljenju*, **osobi za čiji račun nastupa** (primjerice hotelu, paušalisti – malom poreznom obvezniku i slično), **putnička agencija ne može ispostaviti račun za obavljanu uslugu posredovanja** obzirom da se za potrebe oporezivanja PDV-om smatra da takva transakcija nije ni obavljena. Navedeno se u *Mišljenju* pojašnjava i primjerom:

“Putnička je agencija sklopila ugovor s hotelom obvezavši se da će u određenom razdoblju i po posebnoj cijeni s popustom kupiti 200 noćenja u tom hotelu. Putnička agencija zatim putnicima prodaje sobe u tom hotelu, zaračuna im cijenu koja je, naravno, veća od cijene koju njoj hotel zaračunava. Putnik cijenu sobe plaća putničkoj agenciji.

U ovom slučaju putnička agencija kupuje i preprodaje uslugu pa se primjenjuje posebni postupak oporezivanja razlike u cijeni (PDV se obračunava na razliku u cijeni putničke agencije po standardnoj stopi).“

2.5. Oslobođenje iz članka 49. Zakona

Posebni postupak oporezivanja ne primjenjuje se niti kada je usluga putničke agencije oslobođena plaćanja PDV-a što je propisano odredbom članka 93. Zakona.



ističemo...

Ako se transakcije što ih putnička agencija povjeri drugom poreznom obvezniku **obavljaju izvan Europske unije**, usluge putničke agencije **smatraju se posredničkom uslugom oslobođenom PDV-a** temeljem članka 49. ovoga Zakona.

Odredbom članka 49. Zakona predviđena su oslobođenja u slučaju posredovanja. Točkom d) navedene odredbe plaćanja PDV-a oslobođene su usluge posredovanja obavljene u ime i za račun druge osobe za transakcije koje se obavljaju izvan Europske unije. Pravo na oslobođenje od plaćanja PDV mora biti potkrijepljeno dokazima iz evidencija putničke agencije.

**ističemo...**

Oslobođenje za usluge posredovanja **ne primjenjuje se** na putničke agencije koje **u ime i za račun putnika** obavljaju usluge u drugim državama članicama.

Dakle, oslobođenje se odnosi samo na putničke agencije koje djeluju kao posrednici u ime i za račun pružatelja usluge.

Kada se transakcije obavljaju i unutar i izvan EU, oslobođen je samo onaj dio usluge putničke agencije koji se odnosi na transakcije izvan Europske unije. Primjer kada se u sklopu istog putničkog aranžmana pojave transakcije unutar i izvan EU, dali smo u poglavlju 4.2. ovog članka.

3. Obračun usluga u posebnom postupku oporezivanja putničkih agencija

Kako se obračunava PDV na uslugu koja se oporezuje posebnim postupkom oporezivanja putničke agencije propisano je člankom 92. Zakona.

**ističemo...**

Porezna osnovica, u vezi s jedinstvenom uslugom, je **razlika u cijeni putničke agencije**, odnosno razlika između ukupne naknade, bez PDV-a, koju plaća kupac i stvarnih troškova putničke agencije za isporuke dobara ili usluga koje su joj obavili drugi porezni obveznici, ako su te transakcije obavljene izravno kupcu.

Porezna osnovica (bruto)

= Ukupna naknada, bez PDV-a, koju plaća kupac

- Stvarni troškovi putničke agencije za isporuke dobara ili usluga koje su joj obavili drugi porezni obveznici

Dakle, **porezna osnovica (bruto)** na koju se obračunava PDV, nije ukupna naknada koju kupcu zaračunava putnička agencija, već je to **razlika između naplaćene naknade kupcu i troškova za nabavljene usluge od drugih poreznih obveznika** koja pripada putničkoj agenciji. Porezna osnovica (bruto) je iznos u kojem je uključen i PDV, pa se za izračun PDV-a primjenjuje slijedeće pravilo.

**ističemo...**

PDV se obračunava po stopi od 25%, a iznos se dobije tako da se **na razliku u cijeni obračuna preračunata stopa PDV-a koja iznosi 20%** (za redovnu stopu PDV-a od 25%).

Formula za izračun preračunatih stopa dana je člankom 47. stavkom. 4. Pravilnika, a u stavicama 5. do 7. istog članka dane su i same preračunate stope. Izračun porezne obveze pojašnjavamo kroz primjer koji slijedi.

Primjer 1. - Više usluga i usluga malog poreznog obveznika u posebnom postupku

Putnička agencija "Tea" prodaje trodnevni izlet u Ljubljani s organiziranim prijevozom i turističkim vodičem za grupu od 20 kupca po cijeni od **1.500,00 kn** po osobi.

Putnička agencija iz Zagreba dobila je:

- račun od hotela iz Ljubljane u protivrijednosti od **12.000,00** kuna s uključenim slovenskim PDV-om
- račun prijevoznika u iznosu od **6.500,00** kuna s uključenim hrvatskim PDV-om na dionicu puta koja se odnosi na RH.
- račun za uslugu turističkog vodiča u iznosu od **4.500,00** kuna od putničke agencije iz Poreča koja nije u sustavu PDV-a.

Putnička agencija obavlja obračun PDV-a u posebnom postupku oporezivanja na slijedeći način:

▶ Utvrđivanje ukupnog iznosa usluga primljenih od drugih poreznih obveznika

1.	Račun hotela	12.000,00
2.	Račun prijevoznika	6.500,00
3.	Račun za uslugu turističkog vodiča	4.500,00
4.	Ukupno usluge primljene od drugih poreznih obveznika	23.000,00

▶ Utvrđivanje porezne osnovice (bruto)

1.	Izlazni račun putničke agencije (1.500 x 20)	30.000,00
2.	Ukupno usluge primljene od drugih poreznih obv.	23.000,00
3.	Porezna osnovica (bruto) (rb.1 - rb.2)	7.000,00

Iznos PDV-a uključen je u iznos porezne osnovice (bruto), pa se za obračun PDV-a primjenjuje **preračunata stopa PDV-a od 20%** (za redovnu poreznu stopu PDV-a 25%).

▶ Utvrđivanje iznosa PDV-a i osnovice za PDV (neto)

	za 20 osoba	za 1 osobu	
1.	Porezna osnovica (bruto)	7.000,00	350,00
2.	Preračunata stopa PDV-a 20%	1.400,00	70,00
3.	Porezna osnovica (neto)	5.600,00	280,00

Putnička agencija izdaje račune u posebnom postupku oporezivanja putničke agencije. Iznosi osnovice i PDV-a unose se u propisanim rokovima u knjigu IRA, a izvještavaju na poziciji II.3 Obrasca PDV.

U ovom primjeru usluga turističkog vodiča zaračunata je od malog poreznog obveznika koja **nije u sustavu PDV-a**, već primjenjuje postupak oporezivanja za male porezne obveznike iz članka 90. stavke 1. i 2. Zakona. Mali porezni obveznik ne obračunava PDV-a na svoje oporezive isporuke, pa se prijenosom tog računa u posebni postupak oporezivanja, na kraju, iznos računa bez obračuna PDV-a na tu uslugu prenosi i na krajnjeg korisnika. Na taj način osiguran je isti porezni tretman smještaja kada je zaračunat izravno od malog poreznog obveznika i u slučaju kada se ta usluga uključuje u posebni postupak oporezivanja putničke agencije koja je u sustavu PDV-a.

3.1. Izdavanje računa

U vezi računa koji se izdaju za usluge koje se oporezuju u posebnom postupku oporezivanja putničke agencije nema značajnih specifičnosti. I na putničke agencije odnosi se obveza izdavanja računa propisana:

- **odredbom članka 78. Zakona** - kada usluge pruža poreznim obveznicima i pravnim osobama koji nisu porezni obveznici i



- **odredbom članka 54. Općeg poreznog zakona** (Nar. nov., br. 147/08, 18/11, 78/12, 136/12 i 73/13) - kada usluge pruža građanima.

Sadržaj računa iz članka 78. Zakona propisan je člankom 79. Zakona. Prema navedenoj odredbi **račun mora sadržavati slijedeće podatke:**

- 1) broj računa i datum izdavanja,
- 2) ime i prezime (naziv), adresu, osobni identifikacijski broj ili PDV identifikacijski broj poreznog obveznika koji je isporučio dobra ili obavio usluge (prodavatelja),
- 3) ime i prezime (naziv), adresu, osobni identifikacijski broj ili PDV identifikacijski broj poreznog obveznika kome su isporučena dobra ili obavljene usluge (kupca),
- 4) količinu i uobičajeni trgovački naziv isporučenih dobara te vrstu i količinu obavljenih usluga,
- 5) datum isporuke dobara ili obavljenih usluga ili datum primitka predujma u računu za predujam, ako se taj datum može odrediti i ako se razlikuje od datuma izdavanja računa,
- 6) jediničnu cijenu bez PDV-a, odnosno iznos naknade za isporučena dobra ili obavljene usluge, razvrstane po stopi PDV-a,
- 7) popuste ili rabate ako nisu uključeni u jediničnu cijenu,
- 8) stopu PDV-a,
- 9) iznos PDV-a razvrstan po stopi PDV-a, osim ako se primjenjuje **posebni postupak** za koji je u smislu ovoga Zakona taj podatak isključen,
- 10) zbrojni iznos naknade i PDV-a.

Specifičnost vezana uz posebni postupak oporezivanja putničke agencije dana je člankom 79. stavkom 4. Zakona:

Porezni obveznik koji primjenjuje posebni postupak oporezivanja iz članka 91. ovoga Zakona u računu mora navesti „posebni postupak oporezivanja – putničke agencije“.

Osim posebne napomene kojom se upućuje da se radi o posebnom postupku oporezivanja putničke agencije, pri sastavljanju ovog računa putnička agencija mora uvažiti i ostale specifičnosti navedene člankom 79. Zakona.



ističemo...

Tako iz navedenih odredbi proizlazi da na računu treba iskazati ukupni iznos računa ali **NE smije** biti iskazan iznos razlike u cijeni (osnovica) te **NE smije biti iznos obračunatog PDV-a**.

Navedeno je potvrđeno i *Mišljenjem*.

U nastavku dajemo primjer izgleda računa iz članka 79. Zakona, za uslugu obračunatu prema posebnom postupku oporezivanja putničke agencije.

Turistička Agencija Xyz
Jablanova ul. 22
10 000 Zagreb
OIB 12345678910

“Fet” d.o.o.
Srpanjska 21
10 000 Zagreb
OIB 24444632110

Mjesto i datum izdavanja računa: Zagreb, 30. ožujak 2015.

Vrijeme izdavanja: 10:20

Račun br. 66/VL1/1

R.b.	Trgovački naziv	Jed. cij.	Kol.	Iznos (u kn)
1.	Trodnevni aranžman Hotel Hvar od 20.3 do 22.3.2015.*	6.500,00	1	6.500,00
2.	Boravišna pristojba **	56,00	1	56,00
	Ukupno	6.500,00		

Datum dospijanja: 10. travanj 2015.

Način plaćanja: transakcijski račun

* Posebni postupak oporezivanja - putničke agencije

** Prolazna stavka - ne podliježe oporezivanju sukladno čl. 33. st. 3. Zakona o PDV-u

Oznaka operatera: NBA1

Potpis:

Ovdje upisati podatke zahtijevane člankom 21. st. 4 i 5. Zakona o trgovačkim društvima

Prilikom izdavanja računa posebnu pažnju treba obratiti na napomene koje je potrebno staviti u slučaju kada se radi o posebnim postupcima oporezivanja, oslobođenjima ili prolaznim stavkama. U slučaju kada u jednom računu treba staviti više od jedne napomene, smatramo nužnim na jasan način obilježiti na koje se stavke određena napomena odnosi, što smo u ovom slučaju obavili označavanjem stavaka oznakama koje stoje ispred napomena.

Postavlja se pitanje da li se drugačija pravila od redovnog postupka primjenjuju i u slučaju kada se za uslugu koja je obračunata u posebnom postupku izda gotovinski račun sukladno članku 54. i 54.a Općeg poreznog zakona (Narodne novine, broj 147/08, 18/11, 78/12, 136/12 i 73/13). U svezi navedenog Mišljenjem se ističe slijedeće:

“Porezni obveznik je prema odredbama članka 79. Zakona i članaka 54. i 54.a Općeg poreznog zakona (Narodne novine, broj 147/08, 18/11, 78/12, 136/12 i 73/13) obvezan izdati račun za obavljenu isporuku dobara i usluga, U slučaju da primjenjuje posebni postupak oporezivanja putničkih agencija na računu će sukladno članku 79. stavku 4. Zakona navesti napomenu „posebni postupak oporezivanja - putničke agencije.“

3.2. Priznavanje pretporeza

Pretporez iz računa za isporuke primljene od drugih poreznih obveznika koji će se uključiti u jedinstvenu uslugu putničke agencije ne može biti odbijen ili vraćen, što je izrijekom propisano člankom 94. Zakona.

Objavite svoje financijske izvještaje u RiPup-u

Cijena: 980,00 kn + PDV
Tel.: 01 / 49 21 737



**ističemo...**

Putnička agencija, **nema pavo na odbitak niti povrat pretporeza** za dobra i usluge koje su joj zaračunali drugi porezni obveznici, kada ih koristi za pružanje jedinstvene usluge kupcima.

Treba istaći da se navedeno odnosi samo na isporuke dobara i usluga koje se uključuju u izračun marže za potrebe oporezivanja posebnim postupkom oporezivanja putničke agencije. *Mišljenjem* je istaknuto da **putnička agencija može odbiti pretporez po primljenim računima za opće rashode poslovanja koji se ne uključuju u izračun marže kao što su telefonski troškovi, troškovi el. energije, grijanja, troškovi uredskog materijala i slično.**

3.3. Evidencije i izvještaji

Za posebni postupak oporezivanja putničke agencije nisu predviđene posebne odredbe u svezi nastanka porezne obveze te evidentiranja i izvještavanja o posebnom postupku. To znači da se na navedene aktivnosti u posebnom postupku, adekvatno trebaju primijeniti pravila koja vrijede i za ostale oporezive transakcije.

Posebni postupak oporezivanja zahtijeva povezivanje ulaznih računa s prodajnom cijenom, te izradu kalkulacije, pa **smatramo uputnim iskoristiti mogućnost** slobodnog kreiranja evidencije za potrebe posebnog postupka oporezivanja putničkih agencija, a koja proizlazi **iz članka 167. Pravilnika** u kojem se navodi:

„Ako porezni obveznik u svome knjigovodstvu osigurava sve podatke potrebne za utvrđivanje porezne osnovice odnosno PDV-a kao i pretporeza, nije obavezan posebno voditi knjige i evidencije propisane ovim Pravilnikom.“

Obračun PDV-a u posebnom postupku oporezivanja putničke agencije zahtijeva praćenje ulaznih računa od drugih poreznih obveznika a koje ulaze u posebni postupak, osiguravanje podataka za izračun cijene jedinstvene usluge, te razlike u cijeni (poreznu osnovicu - bruto.

Iz navedenog je očito da je za potrebe evidentiranja posebnog postupka putničke agencije nužno osigurati evidencije na način da se osigura sustavno praćenje podataka po svakom pojedinom obračunu jedinstvene turističke usluge. Prijedloge kako bi trebala izgledati evidencija ulaznih računa koji ulaze u posebni postupak oporezivanja putničke agencije, obračuna porezne osnovice i PDV-a, te upis izlaznih računa izdanih u posebnom postupku oporezivanja putničkih agencija dajemo u dva nastavna poglavlja.

3.3.1. Evidentiranje ulaznih računa i obračuna

Računi koje je putnička agencija zaprimila za usluge koje ulaze u obračun posebnog postupka oporezivanja moraju se aktivno pratiti od njihova zaprimanja, do zatvaranja određenog putničkog aranžmana, odnosno do ispostavljanja zadnjeg računa za taj putnički aranžman. Ako se takvi računi unose u knjigu ulaznih računa, pretporez se ne može koristiti, što znači da se iznosi pretporeza, ako su iskazani na računu, unose u kolone "ne može se koristiti" - kolone 12, 14 ili 16. Takvi ulazni računi nemaju porezni učinak u smislu iskazanog pretporeza, pa smatramo da bi unos takvih računa u knjigu U-RA bio nepotreban. No, obzirom da su upravo ti ulazni računi neophodni su za utvrđivanje porezne obveze, potrebno ih je na adekvatan način pratiti po svakom pojedinom obračunu jedinstvene usluge putničke agencije.

Stoga bi putnička agencija pri formiranju poreznih evidencija trebala, sukladno odredbama članka 167. Pravilnika, **pripremiti posebnu evidenciju** koja će omogućiti praćenje svih podataka relevantnih za praćenje i izvještavanje o posebnom postupku oporezivanja putničke agencije.

Za potrebe evidentiranja ulaznih računa koji ulaze u izračun marže u posebnom postupku oporezivanja putničke agencije treba osigurati evidenciju iz koje bi se mogli pratiti sljedeći podaci:

- iznosi iz računa dobavljača koji ulaze u posebni postupak
- ukupni iznos usluge putničke agencije koji će biti zaračunat kupcima
- iznos razlike u cijeni (porezne osnovice bruto)

Na istom dokumentu na kojem se unose podaci o ulaznim računima za pojedini putnički aranžman treba osigurati podatke za obračun marže. Ovdje su moguće dvije varijante:

- putnička agencija utvrđuje očekivanu maržu i kalkulira vrijednost paket aranžmana te
- putnička agencija utvrđuje vrijednost paket aranžmana i izračunava visinu marže.

Neovisno o tome koja se varijanta koristi, rezultat će biti utvrđeni iznos marže te utvrđena ukupna vrijednost paket aranžmana.

U nastavku dajemo primjer sadržaja obrasca koji sadrži evidenciju i obračun posebnog postupka oporezivanja u slučaju kada je zadana ukupna cijena paket aranžmana.

**Telefon za savjete****01/ 48 36 046****01/ 49 21 739**

(isključivo putem PIN-a)

Ponedjeljkom i četvrtkom
od 11.00 do 15.30 sati,
utorkom, srijedom i petkom
od 8.30 do 13.00 sati.



EVIDENCIJA I OBRAČUN PUTNIČKOG ARANŽMANA

BROJ: 26/15Opis putničkog aranžmana: 4 dana u Pragu za 5 osoba

Evidencija računa drugih poreznih obveznika

R. br.	Broj računa	Datum	Dobavljač/ naziv usluge	Iznos u valuti računa		Iznos u kunama
				Valuta	Iznos	
1	2	3	4	5	6	6
1.	115/2	1.04.2015.	Hotel Amistad - Prag / usluga punog pansiona	EUR	16.200,00	112.231,00
2.	4/ZS/6	3.04.2015.	Putnička Agencija Laguna / prijevoz autobusom	KN	12.000,00	12.000,00
A. Ukupno ulazni računi:						124.231,40

B. Ukupno zračunato putnicima: 140.000,00

Obračun porezne osnovice i PDV-a (iznosi u kunama):

Sastavio: _____	C Porezna osnovica (bruto) (B-A):	<u>15.769,00</u>
Datum: <u>7. travnja 2015.</u>	D PDV 25% (C * 0,20):	<u>3.153,80</u>
	E Porezna osnovica (neto) (C - D):	<u>12.615,20</u>

Ovom evidencijom i obračunom zadovoljene su potrebe praćenja ulaznih računa, te su istovremeno izračunati iznosi potrebni za ispostavljanje računa kupcima i unos u evidenciju izlaznih računa.

3.3.2. Evidentiranje izlaznih računa

Vrijednosne podatke iz izlaznog računa koji se sastavlja temeljem gore navedene evidencije i obračuna osnovice i PDV-a, treba **unijeti u redovnu knjigu izlaznih računa u stupce 21 i 22** gdje se nose i ostale oporezive isporuke u RH po stopi od 25%. Pri tome treba voditi računa da se iz računa izdanog sukladno pravilima posebnog postupka ne mogu dobiti podaci o poreznoj osnovici i iznosu PDV-a jer se ti podaci ne smiju iskazati na takvom računu. Stoga je od izuzetne važnosti da se takav račun ispravno poveže s evidencijom i obračunom opisanim u prethodnom poglavlju i pripremi za unos u porezne evidencije.

U slučaju kada bi se za određeni paket aranžman ispostavlja **jedan račun (jednom kupcu)**, tada su ovim obračunom osigurani svi iznosi koji su potrebni za izdavanje računa i evidentiranje u knjizi izlaznih računa.

U slučaju kada se za jedan putnički aranžman **ispostavlja više računa (dvojici ili više kupaca)** ukupni obračun nije dostatan, već za svaki račun treba sastaviti obračun. Iz tog razloga smatramo uputnim da se i za izlazne račune osigura posebna evidencija gdje bi se osim podataka zahtijevanih knjigom IRA dodatno unijeli i slijedeći podaci:

- broj obračuna putničkog aranžmana na koji se odnosi izlazni račun te
- ukupan iznos računa.

EVIDENCIJA IZLAZNIH RAČUNA PUTNIČKOG ARANŽMANA 4 / 2015

R. br.	Broj računa	Datum	Kupac/ primatelj dobra ili usluga	Ukupan iznos računa	Marža		Br. obračuna putn. aranžm.
					Osnovica	PDV 25%	
1	2	3	4	5	5	6	6
1.	34/PA/2	9.04.2015.	SLS.d.o.o., Runjaninova 2, Zg OIB: 1234567890	126.000,00	11.353,68	2.838,42	26/15
2.	35/PA/2	10.04.2015.	Ivan Mikulić, A. Augustinčića 4, Zg OIB: 4534567890	14.000,00	1.261,52	315,38	26/15
--	-----	-----	ZA PDV 4/2015	140.000,00	12.615,20	3.153,80	-----

3.3.3. Izvještavanje

Iz evidencija opisanih u prethodnom poglavlju, podaci o iznosima osnovice i PDV-a po stopi od 25% obračunatog u posebnom postupku oporezivanja putničke agencije unose se pod točkom **II.3 Obrasca PDV**. Navedeno je propisano odredbom članka 175. točke 3. Pravilnika.

	POREZNA OSNOVICA (iznos u kunama i lipama)	PDV PO STOPI 5%, 13% I 25% (iznos u kunama i lipama)
II. OPOREZIVE TRANSAKCIJE - UKUPNO (1.+ 2.+ 3.+ 4.+ 5.+ 6.+ 7.+ 8.+ 9.+ 10.+ 11.+ 12.+ 13.+ 14.+ 15.)	444.444,00	111.111,00
3. Isporuke dobara i usluga u RH po stopi 25%	12.615,20	3.153,80

4. Posebnosti primjene posebnog postupka kroz praktične primjere

U prethodnim poglavljima dali smo temelje obavljanja posebnog postupka oporezivanja putničke agencije s jednostavnim primjerima. No, naravno u praksi se javljaju i složeniji slučajevi. U narednim poglavljima kroz praktične primjere obraditi ćemo neke od njih.

4.1. Vlastita usluga u paket aranžmanu

Kao što smo već naveli, posebni postupak oporezivanja putničke agencije primjenjuje se na usluge koje je putnička agencija primila od drugih poreznih obveznika. To znači da kada putnička agencija pruža vlastitu uslugu putnicima, takvu uslugu treba oporezivati prema redovnom postupku oporezivanja.

Ako organizator putovanja pruža uslugu organizacije putovanja koja se sastoji od dijela usluga koje pruža sam organizator putovanja, a dio usluga se koristi od drugih poreznih obveznika, **posebni postupak oporezivanja primjenjuje se samo na dio paket aranžmana koji čine usluge koje organizator koristi od drugih poreznih obveznika** (čl. 187. st. 1. Pravilnika).

Putnička agencija u tom slučaju prije izdavanja računa i obračunavanja PDV-a treba utvrditi na koji dio paketa aranžmana treba primijeniti posebni postupak oporezivanja, a na koji dio redovno oporezivanje.



ističemo...

Ako je vlastita usluga uključena u paket aranžman potrebno je njezinu tržišnu vrijednost isključiti iz posebnog postupka oporezivanja i na taj dio primijeniti redovan postupak oporezivanja.

U slučaju **kada se radi o vlastitoj usluzi čija je vrijednost poznata na tržištu** (koju primjerice putnička agencija pruža i izvan paketa, kao samostalnu i ima utvrđene cjenike), **postupak je relativno jednostavan**. Tada tržišnu vrijednost vlastite usluge treba isključiti iz vrijednosti paket aranžmana, te se posebni postupak primjenjuje na preostali dio vrijednosti paket aranžmana koji se odnosi na tuđe usluge.

Veći je problem kada nam nije poznata tržišna vrijednost usluge koju izravno pruža putnička agencija. Isključivanjem nabavne vrijednosti iz vrijednosti paket aranžmana u posebni postupak oporezivanja ušao bi i iznos marže na vlastite usluge, i takav postupak oporezivanja bio bi neispravan. U takvom slučaju potrebno je iz paket aranžmana **osim troška usluge** koji nam je poznat, isključiti i iznos marže na tu uslugu, a taj iznos trebamo izračunati. Izračun se obavlja pomoću udjela troškova za vlastite usluge u ukupnim troškovima za putnički aranžman.

U nastavku dajemo primjere obračuna putničkog aranžmana u kojem je pružena vlastita usluga u oba spomenuta slučaja:

- kada nam **je poznata** tržišna vrijednost vlastite usluge
- kada nam **nije poznata** tržišna vrijednost vlastite usluge

Primjer 2a.: Vlastita usluga u paket aranžmanu - tržišna vrijednost aranžmana je poznata

Putnička agencija "Tea" iz Rijeke prodala je paket aranžman "Tri dana u Rimu" putnicima u ukupnom iznosu od **45.000,00** kuna.

Od drugih poreznih obveznika primljeni su računi u ukupnom iznosu od **31.000,00** kuna.

Agencija je kao turističkog vodiča angažirala vlastitog zaposlenika. Za plaće i naknade koje se odnose na zadatke koje je zaposlenik obavio kao turistički vodič, agencija je utrošila **7.500,00** kuna. Turistička agencija uslugu turističkog vodiča nudi i za putničke aranžmane drugih agencija, i prema cjeniku takav posao naplatio bi se u iznosu od **9.000,00** kuna.

Obzirom da se vlastita usluga ne može oporezivati posebnim postupkom oporezivanja putničke agencije, vrijednost te usluge treba isključiti iz ukupne vrijednosti paket aranžmana. Postupak utvrđivanja iznosa paket aranžmana koji ulazi u posebni postupak oporezivanja utvrđuje se na slijedeći način:

▶ Utvrđivanje iznosa računa za primjenu posebnog postupka oporezivanja

1.	Ukupna vrijednost paket aranžmana	45.000,00
2.	Tržišna vrijednost vlastite usluge u aranžmanu	9.000,00
3.	Vrijednost paket aranžmana za posebni postupak	36.000,00

Dakle iz vrijednosti paket aranžmana isključen je dio na koji se primjenjuje redovan postupak oporezivanja u iznosu od **9.000,00** kuna, što čini tržišnu vrijednost vlastite usluge. Na preostali dio od **36.000,00** kuna treba primijeniti posebni postupak oporezivanja.

Iznos bruto marže, te obračun PDV*a obavlja se na slijedeći način:

▶ Utvrđivanje bruto marže i obveze za PDV

1.	Vrijednost. paket aranžmana s isključenom vlastitom uslugom	36.000,00
2.	Troškovi nabavljenih usluga s PDV-om	31.000,00
3.	Porezna osnovica (bruto) - marža (rb.1 - rb.2)	5.000,00
4.	PDV 25% (preračunata stopa 20%) 3 x 20%	1.000,00
5.	Porezna osnovica (neto) (rb.3 - rb.4)	4.000,00

Primjer 2b.: Vlastita usluga u paket aranžmanu - tržišna vrijednost aranžmana NIJE poznata

Putnička agencija "Tea" iz Rijeke prodala je paket aranžman "Tri dana u Rimu" za skupinu putnika u ukupnom iznosu od **46.000,00** kuna. Od drugih poreznih obveznika primljeni su računi u ukupnom iznosu od **32.000,00** kuna.

Agencija je kao turističkog vodiča angažirala vlastitog zaposlenika. Za plaće i naknade koje se odnose na poslove koje je zaposlenik obavio kao turistički vodič agencija je potrošila **7.800,00** kuna. Turističkoj agenciji nije poznata tržišna vrijednost usluge turističkog vodiča.

Vlastita usluga ne oporezuje se posebnim postupkom pa je treba isključiti iz ukupne vrijednosti paket aranžmana. Jednostavno isključivanje troška od 7.800,00 kuna bilo bi neispravno jer bi u tom slučaju dio marže koji se odnosi na vlastitu uslugu ostao uključen u vrijednosti putničkog aranžmana i time bio oporezivan u posebnom

Objavite svoje financijske izvještaje u RiPup-u

Cijena: 980,00 kn + PDV
Tel.: 01 / 49 21 737





postupku. Da se to ne dogodi potrebno je izračunati udio vlastite usluge u ukupnom trošku usluga, što se radi na slijedeći način:

▶ Izračun omjera vlastitih i nabavljenih usluga

		Iznos u kn	Udio u %
1.	Troškovi nabavljenih usluga s PDV-om	32.000,00	80,40%
2.	Trošak vlastite usluge	7.800,00	19,60%
3.	Ukupan trošak usluga	39.800,00	100,00%

Dobiveni udio vlastite usluge u ukupnim troškovima putničkog aranžmana od **19,60%**.

Utvrđeni udio vlastite usluge treba primijeniti na ukupnu vrijednost paket aranžmana.

▶ Utvrđivanje iznosa računa za primjenu redovnog postupka oporezivanja

		Iznos u kn	Udio u %
1.	Ukupna vrijednost paket aranžmana	46.000,00	100,00%
-	za posebni postupak oporezivanja	36.984,00	80,40%
-	za redovan postupak oporezivanja	9.016,00	19,60%

Na tako izračunati iznos od 9.016,00 kuna treba primijeniti redovan postupak oporezivanja, dok se na preostali iznos od 36.984,00 kuna primjenjuje posebni postupak oporezivanja.

▶ Utvrđivanje bruto marže i obveze za PDV u posebnom postupku

1.	Vrijed. paket aranžmana (bez vlastite usluge)	36.984,00	
2.	Troškovi nabavljenih usluga s PDV-om	32.000,00	
3.	Bruto marža (rb.1 - rb.2)	4.984,00	
4.	PDV 25% – preračunata stopa 20% (rb 3 x 20%)	996,80	> Obrazac PDV
5.	Marža bez PDV-a (rb.3 - rb.4)	3.987,20	> Obrazac PDV

Iznosi pod rednim brojem 4. i 5. unose se u Obrazac PDV.

Dio koji se odnosi na vlastitu uslugu oporezuje se po redovnom postupku, Tržišna vrijednost vlastite usluge uključena je u paket aranžman u bruto iznosu, pa se PDV utvrđuje preračunatom stopom PDV-a.

▶ Utvrđivanje obveze za PDV po redovnom postupku oporezivanja

1.	Izračunata vrijednost vlastite usluge	9.016,00	
2.	PDV 25% - preračunata stopa 20% (rb 1 x 20%)	1.803,20	> Obrazac PDV
3.	Osnovica za vlastitu uslugu (rb.1 - rb.2)	7.212,80	> Obrazac PDV

Iznosi pod rednim brojem 2. i 3. unose se u Obrazac PDV.

4.1.1. Izdavanje računa

Kada se u istom paket aranžmanu pojave vlastite i tuđe usluge dolazi do slučaja kada se na dio usluge primjenjuje redovan postupak oporezivanja, a na dio posebni postupak oporezivanja putničke

agencije. U tom slučaju pri izdavanju računa treba voditi računa o navedenoj specifičnosti. O navedenom se očitovalo i Ministarstvo financija - Porezna uprava u *Mišljenju*:

“Ako porezni obveznik obavlja uslugu putovanja i vlastitim i tuđim sredstvima obavezan je na računu podijeliti usluge odnosno odvojiti onaj dio usluge na koji se primjenjuje posebni postupak od redovnog postupka oporezivanja te će na dio koji podliježe redovnom postupku oporezivanja obračunati pripadajuću stopu PDV-a.”

U nastavku dajemo primjer računa u kojem su istovremeno iskazana oba načina obračuna.

Turistička Agencija Xyz
Jablanova ul. 22
10 000 Zagreb
OIB 12345678910

“Fet” d.o.o.
Srpanjska 21
10 000 Zagreb
OIB 24444632110

Mjesto i datum izdavanja računa: Zagreb, 16. travanj 2015.

Vrijeme izdavanja: 10:20

Račun br. 34/VL/1

Račun izdan prema ugovoru za paket aranžman “Tri dana u Rimu” br. 123/15 - razdoblje 10.4 do 12.4.2015.

R.b.	Trgovački naziv	Jed. cij.	Kol.	Iznos (u kn)
1.	Troškovi smještaja i puta *	36.984,00	1	36.984,00
2.	Usluga turističkog vodiča **	7.212,80	1	7.212,80
Ukupno				44.196,80

Obračun PDV-a

	Osnovica	PDV
Obračun PDV-a 25%	7.212,80	1.803,20
Ukupno PDV		1.803,20

Ukupno (iznos računa s PDV-om) 46.000,00

Datum dospijeca: 27. travanj 2015.

Način plaćanja: transakcijski račun

* Posebni postupak oporezivanja - putničke agencije

** Uključeno u osnovicu za obračun PDV-a po stopi od 25%

Oznaka operatera: NBA1

Potpis:

4.1.2. Izvještavanje

Kod evidentiranja ovakvog računa treba voditi računa o tome da na računu nije iskazana ukupna osnovica i PDV već samo dio koji se odnosi na redovan postupak oporezivanja. Podaci za takav račun trebaju se također dobiti iz posebne evidencije za izlazne račune o kojoj smo pisali u poglavlju 3.3.2. ovog članka. Za račun 34/VL/1 u evidenciji biti će iskazani slijedeći podaci.

Podaci za račun 34/VL1/	Osnovica	PDV 25%
PDV 25% na maržu	3.987,20	996,80
Trošak vlastite usluge (PDV 25%)	7.212,80	1.803,20
Ukupno za red. br. II.3 Obrasca PDV	11.200,00	2.800,00

Ukoliko je vlastita usluga oporeziva po sniženim poreznim stopama od 5% ili 13% dio koji se odnosi na te porezne stope unosi se u redne brojeve II.1. ili II.2.

4.2. Primjena oslobođenja na dio usluga obavljenih izvan EU

Odredbom članka 93. Zakona propisano je da se kod isporuka dobara i usluga izravno kupcu koje se obavljaju izvan EU, jedinstvena usluga putničke agencije smatra posredničkom uslugom oslobođenom PDV-a temeljem članka 49. Zakona. (vidi poglavlje 2.5 ovog članka).

Istom odredbom propisano je i postupanje u slučaju kada se transakcije obavljaju i unutar i izvan EU, te je propisano da je u tom slučaju oslobođen samo onaj dio usluge putničke agencije koji se odnosi na transakcije izvan Europske unije.

Dio porezne osnovice za jedinstvenu uslugu koji je oslobođen plaćanja poreza i dio koji je oporeziv izračunava se tako da se iznos porezne osnovice podijeli u istom omjeru u kojem se dijele stvarni troškovi isporuka unutar EU i stvarni troškovi isporuka izvan EU (*Mišljenje*). Navedeno pojašnjavamo kroz primjer.

Primjer 3.: Primjena oslobođenja na dio usluga obavljenih izvan EU

Putnička agencija Let d.o.o. organizirala je putovanje u Švicarsku i Francusku za 20 osoba koji uključuje avionski prijevoz i smještaj u hotelima u obje države te obilasku s turističkim vodičem. Cijena putničkog aranžmana po osobi je **8.000,00** kuna (ukupno **160.000,00** kuna). Putnička agencija primila je račune dobavljača za usluge povezane s putovanjem u slijedećim iznosima:

- računi koji se odnose na isporuke primljene u Švicarskoj 43.000,00 kuna
- računi koji se odnose na isporuke primljene u Francuskoj 57.000,00 kuna
- ukupno primljeni računi dobavljača 100.000,00 kuna

Iznos razlike u cijeni dobit ćemo utvrđivanjem razlike između vrijednosti paket aranžmana (160.000,00 kuna) i ukupno primljenih računa dobavljača za usluge vezane uz putovanje (100.000,00 kuna).

▶ Utvrđivanje razlike u cijeni i obveze za PDV u posebnom postupku

1.	Vrijednost paket aranžmana	160.000,00
2.	Troškovi nabavljenih usluga s PDV-om	100.000,00
3.	Razlika u cijeni (rb.1 - rb.2)	60.000,00

Obveza za PDV, na temelju ovih podataka ne može se utvrditi jer se na dio razlike u cijeni koji se odnosi na putovanje izvan EU (Švicarska) PDV ne obračunava sukladno oslobođenju iz članka 93. Zakona.

Da bi dobili iznos razlike u cijeni koji je oporeziv, potrebno je utvrditi udio usluga obavljenih unutar EU u odnosu na one koje su obavljene izvan EU. To radimo na slijedeći način:

▶ Utvrđivanje udjela usluga obavljenih unutar i izvan EU

	Iznos	udio u %
1. Računi koji se odnose na isporuke primljene u Švicarskoj	43.000,00	43,00%
2. Računi koji se odnose na isporuke primljene u Francuskoj	57.000,00	57,00%
3. Ukupno primljeni računi od drugih	100.000,00	100,00%

Udio primljenih usluga u Švicarskoj u ukupnim troškovima iznosi 43,00% (43.000/100.000 x 100), dok udio usluga primljenih u Francuskoj iznosi 57,00% (57.000/100.000 x 100). Oporezivi dio razlike u cijeni odnosi se na račune primljene u Francuskoj pa se na ukupnu razliku u cijeni treba primijeniti udio od 57,00%.

▶ Utvrđivanje bruto marže i obveze za PDV u posebnom postupku

1.	Ukupna bruto marža	60.000,00
2.	Postotak udjela računa koji se odnose na isporuke unutar EU	57,00%
3.	Oporezivi dio marže (rb.1 x rb.2)	34.200,00
4.	PDV 25% - preračunata stopa 20% (rb.3 x 20%)	6.840,00
5.	Osnovica bez PDV-a (rb.3 - rb.4)	27.360,00

Primjenom udjela koji se odnosi na isporuke unutar EU na ukupnu bruto maržu dobili smo da oporezivi dio razlike u cijeni iznosi 34.200,00 kuna. Primjenom preračunate stope PDV-a od 20% utvrdili smo obvezu za PDV u iznosu **6.840,00 kuna**. Iznos PDV-a i iznos osnovice bez PDV-a (**27.360,00** kuna) unosi se u redni broj II.3 Obrasca PDV.

4.3. Pružena samo jedna usluga

Od 1. siječnja 2014. izmijenjena je odredba članka 187. stavka 1 Pravilnika, te **više nije uvjetovano** da se za obavljanje posebnog postupka moraju pružiti **najmanje dvije usluge**. Ova odredba izazivala je brojne dvojbe te nije bila u skladu sa sudskom praksom Europske unije. Izmjenom ove, od 1. siječnja 2014. posebni postupak oporezivanja provodi se **i u slučajevima kada je za potrebe putovanja pribavljena samo jedna usluga**.

Broj usluga kao uvjet za posebni postupak

do 31. prosinca 2013.

od 1. siječnja 2014.

najmanje dvije usluge

može i samo jedna

"Posebni postupak oporezivanja primjenjuje se u situaciji kad putnička agencija kupuje i prodaje usluge kupcima koje se sastoji od više usluga i čine jedinstvenu uslugu, ali i u slučaju kada se radi o prodaji samo jedne usluge koja se smatra osnovnom uslugom povezanom s putovanjem što proizlazi iz presude Europskog suda pravde C-163/91 Van Ginkel od 12. studenog 1992. godine." (Mišljenje Porezne uprave)



Primjer 4.: Usluga smještaja

Putnička agencije "Tea" iz Rijeke dobila je narudžbu od kupca da mu osigura smještaj od dva dana u Pragu. Prijevoz nije organiziran, već će putnici putovati u vlastitom aranžmanu. Putnička agencija dobila je račun od Hotela u protuvrijednosti od 1.500 kuna s uključnim češkim PDV-om. Agencija je ispostavila kupcu račun u iznosu od 1.990,00 kuna.

Agencija primjenjuje posebni postupak oporezivanja putničke agencije i stavlja na račun napomenu "Posebni postupak oporezivanja - putničke agencije". Agencija PDV obračunava na razliku u cijeni od 490,00 kuna na slijedeći način.

▶ Utvrđivanje bruto marže i obveze za PDV u posebnom postupku

1.	Razlika u cijeni	490,00
2.	PDV 25% - preračunata stopa 20% (rb 1 x 20%)	98,00
3.	Marža bez PDV-a (rb,1 - rb.2)	392,00

Iznosi osnovice i PDV-a unose se propisanim rokovima u knjigu IRA i u izvještavaju na poziciji II.3 Obrasca PDV.

Mišljenjem je istaknuto da se posebni postupak također primjenjuje i u slučaju kada putnička agencija **kupuje i prodaje uslugu prijevoza** ako navedenu uslugu prodaje u svoje ime, a za tuđi račun za što kupcu zaračunava ukupnu naknadu u kojoj je sadržana i naknada putničke agencije za pronalaženje, rezerviranje ili davanje informacija o prijevozu te o općim uvjetima koji vrijede u vezi prijevoza.

4.4. Predujmovi za isporuku u posebnom postupku

Zadnjim izmjenama Pravilnika od 1. siječnja 2015. članku 187. Pravilnika dodan je novi stavak 5. kojim je propisano postupanje s predujmovima.



ističemo...

Putnička agencija je obvezna **na primljeni predujam obračunati PDV** na način da u računu za primljeni predujam obračunava PDV od porezne osnovice koja je jednaka razlici između prodajne cijene koju će zaračunati i nabavne cijene. Ako u trenutku primanja predujma agencija **ne raspolaže s točnim podatkom** o razlici u cijeni koju će ostvariti, obvezu PDV-a utvrđuje **polazeći od očekivane razlike u cijeni**.

Treba naglasiti da iz odredbi članka 38. Pravilnika proizlazi da **oslobođenje od obračuna PDV-a za predujmove** koje putnička agencija primi iz Europske unije **nije primjenjivo** kod isporuka po posebnom postupku oporezivanja putničke agencije. Naime, odredbom članka 38. st. 3. Pravilnika propisano je, da se PDV ne obračunava na predujam primljen u vezi usluge za koje je PDV obavezan platiti primatelj usluge, što kod posebnog postupka oporezivanja putničke agencije nije slučaj.

5. Zastupanje i posredovanje

Ugovori u turizmu propisani su Zakonom o obveznim odnosima (Nar. nov., br. 35/05 - 125/11; u daljnjem tekstu: ZOO). Odredbe ovog zakona propisuje nekoliko ugovora specifičnih za turističku djelatnost i to:

- Ugovor o organiziranju putovanja (čl. 881. do 903 ZOO-a),
- Posrednički ugovor o putovanju (čl. 904. do 908. ZOO-a),
- Ugovor o raspolaganju ugostiteljskim smještajem (Ugovor o alatmanu) (čl. 909. do 920. ZOO-a)

U svim navedenim ugovorima, uz putnika i/ili pružatelja turističkih usluga, kao treća strana uključen je zastupnik ili posrednik. Obzirom na osjetljivu problematiku spajanja ponude i potražnje u turizmu, bilo je potrebno dodatno regulirati način i uvjete za pružanje usluga u turizmu što je i učinjeno Zakonom o pružanju usluga u turizmu (Nar. nov., br. 68/07, 88/10 i 30/14).

U ovome poglavlju pišemo o postupcima, evidentiranju i poreznom tretmanu vezanim za slučajeve kada se putnička agencija pojavljuje u uloji zastupnika i/ili posrednika.

**Posrednik / Zastupnik**

=

Turistička (putnička) agencija

Temeljna odredba vezana za obavljanje poslova zastupanja-posredovanja dana je odredbama članka 10. stavaka 3. i 4. Pravilnika u kojima je navedeno:

„(3) Porezni obveznik koji nastupa u tuđe ime i za tuđi račun – posrednik i zastupnik, obračunava i plaća PDV na pripadajuću mu proviziju.

(4) Porezni obveznik – posrednik i zastupnik kod usluge posredovanja, odnosno zastupanja, mora navesti naziv/ime i prezime, osobni identifikacijski broj (OIB) ili PDV identifikacijski broj osobe za koju posreduje – zastupa.“

U nastavku u nastavna dva poglavlja pišemo o poreznim pravilima koja vrijede za putničku agenciju zastupnika, te za putničku agenciju posrednika.

5.1. Zastupanje

Kada putnička agencija obavlja usluge u tuđe ime i za tuđi račun, odnosno u ime i za račun primjerice hotelijera, paušaliste iznajmljivača ili druge pravne ili fizičke osobe, tada putnička agencija djeluje u svojstvu zastupnika.



ističemo...

Zastupnik ne primjenjuje posebni postupak oporezivanja već na svoju proviziju, po redovnom postupku, obračunava PDV po stopi od 25%.

Ugovor o zastupanju omogućuje zastupniku da djeluje u ime i za račun nalogodavca. Ovakav odnos može se urediti **ugovorom o trgovinskom zastupanju** koji je propisan odredbama 804.-834. ZOO-a. Navedenim odredbama propisano da se **ugovorom o trgovinskom zastupanju** obavezuje:

- **zastupnik** da će za vrijeme trajanja ugovora **pregovarati** s trećim osobama o sklapanju ugovora **u ime i za račun nalogodavca** te da će, ako je tako ugovoreno, i **sklapati ugovore** s trećim osobama u ime i za račun nalogodavca i
- **nalogodavac** da će **zastupniku** za svaki ugovor kojega je on sklopio ili koji je sklopljen njegovim djelovanjem **platiti određenu proviziju**.



Uz ugovorenu posebnu ili generalnu ovlast nalogodavca, zastupnik može sklopiti ugovor s trećim osobama u njihovo ime i za njihov račun, te u ime i za račun nalogodavca primiti ispunjenje (uplate) od strane trećih osoba za obavljene usluge i obračunavati ih s iznajmljivačima u skladu s ugovorom, odnosno ovlašću.

Kao specijalizirani ugovor za područje turizma kojim se reguliraju pitanja zastupanja iznajmljivača u turizmu predviđen je **ugovor o raspolaganju ugostiteljskim smještajem, ili ugovor o alotmanu** (propisan odredbama čl. 909. do 920. ZOO-a).

Kao nalogodavci iz ugovora o zastupanju u turističkoj djelatnosti mogu se pojaviti slijedeće osobe:

- hoteli, kampovi i druge pravne osobe koje se bave ugostiteljstvom i turizmom
- druge turističke agencije,
- obrtnici i privatni iznajmljivači.

Nalogodavac²

=

Iznajmljivač, hotel, druga putnička agencija

Porezni i računovodstveni propisi utvrđuju i druge obveze zastupnika, odnosno nalogodavca, kao što je obveza izdavanja računa i njegov sadržaj, te obveza fiskalizacije računa.

Temeljem Zakona o PDV-u i Zakona o fiskalizaciji **nakon obavljene turističke usluge u kojima je sudjelovao kao zastupnik, putnička agencija dužna je:**

- izdati račun kupcu u ime i za račun nalogodavca,
- dostaviti nalogodavcu primjerak računa koje je u njegovo ime i za njegov račun ispostavio kupcu te
- obračunati uslugu zastupanja i ispostaviti za to račun nalogodavcu.

U nastavku, u zasebnim poglavljima obrađujemo navedene obveze putničke agencije - zastupnika.

5.1.1. Izdavanje računa kupcu

Kod ugovora o zastupanju, za uslugu smještaja koju je iznajmljivač pružio kupcu, račun kupcu u ime i za račun nalogodavca ispostavlja zastupnik. Obzirom da je isporučitelj usluge nalogodavac, a ne zastupnik, **račun koji zastupnik ispostavlja za uslugu smještaja**

sastavlja se **po poreznim pravilima koje bi primijenio i iznajmljivač** kada bi račun za tu uslugu ispostavljao izravno kupcu (u svoje ime i za svoj račun).

Sadržaj računa za zastupanje mora sadržavati elemente propisane člankom 79. stavkom 1. Zakona, odnosno stavkom 12. istog članka kada se radi o pojednostavljenom računu. Ovisno o vrsti isporuke, račun mora sadržavati i druge odgovarajuće napomene propisane ostalim stavcima istog članka. No, svaki račun za zastupanje **mora sadržavati i specifični obvezni element** što je propisano člankom 10. stavkom 4. Pravilnika:

“Porezni obveznik – posrednik i zastupnik kod usluge posredovanja, odnosno zastupanja, mora navesti naziv/ime i prezime, osobni identifikacijski broj (OIB) ili PDV identifikacijski broj osobe za koju posreduje – zastupa.”

Iz navedene odredbe proizlazi da ove podatke posrednik, odnosno zastupnik mora navesti i na računu koji izdaje u tuđe ime, obzirom da je takav račun rezultat obavljanja usluge zastupanja. Smatramo da nema zapreke da se **oznacom “Zastupnik” ili “Zastupan po”** naznači naziv, adresa i OIB koja se odnosi na zastupnika, čime se podrazumijeva da se druga adresa odnosi na osobu za koju se posreduje, kako je to najčešći slučaj u praksi.

Prilikom izdavanja računa treba voditi računa i o elementima računa koje propisuje Zakon o fiskalizaciji. Tako, u slučaju kada je nalogodavac obveznik fiskalizacije, račun treba biti numeriran sukladno pravilima donesenim internim aktom o poslovnim prostorima nalogodavca.



ističemo...

Broj računa koje izdaje zastupnik mora biti dodijeljen pravilima **iz internog akta o poslovnim prostorima nalogodavca.**

Zastupnik prilikom izdavanja primjenjuje porezna pravila koju bi primijenio i nalogodavac da izdaje račun za takvu uslugu u svoje ime. Tako primjerice u slučaju kada turistička agencija zastupa iznajmljivača, račun izdan putniku iz RH za smještaj sastavlja se po slijedećim pravilima:

- kada je iznajmljivač registrirani porezni obveznik putnička agencija izdaje račun u njegovo ime s PDV-om od 13%,
- kada je iznajmljivač mali porezni obveznik, putnička agencija izdaje račun u njegovo ime bez PDV-a i poziva se na članak 90. stavak 2. Zakona.

Ova pravila jednako se primjenjuju i u slučaju kada je putnička agencija u sustavu PDV-a i u slučaju ako je mali porezni obveznik, jer, kako smo već napomenuli, porezni status putničke agencije zastupnika nema utjecaj na pravila sastavljanja računa koji se izdaje u tuđe ime.



ističemo...

Porezni status zastupnika nema utjecaj na način sastavljanja računa u ime nalogodavca.

Pravila izdavanja računa pojašnjavamo i ističemo kroz primjere zastupanja putničke agencije koja je u sustavu PDV-a (primjer 5.) i iznajmljivača koji je mali porezni obveznik (primjer 6.a).

2 Umjesto izraza nalogodavac, na pojedinim mjestima koristit ćemo i izraze porezni obveznik, obveznik fiskalizacije, iznajmljivač, ovisno u kojem kontekstu promatramo nalogodavca.

**Primjer 5. - Zastupanje poreznog obveznika koji je u sustavu PDV-a**

Putnička Agencija Marjan d.o.o. iz Splita sklopila je ugovor o zastupanju vezano za izlete koju kao svoju uslugu pruža Putnička agencija Šubićevac iz Šibenika.

Dana 15. travnja 2015. putnik Svetlan Vatić uplatio je predujam za jednodnevni izlet "Slapovi Krke" u iznosu od **1.250,00** kuna.

Izlet je obavljen u organizaciji Putničke agencije Šubićevac dana 18. travnja 2015. Putnička agencija Marjan ispostavlja putniku račun u ime i za račun putničke agencije Šubićevac slijedećeg sadržaja:

Putnička agencija Šubićevac d.o.o.
Šupina 22, Šibenik
OIB 11444433322
ZASTUPNIK

Putnička Agencija Marjan d.o.o.
Stipina 21, Split
OIB 12345678910

Račun br. 23/PA1/1

Mjesto i datum izdavanja računa:	Zagreb, 27. travanj 2015	Kupac:	
Vrijeme izdavanja:	10:20	Ime:	Svetlan Vatić
Način plaćanja:	transakcijski račun	Adr:	Ožujska 33, Zagreb
		OIB:	14444632110

R.b.	Trgovački naziv	Jed. cij.	Kol.	Iznos (u kn)
1.	Izlet "Slapovi Krke" od 18.04.2015.	1.000,00	1	1.000,00
Ukupno bez PDV-a				1.000,00

Obračun PDV-a	Onovica za PDV	Iznos PDV-a
Obračun PDV-a 25%	1.000,00	250,00
Ukupno PDV:		250,00
Ukupan iznos računa:		1.250,00

Oznaka operatera: NBA1

Potpis:

Ovdje upisati podatke zahtijevane člankom 21. st. 4 i 5. Zakona o trgovačkim društvima

Napomene:

Zastupnik pri izdavanju računa za uslugu koju nije on obavio već račun izdaje u tuđe ime i za tuđi račun dužan je primjenjivati pravila koja vrijede za nalogodavca. Dakle u gornjem primjeru usluga se oporezuje po PDV pravilima koja vrijede za Putničku agenciju Šubićevac. Obzirom da je Putnička agencija Šubićevac upisana u registar obveznika PDV-a tako je na računu obvezno iskazati poreznu obvezu za ovu vrstu usluge koja je oporeziva po stopi od 25%.

Račun je sastavljen sukladno odredbi članka 79. Zakona o PDV-u s dodatnim obveznim elementom iz članka 10. stavka 4. Pravilnika o PDV-u.

Primjer 6a.: Zastupanje iznajmljivača - malog poreznog obveznika

Putnička Agencija Xyz iz Pule sklopila je ugovor o zastupanju s iznajmljivačem apartmana Lukom Ovidićem.

Luka Ovidić
Ul. Sergijevaca 33, Pula
OIB 26433433322
ZASTUPNIK:

Putnička Agencija Xyz d.o.o.
Scalierova 11, Pula
OIB 12345578910

Račun br. 28/S/1

Mjesto i datum izdavanja računa: Zagreb, 28. travnja 2015.

Mjesto i datum izdavanja računa:	Zagreb, 28. travnja 2015.	Kupac:	
Vrijeme izdavanja:	9:30	Ime:	Sanda Mužek
Način plaćanja:	transakcijski račun	Adr:	A. Antuna Augustinčića, Zagreb
		OIB:	32875632455

R.b.	Trgovački naziv	Jed. cij.	Kol.	Iznos (u kn)
1.	Apartman Luka Ovidić br. 4 od 19. do 25. 04.2015.*	1.000,00	7	7.000,00
2.	Boravišna pristojba**	7,00	7	49,00
Ukupno za platiti				7.049,00

* PDV nije obračunat sukladno članku 90. st. 2. Zakona o PDV-u

** Prolazna stavka - ne podliježe oporezivanju sukladno čl. 33. st. 3. Zakona o PDV-u

Oznaka operatera: Bogdan Krasnić

Potpis:

Ovdje upisati podatke zahtijevane člankom 21. st. 4 i 5. Zakona o trgovačkim društvima

Putnica Sanda Mužek je boravila u apartmanu Luke Ovidića u razdoblju 19. do 25. travnja 2015. Putnička agencija ispostavlja račun u ime iznajmljivača slijedećeg sadržaja:

Napomene:

Zastupnik pri izdavanju računa u tuđe ime i za tuđi račun dužan je primjenjivati pravila koja vrijede za nalogodavca. Dakle u gornjem primjeru na uslugu se primjenjuje odredba iz članka 90. st. 2 Zakona o PDV-u obzirom da nalogodavac, odnosno u ovom slučaju privatni iznajmljivač Luka Ovidić nije u sustavu PDV-a, te se u smislu Zakona o PDV-u smatra malim poreznim obveznikom. Navedena odredba jednako se primjenjuje neovisno o tome da li je putnička agencija u sustavu PDV-a ili nije.

5.1.2. Dostavljanje računa nalogodavcu

Niti poreznim, niti računovodstvenim propisima nije propisano postupanje s računima izdanim u tuđe ime već zaključke treba izvući iz temeljnih računovodstvenih načela i odredbi koje uređuju obvezu i način vođenja poreznih evidencija.

Račun koji je sastavio zastupnik, sastavljen je u ime nalogodavca, primjenjujući porezna pravila koja bi promjenjivao i nalogodavac da je sam sastavio račun. Temeljem tog računa nalogodavac evidentira prihod te eventualnu obvezu za PDV. Sve navedeno dovoljno je za zaključak da primjerak računa koji je zastupnik izdao u ime nalogodavca treba biti pohranjen kao knjigovodstveni i porezni dokument kod samog nalogodavca. Zastupnik dakle ima obvezu da primjerke računa koje je ispostavio putnicima dostavi nalogodavcu u primjerenom roku za sastavljanje poreznih i financijskih izvješća. No, treba voditi računa da je fiskalizacija takvih računa obavljena kod zasu-

pnika, pa smatramo da jedan primjerak takvog računa treba zadržati i zastupnik.

**ističemo...**

Račune izdani u tuđe ime **treba sastaviti u tri primjerka**. Jedan primjerak uručuje se kupcu, drugi se dostavlja nalogodavcu u primjerenom roku za sastavljanje poreznih izvješća i za potrebe evidentiranja u knjigovodstvu. Treći primjerak zastupnik zadržava za svoje potrebe.

Treba napomenuti da su u praksi prisutna i rješenja gdje se račun sastavlja u dva primjerka, a nalogodavcu se dostavlja samo popis izdanih računa, ili pak takav popis zadržava zastupnik, a nalogodavcu dostavlja jedini primjerak računa za arhivu. Bilo bi uputno da se Ministarstvo financija - Porezna uprava mišljenjem izjasni o ispravnosti navedenih postupaka u slučaju kada zastupnik izdaje račun u ime nalogodavca.

5.1.3. Obračun zastupanja i zaračunavanje zastupanja nalogodavcu

Kod zastupanja račune izdaje zastupnik, ali u ime i za račun nalogodavca. Iz tog razloga zastupnik svoju naknadu za zastupanje ne iskazuje na tom računu već za to ispostavlja zaseban račun.

**ističemo...**

Zastupnik obavljenu uslugu zastupanja zaračunava nalogodavcu na zasebnom računu.

U nastavku dajemo primjer računa za zastupanje koji odgovara primjeru 6.a.

Primjer 6b.: Zastupanje iznajmljivača - malog poreznog obveznika

Putnička Agencija Xyz iz Pule sklopila je ugovor o zastupanju s iznajmljivačem apartmana Lukom Ovidićem. Putnica Sanda Mužek je boravila u apartmanu Luka Ovidić u razdoblju od 19. do 25. travnja 2015. Putnička agencija ispostavlja račun u ime iznajmljivača u ukupnom iznosu od **7.049,00** kuna (podaci iz primjera 6.a).

Putnička agencija zaračunava iznajmljivaču 5% provizije za zastupanje i izdaje račun u ukupnom iznosu **437,50** kuna (od toga PDV **87,50** kuna).

Putnička Agencija Xyz d.o.o.
Scalierova 11, Pula
OIB 12345578910

Luka Ovidić
Ul. Sergijevaca 33, Pula
OIB 26433433322

Račun br. 13/1/1

Mjesto i datum izdavanja računa:	Zagreb, 29. travnja 2015.
Vrijeme izdavanja:	11:20
Način plaćanja:	transakcijski račun

R.b.	Trgovački naziv	Jed. cij.	Kol.	Iznos (u kn)
1.	Usluga zastupanja na mjesec travanj 2015.	350,00	1	350,00
Ukupno bez PDV-a				350,00

Obračun PDV-a	Onovica za PDV	Iznos PDV-a
Obračun PDV-a 25%	350,00	87,50
Ukupno PDV:		87,50
Ukupan iznos računa:		437,50

Oznaka operatera: TE

Potpis:

Ovdje upisati podatke zahtijevane člankom 21. st. 4 i 5. Zakona o trgovačkim društvima

5.1.4. Evidentiranje kod zastupnika

Premda zastupnik sklapa ugovor s kupcem i izdaje račun, on ujedno nije i isporučitelj usluge ili dobra kupcu. Stoga zastupnik pri evidentiranju računa ispostavljenih kupcu u tuđe ime i za tuđi račun ne evidentira prihod, već obvezu prema nalogodavcu kojemu je dužan doznačiti naknadu prikupljenu od kupca umanjenu za svoju proviziju. Navedeno pojašnjavam kroz primjer.

Primjer 7.: Evidentiranja zastupanja kod putničke agencije

Putnička Agencija iz Rijeke sklopila je ugovor o zastupanju s Hotelom iz Rijeke.

Putnička agencija s Udrugom ugovorila je smještaj za **20** osoba u razdoblju od 11. do 12. travnja 2015.

- 1) Putnička agencija Udruzi je ispostavila račun u ime i za račun Hotela u iznosu od **11.300,00** kuna (od toga PDV **1.300,00** kuna);
- 2) Udruga je uplatila iznos računa na žiro račun Putničke agencije;
- 3) Putnička agencija ispostavila je račun Hotelu za uslugu zastupanja u iznosu **250,00** kn (od toga PDV **50** kn);
- 4) Obavljeno je prebijanja potraživanja za uslugu zastupanja i obveze za između Putničke agencije i Hotela;
- 5) Putnička Agencija podmirila je obvezu prema Hotelu.

Zahvaljujemo na vašem povjerenju!

Pretplatite se na časopis RAČUNOVODSTVO i POREZI u praksi



Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potraž.
1	2	3	4	5
1.	Prodana usluga smještaja u ime Hotela ■ potraživanja od kupaca - Udruge ■ obveza prema Hotelu	11.300,00 11.300,00	1242	2252
2.	Udruga podmirila račun za smještaj	11.300,00	1000	1242
3.	Hotelu ispostavljen račun za zastupanje ■ obveza za PDV ■ prihod od usluge posredovanja	250,00 50,00 200,00	1200 --- ---	26004 752
4.	Prijeboj obveza i potraživanja	250,00	2252	1200
5.	Putnička Agencija podmirila obvezu prema Hotelu	11.050,00	2252	1000

Napomene:

Kao što je vidljivo iz primjera, račun koji je zastupnik ispostavio putniku evidentiran je u ukupnom iznosu kao potraživanje od kupca i obveza prema nalogodavcu (knjiženje br. 1.). PDV iskazan na računu zastupnik ne evidentira. Naime, obveza plaćanja PDV-a odnosi se na nalogodavca, koji je isporučitelj usluge smještaja. Nalogodavac će dakle po primitku takvog računa biti dužan evidentirati obvezu u poreznim evidencijama i poslovnim knjigama, te ju podmiriti u zakonskim rokovima.

Nakon obavljene usluge zastupanja, zastupnik ispostavlja račun nalogodavcu za obavljenu uslugu zastupanja, te pri tome zaračunava PDV po stopi od 25% (knjiženje br. 3.). Obavlja se prebijanje potraživanja od nalogodavca po navedenom računu i obveze po računu ispostavljenom u ime i za račun nalogodavca (knjiženje br. 4.). Zastupnik u ugovorenom roku od zaprimljene uplate kupca, podmiruje obvezu prema nalogodavcu (knjiženje br. 5.)

5.1.5. Primljen predujam u tuđe ime

Mišljenjem je pojašnjeno i postupanje u slučaju kada putnička agencija zaprimi predujam u tuđe ime i za tuđi račun. Prema navedenom mišljenju, ako porezni obveznik, koji posluje u tuđe ime i za tuđi račun, za davatelja usluge smještaja primi predujam te plaćeni iznos umanjeno za svoju proviziju prosljedi davatelju usluge smještaja obavezan je na dio iznosa koji se odnosi na njegovu proviziju obračunati PDV, dok će davatelj usluge PDV obračunati na iznos predujma za navedenu uslugu. Pri tome se predujmom smatra ukupni iznos koji je posrednik u ime i za račun davatelja usluge smještaja primio od primatelja usluge.

5.2. Posredovanje

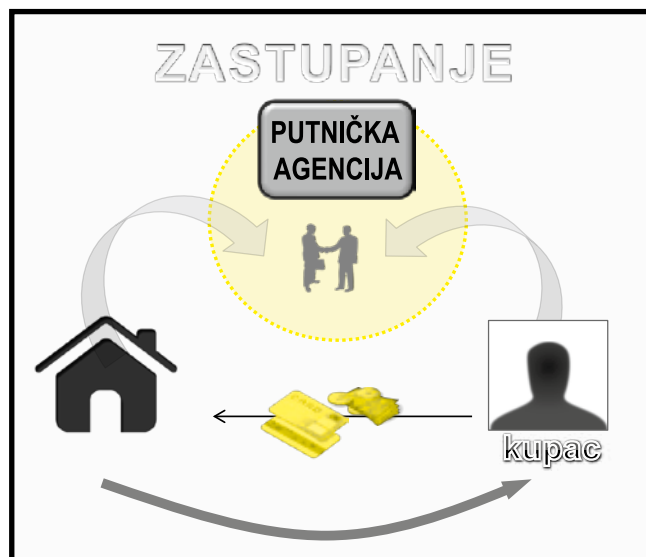
Ugovaranje posredovanja propisano je odredbama članka 835.-848. ZOO-a. Navedenim odredbama propisano je da je **ugovor o posredovanju** dvostrano obvezni ugovor u kojem se:

- **posrednik** obvezuje dovesti u vezu s **nalogodavcem** osobu koja bi s njim pregovarala o sklapanju ugovora, te se
- **nalogodavac** obvezuje isplatiti **posredniku** određenu proviziju, ako ugovor bude sklopljen.

**Telefon za savjete****01/ 48 36 046 / 01/ 49 21 739**

(isključivo putem PIN-a)

Ponedjeljkom i četvrtkom od 11.00 do 15.30 h,
utorkom, srijedom i petkom od 8.30 do 13.00 h.



Prema članku 10. stavku 3. i 4. 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. Porezni obveznik – posrednik i zastupnik kod usluge posredovanja, odnosno zastupanja, mora navesti naziv/ime i prezime, osobni identifikacijski broj (OIB) ili PDV identifikacijski broj osobe za koju posreduje – zastupa.

Kod ovog ugovora posrednik ne sklapa ugovor s putnikom, pa mu stoga niti ne izdaje račun za uslugu koju obavlja nalogodavac.

**ističemo...**

Jedini račun koji posrednik ispostavlja je račun nalogodavcu za uslugu posredovanja. Posrednik ne ispostavlja račune kupcima već ga povezuje s nalogodavcem.

6. Fiskalizacija kod zastupanja

Zakonom o fiskalizaciji propisana su pravila za obveznike fiskalizacije od kojih kao najvažnija ističemo slijedeća pravila:

- donošenje internog akta o poslovnim prostorima,
- stroga pravila numeracije svih računa,
- novi elementi na računima kao što su oznaka operatera, te sat i minuta izdavanja računa,
- obveza fiskalizacije računa naplaćenih gotovinom preko fiskalne blagajne.

Iz suštine odredbi ZOO-a koje reguliraju ugovor o zastupanju te iz odredbi Zakona o fiskalizaciji proizlazi da se obveza fiskalizacije odnosi na isporučitelja dobara i usluga, što znači na nalogodavca iz ugovora o zastupanju. Dakle zastupnik će fiskalizaciju takvih računa mora provesti u ime nalogodavca, što znači da će se zastupnik koristiti certifikatom nalogodavca, a broje izdanog računa dodjeljivat će se prema numeričkom nizu utvrđenim internim aktom nalogodavca.

Zakon o fiskalizaciji, međutim, niti jednom odredbom nije regulirao specifičnosti fiskalizacije računa koje izdaje zastupnik u ime nalogodavca. U nastavku, stoga, dajemo korisne pripomene za provođenje fiskalizacije takvih računa. Tako, prilikom obavljanja poslova fiskalizacije zastupnik i nalogodavac moraju voditi računa o slijedećem:

Obveze nalogodavca - obveznika fiskalizacije:

- u internom aktu predvidjeti izdavanje računa u poslovnom prostoru zastupnika,

