



Poslovanje putničkih agencija - porezni i računovodstveni aspekt

Neven Baica, mag. oec.

Od 1. srpnja 2013. godine u poreznu praksu RH uveden je posebni postupak oporezivanja putničke agencije čij a 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 stručnom 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

U ovom članku dajemo detaljni prikaz poreznih postupanja i računovodstvenog evidentiranja usluga koje pružaju putničke agencije. No, prije nego se pozabavimo poreznim tretmanom, u okviru ovog poglavlja dajemo skraćeni prikaz pravnih normi i drugih izvora koji uređuju osnivanje, organizaciju, ugovaranje poslova i porezni tretman usluga koje pružaju putničke agencije.

1.1. Poslovanja turističke agencije - pravni izvori

Poslovanje putničkih odnosno turističkih agencija¹ definirano je **Zakonom o pružanju usluga u turizmu** (Nar. nov., br. 30/17 i 25/19). Čitav DIO DRUGI navedenog Zakona (članci 12. do 25.) posvećen je uslugama turističke agencije. U navedenom dijelu zakona regulirano je slijedeće:

- koje usluge obavlja turistička agencija (čl. 12),
- obveza prijave poslovanja turističke agencije (čl. 13.),
- definiranje prostora u kojem posluje turistička agencija i uvjeta za pružanje usluga turističke agencije u poslovnici i izvan poslovnice (čl. 14. i čl. 15.)
- definiranje obveze zapošljavanja voditelja poslova, njegove odgovornosti i uvjete koje mora zadovoljiti (čl. 16. do 19.)
- definiranje slijedećih obveza turističke agencije:

¹ Zakon o pružanju usluga u turizmu koristi pojam turističke agencije. Porezni propisi koriste pojam putničke agencije. Obzirom da u ovom članku pretežitom bavimo poreznim tretmanom u nastavku članka koristimo naziv putnička agencija, dok naziv turistička agencija koristimo samo kada citiramo ili pojašnjavamo odredbe propisa koji uređuju djelatnost turizma.

- isticanje tvrtke, sjedišta i radnog vremena (čl. 20.),
- pružanje opće informacije (čl. 21.),
- čuvanje poslovne tajne (čl. 22.),
- obveze kod prijevoza putnika i prijevozna sredstva kojima se obavlja prijevoz u sklopu paket-aranžmana, izleta i turističkog transfera (čl. 23.),
- način korištenja voditelja putovanja i turističkog vodiča (čl. 24.) te
- davanje predugovorne informacije o izletu (čl. 25.).



ističemo...

Treba imati na umu da su obveze turističke agencije propisane i drugim odredbama Zakona o pružanju usluga u turizmu, pa za ispravno postupanje turistička agencija mora dobro poznavati sve odredbe navedenog Zakona.

Napominjemo da je navedeni Zakon stupio na snagu 1. siječnja 2018. te da su, osim **Zakona o pružanju usluga u turizmu** (Nar. nov., br. 68/07., 88/10., 30/14. i 152/14.) koji je do tog datuma bio na snazi, **prestali važiti slijedeći propisi koji se odnose na putničke (turističke) agencije:**

- 1) *Pravilnik o minimalno-tehničkim uvjetima i načinu pružanja usluga putničkih agencija* (Nar. nov., br. 62/96., 23/97. i 134/98.)
- 2) *Pravilnik o identifikacijskom kodu putničke agencije* (Nar. nov., br. 78/96., 47/97. i 80/98.)

- 3) *Pravilnik o obliku, sadržaju i načinu vođenja knjige žalbi* (Nar. nov., br. 5/08. i 18/17.)
- 4) *Pravilnik o Upisniku ugovora o turističkom zastupanju turističkih agencija* (Nar. nov., br. 30/08.)
- 5) *Pravilnik o Upisniku turističkih agencija* (Nar. nov., br. 30/08.). Odredbom članka 10. Zakona o pružanju usluga u turizmu propisano je da se na obvezno-pravne odnose između putnika i trgovaca na odgovarajući se način primjenjuju odredbe općeg propisa kojim se uređuju obvezni odnosi, ako ovim Zakonom nije drugačije propisano. Dakle, za ispravno postupanje u dijelovima koji nisu precizirani Zakonom o pružanju usluga u turizmu potrebno je poznavati da li je postupanje regulirano općim propisom kojim se uređuju obvezni odnosi a to je **Zakon o obveznim odnosima** (Nar. nov., br. 35/05, 41/08, 125/11 – Zakon o rokovima ispunjenja novčanih obveza, 78/15 i 29/18; u daljnjem tekstu: **Z00**).

U ovom članku ugovornim odnosima i regulativom turističke djelatnostima bavimo se samo do mjere koja je značajna za pojašnjenje poreznog tretmana usluga putničke agencije, te evidentiranja poslovnih događaja.

1.2. Osnovno o poreznom tretmanu usluga 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 djelovati 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** i to:

- **Zakonom o porezu na dodanu vrijednost** (Nar. nov., br. 73/13, 99/13 - Rješenje USRH, 148/13, 153/13 - Rješenje USRH, 143/14, 115/16 i 106/2018; u daljnjem tekstu: **ZPDV**) g 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: **PPDV**) g člankom **187.**

Danas, zbog usklađenja Direktive 2006/112/EZ i hrvatske zakonske regulative s odlukama Europskog suda pravde, odredbe koje propisuju posebni postupak oporezivanja bitno su drugačije od onih koji su bile na snazi 2013, i njima su riješene brojne nedoumice u svezi poslovanja putničkih agencija. No, i dalje zakonskom regulativom nisu pokriveni svi detalji i specifičnosti poslovanja putničkih agencija, pa je Ministarstvo financija - Porezna uprava na svojim internetskim stranicama objavila opsežno mišljenje s primjerima.



ističemo...

Na internetskim stranicama Porezne uprave objavljeno je opsežno mišljenje **“Oporezivanje putničkih agencija”**, Klasa: 410-19/14-01/2990, Ur. broj: 531-07-21-01/15-5, Zagreb, 05.01.2015 - u daljnjem tekstu: *Mišljenje*.

U svezi poslovanja putničkih agencija zanimljive su i odredbe **Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom** (Nar. nov., br. 133/12, 115/16 i 106/18; u daljnjem tekstu *Zakon o fiskalizaciji*), osobito u dijelu kada putnička agencija djeluje u svojstvu zastupnika iznajmljivača.

1.3. Na koje sve načine može poslovati putnička agencija?

Mišljenjem je istaknuto da putničke agencije u načelu pružaju usluge prijevoza, smještaja, usluge vodiča i pratitelja grupe, usluge organizacije putovanja, savjetovanja i druge slične usluge te da mogu poslovati na različite načine. 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 (Mišljenje)

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. ZPDV-a
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.

Zbog složenosti ugovornih odnosa u kojima se može kombinirati različiti aspekti djelovanja, bilo koja podjela aktivnosti putničke agencije biti će nedostatna, te može dovesti do pogrešnih zaključaka. Stoga dodatno pojašnjavamo određene aspekte poslovanja putničke agencije kako bi umanjili nedostatke gore prikazane podjele načina poslovanja putničke agencije.

1.3.1. Djelovanje u svoje ime (za svoj ili tuđi račun)

U pregledu načina poslovanja dano u Mišljenju razvidno je da **putnička agencija kada djeluje u svoje ime može djelovati za svoj račun i za tuđi račun.**

Odredbom članka 8. stavka 4. ZPDV-a 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. Iz navedene odredbe jasno proizlazi da se porezni tretman djelovanja u svoje ime i za svoj račun ne razlikuje od djelovanja u svoje ime i za svoj račun.

Međutim, za putničke agencije propisan je i poseban postupak oporezivanja putničke agencije koji se primjenjuje kada agencija djeluje u svoje ime, al za obavljanje usluga koristi isporuke dobara i usluge drugih poreznih obveznika. Uvjetno rečeno možemo reći da





putnička agencije u tom slučaju djeluje u svoje ime a za tuđi račun, pa proizlazi da putničke agencije kada djeluju u svoje ime a za tuđi račun trebaju primjenjivati navedeni poseban postupak oporezivanja.

Kada putnička agencija usluge pruža svojim vlastitim kapacitetima tada definitivno obavlja usluge u svoje ime i za svoj račun. Takav način pružanja usluge ne može se oporezivati u posebnom postupku već u tom slučaju putnička agencija primjenjuje redovan postupak oporezivanja.

U putnički aranžman kao jedinstvenu uslugu putničke agencije može biti istovremeno uključen dio usluge koje je putnička agencija obavila vlastitim kapacitetima i dio usluge koje su pribavili od drugih poreznih obveznika. Takve usluge se u Mišljenju navode pod nazivom "mješovite usluge", te možemo reći da u tom slučaju putnička agencija istovremeno djeluje i za svoj i za tuđi račun. Ako se radi o uslugama vezanim za putovanje, tada se na takav putnički aranžman primjenjuju dva različita porezna postupka. Upravo zbog navedene kompleksnosti djelovanje u svoje ime podijeljeno je u *Mišljenju* na četiri načina djelovanja (od r.b.1 do r.b.4.) Smatramo da ovakva podjela može biti smisljena u pogledu utvrđivanja odnosa između ugovornih strana, ali za porezni tretman nije dovoljno svrhovita.

**ističemo...**

Naime, u poreznom smislu važnije je utvrditi kada se primjenjuje poseban postupak oporezivanja putničke agencije a kada redovan postupak oporezivanja, odnosno u slučaju "mješovitih usluga" na koji način iz obračuna PDV-a po posebnom postupku isključiti dio usluga obavljenih vlastitim kapacitetima i ostale iznose na koji se ne primjenjuje poseban postupak.

Iz tog razloga u nastavku ovog članka uglavnom nećemo pojašnjavati da li putnička agencija djeluje u svoje ime i za svoj račun ili u svoje ime i za tuđi račun.

1.3.2. Djelovanje u tuđe ime i za tuđi račun

Djelovanje u tuđe ime i za tuđi račun u ZPDV-u spominje se kao posredovanje, odnosno kao zastupanje. U oba slučaja ne primjenjuje se poseban postupak oporezivanja, te putnička agencija ispostavlja iznajmljivaču račun za naknadu za posredovanje, odnosno zastupanje koja se uobičajeno ugovara u postotku. No, treba naglasiti da se prema odredbama ZOO-a za posredovanje i zastupanje sklapaju dva potpuno različita ugovora u kojima putnička agencija ima značajno drugačije uloge.

Putnička agencija javlja se kao posrednik u slučaju kada obavlja usluge u ime i za račun iznajmljivača neovisno o tome da li je pravna ili fizička osoba. Radi se o odnosu gdje primjerice putnička agencija kupcu rezervira sobe u hotelu. Za takvu uslugu putnička agencija od hotela dobije naknadu koja je uobičajeno ugovorena u postotku, na temelju računa koji ispostavi iznajmljivaču. Kupcu za uslugu smještaja račun ispostavlja isključivo iznajmljivač, a putnička agencija kupca samo upućuje iznajmljivaču te kupcu izdaje potrebne potvrde, vaučere i/ili karte, ali ne i račun za uslugu.

Kada putnička agencija sklopi s iznajmljivačem ugovor o zastupanju radi se o tješnjem odnosu. U tom slučaju račun za uslugu smještaja izdaje putnička agencija ali u tuđe ime, odnosno u ime iznajmljivača. To znači da se na računu koji izdaje putnička agencija kao isporučitelj javlja iznajmljivač, te se primjenjuju sva porezna pravila kao da je račun ispostavio iznajmljivač samostalno. Putnička agencija u tom slučaju po isporuci uobičajeno ispostavlja dva raču-

na, jedan kupcu u ime iznajmljivača, te drugi račun izdaje iznajmljivaču za ostvarenu naknadu za zastupanje.

1.4. Ugovaranje poslova

Kao što smo već naveli, putnička agencija ugovara poslove iz svoje djelatnosti temeljem Zakona o pružanju usluga u turizmu, te ZOO-a. Ovdje naglašavamo činjenicu da za utvrđivanje poreznog tretmana nije toliko značajan naziv samog ugovora već njegova suština, odnosno ispred svega obilježja transakcija između putničke agencije i ugovornih partnera. Navedeno je istaknuto i mišljenjem.

"Način na koji posluje putnička agencija ovisi od ugovornih odnosa između stranaka u poslu te o stvarnom načinu obavljanja određene usluge o čemu ovisi i oporezivanje navedenih usluga obzirom da je člankom 8. stavkom 2. Pravilnika propisano da je bitno obilježje oporezive transakcije međusobna uzročna veza između transakcije i naknade. Za prosudbu o postojanju ovog obilježja mjerodavan je gospodarski interes sudionika, neovisno o tome kako su sami sudionici određeni posao nazvali." (*Mišljenje*)

Dakle, da bi mogli saznati na koji od navedenih načina putnička agencija djeluje u nekom konkretnom slučaju **nije bitan sam naziv ugovora, već suština ugovornog odnosa, odnosno stvarni način obavljanja određene usluge.**

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

2. Osnovno o posebnom postupku oporezivanja

Poseban postupak putničke agencije propisan je člancima 91. do 94. ZPDV-a i odredbama članka 187. PPDV-a. U nastavku pojašnjavamo temeljne značajke ovog postupka oporezivanja koristeći se pojašnjenjima danim u *Mišljenju*.

2.1. Obveza primjene posebnog postupka

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. Obveza primjene poreznog postupka istaknuta je i *Mišljenjem*:

"Posebni postupak nije opcionalan, odnosno porezni obveznik ne može birati između posebnog postupka i redovnog postupka oporezivanja."

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 oporezivanje treba obaviti po redovnom postupku oporezivanja.

2.2. Osnovne značajke posebnog postupka i kada se poseban postupak primjenjuje

Osnovne značajke posebnog postupka oporezivanja dane su odredbom članka 91. ZPDV-a, te člankom 187. PPDV-a.

**ističemo...**

Posebni postupak oporezivanja iz članka 91. ZPDV-a 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 (čl. 91. st. 1. ZPDV-a)..

Sušтина posebnog postupka pojašnjena je i Mišljenjem:

"Ako putnička agencija obavlja usluge u svoje ime, a za tuđi račun pri čemu koristi usluge drugih poreznih obveznika ona u biti kupuje usluge od drugih poreznih obveznika koje mogu biti usluge smještaja u hotelu, usluge prijevoza, ulaznice za muzeje, koncerte i slično. Putnička agencija će navedene usluge objediniti u jednu jedinstvenu uslugu pri čemu će obaviti i usluge kao što su primjerice rezervacije, priprema vaučera i druge dokumentacije, ugovaranje prijevoza putnika do određenog turističkog odredišta, organiziranje usluge vodiča ili turističkog pratitelja, organiziranje dodatnih usluga kao što su posjeti muzejima ili koncertima ili primjerice tečajevi stranih jezika u inozemstvu i slično."

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)** (čl. 187 st. 3. PPDV-a).

2.3. Jedinstvena usluga

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.

**ističemo...**

Transakcije što ih putnička agencija obavi u vezi s putovanjem pod navedenim uvjetima **smatraju se jedinstvenom uslugom** koju putnička agencija obavlja kupcu (čl. 91. st. 2. ZPDV-a).

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.² To znači da će se posebni postupak primijeniti i u slučaju kada, primjerice, putnička agencija kupcu preprodaje avionsku kartu.

² Navedeno proizlazi iz presude Europskog suda pravde C-163/91 Van Ginkel od 12. studenog 1992. godine (Mišljenje)

2.4. Mjesto oporezivanja

Koje je mjesto oporezivanja jedinstvene usluge putničke agencije propisano je člankom 91. stavkom 3. ZPDV-a.

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

Stoga ako putnička agencija ima sjedište u tuzemstvu ili ako ima u tuzemstvu poslovnu jedinicu iz koje se obavljaju usluge tada je mjesto oporezivanja tih usluga u Republici Hrvatskoj i primjenjuju se odredbe hrvatskog Zakona (*Mišljenje*).

2.5. Koja se porezna stopa primjenjuje?

Jedinstvena usluga putničke agencije nije navedena u odredbama članka 38. ZPDV-a u kojima su popisane djelatnosti na koje se primjenjuje snižena stopa PDV-a od 13% odnosno 5%. Iz toga je razvidno da je jedinstvena usluga putničke agencije oporezuje po stopi od 25%.

**ističemo...**

Jedinstvena usluga putničke agencije **oporezuje se u RH po stopi od 25%**.

Treba imati na umu da se primjenom pravila posebnog postupka oporezivanja kao iznos koji je oporeziv dobije osnovica koja u sebi već sadrži PDV. Obzirom da se iznos obveze PDV-a treba dobiti iz iznosa u kojem je PDV već uključen, iznos ne možemo dobiti izravnom primjenom stope od 25% već tzv. preračunatom stopom. Navedeno je istaknuto i mišljenjem:

"Kad putnička agencija primjenjuje posebni postupak oporezivanja pri čemu koristi usluge drugih poreznih obveznika, razlika u cijeni oporezuje se PDV-om po stopi od 25%, a iznos PDV-a koji je putnička agencija obvezna platiti izračunava se primjenom preračunate stope PDV-a, koja iznosi 20%, na ostvarenu razliku u cijeni."

Treba naglasiti da će iznajmljivač koji je upisan u registar obveznika PDV-a na uslugu smještaja zaračunati 13%. Putnička agencija međutim i u tom slučaju u posebnom postupku zaračunava 25% obzirom da je to stopa koja se primjenjuje na jedinstvenu uslugu putničke agencije. Način izračuna porezne obveze uz primjenu preračunate porezne stope o 25% pojašnjen je u poglavlju 5.3. ovog članka.

3. Sudionici posebnog postupka oporezivanja

Porezna definicija sudionika posebnog postupka djelomično odudara od onoga što je propisano odredbama Zakona o pružanju usluga u turizmu. Naime, porezna definicija smatra da je to svatko tko organizira putovanje, te ne propisuje nikakve uvjete poreznim obveznicima da bi mogli organizirati putovanje, dok Zakon o pružanju usluga u turizmu propisuje tko sve može biti organizator putovanja, te da li i koje uvjete za to mora zadovoljiti.

Zanimljive posebnosti kriju se i u definiciji druge ugovorne strane u posebnom postupku oporezivanja - kupcu. Naime u samom ZPDV-u definicija primatelja jedinstvene usluge putničke agencije koja se

opozuje po posebnom postupku značajno se promijenila od 2014. godine. Sve navedeno pojašnjavamo u nastavku

3.1. Tko su putničke agencije - organizatori putovanja?

Odredbama članka 91. stavke 1. ZPDV-a i članka 187. stavke 1. PPDV-a definiran je pojam putničke agencije i organizatora putovanja za potrebe ZPDV-a.



ističemo...

Putničkim agencijama se u smislu ZPDV-a 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*.

“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.

Osim putničkih agencija koje su zadovoljile uvjeti iz odredbi članka 12. do 25. Zakona o pružanju usluga u turizmu, kao organizatori putovanja mogu se javiti i druge pravne osobe koje nisu putničke agencije, što je propisano odredbama članaka 62. do 67. navedenog Zakona. U nastavku dajemo skraćeni i tabelarni prikaz normi iz navedenih odredbi.

Usluge turističke agencije koje pružaju druge pravne i fizičke osobe

ORGANIZATOR	USLUGA	UVJET
Pravna i fizička osoba iz članka 5. stavka 1. Zakona	organizirati putovanje (paket-aranžman i izlet) bez osnivanja putničke agencije	Mjesto rezerviranja usluge: na plovnom objektu, neposredno uz mjesto priveza plovnog objekta, na za to predviđenom mjestu u objektu smještaja gostiju, na prostoru koje odlukom određuje predstavničko tijelo jedinice lokalne samouprave ili lučka uprava, putem turističkih agencija, na drugim prostorima uz suglasnost nositelja prava korištenja toga prostora.
Sindikati i udruge	radi ostvarivanja svojih ciljeva i zadataka utvrđenih njihovim statutom ili drugim općim aktom o osnivanju pružati usluge organizacije putovanja (paket-aranžman i izlet)	paket-aranžman može trajati do dva dana, uključujući jedno noćenje Korisnici usluge: isključivo članovi sindikata i udruga

ORGANIZATOR	USLUGA	UVJET
Škola, visoko učilište ili druga odgojno-obrazovna ustanova	za svoje učenike, studente odnosno polaznike ili štíćenike organizirati izlet radi ostvarivanja nastavnih i odgojno-obrazovnih sadržaja i postizanja svojih ciljeva i zadaća koji se organiziraju kao djelatnost	Izlet mora biti propisan posebnim propisima kojima se uređuje sustav odgoja i obrazovanja, a u skladu s nastavnim programima ili kurikulumima. Korisnici usluge: isključivo učenici, studenti odnosno polaznici ili štíćenici organizatora
Hrvatski ferijalni i hostelski savez	može u svrhu promicanja omladinskog (mladeškog) turizma i turističke kulture mladih, u svojim poslovnim prostorima, pružati usluge turističke agencije iz članka 12. ovoga Zakona	Usluge se pružaju isključivo u prostorima Hrvatskog ferijalnog i hostelski savez Korisnici usluge: isključivo za članove organizatora i članove međunarodnih udruga omladinskog (mladeškog) turizma kojih je savez član te učenike osnovnih i srednjih škola,
Ugostitelji	Usluge turističkog transfera	Korisnici usluge: isključivo gosti u kojima se pruža usluga smještaja
Specijalne bolnice, lječilišta i druge zdravstvene ustanove, trgovačka društva za obavljanje zdravstvene djelatnosti i zdravstveni radnici koji samostalno obavljaju privatnu praksu	pojedine usluge turističke agencije kao turističke usluge zdravstvenog turizma, sukladno odredbama ovoga Zakona	Korisnici usluge: isključivo gosti u kojima se pruža usluga smještaja
Poljoprivrednik	pojedine usluge turističke agencije	Mjesto obavljanja usluge: na poljoprivrednom gospodarstvu
Ovlaštenik za akvakulturu	pojedine usluge turističke agencije	Mjesto obavljanja usluge: na uzgajalištu vodenih organizama
Ovlaštenik za ribolov	pojedine usluge turističke agencije	Mjesto obavljanja usluge: na vodama,
Lovoovlaštenik	pojedine usluge turističke agencije	Mjesto obavljanja usluge: na lovištu
Šumoposjednik	pojedine usluge turističke agencije	Mjesto obavljanja usluge: u šumi,
Javne ustanove koje upravljaju zaštićenim područjima	usluge turističke agencije, bez osnivanja turističke agencije sukladno odredbama Zakona koje se odnose na turističku agenciju	Mjesto obavljanja usluge: područja kojim upravljaju
Ostale javne ustanove (koje ne upravljaju zaštićenim područjima)	usluge turističke agencije, bez osnivanja turističke agencije sukladno odredbama Zakona koje se odnose na turističku agenciju	Uvjet: da u okviru svoje osnovne djelatnosti nude uslugu organizacije putovanja

Odredbom članka 68. Zakona o pružanju usluga u turizmu propisano je da se odredbe tog Zakona ne primjenjuju se na putovanja koja bez svrhe stjecanja dobiti organiziraju:

- izviđačke (skautske) udruge za svoje članove u svojim objektima ili opremi za kampiranje
- Hrvatski planinarski savez i njegove članice samo za svoje članove i u okviru svoje osnovne djelatnosti
- škole, visoka učilišta i druge odgojno-obrazovne ustanove koje organiziraju odlazak svojih učenika ili studenata na razmjene u sklopu projekata ili suradnje s drugim odgojno-obrazovnim i



znanstvenim ustanovama, ili zbog odlaska na natjecanja ili provođenja programa kulturne i javne djelatnosti odgojno-obrazovne ustanove ili visokog učilišta ili terensku nastavu za koju učenici ili studenti plaćaju samo uslugu prijevoza.

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 pri čemu prefakturira troškove noćenja ili prijevoza društvima čije je zaposlenike ugostio. No, ukoliko nadzorna tijela utvrde da takvo prefakturiranje ima svojstva posredovanja u turizmu, a trgovačko društvo nije navedeno kao organizator u točkama 62. do 68. Zakona o pružanju usluga u turizmu ili nije zadovoljio propisane uvjete, može doći do aktiviranja kaznenih odredbi iz navedenog Zakona.

3.2. 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 putnik može biti isključivo fizička osoba. Sadašnja odredba drugačije definira korisnika usluge putničke agencije.



ističemo...

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

Kako je došlo do ove promjene i kome to 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."

Dakle, od **1. siječnja 2014.** primjenjuje se odredba koja je usklađena s gore navedenom presudom Europskog suda pravde prema kojoj se **putnikom treba smatrati svaka osoba kojoj putnička agencija obavlja usluge.** To znači da primatelji usluga od navedenog datuma mogu biti i fizičke osobe i pravne osobe.

Tko se smatra kupcem (putnikom)?

do 31. prosinca 2013.



fizička osoba

od 1. siječnja 2014.



fizička i pravna osoba

4. Kada se ne primjenjuje posebni postupak?

Odredbom članka 91. st. 1. ZPDV-a 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.** U nastavku iste odredbe istaknut je i dodatni slučaj kada se postupak ne primjenjuje.

"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. ovog Zakona."

Sagledavši zajedno sva pravila iz članka 91. st. 1. ZPDV-a 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 nije 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. ZPDV-a (prolazne stavke),

U nastavku detaljnije pišemo o navedenim slučajevima.

4.1. Obavljanje vlastitih usluga

Odredbom članka 91. ZPDV-a 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 se **poseban postupak ne primjenjuje na vlastite usluge putničke agencije kao što su primjerce:**

- 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.

Detaljnije o obavljanju usluga vlastitim kapacitetima pisali smo u poglavlju 6. ovog članka.

4.2. 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 kako je to i navedeno u članku 187. stavka 1. PPDV-a.**

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.**

Premda formulacija odredbe članka 187. stavka 1. ZPDV-a **sugeri** da bi se osim smještaja i prijevoza i neke druge usluge **mogle smatrati uslugama vezanim za putovanje,** sve do danas nije pojašnjeno koje bi to još usluge mogle biti. Stoga smatramo da se, u slučaju kada usluga turističke agencije ne sadrži niti uslugu smještaja niti uslugu prijevoza, ne primjenjuje poseban postupak oporezivanja putničke agencije neovisno o tome što je ta usluga često bila i jedinim razlogom dolaska turista u određeno mjesto. O navedenom su se izjasnili i u *Mišljenju*:

"Za primjenu posebnog postupka oporezivanja bitno je da se obavlja jedna od usluga vezana uz putovanje kao što su smještaj ili prijevoz. Stoga, se posebni postupak oporezivanja ne može primijeniti primjerice na prodaju ulaznica za koncert, a da se pri tome ne pruža i osnovna usluga putovanja o čemu se očitovao i Europski sud pravde u presudi C-31/10 Minerva od 09. prosinca 2010. godine."



4.3. 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...

U slučaju kada putnička agencija posluje kao zastupnik, posluje u tuđe ime, pa za taj oblik poslovanja ne primjenjuje posebni postupak oporezivanja putničke agencije.

Putnička agencija u ulozu zastupnika, ispostavlja račun kao što bi ga ispostavio i osnovni pružatelj usluge. U slučaju kada putnička agencija zastupa hotel, privatnog iznajmljivača ili drugog izravnog pružatelja turističkih usluga (a ne drugu putničku agenciju), porezni tretman tako izdanog računa ovisit će o poreznom statusu osobe koju putnička agencija zastupa. Može se dogoditi da zastupnik treba primijeniti poseban postupak oporezivanja marže, ali samo u slučaju kada se kao nalogodavac pojavi druga putnička agencija koja pruža uslugu organizacije putovanja za usluge primljene od drugih poreznih obveznika i koja bi u tom slučaju da sama izdaje račun morala primijeniti poseban postupak. O zastupanju smo pisali u posebnom poglavlju ovog članka.

4.4. Oslobođenje iz članka 49. ZPDV-a

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

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

Odredbom članka 49. ZPDV-a 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. Mišljenjem je pojašnjeno da 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.

Odredbom članka 93. pojašnjen je i slučaj kada se transakcije obavljaju i unutar i izvan EU:

"Kada se te transakcije obavljaju i unutar i izvan Europske unije, oslobođen je samo onaj dio usluge putničke agencije koji se odnosi na transakcije izvan Europske unije."

5. Postupak obračuna u posebnom postupku

Izračun porezne osnovice u posebnom postupku oporezivanja putničke agencije specifičan je. U poglavljima koje slijede dajemo pravnu osnovu za izračun osnovice i obveze za PDV u posebnom postupku, te na kraju poseban postupak oporezivanja putničke agencije pojašnjavamo kroz praktičan primjer.

5.1. Priznavanje pretporeza iz ulaznog računa

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. ZPDV-a. Mišljenjem je istaknuto slijedeće:

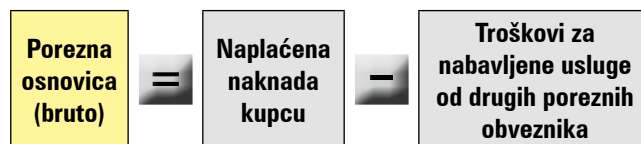
"...Kada putnička agencija primjenjuje posebni postupak oporezivanja, nema pravo na odbitak pretporeza za dobra i usluge koje su joj zaračunali drugi porezni obveznici, a putnička agencija ta dobra i usluge koristi za pružanje jedinstvene usluge kupcima"

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.

5.2. Izračun porezne osnovice

Kako se obračunava PDV na uslugu koja se oporezuje posebnim postupkom oporezivanja putničke agencije propisano je člankom 92. ZPDV-a:

"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."



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

Potrebno je naglasiti da isporučitelj usluge smještaja ima obvezu od gosta naplatiti i boravišnu pristojbu. Obveznik plaćanja boravišne pristojbe je isporučitelj usluge smještaja, koji ju plaća turističkoj zajednici u ime i za račun kupca. Stoga je boravišna pristojba uvijek prolazna stavka na računima iznajmljivača, te ju isto tako, kao prolaznu stavku, zaračunava i putnička agencija. Prolazne stavke nisu predmet oporezivanja PDV-om što je propisano člankom 33. stavkom 3. ZPDV-a. Dakle prolazna stavka ne uključuje se u osnovicu za oporezivanje u posebnom postupku oporezivanja putničke agencije. Navedeno je istaknuto i Mišljenjem:

"U vezi boravišne pristojbe napominje se da boravišna pristojba i kod posebnog postupka predstavlja prolaznu stavku i kao takva nema utjecaj na oporezivanje, odnosno ne ulazi u izračun prilikom utvrđivanja razlike u cijeni na koju putnička agencija mora obračunati PDV."

5.3. Izračun obveze za PDV

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 (*Mišljenje*).

Dakle PDV u posebnom postupku oporezivanja putničke agencije ne obračunava se na ukupnu primljenu naknadu već samo na razliku u cijeni koju ostvari putnička agencija između naplaćene naknade kupcu i troškova za nabavljene usluge od drugih poreznih obveznika (*Mišljenje*).

Obzirom da je u tako dobivenoj osnovici uključen PDV, takvu osnovicu možemo nazvati i bruto osnovicom za PDV, jer se radi o osnovici kod koje obvezu za PDV izračunavamo primjenom preračunatih poreznih stopa, a ne redovitih poreznih stopa propisanih člankom 38. ZPDV-a.

Formula za izračun preračunatih stopa dana je člankom 47. stavkom 4. PPDV-a.

Formula za izračun preračunate stope:

$$\text{preračunana stopa PDV-a} = \frac{\text{stopa PDV-a} \times 100}{100 + \text{stopa PDV-a}}$$

U članku 47. stavcima 5. do 7. PPDV-a dane su vrijednosti preračunatih stopa za stope PDV-a propisane člankom 37. i 38. ZPDV-a. **Preračunata stopa** (redovne stope od 25%) koju u posebnom postupku treba primijeniti na maržu putničke agencije **iznosi 20%**.



ističemo...

Iznos porezne obveze u posebnom postupku oporezivanja dobije se tako da se **na razliku u cijeni obračuna preračunata stopa PDV-a od 20%**.

5.4. Praktičan primjer obračuna u posebnom postupku oporezivanja putničke agencije

U nastavku dajemo primjer izračuna porezne obveze u posebnom postupku oporezivanja putničke agencije.

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 protuvrijednosti 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 te
- 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 p.o.	
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 računi putničke agencije (1.500 x 20)	30.000,00
2. Ukupno usluge primljene od drugih poreznih obveznika	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 razdoblju u kojem je usluga obavljena u knjigu IRA, te se iskazuju na poziciji II.3 Obrasca PDV.

5.5. Izdavanje računa u posebnom postupku

Obveza izdavanja računa u posebnom postupku oporezivanja putničke agencije propisana je istim odredbama kao i za redovan postupak oporezivanja:

- **odredbom članka 78. ZPDV-a** g kada usluge pruža poreznim obveznicima i pravnim osobama koji nisu porezni obveznici i
- **odredbom članka 63. Općeg poreznog zakona** (Nar. nov., br. 115/16 i 106/18; u daljnjem tekstu **OPZ**) g kada obavlja naplatu u gotovini.

Sadržaj računa iz članka 78. ZPDV-a propisan je člankom 79. ZPDV-a. 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 ili opseg obavljenih usluga,
- 5) datum isporuke dobara ili obavljenih usluga ili datum primitka predujma u računu za predujam, ako se taj datum može odrediti i razlikuje se 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.

Osim specifičnosti iz gore navedene točke 9., pri izdavanju računa putnička agencija mora voditi računa i o članku 79. stavci 4. ZPDV-a:

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

Objedinjeni prikaz pravila kako treba izgledati račun izdan u posebnom postupku oporezivanja putničke agencije dan je *Mišljenjem*:

“...Porezni obveznik koji primjenjuje posebni postupak u računu mora navesti napomenu „posebni postupak oporezivanja-putničke agencije“, kako bi se odmah znalo da se radi o posebnom postupku. Na računu ne smije biti iskazan iznos razlike u cijeni, a PDV se ne smije izdvojeno iskazati, već se samo iskazuje naznaka da se radi o posebnom postupku i iskazuje se ukupni iznos računa.”

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

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

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

Račun br. 66 / P / 1

Mjesto i datum izdavanja računa: Zagreb, 26. ožujak 2019.

Vrijeme izdavanja: 10:20

R.b.	Trgovački naziv	Jed. cij.	Kol.	Iznos (u kn)
1.	Avionska karta Zagreb-Split, dan leta: 1. travanj 2019.	1.500,00	1	1.500,00
Ukupan iznos računa				1.500,00

Posebni postupak oporezivanja - putničke agencije.

Datum dospjeća: 6. travanj 2019.

Način plaćanja: transakcijski račun

Ime i prezime odgovorne osobe:
Miran Lovrić

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

Zanimljiv je slučaj s gotovinskim računom. Naime, odredbama OPZ-a kojima je propisan obvezni sadržaj gotovinskog računa nema odredbi koje utvrđuju obvezu stavljanja bilo kakve napomene u bilo kojem slučaju. Postavlja se pitanje da li se ova napomena treba primijeniti i u slučaju kada se izdaje gotovinski račun sukladno odredbama OPZ-a. Na ovo pitanje odgovoreno je u *Mišljenju*:

“Porezni obveznik je prema odredbama članka 79. Zakona i članka 54. i 54.a Općeg poreznog zakona (Narodne novine, broj 147/08, 18/11, 78/12, 136/12 i 73/13) obavezan 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.”

Premda u ovom stavu nije izrijekom naglašeno da napomenu treba staviti i na gotovinski račun što stvara mogućnost da je gotovinski račun pogreškom obuhvaćen u ovom stavu, preporučamo poreznim obveznicima da se pri izdavanju gotovinskog računa pridržavaju navedenog stava.



ističemo...

I na račune za gotovinski promet izdane u posebnom postupku oporezivanja treba staviti napomenu iz članka 70. stavka 4. ZPDV-a - “poseban postupak oporezivanja - putničke agencije”.

5.6. 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.** PPDV-a.

“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 za isporuke primljene od drugih poreznih obveznika koji su uključeni u izračun marže u posebnom postupku oporezivanja, osiguravanje podataka za izračun cijene jedinstvene usluge, te razlike u cijeni (porezne osnovice - bruto).

Iz navedenog je očito da je za potrebe evidentiranja posebnog postupka nužno osigurati evidencije koje će osigurati sustavno praćenje podataka po svakom pojedinom obračunu jedinstvene turističke usluge. Prijedlog 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 poglavlju koja slijede.

5.6.1. Evidentiranje ulaznih računa i obračun putničkog aranžmana

Računi koje je putnička agencija zaprimila za usluge koje ulaze u obračun posebnog postupka oporezivanja moraju se aktivno pratiti od njihova zaprimanja. Kada bi se takvi računi unosili u knjigu URA, iznosi računa bili bi evidentirani u kolone obrasca "ne može se koristiti" (kolone 12, 14 ili 16). Obzirom da se po takvim računima ne koristi pretporez, smatramo da ih nije nužno unositi u knjigu URA. No, treba imati na umu da su iznosi takvih računa bitni za izračun marže u posebnom postupku oporezivanja putničke agencije, na koju se obračunava 25% PDV-a.

Stoga bi **putnička agencija** pri formiranju poreznih evidencija **trebala**, sukladno odredbama članka 167. PPDV-a, **pripremiti posebnu evidenciju** koja će omogućiti praćenje svih podataka relevantnih za praćenje i izvještavanje o posebnom postupku oporezivanja putničke agencije. Smatramo da bi takva evidencija **trebala sadržavati slijedeće podatke**:

- iznosi iz računa dobavljača koji ulaze u posebni postupak oporezivanja putničke agencije
- 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 ima utvrđenu fiksnu maržu (ili maržu u postotku) te izračunava vrijednost paket aranžmana i
- putnička agencija ima utvrđeni fiksni iznos paket aranžmana, te 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.

EVIDENCIJA I OBRACUN PUTNIČKOG ARANŽMANA						BR. 26/19	
Opis putničkog aranžmana: 4 dana u Prag 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	Valuta	Iznos
1.	115 / 2	1.04.2019.	Hotel Amstel - Prag / usluga putnog aranžmana	EUR	16.200,00	EUR	112.231,80
2.	4 / 25 / 8	3.04.2019.	Putnička Agencija Laguna / priprema i prijevoz autobusom	KR	12.000,00	KR	12.000,00
A. Ukupno ulazni računi:							124.231,80
B. Ukupno zaračunati putnicima:							140.000,00
Obračun porezne osnovice i PDV-a (iznosi u kunama)							
						C. Porezna osnovica (bruto) (B-A):	15.768,20
Sastavo:						D. PDV 25% (C * 0,25):	3.942,05
Datum: 7. travnja 2019.						E. Porezna osnovica (neto) (C - D):	11.826,15

Gore prikazanom evidencijom i obračunom prate se podaci o ulaznim računima koji su uključeni u kalkulaciju putničkog aranžmana, te se istovremeno izračunava porezna osnovica (E) i obveza za PDV (D) koji se unose u red. br. II.3 Obrasca PDV.

5.6.2. Evidentiranje izlaznih računa

U razdoblju oporezivanja u kojem je obavljena usluga, putnička agencija dužna je ispostaviti izlazni račun gostu. Podatak o osnovici i iznosu PDV-a ne vidi se na izlaznom računu, pa se taj podatak mora uzeti iz kalkulacije putničkog aranžmana, odnosno "Evidencije i obračuna putničkog aranžmana" koji smo prikazali u prethodnom poglavlju.

Obzirom a izlazni račun ne daje informacije potrebne za unos podataka u poreznu evidenciju i izvještaje, smatramo da svaki izlazni račun

treba biti povezan s kalkulacijom putničkog aranžmana. U slučaju kada bi se za određeni paket aranžman ispostavljao **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 (dvojni ili više kupaca)** ukupni obračun prikazan u prethodnom poglavlju 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.

Dakle, i u ovom slučaju smatramo da se porezni obveznik treba poslužiti s mogućnosti danom odredbom članka 167. PPDV-a te za izlazne račune izdane u posebnom postupku oporezivanja - putničke agencije formirati posebnu evidenciju u kojoj bi bili sadržani svi relevantni podaci potrebni za unos u Obrazac PDV i poveznica s određenom kalkulacijom putničkog aranžmana iz kojeg se vide svi ulazni računi uključeni u obračun, te izračun marže i obveze za PDV. Primjer evidencije izlaznih računa dajemo u nastavku.

EVIDENCIJA IZLAZNIH RAČUNA PUTNIČKOG ARANŽMANA								4 / 2019	
R. br.	Broj računa	Datum	Kupac/ primatelj dobra ili usluga	Ukupni iznos računa	Marža		Br. obračuna putn. aranžm.		
					Osnovica	PDV 25%			
1.	34/PA/2	9.04.2019.	SLS.d.o.o., Runjaninova 2, Zg OIB: 1234567890	126.000,00	11.353,68	2.838,42	26/19		
2.	35/PA/2	10.04.2019.	Ivan Mikulić, A. Augustincića 4, Zg OIB: 4534567890	14.000,00	1.261,52	315,38	26/19		
---	---	---	ZA PDV 4/2015	140.000,00	12.615,20	3.153,80	---		

5.6.3. 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. PPDV-a.

	Porezna osnovica	PDV po stopi 5%, 13% i 25%
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

6. Pružanje usluga vlastitim kapacitetima

Odredbom članka 91. ZPDV-a izrijekom je propisano da se posebnim postupkom oporezivanja putničke agencije oporezuju samo usluge koje je putnička agencija pribavila od drugih poreznih obveznika. Dakle, posebni postupak oporezivanja primjenjuje se samo na jedinstvenu uslugu u kojoj su isključivo usluge primljene od drugih poreznih obveznika. To znači da u slučaju kada putnička agencija pruža vlastitu uslugu, takva usluga oporezivat će se po redovitom postupku oporezivanja,



ističemo...

Vlastite usluge putničke agencije ne oporezuju se u posebnom postupku oporezivanja.



To znači da se **poseban postupak ne primjenjuje na vlastite usluge putničke agencije**. Primjerice, **vlastite usluge putničke agencije mogu biti**:

- 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.



ističemo...

Na takve usluge putničke agencije **primjenjuje se redovno oporezivanje**.

Obzirom da to znači da takve usluge putničke agencije više ne možemo promatrati kao jedinstvenu uslugu proizlazi 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%, osim za usluge iz članka 38. stavka 3. točke a) ZPDV-a za koje se primjenjuje snižena stopa od 13%. U nastavku dajemo pregled pravila oporezivanja nekih od usluga putničkih agencija koje se smatraju vlastitim uslugama putničke agencije:

- **smještaj u apartmanima i hotelima u vlasništvu putničke agencije u Hrvatskoj** ➔ obračun PDV-a po stopi od 13%;
- **smještaj u apartmanima i hotelima u vlasništvu putničke agencije izvan Hrvatske** ➔ PDV se obračunava prema propisima države gdje se nalazi nekretnina;
- **prijevoz koji se djelomično obavi u Hrvatskoj, a djelom u drugim državama članicama EU** ➔ na hrvatsku dionicu obračunava se 25% PDV-a na razmjerni iznos kilometrima prijeđenim kroz RH, a na dionicu van RH porez se obračunava po propisima država članica kroz koju je obavljen prijevoz razmjerno prijeđenim kilometrima kroz te države;
- **korištenje bazena, tobogana, sportskih terena** ➔ obračun PDV-a po stopi od 25% hrvatskom gostu, odnosno prijenos porezne obveze ako se radi o poreznom obvezniku sa sjedištem van RH. Ako su te usluge dio jedinstvene usluge smještaja (tzv. all inclusive) kada treba obračunati PDV po stopi od 13%;

Činjenicu da u slučaju kada putnička agencija usluge obavlja vlastitim kapacitetima treba voditi računa o različitim poreznim tretmanima svake pojedine usluge pojašnjen je i Mišljenjem na slijedeći način:

"U slučaju da putnička agencija koristi vlastite kapacitete kao npr. vlastite smještajne kapacitete - apartmane ili vlastiti hotel, vlastiti autobus za prijevoz putnika ili ako za usluge vodiča angažira vlastite zaposlenike takve usluge ne uključuju se u posebni postupak te se na takve usluge primjenjuje redovni postupak oporezivanja i PDV se obračunava po općoj stopi od 25% ili se obračunava po sniženoj stopi od 13% ako se radi o uslugama koje su oporezive po članku 38. stavku 3. točki a) Zakona, kada je usluga oporeziva u Hrvatskoj. Ako putnička agencija obavlja npr. prijevoz vlastitim autobusom djelomično u Hrvatskoj, a djelomično u nekoj drugoj članici EU na dionicu puta u tuzemstvu

obračunat će PDV po stopi od 25% dok će za dio usluge prijevoza obavljenoj u nekoj drugoj članici EU platiti porez prema propisima te države članice.

Smatra se da se radi o vlastitim uslugama i u slučaju ako npr. putnička agencija obavlja prijevoz putnika autobusom koji je uzela u dugotrajni najam ili leasing, ili ako je npr. putnička agencija uzela u najam smještajne kapacitete u hotelima i sl..

Ako putnička agencija usluge putovanja obavlja u svoje ime i za svoj račun vlastitim sredstvima pri čemu ne koristi usluge drugih poreznih obveznika primjenjuje redovni postupak oporezivanja. Stoga će svoje usluge oporezivati po onoj stopi PDV-a koja se primjenjuje u skladu sa Zakonom na takve usluge i na svojim računima će kupcima vlastitih usluga obračunavati PDV koji kupac može odbiti kao pretporez ako su ispunjeni ostali uvjeti za pravo na odbitak pretporeza. Smještaj putnika u komercijalnim ugostiteljskim objektima oporezuje se po stopi PDV-a od 13%, dok se usluga prijevoza na dionici puta u Republici Hrvatskoj oporezuje po stopi od 25%. Ostale usluge kao što su korištenje bazena, tobogana, teniskih terena i slično oporezuju se stopom PDV-a od 25%. Međutim, ako porezni obveznik obavlja navedene usluge kao jedinstvenu uslugu (tzv. all inclusive) tada se primjenjuje stopa PDV-a od 13% obzirom da se radi o jedinstvenoj usluzi smještaja kupca odnosno putnika u komercijalnom ugostiteljskom objektu.

Za sve druge usluge koje vlastitim sredstvima obavljaju putničke agencije ili druge osobe čija je gospodarska djelatnost povezana s putovanjima, turizmom ili odmorom, treba utvrditi mjesto obavljanja usluga u skladu s uobičajenim pravilima da bi se moglo utvrditi kada i gdje se PDV obračunava i plaća. Primjerice, kada porezni obveznik u tuzemstvu organizira zabavne sadržaje za putnike ili bilo koga drugoga u svojim objektima u tuzemstvu, na te se usluge obračunava hrvatski PDV, jer se u svrhu PDV-a smatra da je mjesto obavljanja takvih usluga tamo gdje su usluge stvarno obavljene. Kada inozemni glazbenik održi koncert u tuzemstvu, hrvatski PDV po stopi od 25% obračunava se i na njegovu izvedbu (usluga organizatoru koncerta) i na ulaznice (usluga organizatora publici) osim ako se ne primjenjuje oslobođenje iz članka 39. stavka 1. točke n) Zakona."

Nije rijedak slučaj da putnički aranžman istovremeno sadrži usluge koje izravno obavlja putnička agencija i usluge koje su primljene od drugih. U tom slučaju posebni postupak oporezivanja obavlja se samo na dio usluge koji organizator koristi od drugih poreznih obveznika. Ova kombinacija dovodi do određenih specifičnosti pri izračunavanju oporezivog dijela, te smo o tome detaljno pisali u poglavlju 7.1. ovog članka.

7. Posebnosti

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.

7.1. Mješovite usluge

U slučaju kada putnička agencija pruža jedinstvenu uslugu koja istovremeno sadrži i tuđe usluge i vlastite usluge dolazi do određenih specifičnosti u obračunavanju PDV-a na takvu jedinstvenu uslugu, te se za takvu uslugu ispostavlja račun koji sadrži istovremeno dva postupka oporezivanja. Osnova takvog postupanja propisana je odredbom članka 187. stavke 2. PPDV-a koji citiramo u nastavku:

"Ako putnička agencija prodaje putniku aranžman koji se sastoji od korištenja usluga drugih poreznih obveznika i od korištenja vlastitih usluga tada primjenjuje posebni postupak oporezivanja samo na dio koji se odnosi na korištenje usluga drugih poreznih obveznika dok na korištenje vlastitih usluga primjenjuje redovni postupak oporezivanja."

To znači da se na izlaznom računu za jedan te isti putnički aranžman mogu pojaviti dva različita načina obračuna PDV-a. Da bi se to moglo obaviti u Mišljenju ističu obvezu putničke agencije da osigura odgovarajuće evidencije. Obzirom da vlastita usluga ne smije biti uključena u poseban postupak, proizlazi da ju je potrebno isključiti iz ukupne vrijednosti paket aranžmana. Mišljenjem je pojašnjeno da se to može obaviti na dva načina

"U slučaju da putnička agencija obavlja organizaciju putovanja, za što koristi usluge drugih poreznih obveznika, ali i svoje vlastite usluge posebni postupak primjenjuje se samo na dio usluga koje putnička agencija nabavlja od drugog poreznog obveznika. U tom slučaju putnička agencija će izračunati udio vlastite usluge u ukupnoj vrijednosti usluge na temelju stvarnih troškova ili na temelju tržišne vrijednosti usluga."

Navedeni stav sugerira na različit pristup u slučaju kada je tržišna vrijednost vlastite usluge poznata i u slučaju kada nije. U nastavku kroz praktične primjere pojašnjavamo obračune ovisno o tome da li je tržišna vrijednost vlastite usluge poznata.

7.1.1. Obračun kada je tržišna vrijednost poznata

Mišljenjem je istaknuto da u slučaju kada putnička agencija za organizaciju putovanja koristi usluge drugih poreznih obveznika i svoje vlastite usluge treba izračunati udio vlastite usluge u ukupnoj vrijednosti usluge na temelju stvarnih troškova ili na temelju tržišne vrijednosti usluga. Smatramo da iz navedenog proizlazi da se tržišna vrijednost primjenjuje samo kada je poznata, te da nije dozvoljena procjena tržišne vrijednosti. Siguran slučaj kada je tržišna vrijednost poznata je kada putnička agencija takvu uslugu pruža i samostalno. To je primjerice slučaj kada agencija ima zaposlenog turističkog vodiča i ima cjenik u kojem nudi uslugu turističkog vodiča kao samostalnu uslugu bez ostalih usluga kao što su smještaj i/ili prijevoz.

U svim ostalim slučajevima teret dokazivanja tržišne vrijednosti teži je, osobito ako ne postoji aktivno tržište takvih usluga u bližem okruženju putničke agencije, ili ako ne postoje javno dostupni podaci o tržišnim cijenama za pruženu vlastitu uslugu. Isključivanje vlastite usluge iz posebnog postupka oporezivanja putničke agencije u slučaju kada joj je tržišna vrijednost poznata, prikazujemo kroz praktični primjer u nastavku.

Primjer 2.a - 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 primijeni 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 dru-

gih agencija, i prema cjeniku samostalna usluga turističkog vodiča za tu relaciju i duljinu trajanja puta iznosila bi **9.000,00** kuna.

Obzirom da se vlastita usluga ne može oporezivati posebnim postupkom oporezivanja putničke agencije, **tržišnu vrijednost usluge turističkog vodiča 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
3.	Tržišna vrijednost vlastite usluge u aranžmanu	9.000,00
4.	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 putničke agencije na način kako slijedi:

Utvrđivanje porezne obveze u posebnom postupku		
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

Iznos od **9.000,00** kuna, koliko iznosi tržišna vrijednost vlastite usluge ne može se primijeniti poseban postupak oporezivanja, već redovan postupak oporezivanja kako slijedi:

Utvrđivanje porezne obveze u redovnom postupku		
1.	Tržišna vrijednost vlastite usluge (s uključenim PDV-om)	9.000,00
2.	PDV 25% (preračunata stopa 20%) 1 x 20%	1.800,00
5.	Porezna osnovica (neto) (rb.1 - rb.2)	7.200,00

Iz navedenih obračuna proizlazi da će se u knjigu IRA za ovaj paket aranžman kao osnovica upisati iznos od **11.200,00** kuna (4.000,00 + 7.200,00), te obveza za PDV u iznosu od **2.800,00** kuna (1.000,00 + 1.800,00).

7.1.2. Obračun prema stvarnim troškovima

U slučaju kada tržišna vrijednost vlastite usluge nije poznata isključenje iznosa koji se odnose na vlastitu uslugu obavlja se tako da se izračuna srazmjerni dio između troškova vlastite usluge i troškova iz računa za usluge primljene od drugih. Taj omjer se potom primjenjuje na ukupan iznos zaračunat kupcu kako bi se dobio dio na koji treba primijeniti poseban postupak oporezivanja putničke agencije i dio vlastite usluge na koji treba primijeniti redovan postupak oporezivanja.

**Primjer 2.b - 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 u maržu bio uključen i dio dobiti koji se odnosi na vlastitu uslugu. Da se to ne dogodi potrebno je izračunati udio vlastite usluge u ukupnom trošku usluga i taj udio primijeniti na ukupnu vrijednost paket aranžmana zaračunatu kupcu. To 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 u postotku iznosi **19,60%**. Utvrđeni udio vlastite usluge treba primijeniti na ukupnu vrijednost paket aranžmana na slijedeći način:

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 ukupne osnovice i obveze za PDV			
Poseban postupak oporezivanja - putničke agencije			
1.	Vrijed. paket aranžmana (bez vlastite usluge)	36.984,00	
2.	Troškovi nabavljenih usluga s PDV-om	32.000,00	
3.	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
Redovan postupak oporezivanja			
6.	Izračunata vrijednost vlastite usluge	9.016,00	
7.	PDV 25% - preračunata stopa 20% (rb.6 x 20%)	1.803,20	Obrazac PDV
8.	Osnovica za vlastitu uslugu (rb.6 - rb.7)	7.212,80	Obrazac PDV

Iz navedenih obračuna proizlazi da će se u knjigu IRA za ovaj paket aranžman kao osnovica upisati iznos od 11.200 kuna (3.987,20 + 7.212,80), te obveza za PDV u iznosu 2.800 kuna (996,80 + 1.803,20).

7.1.3. Izdavanje računa

Za putnički aranžman koji istovremeno sadrži i vlastite usluge i usluge primljene od drugih nije potrebno izdavati dva odvojena računa. Naime, ne postoji zakonska zapreka da se na istom računu istovremeno primjene oba postupka oporezivanja, redoviti i onaj po posebnom postupku oporezivanja - putničke agencije iz članka 91. ZPDV-a. U tom slučaju potrebno je voditi računa da se **na računu jasno izdvoji dio iznosa na koji se primjenjuje redovni postupak od iznosa koji je uključen u poseban postupak oporezivanja**. O navedenom se očitovao 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

Kupac:

"Fet" d.o.o.
Srpanska 21, 10 000 Zagreb
OIB 24444632110

Račun br. 34/VL/1

Mjesto i datum izdavanja računa: Zagreb, 16. travanj 2019.

Vrijeme izdavanja: 9:45

Račun izdan prema ugovoru za paket aranžman "Tri dana u Rimu" br. 123/15 - razdoblje 10.4 do 12.4.2019.

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
	(A) Ukupno usluge			44.196,80

* Posebni postupak oporezivanja - putničke agencije

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

Obračun PDV-a	Osnovica za PDV	Iznos PDV-a
Obračun PDV-a 25%	7.212,80	1.803,20
(B) Ukupno PDV:		1.803,20
Ukupan iznos računa (A+B):		46.000,00

Datum dospijeca: 27. travanj 2019.

Način plaćanja: transakcijski račun

Ime i prezime odgovorne osobe:
Janko Janković

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

7.1.4. 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 preuzeti iz posebne evidencije za izlazne račune o kojoj smo pisali u poglavlju 5.6.2. ovog članka. Za račun 34/VL/1 u evidenciji biti će iskazani slijedeći podaci.

Podaci za račun 34/VL/1			
		Osnovica	PDV 25%
1.	PDV 25% na maržu	3.987,20	996,80
2.	Trošak vlastite usluge (PDV 25%)	7.212,80	1.803,20
3.	Ukupno za red. br. II.3 Obrasca PDV (rb.1 + rb.2)	11.200,00	2.800,00

7.2. Primjena oslobođenja na dio usluga obavljenih izvan EU

Odredbom članka 93. ZPDV-a 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. ZPDV-a. (vidi poglavlje 4.4. 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.



ističemo...

Pravo na oslobođenje od plaćanja PDV mora biti potkrijepljeno dokazima iz evidencija putničke agencije (*Mišljenje*)

Mišljenjem je pojašnjeno i da se dio porezne osnovice za jedinstvenu uslugu koji je oslobođen plaćanja poreza i dio koji je oporeziv **izračunava 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**. 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** kn
- računi koji se odnose na isporuke primljene u Francuskoj **57.000,00** kn
- ukupno primljeni računi dobavljača **100.000,00** kn

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. ZPDV-a.

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 treba obaviti na slijedeći način:

Utvrđivanje udjela usluga obavljenih unutar i izvan EU

		Iznos u kn	Udio u %
1.	Računi koji se odnos na isporuke primljene u Švicarskoj	43.000,00	43,00%
2.	Računi koji se odnos 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%** ($43.000 / 100.000 \times 100$), dok udio usluga primljenih u Francuskoj iznosi **57,00%** ($57.000 / 100.000 \times 100$). 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	Obrazac PDV
5.	Osnovica bez PDV-a (rb.3 - rb.4)	27.360,00	Obrazac PDV

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.

7.3. Pružena samo jedna usluga

Od 1. siječnja 2014. u primjeni je izmijenjena odredba članka 187. stavka 1. PPDV-a, prema kojoj **više nije uvjetovano** da se za obavljanje posebnog postupka moraju pružiti **najmanje dvije usluge**. Od tog datuma 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

Navedeno pravilo pojašnjeno je i Mišljenjem, te je dano i obrazloženje za promjenu u postupanju od 1. siječnja 2014:

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

Primjer 4. - Usluga smještaja

Putnička agencija "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 **1.500,00** kuna s uključenim 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.

7.4. Predujmovi za isporuku u posebnom postupku

Posebni problem mogu predstavljati predujmovi koji su primljeni za usluge koje će se zaračunavati u posebnom postupku oporezivanja putničke agencije. Naime, u trenutku primanja predujma ne mora biti poznata ukupna vrijednost računa koje će biti primljeni za usluge koje putničkoj agenciji za tak predujam obave drugi. Obzirom da se dio iznosa primljenog predujmom odnosi na tuđe usluge, ne treba čitav iznos predujma oporezivati PDV-om, već samo onaj dio koji se odnosi na maržu. Na koji način zadovoljiti obvezu obračuna PDV-a u slučaju kada se primljeni predujam odnosi na isporuku prema posebnom postupku oporezivanja marže putničke agencije propisano je odredbom članka 187. PPDV-a:

"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. PPDV-a proizlazi da **oslobodjenje 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. PPDV-a propisano je, da se PDV ne obračunava na predujam primljen u vezi usluge za koje je PDV obvezan platiti primatelj usluge, a to kod posebnog postupka oporezivanja putničke agencije nije slučaj.

8. Zastupanje i posredovanje

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. PPDV-a.

Članak 10. PPDV-a

...

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

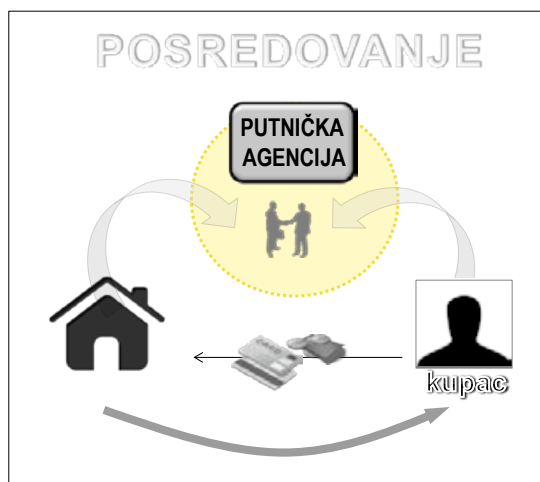
(4) Porezni obveznik – posrednik i zastupnik kod usluge posredovanja, odnosno zastupanja, mora navesti naziv/ime i prezime, osobni identifikacijski broj (OIB) ili PDV identifikacijski broj osobe za koju posreduje – zastupa.

Člankom 10. PPDV-a u istoj odredbi naveli su dva načina djelovanja u tuđe ime i za tuđi račun - posredovanje i zastupanje. Treba naglasiti da se radi o dva potpuno različita načina djelovanja putničke agencije koje rezultira i drugačijim odnosom putničke agencije s kupcem usluge, odnosno s izvornim pružateljem usluge smještaja ili druge turističke usluge. U nastavku o ovim posve različitim načinima djelovanja pišemo u zasebnim poglavljima.

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



Prema članku 10. stavku 3. i 4. PPDV-a, 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 posredovanja radi se o povezivanju nalogodavca (komitenta) s osobom koja bi pregovarala radi sklapanja određenog ugovora. To znači da je obveza putničke agencije kao posrednika pronaći osobu s kojom će nalogodavac pregovarati s ciljem sklapanja određenog ugovora. Putnička agencija u tom smislu može kao nalogodavca imati pružatelja ugostiteljske usluge ili pak samog putnika. Ako je nalogodavac pružatelj ugostiteljske usluge, posrednik ne ispostavlja nikakav račun gostu, već samo gosta upućuje na nalogodavca.



ističemo...

U tom slučaju jedini račun koji putnička agencija - posrednik ispostavlja je **račun nalogodavcu za uslugu posredovanja**.

Dakle, posrednik temeljem ugovora o posredovanju nema pravo ispostavljati račun u ime i za račun nalogodavca kako je to slučaj kod ugovora o zastupanju što pojašnjavamo u poglavlju koje slijedi. No, proizlazi da se i u tom slučaju na račun trebaju staviti podaci osobe za koju se obavlja usluga posredovanja kako je to naglašeno Mišljenjem:

“Porezni obveznik koji obavlja uslugu posredovanja u računu, mora navesti naziv/ime i prezime, osobni identifikacijski broj (OIB) ili PDV identifikacijski broj osobe za koju posreduje.”

Smatramo da je osobito iz ovog stava evidentno da bi se u odredbama ZPDV-a i PPDV-a trebali jasnije razdvojiti pojmovi posredovanja i zastupanja kako bi odgovarali specifičnostima ugovornih odnosa kako su precizirani odredbama ZOO-a, te učincima koje imaju na ispostavljene račune. Naime, **na računu za posredovanje podaci za osobu za koju se posreduje upisani su kao podaci o kupcu, obzirom da se radi o istoj osobi**. Smatramo da na takvom računu nema potrebe iste podatke ponavljati kao podatke osobe za koju se posreduje, niti smatramo nužnim naznačiti da je kupac ujedno osoba za koju se posreduje ako je to jasno iz opisa obavljene usluge.

Gore citirana napomena odnosi se na račune ispostavljene od putničke agencije koja djeluje u tuđe ime i za tuđi račun kao zastupnik, što pojašnjavamo u poglavlju 8.2. ovog članka. U nastavku pojašnjavamo pružanje posredničke usluge kroz praktične primjere, te pojašnjavamo specifičnosti naplaćivanja predujmova kod obavljanja usluge posredovanja.

8.1.1. Posredovanje za nalogodavca iz RH

Putnička agencija koja nastupa u tuđe ime i za tuđi račun – posrednik, obračunava i plaća PDV na pripadajuću mu proviziju i to po stopi od 25% i ne primjenjuje posebni postupak. Kao pojašnjenje prenosimo primjer dan u Mišljenju.

Primjer 5. - Posredovanje za nalogodavca iz RH

Putnička agencija i porezni obveznik koji smješta goste u hotelu sklopili su ugovor temeljem kojeg agenciji pripada **10% provizije** ako u određenom razdoblju posredovanjem u prodaji **ostvari 200 noćenja** u tom hotelu. **Za svako naredno noćenje provizija je 12%**. Putnik cijenu sobe plaća izravno hotelu.

U ovom slučaju putnička agencija nastupa kao posrednik, djeluje u ime i za račun hotela. Putnička agencija putniku odnosno kupcu samo obavlja rezervaciju sobe u hotelu. Usluga putničke agencije obavljena je hotelu, agencija će hotelu ispostaviti račun za svoju proviziju svaki put kada obavi rezervaciju sobe u hotelu. Kada se hotel nalazi u tuzemstvu, provizija se oporezuje hrvatskim PDV-om po stopi od 25%, ali hotel ima pravo na odbitak pretporeza koji mu je za uslugu posredovanja zaračunala putnička agencija.

8.1.2. Posredovanje za nalogodavca izvan RH

Ako je iznajmljivač porezni obveznik koji se nalazi izvan Hrvatske, na uslugu posredovanja ne obračunava se hrvatski PDV, jer je mjesto obavljanja usluge tamo gdje primatelj usluge ima sjedište ili stalnu poslovnu jedinicu kojoj su usluge obavljene. Pojašnjenje je danom Mišljenjem:

“U slučaju da putnička agencija posredničku uslugu obavlja poreznom obvezniku iz druge države članice ili iz treće zemlje na svoju uslugu neće obračunati PDV obzirom da se usluga posredovanja obavljena između poreznih obveznika oporezuje prema sjedištu poreznog obveznika primatelja usluge sukladno članku 17. stavku 1. Zakona.”

Dakle u takvim slučajevima **sastavlja se račun bez PDV-a na koji se stavlja napomena prijenos porezne obveze** (i u slučaju kada je nalogodavac iz EU i u slučaju kada je iz treće zemlje).

Kada se radi o prijenosu porezne obveze u EU iznos iz računa unosi se u poziciju I.4 Obrasca PDV, a putnička agencija dodatno obvezna je i:

- imati PDV-ID broj,
- pribaviti PDV-ID broj od nalogodavca iz druge države članice EU te,
- obaviti prijenos porezne obveze sastavljanjem Obrasca ZP.

Kada se radi o posredovanju za nalogodavca iz treće zemlje moguća su tri slučaja:

- **prijenos porezne obveze** (unos u r.b. I.4. Obrasca PDV) g kada je nalogodavac porezni obveznik iz treće zemlje, a transakcije su obavljene u EU
- **PDV iskazan na računu** g kada nalogodavac nije porezni, obveznik a transakcije su obavljene u EU
- **oslobođenje od PDV-a temeljem članka 49. stavke 1. točke d. ZPDV-a** g kada nalogodavac nije kupac i ako su transakcije obavljene izvan EU.

Obzirom da u jedinstvenoj usluzi putničke agencije mogu biti uključene transakcije obavljane i u RH i u EU i trećim zemljama, može doći do slučaja da je dio usluge putničke agencije oslobođen, dok se za dio treba napraviti prijenos porezne obveze. Detaljnije o oslobođenju i o posebnosti tako kombinirane usluge putničke agencije pišemo u posebnom poglavlju.

8.1.3. Predujam kod obavljanja usluga posredovanja

Mišljenjem je pojašnjeno i postupanje u slučaju kada **putnička agencija zaprimi predujam** u tuđe ime i za tuđi račun, odnosno u slučaju **kada obavlja posredovanje**:



"Ako porezni obveznik, koji posluje u tuđe ime i za tuđi račun, za davatelja usluge smještaja primi predujam te plaćeni iznos umanjen 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."

8.2. Zastupanje (poslovanje u tuđe ime)

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** obvezuje:

- **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 primati ispunjenje (uplate) od strane trećih osoba za obavljene usluge i obračunavati ih s iznajmljivačima u skladu s ugovorom, odnosno ovlašću.

Ukoliko se u postupku zastupanja samo sklapaju ugovori tada u poreznom smislu ovo djelovanje nije različito od onog koje se odvija prema ugovoru o posredovanju. No, ugovorom o zastupanju zastupnika se može ovlastiti i da ispostavlja račune umjesto nalogodavca. U tom slučaju djelovanje putničke agencije - zastupnika u poreznom smislu znatno je drugačije od djelovanja putničke agencije - posrednika.



ističemo...

U tom slučaju zastupnik ne primjenjuje posebni postupak oporezivanja već kupcu izdaje račun kako bi ga izdao i glavni isporučitelj usluge, a glavnom isporučitelju usluge za svoju proviziju ispostavlja račun s obračunom PDV-a po redovnom postupku oporezivanja.

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.

Nalogodavac³



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.

³ Umjesto izraza nalogodavac, na pojedinim mjestima koristit ćemo i izraze porezni obveznik, obveznik fiskalizacije, iznajmljivač, ovisno u kojem kontekstu promatramo nalogodavca.

Kada je ugovorom o zastupanju, putnička agencija zastupnik zadužena izdavati računa u ime i za račun nalogodavca, temeljem odredbi ZPDV-a o PDV-u i odredbi Zakona o fiskalizaciji proizlazi da je **putnička agencija, nakon obavljene turističke usluge u kojima je sudjelovao kao zastupnik, dužna:**

- **izdati račun kupcu** u ime i za račun nalogodavca,
- **dostaviti nalogodavcu primjerak tog računa**
- **za vlastitu uslugu zastupanja nalogodavcu ispostaviti svoj račun.**

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

8.2.1. Izdavanje računa kupcu

Kod ugovora o zastupanju u kojem je ugovorena i obveza izdavanja računa u ime i za račun nalogodavca, **za uslugu smještaja koju je iznajmljivač pružio kupcu, račun kupcu u ime i za račun nalogodavca ispostavlja zastupnik**. Obzirom da je isporučitelj usluge na takvom računu nalogodavac, a ne zastupnik, **račun koji putnička agencija - zastupnik ispostavlja za uslugu smještaja sastavlja se po poreznim pravilima koje bi primijenio i iznajmljivač** kada bi račun za tu uslugu ispostavljao izravno kupcu. 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. ZPDV-a.

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.

Sadržaj računa za zastupanje mora sadržavati elemente propisane člankom 79. ZPDV-a. 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. PPDV-a:

"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."

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 koju se zastupa. Smatramo da bi se o navedenom trebalo izjasniti Ministarstvo financija - Porezna uprava.

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.

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

Primjer 6. - 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 2019. putnik Svjetlan Vatić uplatio je predujam za jednostavni izlet "Slapovi Krke" u iznosu od **1.250,00** kuna.

Izlet je obavljen 18. travnja 2019. u organizaciji Putničke agencije Šubićevac kao vlastita usluga te agencije. 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/PA1/432

Mjesto i datum izdavanja računa:	Zagreb, 27. travnja 2019.	Kupac:	
		Ime i prezime:	Svjetlan Vatić
Vrijeme izdavanja:	10:20	Adresa:	Ožujška 33, Zagreb
Način plaćanja:	transakcijski račun	OIB	14444632110

R.b.	Trgovački naziv	Jed. cij.	Kol.	Iznos (u kn)
1.	Izlet "Slapovi Krke" od 18.04.2019.	1.000,00	1	1.000,00
(A) Ukupno neto usluga				1.000,00

Obračun PDV-a	Osnovica za PDV	Iznos PDV-a
Obračun PDV-a 25%	1.000,00	250,00
(B) Ukupno PDV:		250,00
Ukupan iznos računa (A+B):		1.250,00

Ime i prezime odgovorne osobe:
Janko Janković

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

Napomene:

- Usluga se oporezuje po PDV pravilima koja vrijede za Putničku agenciju Šubićevac. Obzirom da je Putnička agencija Šubićevac upisana u registar obveznika PDV-a, te je izlet obavila kao vlastitu uslugu, obavlja se redovni postupak oporezivanja. Da

je ta putnička agencija za izlet koristila tuđu uslugu tada bi se primjenio poseban postupak oporezivanja - putničke agencije.

Primjer 7.a - Zastupanje iznajmljivača - malog poreznog obveznika

Putnička Agencija Xyz iz Pule sklopila je ugovor o zastupanju s iznajmljivačem apartmana Lukom Ovidićem koji nije u sustavu PDV-a u trenutku obavljanja usluge.

Putnica Sanda Mužek je boravila u apartmanu Luke Ovidića u razdoblju 19. do 25. travnja 2019. Putnička agencija ispostavlja račun u ime iznajmljivača slijedećeg sadržaja:

Luka Ovidić.
Jurina 42, Šibenik
OIB 12345678910

ZASTUPNIK:

Putnička agencija Xyz d.o.o.
Livadićeva 14, Pula
OIB 11444433322

Račun br. 23/PA1/432

Mjesto i datum izdavanja računa:	Zagreb, 28. travnja 2019	Kupac:	
		Ime i prezime:	Sanda Mužek
Vrijeme izdavanja:	9:30	Adresa:	A. Augustinčića, Zagreb
Način plaćanja:	transakcijski račun	OIB	32875632455

R.b.	Trgovački naziv	Jed. cij.	Kol.	Iznos (u kn)
1.	Apartman Luka Ovidić br. 4 od 19. do 25. 04.2019.*	1.000,00	7	7.000,00
2.	Boravišna pristojba**	7,00	7	49,00
Ukupan iznos računa (A+B):				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

Ime i prezime odgovorne osobe:
Bogdan Krasnić

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

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 ZPDV-a obzirom da nalogodavac, u ovom slučaju privatni iznajmljivač Luka Ovidić nije u sustavu PDV-a, te se u smislu odredbi ZPDV-a smatra malim poreznim obveznikom. Navedena odredba jednako se primjenjuje neovisno o tome da li je putnička agencija u sustavu PDV-a ili nije.

8.2.2. 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 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 zastupnika, pa smatramo da primjerak takvog računa treba zadržati i zastupnik.

**ističemo...**

Smatramo da račune izdane 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.

Umjesto tiskanog primjerka zastupnik može račune čuvati i u elektroničkom obliku, vodeći računa o pravilima o načinima pohranjivanja elektroničke dokumentacije propisane odredbama OPZ-a i posebnih propisa koji uređuju elektroničku dokumentaciju.

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. Obzirom da smatramo upitnim da li se takav popis može smatrati računom temeljem odredbi članka 78. stavaka 7. i 8. ZPDV-a čak i kada sadrži sve elemente, bilo bi uputno da se Ministarstvo financija - Porezna uprava mišljenjem izjasni o ispravnosti opisanih postupanja.

8.2.3. 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 može iskazati na tom računu, jer to nije njegov račun, već se usluga zastupanja zaračunava na posebnom računu kojeg zastupnik ispostavlja nalogodavcu.

**ističemo...**

Zastupnik obavljenu uslugu zastupanja zaračunava nalogodavcu na zasebnom računu.

Primjer 7.b - Zastupanje iznajmljivača - malog poreznog obveznika

Ovaj primjer nastavlja se na primjer 7.a. 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 (izgled računa dan u primjeru 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.
Livadićeva 14, Pula
OIB 11444433322

Račun br. 23/PA1/432

Mjesto i datum izdavanja računa:	Zagreb, 27. travanj 2019.	Kupac:	
		Ime i prezime:	Luka Ovidić
Vrijeme izdavanja:	10:20	Adresa:	Ul. Sergijevaca 33, Pula
Način plaćanja:	transakcijski račun	OIB	26433433322

R.b.	Trgovački naziv	Jed. cij.	Kol.	Iznos (u kn)
1.	Usluga zastupanja na mjesec travanj 2015.	350,00	1	350,00
(A) Ukupno neto usluga				350,00

Obračun PDV-a	Osnovica za PDV	Iznos PDV-a
Obračun PDV-a 25%	350,00	87,50
(B) Ukupno PDV:		87,50
Ukupan iznos računa (A+B):		437,50

Ime i prezime odgovorne osobe:
Lino Čednar

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

8.2.4. Evidentiranja 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 pojašnjavamo kroz primjer.

Primjer 8. - 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 2019.

- Putnička agencija je ispostavila račun Udruzi u ime i za račun Hotela u iznosu od **11.300,00** kuna (od toga PDV **1.300,00** kuna);
- Udruga je uplatila iznos računa na žiro račun Putničke agencije;
- Putnička agencija ispostavila je račun Hotelu za uslugu zastupanja u iznosu **250,00** kn (od toga PDV 25% iznosi **50** kn);
- Obavljeno je prebijanja potraživanja za uslugu zastupanja i obveze za između Putničke agencije i Hotela;
- Putnička Agencija podmirila je obvezu prema Hotelu.

Knjiženja kod zastupnika:

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

Napomene:

1) 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 jer se obveza plaćanja PDV-a odnosi na nalogodavca koji je isporučitelj usluge smještaja.

Nakon obavljene usluge zastupanja, zastupnik ispostavlja račun nalogodavcu za obavljanu 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.)

8.2.5. 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 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 zastupnika - izdavatelja računa u tuđe ime:

- fiskalizirati račune prema podacima dobivenim od nalogodavca - obveznika fiskalizacije,
- radi prijave podataka o poslovnim prostorima sukladno odredbama članka 19. Zakona o fiskalizaciji **nalogodavcu pravovremeno**
 - poslati obavijest o namjeri otvaranja novog poslovnog prostora te doznačiti podatke potrebne za nadopunu in-

ternog akta nalogodavca, te prijavu poslovnog prostora preko ePorezne te

- dostaviti podatke o bilo kojoj promjeni podataka o poslovnom prostoru koji treba prijaviti preko ePorezne.

Obveze nalogodavca - obveznika fiskalizacije:

- u internom aktu predvidjeti izdavanje računa u poslovnom prostoru zastupnika,
- doznačiti primjerak internog akta zastupniku, odnosno uputiti ga o tome koji numerički niz treba koristiti za numeriranje računa
- omogućiti zastupniku korištenje svog certifikata za potrebe fiskalizacije gotovinskih računa.
- pravovremeno obaviti prijavu promjena u svezi poslovnih prostora sukladno uputama zastupnika te

Kako bi se smanjile mogućnosti pogreški u svezi pravovremene i ispravne prijave promjena u svezi poslovnih prostora u kojima zastupnici izdaju račune u ime i za račun nalogodavca, treba razmisliti o mogućnosti da se zastupniku omogući da preko ePorezne samostalno otvaraju i zatvaraju poslovne prostore ili barem da samostalno prijavljuju promjene vezane uz takve poslovne prostore.

9. Na kraju

Posebni postupak oporezivanja putničke agencije nije namijenjen isključivo društvima koje su registrirane za obavljanje turističke djelatnosti, već svima koji obavljaju usluge vezane uz putovanje. Od 1. siječnja 2014. u odredbe PPDV-a su uvedene značajne promjene, uvažavajući presude Europskog suda Pravde, te se danas posebni postupak primjenjuje i u slučajevima kada se usluga putničke agencije isporučuje fizičkoj osobi i kada se isporučuje pravnoj osobi, te i u slučajevima kada je pribavljena samo jedna usluga vezana uz putovanje.

Posebni postupak oporezivanja putničke agencije značajna je pomoć u poslovanju putničkih agencija, jer promatra čitav spektar usluga primljenih od drugih poreznih obveza kao jedinstvenu uslugu s jedinstvenim poreznim tretmanom, te smanjuje slučajeve kada se putnička agencija treba registrirati za potrebe PDV-a u drugim državama članice EU te značajno pojednostavljuje postupak obračuna PDV-a.

Literatura:

- 1) Putničke (turističke) agencije u sustavu PDV-a i Zakona o obveznim odnosima; Zvonimir Trampus; RiPup br. 5/2008 str. 67.
- 2) Poslovanje putničkih (turističkih) agencija - porezni i pravni aspekt; Zvonimir Trampus; RiPup br. 7/2010 str. 60.
- 3) Posebni postupak oporezivanja PDV-om putničkih agencija; Milivoj Friganović; RiPup br. 6/2013 str. 72.
- 4) Posebni postupak oporezivanja putničkih agencija; Ljubica Javor; RiPup br. 10/2013 str. 84.

