



# PDV kod usluga iznajmljivanja prijevoznih sredstava

Niko Rimac, dipl. oec.

U članku se pojašnjava utvrđivanje mjesta obavljanja usluga iznajmljivanja prijevoznih sredstava s aspekta obračuna i plaćanja PDV-a.

## 1. Općenito o mjestu obavljanja usluga

Da bi se pri obavljanju usluga mogao pravilno utvrditi postupak oporezivanja PDV-om, potrebno je točno odrediti mjesto gdje se usluga smatra obavljenom. Prema čl. 4. st. 1. toč. 3. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/2013 – 143/2014 - u nastavku teksta: Zakon), predmet oporezivanja u RH su usluge što ih porezni obveznik, koji djeluje kao takav, obavi uz naknadu u RH. Usluge što se obavljaju (ili se smatra da su obavljene) bilo gdje osim u RH, ne mogu biti predmet oporezivanja u RH, čak i kad ih uz naknadu obavlja tuzemni porezni obveznik. Odredbe Zakona o oslobođenju od plaćanja PDV-a na obavljene usluge mogu se primijeniti samo kada se, sukladno odredbama Zakona, takva usluga smatra obavljenom u RH.

Kako bi se utvrdilo mjesto oporezivanja usluge, potrebno je utvrditi o kakvoj se usluzi radi. Za utvrđivanje vrste usluge nedvojbeno je važnost ugovornih odredbi, koje u pravilu, trebaju omogućiti utvrđivanje vrste usluge, pa tako i mjesto njenog obavljanja.

Nakon što se utvrdi vrsta usluge, potrebno je utvrditi pripada li ona među one navedene čl. 18. – 26. Zakona (izuzeci od temeljnog načela utvrđivanja mjesta obavljanja usluga). Ako da, tada će odredbe jednog od navedenih članaka Zakona odlučiti o mjestu obavljanja usluge.

Ako predmetna usluga nije navedena čl. 18. – 26. Zakona, primjenjuje se jedno od temeljnih načela iz čl. 17. Zakona, što znači kako će se mjesto obavljanja usluge utvrditi:

- u državi primatelja usluge, ako je primatelj usluge porezni obveznik, ili
- u državi davatelja usluge, ako primatelj usluge nije porezni obveznik.

Na primjer, kada porezni obveznik sa sjedištem u RH obavlja savjetodavne, reklamne i slične usluge poreznom obvezniku koji ima

sjedište u drugoj državi članici, porezni obveznik u RH ne treba zaračunati PDV (čl. 17. st. 1. Zakona).

Prema čl. 16. Zakona, pri utvrđivanju mjesta obavljanja usluga primjenjuje se sljedeće pravilo:

- porezni obveznik koji obavlja djelatnosti ili isporuke koje se ne smatraju oporezivim isporukama dobara ili usluga u smislu čl. 4. st. 1. toč. 3. Zakona, smatra se obveznikom za sve primljene usluge,
- pravna osoba koja nije porezni obveznik, a registrirana je za potrebe PDV-a smatra se poreznim obveznikom.

## 2. Mjesto obavljanja usluge kada se radi o najmu prijevoznog sredstva

Sukladno čl. 56. Direktive Vijeća 2006/112/EZ (u nastavku: Direktiva), mjesto iznajmljivanja prijevoznih sredstava na kratki rok jest mjesto gdje se ta sredstva stvarno stavljaju na raspolaganje korisniku.

Kratki rok znači neprekidno posjedovanje ili korištenje prijevoznog sredstva tijekom razdoblja koje traje najviše 30 dana, odnosno, u slučaju plovila najviše 90 dana.

U pogledu provedbe navedene odredbe Direktive, čl. 38. Provedbene Uredbe Vijeća (EU) 282/2011 (u nastavku: Uredba), „prijevozna sredstva“ čine vozila, motorna ili bez motora, i druga oprema i uređaji namijenjeni prijevozu osoba ili stvari s jednoga mjesta na drugo, koju vozilo može vući, tegliti ili gurati, a uobičajeno su konstruirani tako da ih se koristi ili stvarno može koristiti za prijevoz.

Posrijedi su sljedeća vozila:

- a) cestovna, poput automobila, motocikla, bicikla, tricikla i karavana;
- b) prikolice i poluprikolice;
- c) željeznički vagoni;
- d) plovila;
- e) zrakoplovi;

- f) vozila posebno namijenjena za prijevoz bolesnih ili ozlijeđenih osoba;
- g) traktori i druga poljoprivredna vozila;
- h) invalidsko kolica na mehanički ili elektronički pogon.

Trajno imobilizirana vozila i kontejneri ne smatraju se prijevoznim sredstvima.

**Izraz "kratkoročno" znači stalan/neprekinut posjed prijevoznog sredstva u razdoblju ne duljem od 30 dana (za polovila, ne više od 90 dana),** pri čemu se neprekinut posjed ili uporabu utvrđuje ugovorom dviju strana, pri čemu, prema odredbama čl. 39. Uredbe, u obzir treba uzeti sljedeće:

- a) ugovor je pretpostavka kakvu se može opovrgnuti svakim zakonskim ili činjeničnim sredstvom, kako bi se utvrdilo stvarno neprekinuto trajanje posjeda ili uporabe,
- b) činjenica da je prekoračeno ugovorno razdoblje kratkoročnog najma zbog više sile neće utjecati na utvrđivanje trajanja neprekinutog posjeda ili uporabe prijevoznog sredstva,
- c) kad je najam istoga prijevoznog sredstva pokriven uzastopnim ugovorima ugovornih strana, smatra se da je riječ o neprekinutoj trajanju posjeda ili uporabe, u cjelini, prijevoznog sredstva, pri čemu se ugovor i moguća produljenja smatraju uzastopnim ugovorima,
- d) kad ne postoji zlouporaba, uzastopne ugovore ugovornih strana za različita prijevozna sredstva ne smatra se uzastopnim ugovorima,
- e) trajanje ugovora o kratkoročnom najmu ili ugovora sklopljenih prije ugovora koji se smatra dugoročnim ugovorom ne dovodi se u pitanje pod uvjetom da se ne radi o zlouporabi.

Prema odredbama čl. 40. Uredbe, mjesto stvarnog stavljanja prijevoznog sredstva na raspolaganje je mjesto na kojemu korisnik ili treći koji nastupaju u njegovo ime dođu u fizički posjed prijevoznog sredstva.

Prema odredbama čl. 23. Zakona, mjestom obavljanja usluga **kratkotrajnog iznajmljivanja prijevoznih sredstava** smatra se mjesto gdje se ta prijevozna sredstva stvarno stavljaju na raspolaganje primatelju usluge.

Nadalje, mjesto obavljanja usluga **dugotrajnog iznajmljivanja prijevoznih sredstava osobi koja nije porezni obveznik** je mjesto gdje ta osoba ima sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište.

Iznimno, mjestom obavljanja usluge **dugotrajnog iznajmljivanja plovila za razonodu osobi koja nije porezni obveznik** smatra se mjesto gdje je to plovilo stvarno stavljeno na raspolaganje korisniku, ako tu uslugu obavi isporučitelj iz mjesta u kojem ima sjedište ili stalnu poslovnu jedinicu koja se nalazi u tom mjestu.

Kako smo i naveli, pri dugotrajnom najmu prijevoznog sredstva (osim plovila za razonodu) osobi koja nije porezni obveznik, usluga najma oporezuje se u mjestu sjedišta korisnika najma, ili ako nema sjedište, u mjestu gdje je stalno nastanjen ili uobičajeno boravi.

Isporučitelj tada mora utvrditi to mjesto na osnovi podataka što ih je dao korisnik te ih provjeriti uz primjenu uobičajenih trgovačkih mjera sigurnosti, poput provjere identiteta. Kada se ista usluga obavlja osobi koja nije porezni obveznik i ima sjedište u više zemalja ili stalnu adresu u jednoj zemlji, a uobičajeno boravište u drugoj, prednost ima mjesto koje najbolje osigurava oporezivanje, tj. mjesto stvarne potrošnje.

Kada isporučitelj korisniku da na raspolaganje prijevozno sredstvo, s ili bez dovoljnog broja osoba koje će njime upravljati, kako bi korisnik mogao obavljati usluge prijevoza, a isporučitelj pri tome ne preuzima odgovornost za prijevoz, nego je odgovoran samo za stavljanje prijevoznog sredstva na raspolaganje, usluga ima obilježja

iznajmljivanja prijevoznog sredstva. No, kada se korisniku na raspolaganje stavlja prijevozno sredstvo zajedno s dovoljnim brojem osoba koje njime upravlja, smatra se da je isporučitelj preuzeo odgovornost za prijevoz te da je obavio tu uslugu. Pretpostavka da se radi o usluzi prijevoza može se opovrgnuti svakim zakonskim ili činjeničnim sredstvom, kako bi se utvrdilo stvarnu narav usluge.

Kada isporučitelj, osim davanja na raspolaganje prijevoznog sredstva, bilo kamo i prevozi korisnika ili drugu osobu koju mu je korisnik naveo i/ili njegova dobra, takvu se uslugu mora smatrati uslugom prijevoza (putnika i/ili dobara). Jednako je i kad isporučitelj cjelovito organizira i planira vrijeme prijevoza za korisnika, ali dio ili ukupne usluge nužne da bi on mogao obavljati uslugu korisniku zapravo obave podgovaratelji (davatelji usluge).

### 3. Primjeri utvrđivanja mjesta obavljanja usluga iznajmljivanja prijevoznih sredstava

#### Primjer 1. - Kratkotrajno iznajmljivanje automobila u RH osobi koja nije porezni obveznik iz druge DČ

*Rent-a-car društvo „A“ iz Pule iznajmilo je automobil austrijskom turistu. Najam je ugovoren na 20 dana. Turist je automobil preuzeo u Puli. Nakon 20 dana i 1.000 km prijeđenih u Hrvatskoj, te 2.000 km u Italiji, turist je vratio automobil.*

U predmetnom slučaju radi se o usluzi kratkotrajnog iznajmljivanja prijevoznog sredstva iz čl. 23. st. 1. Zakona koja se smatra obavljenom u RH te podliježe oporezivanju u RH. Tuzemni porezni obveznik (Rent-a-car „A“) dužan je na računu za predmetnu uslugu osobi koja nije porezni obveznik iz druge države članice (u nastavku teksta: DČ) obračunati hrvatski PDV po stopi 25%.

#### Primjer 2. - Kratkotrajno iznajmljivanje automobila u RH poreznom obvezniku iz druge DČ

*Rent-a-car društvo „A“ iz Pule iznajmilo je automobil austrijskom odvjetniku (obavlja samostalnu poslovnu djelatnost), koji automobil koristi za poslovne potrebe. Odvjetnik je predočio austrijski PDV identifikacijski broj. Najam je ugovoren na 20 dana. Odvjetnik je automobil preuzeo u Puli. Nakon 20 dana (1.000 km prijeđenih u Hrvatskoj i 2.000 km u Italiji) odvjetnik je vratio automobil.*

U predmetnom slučaju također se radi o usluzi kratkotrajnog iznajmljivanja prijevoznog sredstva iz čl. 23. st. 1. Zakona koja se smatra obavljenom u RH te podliježe oporezivanju u RH. Tuzemni porezni obveznik (Rent-a-car „A“) dužan je na računu za predmetnu uslugu poreznom obvezniku iz druge DČ obračunati hrvatski PDV po stopi 25%.

#### Primjer 3. - Dugotrajno iznajmljivanje automobila u RH poreznom obvezniku iz druge DČ

*Rent-a-car društvo „A“ iz Pule iznajmilo je automobil austrijskom odvjetniku (obavlja samostalnu poslovnu djelatnost), koji automobil koristi za poslovne potrebe. Odvjetnik je predočio austrijski PDV identifikacijski broj. Najam je ugovoren na 40 dana. Odvjetnik je automobil preuzeo u Puli.*

U predmetnom slučaju radi se o usluzi dugotrajnog iznajmljivanja prijevoznog sredstva poreznom obvezniku iz druge DČ koja se smatra obavljenom u državi u kojoj primatelj usluge ima sjedište, odnosno primjenjuje se temeljno načelo utvrđivanja mjesta obavljanja usluge iz čl. 17. st. 1. Zakona. Tuzemni porezni obveznik (Rent-a-car „A“) na računu za predmetnu uslugu poreznom obvezniku iz druge DČ ne obračunava PDV, nego prenosi poreznu obvezu na primatelja





usluge (tzv. „reverse charge“). Predmetnu uslugu tuzemni porezni obveznik dužan je izvijestiti i u Zbirnoj prijavi (Obrazac ZP).

#### **Primjer 4. - Dugotrajno iznajmljivanje automobila u RH osobi koje nije porezni obveznik iz druge DČ**

*Rent-a-car društvo „A“ iz Pule iznajmilo je automobil austrijskom građaninu. Najam je ugovoren na 40 dana. Austrijski građanin je automobil preuzeo u Puli.*

U predmetnom slučaju radi se o usluzi dugotrajnog iznajmljivanja prijevoznog sredstva osobi koja nije porezni obveznik iz čl. 23. st. 2. Zakona koja se smatra obavljenom u državi u kojoj primatelj usluge ima prebivalište ili boravište, što je u predmetnom slučaju Austrija. Stoga, predmetna usluga ne podliježe oporezivanju u RH, nego u Austriji. Pošto se porezna obveza ne može prenositi na osobu koja se ne smatra poreznim obveznikom (građanina), tuzemni porezni obveznik (Rent-a-car „A“) dužan je provjeriti svoje porezne obveze u Austriji, te će vjerojatno biti dužan registrirati se za potrebe PDV-a u Austriji te na predmetnu uslugu obračunati i platiti austrijski PDV kao austrijski porezni obveznik.

#### **Primjer 5. - Dugotrajno iznajmljivanje automobila u drugoj DČ poreznom obvezniku iz RH**

*Društvo za iznajmljivanje automobila „X“ iz Beča (Austrija) iznajmilo je automobil na 40 dana hrvatskom odvjetniku (koji obavlja samostalnu profesionalnu djelatnost) iz Rijeke. Odvjetnik je predočio hrvatski PDV identifikacijski broj. Automobil se koristi samo u Austriji.*

U predmetnom slučaju radi se o usluzi dugotrajnog iznajmljivanja prijevoznog sredstva poreznom obvezniku iz druge DČ koja se smatra obavljenom u državi u kojoj primatelj usluge ima sjedište, odnosno primjenjuje se temeljno načelo utvrđivanja mjesta obavljanja usluge iz čl. 17. st. 1. Zakona. Tuzemni porezni obveznik dužan je na predmetnu uslugu obračunati PDV, dok mu je odbitak pretporeza zabranjen temeljem čl. 61. st. 1. toč. a) Zakona. Predmetnu uslugu tuzemni porezni obveznik dužan je izvijestiti i u Prijavi za stjecanje (Obrazac PDV-S).

#### **Primjer 6. - Dugotrajno iznajmljivanje automobila u drugoj DČ hrvatskom „malom poreznom obvezniku“**

*Društvo za iznajmljivanje automobila „X“ iz Beča (Austrija) iznajmilo je automobil na 40 dana hrvatskom dermatologu iz Zagreba koji obavlja samostalnu profesionalnu djelatnost, ali nije upisan u registar obveznika PDV-a. Automobil se koristi samo u Austriji.*

Bez obzira što tuzemni primatelj usluge nije upisan u registar obveznika PDV, prema čl. 16. Zakona on se smatra poreznim obveznikom u odnosu na sve usluge koje su mu obavljene. Stoga, u predmetnom slučaju radi se o usluzi dugotrajnog iznajmljivanja prijevoznog sredstva poreznom obvezniku iz druge DČ koja se smatra obavljenom u državi u kojoj primatelj usluge ima sjedište, odnosno primjenjuje se temeljno načelo utvrđivanja mjesta obavljanja usluge iz čl. 17. st. 1. Zakona.

Prema odredbama čl. 77. st. 4. Zakona i čl. 154. st. 4. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. od 79/2013 do 15720/14), tuzemni „mali porezni obveznik“ (pravna ili fizička osoba koja obavlja gospodarsku djelatnost, ali nije ostvarila propisani cenzus obavljenih isporuka dobara ili usluga od 230.000,00 kn za upis u registar obveznika PDV-a) dužan je registrirati se za potrebe PDV-a (podnijeti zahtjev za dodjelu PDV identifikacijskog broja) 15 dana prije nego mu je obavljena usluga čije se mjesto obavljanja utvrđuje prema temeljnom načelu iz čl. 17. st. 1. Zakona. Dodijeljeni PDV identifikacijski broj „mali porezni obveznik“ dostavlja poreznom obvezniku iz druge DČ koji će obaviti predmetnu uslugu.

„Mali porezni obveznik“ dužan je na predmetnu uslugu obračunati PDV, dok mu je odbitak pretporeza zabranjen radi činjenice da nije upisan u registar obveznika PDV-a. Predmetnu uslugu „mali porezni obveznik“ dužan je izvijestiti u Obrascu PDV i Prijavi za stjecanje (Obrazac PDV-S).

#### **Primjer 7. - Obračun PDV-a u nautičkom turizmu**

*Na koji način stranci iz Europske unije i trećih zemalja koji su u Republici Hrvatskoj imenovali poreznog zastupnika obračunavaju, prijavljuju i plaćaju PDV-e za pružanje usluge chartera, te obračunava li se PDV za pružanje usluga chartera bez obzira na zastavu jahti, ako će iste vršiti ukrcaj gostiju izvan Republike Hrvatske primjerice u Italiji ili Crnoj Gori, a iskrcaj istih u Republici Hrvatskoj, u kojem postotku te na koji će se način vršiti obračun, prijava i plaćanje istog?*

Zakonom o pružanju usluga u turizmu (Narodne novine, broj 68/07, 88/10 i 30/14) kao jedna od usluga u nautičkom turizmu propisano je „iznajmljivanje plovinih objekata s posadom ili bez posade, s pružanjem ili bez pružanja usluge smještaja, radi odmora, rekreacije i krstarenja turista nautičara (charter, cruising i sl.)“.

Člankom 2. Pravilnika o uvjetima za obavljanje djelatnosti iznajmljivanja plovila sa ili bez posade i pružanje usluge smještaja gostiju na plovilu (Narodne novine, broj 99/2013), između ostalog, propisano je da je charter djelatnost iznajmljivanje plovila ili pružanje usluge smještaja na plovilu u unutarnjim morskim vodama i teritorijalnom moru RH sukladno posebnom propisu kojim je regulirano pružanje usluga u nautičkom turizmu.

Prema tome, kod charter djelatnosti se radi o obavljanju usluga, odnosno o usluzi davanja na korištenje plovila te se stoga na takvu uslugu primjenjuju odredbe Zakona o porezu na dodanu vrijednost, kojima se propisuje mjesto iznajmljivanja prijevoznih sredstava, u ovom slučaju plovila.

Određivanje mjesta oporezivanja kod navedene usluge ovisi o tome obavlja li se usluga iznajmljivanja plovila poreznom obvezniku ili osobi koja nije porezni obveznik te o tome obavlja li se kratkotrajno iznajmljivanje ili dugotrajno iznajmljivanje plovila. Pretpostavljamo da se u predmetnom slučaju radi o kratkotrajnom iznajmljivanju plovila.

Sukladno članku 23. Zakona o PDV-u mjestom obavljanja usluga kratkotrajnog iznajmljivanja prijevoznih sredstava smatra se mjesto gdje se ta prijevozna sredstva stvarno stavljaju na raspolaganje primatelju usluge.

Kako je već navedeno, kratkotrajnim iznajmljivanjem smatra se neprekidno posjedovanje ili korištenje prijevoznog sredstva tijekom razdoblja koje traje najviše 30 dana, odnosno, u slučaju plovila, najviše 90 dana.

U skladu s navedenim, mjesto obavljanja usluge chartera, odnosno davanja na korištenje plovila, sa ili bez posade, na vremenski period tijekom kojeg putnici noće na plovilu u slučaju kratkotrajnog iznajmljivanja plovila smatra se mjesto gdje se to plovilo stvarno stavlja na raspolaganje primatelju usluge. Prema tome, ako se primjerice obavlja usluga chartera na plovilu koje je u vlasništvu strane pravne osobe s početnom lukom Split na period od 20 dana tada je mjesto obavljanja takve usluge Republika Hrvatska jer je tu plovilo stvarno stavljeno na raspolaganje primatelju usluge, bez obzira na zastavu plovila.

Obzirom da je u navedenom slučaju mjesto obavljanje usluge u Republici Hrvatskoj strani porezni obveznik obavezan je podnijeti zahtjev za dodjelom PDV identifikacijskog broja Poreznoj upravi, Područnom uredu Zagreb, a danom dodjele PDV identifikacijskog broja ujedno se upisuje u registar obveznika PDV-a. Na takve pore-

