



# Poslovanje putničkih agencija – porezni aspekt

Neven Baica, mag. oec.

Od 1. srpnja 2013. godine u poreznu praksu RH uveden je posebni postupak oporezivanja putničke agencije čija je primjena obvezna kada se zadovolje propisani uvjeti Od 1. siječnja 2014. značajno su promijenjeni uvjeti primjene ovog postupka, a početkom 2015. objavljeno je i opsežno mišljenje Ministarstva financija–Porezne uprave o poslovanju putničkih agencija. U ovom 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. Poslovanje turističke agencije – pravni izvori

Poslovanje putničkih odnosno turističkih agencija<sup>1</sup> definirano je **Zakonom o pružanju usluga u turizmu** (Nar. nov., br. 130/17, 25/19, 98/19, 42/20 i 70/21). 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:
  - 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 su do tada regulirali poslovanje putničkih (turističkih) agencija i to:**

- 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

<sup>1</sup> Zakon o pružanju usluga u turizmu koristi pojam turističke agencije, dok porezni propisi koriste pojam putničke agencije. Ova dva pojma smatraju se sinonimima.

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, 29/18, 126/21, 114/22, 156/22–Uredba i 155/23; u daljnjem tekstu: **ZOO**).

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 usluge smještaja ili prijevoza, ali i druge usluge kao što je usluge turističkog vodiča, karte za koncerte, predstave, izložbe i slično. Usluge mogu biti pružane u Republici Hrvatskoj, ili u drugoj državi članici EU, odnosno trećoj zemlji, 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 sa sjedištem u EU 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 i 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22, 33/23 i 114/23; u daljnjem tekstu: **ZPDV**) – člancima **91.** do **94.** te
- **Pravilnikom o porezu na dodanu vrijednost** (Nar. nov., br. 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 1/17, 41/17, 128/17, 1/19, 01/20, 1/21, 73/21, 41/22, 133/22, 43/23 i 1/24; u daljnjem tekstu: **PPDV**) – 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 mogu kombinirati različiti aspekti djelovanja, bilo koja podjela aktivnosti putničke agencije biti će nedostatna, te može dovesti do pogrešnih zaključaka. Stoga u poglavljima koje slijede, te kroz praktične primjere, detaljnije pojašnjavamo gore navedene načine poslovanja putničke agencije.

## 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)..

Suština 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 i kombinacija 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.<sup>2</sup> To znači da će se posebni postupak primijeniti i u slučaju kada, primjerice, putnička agencija kupcu preprodaje avionsku kartu.

No, skrećemo pažnju da u jedinstvenu uslugu koja se oporezuje putnički aranžman u poreznom smislu, ne mogu biti uključene vlastite usluge putničke agencije, premda se u smislu djelatnosti takva usluga smatra uslugom vezanom uz putovanja. Naime, u okviru određene jedinstvene ponude putnička agencija uz tuđe usluge može uključiti i vlastite usluge, bilo da se radi o vlastitim smještajnim kapacitetima, prijevozu ili primjerice korištenju turističkog vodiča koji je u radnom odnosu u putničkoj agenciji. U tom slučaju u toj jedinstvenoj ponudi agencija istovremeno djeluje i za svoj i za tuđi račun. U poglavljima koje slijede detaljnije pojašnjavamo načine djelovanja putničke agencije.

#### 2.3.1. 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.

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

No, neovisno o navedenoj odredbi, način oporezivanja usluge koja putnička agencija obavi **u svoje ime, a za tuđi račun** razlikuje se od redovnog načina oporezivanja. Radi se o slučajevima kada putnička agencija organizira **putnički aranžman kod kojih isključivo koristi tuđe usluge smještaja i putovanja**. U tom slučaju putnička agencija **PDV je dužna obračunati primjenom posebnog postupka oporezivanja putničke agencije**

**Kada putnička agencija usluge pruža svojim vlastitim kapacitetima** tada obavlja usluge **u svoje ime i za svoj račun**. U tom slučaju putnička agencija će **PDV biti dužna obračunati primjenom redovnog postupka oporezivanja**.

**U slučaju kada putnička agencija istovremeno djeluje u svoje ime, ali i za svoj i za tuđi račun, kažemo da obavlja "mješovite usluge"**. U takvom slučaju na ispostavljenom računu za mješovite usluge biti će istovremeno primijenjena oba postupka oporezivanja: poseban postupak oporezivanja putničke agencije za dio koji se odnosi na tuđe usluge, te redovan postupak oporezivanja za vlastite usluge.

### 2.3.2. 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.

**Putnička agencija može javiti i kao zastupnik** u smislu izdavanja računa u ime i za račun iznajmljivača, što značajno mijenja položaj i obveze putničke agencije u odnosu na iznajmljivača i gosta. Premda smo svjesni činjenice da se pojmovi "zastupanje" i "posredovanje" često koriste kao sinonimi. Na to jasno upućuju i neke odredbe ZPDV-a u kojima se koristi izraz "zastupanje posrednika". Djelovanje putničke agencije kao posrednika i kao zastupnika pojasnit ćemo u posebnom članku koji ćemo objaviti u časopisu RiPup br. 6/2024.

Iz svega navedenog jasno je da kod ugovaranja putničkih aranžmana, odnosno drugih turističkih usluga nije dovoljno naglasiti da li se radi o djelovanju u svoje ili u tuđe ime, odnosno za svoj ili za tuđi račun, već treba detaljno opisati koje su obveze svake od ugovornih strana.

### 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 oporeziva 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)*.

Treba naglasiti da se navedeno odnosi samo na dio koji je oporeziv prema posebnom postupku oporezivanja putničke agencije. U slučaju kada se obavljaju vlastite usluge (smještaj, prijevoz ili usluga turističkog vodiča), ili se primjenjuje oslobođenje za posredovanje u trećim zemljama mjesto oporezivanja treba odrediti po vrsti pružene usluge.

### 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 oporeziva 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 mišljenje:

*"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. Isporučitelj i primatelj turističke usluge

Poreznu definicija organizatora putovanja–putničke agencije, odnosno isporučitelja usluge na koju se primjenjuje poseban postupak ne smije se poistovjetiti sa pojmom turističke agencije. Naime, odredbe ZPDV-a upućuje da je obveznik primjene posebnog postupka oporezivanja putničke agencije svatko tko organizira putovanje. S, druge strane *Zakon o pružanju usluga u turizmu* propisuje jasne uvjete tko i kada može pružati usluge u turizmu.



**ističemo...**

To znači da činjenica da je netko obavio turističku uslugu za koju je dužan primijeniti poseban postupak oporezivanja putničkih agencija, ne znači i da ima pravo obavljati usluge u turizmu prema odredbama *Zakona o pružanju usluga u turizmu*.





U poglavlju 3.1. prenosimo odredbe koje definiraju isporučitelja i primatelja usluge na koju se primjenjuje poseban postupak oporezivanja putničke agencije, dok u poglavlju 3.2. prenosimo tko sve može obavljati takve usluge prema *Zakonu o pružanju usluga u turizmu*.

### 3.1. Sudionici putničkog aranžmana prema odredbama ZPDV-a

U ovom poglavlju definiramo sudionike putničkog aranžmana sukladno odredbama ZPDV-a

#### 3.1.1. Organizatori putovanja – putničke agencije

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:

*“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.”*

Ova definicija dodatno je pojašnjena *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.”**

Mišljenjem jasno navedeno da se poseban postupak oporezivanja primjenjuje u svim slučajevima kada se kupcu pribave tuđe usluge koje se sastoje od prijevoza, smještaja ili drugih turističkih usluga. Navođenjem udruga, škola i fakulteta izrijeком su spomenuti i drugi pružatelji turističkih usluga koji su izrijeком navedeni u odredbama *Zakona o pružanju usluga u turizmu*, a navođenjem drugih poreznih obveznika obuhvaćene su i sve druge pravne i fizičke osobe koje imaju dozvolu, prema odredbama navedenog *Zakona*, obavljati turističke usluge pod određenim okolnostima.

No, za razumijevanje tko sve primjenjuje poseban postupak oporezivanja putničke agencije prema odredbama ZPDV-a puno je značajnije prethodno poglavlje mišljenja. Iz tog dijela mišljenja razvidno je, da za primjenu posebnog postupka oporezivanja putničke agencije:

- nije bitno tko obavlja uslugu ako se radi o uslugama u vezi s putovanjem te
- da nije niti nužno biti registriran kao putnička agencija.



### ističemo...

Iz navedenog proizlazi da poseban postupak putničke agencije, u okolnostima kada su kupcu pribavljene tuđe usluge koje se sastoje od prijevoza, smještaja ili drugih turističkih usluga, moraju obaviti svi porezni obveznici koji su upisani u sustav PDV-a, neovisno o tome da li su zadovoljili uvjete iz *Zakona o pružanju usluga u turizmu*.

To, međutim ne znači da je takvo postupanje ispravno u odnosu na odredbe *Zakona o pružanju usluga u turizmu*. Kako, se ne bi dogodilo da porezni obveznik koji je obavio ispravan porezni postupak dobije kaznu jer je prekršio *Zakon o pružanju usluga u turizmu*, u poglavlju 3.2. prenosimo odredbe ovog *Zakona* koje navode koje to pravne i fizičke osobe, i pod kojim uvjetima, mogu obavljati turističke usluge.

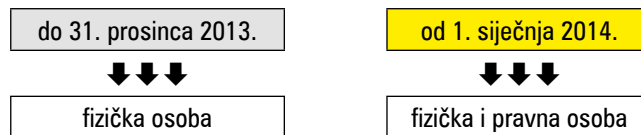
#### 3.1.2. Kupac (putnik)

Od 1. srpnja 2013. godine, 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. Promjenu donosi presuda Europskog suda pravde što je pojašnjeno 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 članka 187. stavka 4. PPDV-a koja je usklađena s gore navedenom presudom Europskog suda pravde prema kojoj se **putnikom treba smatrati svaka osoba kojoj putnička agencija obavlja usluge.**

#### Tko se smatra kupcem (putnikom)?



### 3.2. Pružatelji turističkih usluga prema Zakonu o pružanju usluga u turizmu

Tko smije pružati usluge u turizmu jasno je propisano odredbama *Zakona o pružanju usluga u turizmu*. U poglavlju koje slijede, pojašnjavamo tko su turističke agencije prema navedenom zakonu, te koje još osobe mogu i pod kojim uvjetima mogu obavljati pojedine turističke usluge iako nisu turističke agencije. Na kraju dajemo stav o tome da li postoji mogućnost povremenog obavljanje turističkih usluga od strane osoba kojima to nije djelatnost i koji nisu kao iznimke predviđeni u odredbama spomenutog *Zakona*.



### 3.2.1. Turističke agencije

*Zakon o pružanju usluga u turizmu* kao osnovnog pružatelja turističkih usluga definira turističku agenciju. Tako je odredbama *Zakona o pružanju usluga u turizmu* detaljno propisano:

- Koje su usluge turističke agencije (članak 12.);
- Obveza prijave početka pružanja usluga (članak 13.);
- Prostor u kojem posluje turistička agencija (članak 14.);
- Pružanje usluga turističke agencije u poslovnicima i izvan poslovnice (članak 15.) te
- Obveza zapošljavanja voditelja poslova, njegova odgovornost, te uvjeti za voditelja poslova te način polaganja stručnog ispita (članak 17. do 19.).

Od ostalih uvjeta ističemo obvezu isticanja tvrtke, sjedišta i radnog vremena koji su propisani člankom 20. *Zakona o pružanju usluga u turizmu*:

“(1) Turistička agencija dužna je na ulazu u poslovnicu odnosno drugi prostor u kojem posluje ili na drugom odgovarajućem mjestu ako se radi o građevini koja je zaštićeno kulturno dobro vidno istaknuti naziv tvrtke i sjedište turističke agencije.

(2) U tvrtki turistička agencija može, uz naznaku predmeta poslovanja »turistička agencija« ili »putnička agencija«, koristiti i izraze uobičajene u turističkom poslovanju, kao što su: »tours«, »travel« i slično.

(3) Turistička agencija dužna je na ulazu u poslovnicu vidno istaknuti radno vrijeme za rad s korisnicima usluga i pridržavati se istaknutog radnog vremena.

(4) Turistička agencija dužna je u svim pisanim promidžbenim materijalima u kojima nudi svoje usluge, kao i na svim poslovnim dokumentima i mrežnim stranicama vidljivo naznačiti tvrtku i sjedište turističke agencije te naznaku »turistička agencija« ili »putnička agencija«, na hrvatskom jeziku, a može ih istodobno naznačiti i na nekom drugom jeziku.”

Osim putničkih agencija, u pojedinim slučajevima, i druge osobe mogu obavljati turističke usluge, što pojašnjavamo u poglavljima koje slijede.

### 3.2.2. Ostali organizatori putovanja

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 članka 62. do 67. navedenog *Zakona*. U nastavku dajemo skraćeni i tabelarni prikaz normi iz navedenih odredbi.

#### Usluge turističke agencije koje pružaju dr uge pravne i fizičke osobe

ORGANIZATOR	USLUGA	UVJET
Pravna i fizička osoba iz članka 5. stavka 1. <i>Zakona</i>	organizirati putovanje (paket-aranžman i izlet) bez osnivanja putničke agencije	<b>Mjesto rezerviranja usluge:</b> 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.

ORGANIZATOR	USLUGA	UVJET
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 <b>Korisnici usluge:</b> isključivo članovi sindikata i udruga
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. <b>Korisnici usluge:</b> 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 <i>Zakona</i>	Usluge se pružaju isključivo u prostorima Hrvatskog ferijalnog i hostelski savez <b>Korisnici usluge:</b> 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	<b>Korisnici usluge:</b> 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 <i>Zakona</i>	<b>Korisnici usluge:</b> isključivo gosti u kojima se pruža usluga smještaja
Poljoprivrednik	pojedine usluge turističke agencije	<b>Mjesto obavljanja usluge:</b> na poljoprivrednom gospodarstvu
Ovlaštenik za akvakulturu	pojedine usluge turističke agencije	<b>Mjesto obavljanja usluge:</b> na uzgajalištu vodenih organizama
Ovlaštenik za ribolov	pojedine usluge turističke agencije	<b>Mjesto obavljanja usluge:</b> na vodama,
Lovovlaštenik	pojedine usluge turističke agencije	<b>Mjesto obavljanja usluge:</b> na lovištu
Šumoposjednik	pojedine usluge turističke agencije	<b>Mjesto obavljanja usluge:</b> u šumi,
Javne ustanove koje upravljaju zaštićenim područjima	usluge turističke agencije, bez osnivanja turističke agencije sukladno odredbama <i>Zakona</i> koje se odnose na turističku agenciju	<b>Mjesto obavljanja usluge:</b> područja kojim upravljaju
Ostale javne ustanove (koje ne upravljaju zaštićenim područjima)	usluge turističke agencije, bez osnivanja turističke agencije sukladno odredbama <i>Zakona</i> koje se odnose na turističku agenciju	<b>Uvjet:</b> da u okviru svoje osnovne djelatnosti nude uslugu organizacije putovanja



### 3.2.3. Organizatori putovanja na koje se ne primjenjuju odredbe Zakona

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.

### 3.2.4. Iznimka za turističke usluge u kongresnom turizmu

Odredbama članka 91. *Zakona o pružanju usluga u turizmu*, propisana je mogućnost da turističke usluge obave i **osobe koje organiziraju kongres**, neovisno o tome što nisu turističke agencije i što nisu pobrojane u odredbama članaka 12. do 25. *Zakona o pružanju usluga u turizmu*. Iz odredbe članka 91. stavka 6. navedenog *Zakona* možemo izvući definiciju na koje se to slučajevno odnosi:

*“Pružanjem turističkih usluga u kongresnom turizmu smatra se organizacija kongresa, događanja ili sličnih skupova, koji uključuju ponudu smještaja, prijevoza, turističkog transfera, izleta i drugih usluga u turizmu sudionicima skupova i događanja te osobama u njihovoj pratnji.”*

U odredbama članka 91. stavaka 1. do 5. *Zakona o pružanju usluga u turizmu* pojašnjeno je tko može pružati navedene usluge. Navedene odredbe citiramo:

*“(1) Turističke usluge u kongresnom turizmu su usluge osmišljanja idejnih rješenja, planiranja, savjetovanja, promocije, registracije sudionika te sadržajne i tehničke organizacije i provedbe skupova i događanja, a kada istodobno uključuju ponudu smještaja, prijevoza, turističkog transfera, izleta i drugih usluga u turizmu sudionicima skupova i događanja te osobama u njihovoj pratnji.*

*(2) Usluge iz stavka 1. ovoga članka mogu pružati samo turističke agencije i javne ustanove koje upravljaju zaštićenim podružjima, pod uvjetima propisanim ovim Zakonom.*

*(3) Iznimno od stavka 2. ovoga članka, usluge tehničke organizacije i provedbe skupova i događanja koji uključuju usluge smještaja mogu pružati i ugostitelji u svom ugostiteljskom objektu.*

*(4) Organizator kongresa, događanja ili sličnog skupa može bez angažiranja turističke agencije organizirati prijevoz, smještaj i prehranu za sudionike ako se trošak njihova sudjelovanja plaća iz sredstava organizatora ili sponzorstava, donacija i slično, bez naplate kotizacije i bilo kakvih drugih naknada za sudjelovanje od sudionika.*

*(5) Sudionik kongresa, događanja ili sličnog skupa iz stavka 4. ovoga članka ne može snositi troškove svoga sudjelovanja kroz osobno sponzorstvo, donaciju ili slično.*

Iz citirane odredbe ističemo stavak 3. i 4. u kojima je jasno propisano **kada turističke usluge u kongresnom turizmu mogu obavljati i osobe koje nisu putnička agencija**, odnosno kada ih mogu obavljati bez angažiranja putničke agencije. Navedenim odredbama jasno je propisano da je to moguće u slučaju kada trošak za sudjelovanje sudionika snosi organizator kongresa, događanja ili sličnog skupa:

- iz svojih sredstava ili
- iz sredstava donacija ili sponzorstva ali ne onih primljenih od sudionika kongresa.

Iz navedenog proizlazi da u slučaju kada poduzetnik želi organizirati kongres koji uključuje prehranu i/ili smještaj, a na kojem želi da sudjeluju i njegovi poslovni partneri, troškove prehrane i smještaja mora snositi na jedan od dva gore nabrojena načina. **Bilo kakvo zaračunavanje kotizacije koja sadrži troškove prehrane i smještaja** poslovnim partnerima čiji su radnici sudjelovali u kongresu, ili zaprimanje sponzorstva ili donacija od strane istih koja bi se mogla povezati s kongresom, odnosno događajem, **suprotno je odredbama Zakona o pružanju usluga u turizmu**.

**Isto vrijedi i u slučaju kada poduzetnik** podmiruje kotizaciju za djelatnike poslovnog partnera, za sudjelovanje na događaju koji organizira treća strana, te ju potom **prefakturira poslovnom partneru**. Iz navedenog jasno proizlazi slijedeći zaključak:



#### ističemo...

Trgovačkim društvima koje nisu putnička agencije nije dozvoljeno prefakturirati troškove kotizacije poslovnim partnerima, ako je u kotizaciju uključen trošak prehrane, smještaja ili prijevoza.

Jasno upozorenje o posljedicama takvog postupanja nalazi se u odredbi članka 107. stavka 1. točke 34. *Zakona o pružanju usluga u turizmu*. Navedenom odredbom predviđena je **novčana kazna od 663,61 do 3.981,68 eura** za pravnu osobu, fizičku osobu – obrtnika i trgovca pojedinca **ako pruža turističke usluge u kongresnom turizmu bez ispunjavanja uvjeta** propisanih za njihovo pružanje ili organizira kongrese i slične skupove u okviru svoje osnovne djelatnosti suprotno propisanim uvjetima za njihovo organiziranje ili u kotizaciju uključi trošak prijevoza, smještaja, izleta i pansioniskih obroka ili organizira prijevoz, smještaj i prehranu za sudionike bez angažiranja turističke agencije, osim u slučaju iz članka 91. stavka 4. ovoga *Zakona*, ili omogući sudionicima kongresa ili sličnog skupa pokrivanje njihovih troškova kroz osobno sponzorstvo, donaciju ili slično (članak 91. stavci 2., 5. i 6.).

### 3.3. Postoji li mogućnost pružanja usluga u turizmu izvan okvira Zakona o pružanju usluga u turizmu?

Odredbama članka 34. i 35. *Zakona o trgovačkim društvima*<sup>3</sup>; u daljnjem tekstu: **ZTD**) propisano je da trgovačko društvo može obavljati djelatnosti koje čine utvrđeni predmet poslovanja društva, no ako je za pojedine djelatnosti zakonom propisano da se mogu obavljati samo na temelju suglasnosti, dozvole ili drugog akta nadležnog tijela, predmet poslovanja u dijelu u kojem se odnosi na te djelatnosti upisuje se u glavnu knjigu sudskog registra. Upis tih dje-

3 Zakon o trgovačkim društvima (Nar. nov., br. 111/93, 34/99, 52/00 – Odluka USRH, 118/03, 107/07, 146/08, 137/09, 125/11 – Kazneni zakon, 152/11 (pročišćeni tekst), 111/12, 68/13, 110/15, 40/19, 34/22, 114/22, 18/23 i 130/23

latnosti u sudski registar provest će se samo na temelju prethodne suglasnosti ili dozvole toga nadležnog tijela.

Odredbom članka 35. stavka 2. ZTD-a, omogućeno je trgovačkom društvu da obavlja i djelatnost koja nije upisana, ali pod uvjetom **da se one u manjem opsegu ili uobičajeno obavljaju uz djelatnost koja čini utvrđeni predmet poslovanja društva.**

Postavlja se pitanje, da li se trgovačko društvo koje iznimno pruži uslugu u turizmu, a da nije zadovoljilo niti jedan od uvjeta propisanih Zakonom o pružanju usluga u turizmu može pozvati na navedenu odredbu ZTD-a.

Naše je mišljenje da je to malo vjerojatno. Naime, smatramo da su Zakonom o pružanju usluga u turizmu detaljno obuhvaćeni slučajevi kod kojih se uz utvrđeni predmet poslovanja društva uobičajeno može pojaviti i turistička usluga.

Dakle, obzirom da široku definiciju putničke agencije prema odredbama ZPDV-a, trgovačko društvo koje prefakturira troškove smještaja, primjerice svom poslovnom partneru, bit će dužno primijeniti poseban postupak oporezivanja putničke agencije, no to ne znači da je takvo postupanje ispravno u smislu odredbi Zakona o pružanju usluga u turizmu.



### ističemo...

Stoga smatramo da nije uputno obavljati neku od turističkih usluga (što uključuje i prefakturiranje smještaja, prijevoza ili prehrane), ukoliko to nije predviđeno odredbama Zakona o pružanju usluga u turizmu.

Upozoravamo, da u suprotnom, novčana kazna osim temeljem odredbi Zakona o pružanju usluga u turizmu može biti propisana i Zakonom o zabrani i sprječavanju obavljanja neregistrirane djelatnosti<sup>4</sup>.

## 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 primjerice:**

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

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. ZPDV-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 **sugeriira 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. Zastupanje i posredovanje

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 uložiti 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, porezni tretman tako izdanog računa ovisit će o poreznom statusu osobe koju putnička agencija zastu-

<sup>4</sup> Zakon o zabrani i sprječavanju obavljanja neregistrirane djelatnosti (Nar. nov., br. 61/11 i 66/19)



pa. 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.

I posredovanje se smatra djelovanjem u tuđe ime i za tuđi račun, pa se pri takvom djelovanju ne primjenjuje poseban postupak oporezivanja marže. Djelovanje putničke agencija kao posrednika i kao zastupnika pojasnit ćemo u posebnom članku koji ćemo objaviti u časopisu RiPup br. 6/2024.

#### 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. Poseban postupak–primjena

Izračun porezne osnovice u posebnom postupku oporezivanja putničke agencije specifičan je, a kod sastavljanja izlaznog računa treba voditi računa o napomeni. 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. Nemogućnost korištenja pretporeza

**Pret porez 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 pret porez po primljenim računima za opće rashode poslovanja koji se ne uključuju u izračun marže kao što su telefonski troškovi, troškovi električne 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, razlika u cijeni dobije se primjenom slijedeće formule:

<b>Marža</b>	=	Naplaćena naknada Kupcu	-	Troškovi za nabavljene usluge od drugih poreznih obveznika
--------------	---	-------------------------	---	--

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 **turističke pristojbe.** Obveznik plaćanja turističke pristojbe je isporučitelj usluge smještaja, koji ju plaća turističkoj zajednici u ime i za račun kupca. Stoga je turistička pristojba uvijek prolazna stavka na računima iznajmljivača, te ju isto tako, kao prolaznu stavku, zaračunava i putnička agencija. Da turističke pristojbe 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<sup>5</sup> 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) ZPDV-a za čiji račun putnička agencija djeluje, davatelj usluge smještaja obračunat će PDV po stopi od 13%.

<sup>5</sup> Turistička pristojba je u godini kada je objavljeno mišljenje bila propisana pod nazivom “boravišna pristojba”.

Međutim, putnička agencija koja će takvu uslugu smještaja prodati kupcu primijenit će posebni postupak oporezivanja i obračunati PDV **po stopi od 25%**. 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 od 25%, 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. Na navedeno upozorava i *Mišljenje*:

*“Iznos PDV-a koji je putnička agencija obvezna platiti izračunava se primjenom preračunane stope PDV-a na ostvarenu razliku u cijeni”*

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%**.

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** eura po osobi. Putnička agencija iz Zagreba dobila je:

- račun od hotela iz Ljubljane u protivrijednosti od **12.000,00** eura s uključenim slovenskim PDV-om,
- račun prijevoznika u iznosu od **6.500,00** eura 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** eura od putničke agencije iz Poreča koja nije u sustavu PDV-a.

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

## Objavite svoje financijske izvještaje u RiPup-u

Cijena: **130<sup>00</sup>** EUR + PDV

T: **01 / 49 21 737**

#### 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.

#### 5.4. 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** ➔ 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**) ➔ 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 2024.

**Vrijeme izdavanja:** 10:20

R.b.	Trgovački naziv	Jed. cij.	Kol.	Iznos
1.	Avionska karta Zagreb-Split, dan leta: 1. travanj 2024.	1.500,00	1	1.500,00
Ukupan iznos računa				1.500,00

*Posebni postupak oporezivanja – putničke agencije.*

**Datum dospijeca:** 6. travanj 2024.

**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 **treba li se ova napomena 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.”**”*

U ovom stavu nije izričito naglašeno da napomenu treba staviti i na gotovinski račun, čime se izbjeglo izravno izlaganje činjenici da napomena za gotovinski račun iz OPZ-a nije propisana OPZ-om. Ipak, smatramo da je smisao citiranog dijela *Mišljenja*, uputiti porezne obveznike da i na gotovinske račune stavljaju napomenu o posebnom postupku.



**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”**.

## 5.5. Evidencije i izvještaji

Za posebni postupak oporezivanja putničke agencije nisu propisane posebne evidencije kao što je to u slučaju primjene *posebnog postupka oporezivanja marže za rabljena dobra, umjetnička djela, kolekcionarske ili antikne predmete*.



**ističemo...**

To znači da porezni obveznik ima **slobodu u kreiranju načina na koji će pripremiti podatke** o utvrđenoj marži, osnovici, te obračunatom PDV-u na maržu.

Mogućnost da se podaci za unos u obrazac PDV **ne moraju proizlaziti isključivo iz knjige URA, IRA** i drugih propisanih evidencija, jasno je propisana člankom 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). Putnička agencija treba oformiti evidenciju će osigurati sustavno praćenje podataka po svakom pojedinom putničkom aranžmanu, ali i gostu, odnosno korisniku usluge.



**ističemo...**

Iz takve evidencije moraju se moći dobiti **podaci koji potvrđuju na koji je način izračunata marža, te iznos osnovice za PDV i iznos PDV-a**, za svaki ispostavljeni račun u posebnom postupku oporezivanja–putničke agencije.

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 poglavljima koja slijede.

### 5.5.1. 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).**



#### ističemo...

S obzirom na to da se i u ulaznim računima, i u izlaznim računima turistička pristojba iskazuje zasebno, kao prolazna stavka iz čl. 33. st. 3. *ZPDV-a*, uputno je po gostu pratiti i iznose **turističke pristojbe**.

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.

Slika 1.: Prijedlog izgleda Evidencije i obračuna putničkog aranžmana

### EVIDENCIJA I OBRAČUN PUTNIČKOG ARANŽMANA

Broj: 26/24

Opis putničkog aranžmana: 4 dana u Pragu za 5 osoba

Evidencija računa drugih poreznih obveznika

R. br.	Broj računa	Datum	Dobavljač/ naziv usluge	Iznos u valuti računa		Iznos u EUR
				Valuta	Iznos	
1	2	3	4	5	6	7
1.	115/2	1.04. 2024.	Hotel Amistad - Prag / usluga punog pansiona	EUR	1.600,00	1.600,00
2.	4/ZS/6	3.04. 2024.	Putnička agencija Laguna / prijevoz autobusom	EUR	1.200,00	1.200,00
<b>A. Ukupno ulazni računi:</b>						<b>2.800,00</b>
<b>B. Ukupno zračunato putnicima:</b>						<b>3.400,00</b>

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

<b>C. Porezna osnovica (bruto) (B-A):</b>	<b>600,00</b>
<b>D. PDV 25% (C * 0,20):</b>	<b>120,00</b>
<b>E. Porezna osnovica (neto) (C - D):</b>	<b>480,00</b>

Sastavio: –

Datum: 7. travnja 2024.

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.

### 5.5.2. 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 porezne evidencije 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 (dvojici 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.**

## Telefon za konzultacije

01/48 36 046 ; 01/49 21 739

Ponedjeljkom i četvrtkom

od 11.00 do 15.30 sati,

utorkom, srijedom i petkom

od 8.30 do 13.00 sati.



**BESPLATNO ZA PRETPLATNIKE**



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.

Slika 2.: Prijedlog izgleda Evidencije izlaznih računa putničkog aranžmana

EVIDENCIJA IZLAZNIH RAČUNA PUTNIČKOG ARANŽMANA							
							4 / 2024
R. br.	Broj računa	Datum	Kupac/ primatelj dobra ili usluga	Ukupan iznos računa	Marža		Br. obračuna putn. aranžm.
					Osnovica	PDV 25%	
1	2	3	4	5	5	6	7
1.	34/PA/2	9.04.2024.	SLS.d.o.o., Runjaninova 2, Zg OIB: 1234567890	15.000,00	12.000,00	3.000,00	26/24
2.	35/PA/2	10.04.2024.	Ivan Mikulić, A. Augustinčića 4, Zg OIB: 4534567890	2.000,00	1.600,00	400,00	26/24
---	-----	-----	<b>Za red. br. II.3 Obrasca PDV 4/2024</b>		<b>13.600,00</b>	<b>3.400,00</b>	-----

### 5.5.3. 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 u red. br. **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%	<b>13.600,00</b>	<b>3.400,00</b>
...	...	...

## 6. Pružanje usluga vlastitim kapacitetima ili zaposlenicima

Nije rijedak slučaj da putnički aranžman istovremeno sadrži usluge koje izravno obavlja putnička agencija i usluge koje su primljene od drugih. Odredbom članka 91. *ZPDV*-a izriječno 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...**

**Na vlastite usluge putnička agencija PDV obračunava i plaća po redovnom postupku oporezivanja, a ne primjenom posebnog postupka oporezivanja putničke agencije.**

Na ovu činjenicu upozorava i Mišljenje:

*“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.”*

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

- **smještaj kupaca u vlastitim smještajnim kapacitetima** (apartmanima, hotelima) neovisno da li su u vlasništvu ili su u najmu),
- prevoženje kupaca vlastitim prijevoznim sredstvima (neovisno da li su u vlasništvu ili su u najmu),
- **pružanje usluge turističkog vodiča, animatora** od strane radnika putničke agencije.

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.**

Činjenicu da, u slučaju kada putnička agencija usluge obavlja vlastitim kapacitetima, treba voditi računa o različitim poreznim tretmanima svake pojedine vlastite usluge Ministarstvo financija–Porezna uprava pojašnjava Mišljenjem:

*„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 organizatoru publici) osim ako se ne primjenjuje oslobođenje iz članka 39. stavka 1. točke n) Zakona.“*

Dakle, ukoliko je mjesto oporezivanja Hrvatska usluge se oporezuju nekom od propisanih stopa PDV-a, a koja će stopa biti primijenjena ovisi o vrsti usluge. U nastavku dajemo pregled najčešćih vlastitih usluga putničke agencije oporezivih u RH, s kratkim pojašnjenjima poreznih pravila:

- **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%.

## 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.

U tom slučaju putnička agencija na istom računu primijenit će dva različita 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**. S obzirom na to da vlastita usluga ne smije biti uključena u poseban postupak, proizlazi da ju je potrebno isključiti iz formule za izračun marže u posebnom postupku oporezivanja putničke agencije. *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. 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 ostalim slučajevima teret dokazivanja tržišne vrijednosti teži je, osobito ako ne postoji aktivno tržište takvih usluga, ili ako ne postoje javno dostupni podaci o tržišnim cijenama za pruženu uslugu. Isključivanje vlastite usluge iz posebnog postupka oporezivanja putničke agencije u slučaju kada joj je tržišna vrijednost poznata, prikazujemo u primjeru koji slijedi.

#### 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** eura.

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

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** eura. Turistička agencija uslugu turističkog vodiča nudi i za putničke aranžmane drugih agencija, i prema cjeniku samostalna usluga turističkog vodiča za tu relaciju i duljinu trajanja puta iznosila bi **9.000,00** eura.

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:

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** eura, što čini tržišnu vrijednost vlastite usluge. Na preostali dio od **36.000,00** eura 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** eura, 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** eura (4.000,00 + 7.200,00), te **obveza za PDV u iznosu od 2.800,00** eura (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** eura. Od drugih poreznih obveznika primljeni su računi u ukupnom iznosu od **32.000,00** eura.

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** eura. 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** eura 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	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	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** eura treba primijeniti redovan postupak oporezivanja, dok se na preostali iznos od **36.984,00** eura 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 **11.200,00** eura (3.987,20 + 7.212,80), te obveza za PDV u iznosu **2.800,00** eura (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.  
Sranjska 21  
10 000 Zagreb  
OIB 24444632110

**Račun br. 34/VL1/1**

**Mjesto i datum izdavanja računa:** Zagreb, 16. travanj 2024.  
**Vrijeme izdavanja:** 9:45

Račun izdan prema ugovoru za paket aranžman “Tri dana u Rim-u” br. 123/15 – razdoblje 10. 4. do 12. 4. 2024.

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

\* Posebni postupak oporezivanja – putničke agencije

**Obračun PDV-a (stavke s oznakom \*\*)**

	Onovica za PDV	Iznos PDV-a
Obračun PDV-a 25%	7.212,80	1.803,20
<b>(B) Ukupno PDV:</b>		<b>1.803,20</b>

**Ukupan iznos računa (A+B):** **46.000,00**

**Datum dospijeca:** 27. travanj 2024.

**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/VL1/1 u evidenciji biti će iskazani slijedeći podaci.



## Podaci za račun 34/VL1/

	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 eura (ukupno 160.000,00 eura). 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** eura
- računi koji se odnose na isporuke primljene u Francuskoj **57.000,00** eura
- ukupno primljeni računi dobavljača **100.000,00** eura

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

## 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	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** eura. Primjenom preračunate stope PDV-a od 20% utvrdili smo obvezu za PDV u iznosu **6.840,00** eura. Iznos PDV-a i iznos osnovice bez PDV-a (**27.360,00** eura) unosi se u redni broj II.3 Obrasca PDV.

## 7.3. Pružena samo jedna usluga

Na samom početku primjene odredbi ZPDV-a, jedan od uvjeta za primjenu bilo je obavljanje barem dvije usluge povezane s putovanjem. Međutim, ovo pravilo promijenila je presuda presude Europskog suda pravde C-163/91 Van Ginkel od 12. studenog 1992. godine, što je pojašnjeno Mišljenjem:

*“Posebni postupak oporezivanja primjenjuje se u situaciji kad putnička agencija kupuje i prodaje usluge kupcima koje se sastoje 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)*

Izmjenom članka 187. stavka 1. ZPDV-a, pravilo jedna usluga primjenjuje se i u RH. Prema navedenoj izmjeni, od 1. siječnja 2014. više nije uvjetovano da se za obavljanje posebnog postupka moraju pružiti najmanje dvije usluge.

## Broj usluga kao uvjet za posebni postupak

do 31. prosinca 2013.	od 1. siječnja 2014.
↓↓↓	↓↓↓
najmanje dvije usluge	može i samo jedna

To znači da se od tog datuma poseban postupak primjenjuje i u slučaju kada je obavljena samo jedna usluga povezana s putovanjem.

## Primjer 4. – Usluga smještaja

Putnička agencije "Tea" iz Rijeke dobila je narudžbu od kupca da mu osigura dvodnevni turistički smještaj u Pragu. Prijevoz nije organiziran već putnici do Hotela u Pragu dolaze i u vlastitom aranžmanu. Putnička agencija dobila je račun od Hotela u protuvrijednosti od **1.500,00** eura s uključenim češkim PDV-om. Agencija je ispostavila kupcu račun u iznosu od **1.990,00** eura.

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** eura 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

Na primljene predujmove putnička agencija dužna je obračunati PDV. Naglašavamo da to vrijedi i u slučaju kada je predujam primljen od poreznog obveznika iz EU. Naime oslobođenje iz članka 38. PPDV-a primjenjuje se samo u slučaju kada je PDV obvezan obračunati primatelj usluge, a to nije slučaj sa PDV-om na maržu, kao niti u slučaju kada se vlastite usluge odnose na smještaj ili prijevoz.

Za razliku od predujmova primljenih za usluge koje će biti oporezivanje redovnim postupkom, kod predujmova za koje će biti isporučena usluga po posebnom postupku nije oporeziv čitav zaprimljeni iznos već samo onaj dio koji se odnosi na maržu. Obzirom da u trenutku primanja predujma nije u potpunosti sigurno kolika će biti marža, u Mišljenjem je dana preporuka kako pristupiti navedenoj problematici:

"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.**"

Iz prije citiranog dijela mišljenja vidljivo je da je Ministarstvo Financija – Porezna uprava svjesno da u trenutku zaprimanja predujma putnička agencija ne mora uvijek raspolagati s točnim podatkom o razlici u cijeni, pa dozvoljava da se PDV obračuna na pretpostavljeni iznos marže.

Da, li navedeno znači da Porezna uprava neće reagirati i na značajna odstupanja u očekivanoj razlici u cijeni nije nam poznato, pa smatramo uputnim da se za potrebe oporezivanja predujma ipak sastavi kalkulacija na osnovu poznatih ili očekivanih cijena tuđih usluga, te ponudene cijene putničkog aranžmana, kako bi u konačnici razlika oporezivanja predujma i usluge bila što manja.

## 7.5. Suradnja s putničkim agencijama turoperatorima iz trećih zemalja

Izmjenama i dopunama odredbi članka 187. PPDV-a u odredbe koje reguliraju poseban postupak oporezivanja putničke agencije uključeno je i **pravilo koje se odnosi na poreznog obveznika čije sjedište ili stalna poslovna jedinica nije na području EU**, a koje se primjenjuje od 5. siječnja 2021. Navedena odredba dana je **novim stavkom 6. navedenog članka PPDV-a:**

"Posebni postupak oporezivanja putničkih agencija **ne primjenjuje se ako sjedište ili stalna poslovna jedinica poreznog obveznika iz koje se usluga obavlja nije na području Europске unije.**"

Na koji način od 5. siječnja 2021. trebaju postupati organizatori putovanja koje nemaju sjedište ili stalnu poslovnu jedinicu registriranu u jednoj od država članica pojašnjeno je u mišljenju Ministarstva financija – Porezna uprava<sup>6</sup> koje citiramo u cijelosti:

"Zaprimili smo upit u vezi primjene odredbe članka 187. stavka 6. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost u slučaju kada putničke agencije i turoperateri iz trećih zemalja prodaju paket putovanja građanima i tuzemnim poreznim obveznicima, te što se događa u slučaju da su po toj osnovi registrirani za potrebe PDV-a u Republici Hrvatskoj (dalje: RH). S tim u vezi postavlja se i pitanje kako trebaju postupiti tuzemne putničke agencije u slučaju kada posluju s putničkom agencijom ili turoperatorom iz treće zemlje, odnosno koje obveze u tom slučaju ima tuzemna agencija koja primjenjuje posebni postupak oporezivanja putničkih agencija. Također postavljeno je pitanje snosi li tuzemna putnička agencija odgovornost u slučaju ako se putnička agencija iz treće zemlje ne registrira i ne podnese porezne prijave u RH.

U vezi navedenog odgovaramo u nastavku.

## Objavite svoje financijske izvještaje u RiPup-u

Cijena: **130<sup>00</sup>** EUR + PDV

T: **01 / 49 21 737**

6 Mišljenje Ministarstva Financija – Porezna uprava "Suradnja s putničkim agencijama turoperatorima iz trećih zemalja (09.06.2022)", Broj klase: 410-19/21-02/246, Urudžbeni broj: 513-07-21-01/22-2, Zagreb, 09.06.2022



Obzirom da u upitu nema konkretnih informacija o isporukama obavljanim u okviru poslovnog odnosa između tuzemne putničke agencije i putničke agencije ili turoperatora iz treće zemlje ne možemo se sa sigurnošću očitovati, stoga odgovaramo načelno.

Čankom 91. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, br. 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, i 39/22, u daljnjem tekstu : Zakon o PDV-u) propisano je da se posebni postupak oporezivanja putničkih agencija odnosi na poslovanje putničkih agencija, ako posluju s kupcima u svoje ime, a koriste isporuke dobara i usluge drugih poreznih obveznika za obavljanje usluga putovanja. Taj postupak se 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. Zakona o PDV-u. Putničkim agencijama se u smislu Zakona o PDV-u smatraju organizatori putovanja.

Transakcije što ih putnička agencija obavi u vezi s putovanjem pod uvjetima iz ovog članka smatraju se jedinstvenom uslugom koju putnička agencija obavlja kupcu. Obavljena usluga oporeziva je prema mjestu sjedišta ili stalne poslovne jedinice putničke agencije iz koje se usluge obavljaju.

Člankom 187. stavkom 6. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, br. 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 1/17, 41/17, 128/17, 1/19, 1/20, 1/21, 73/21 i 41/22, u daljnjem tekstu: Pravilnik o PDV-u) propisano je da se posebni postupak oporezivanja putničkih agencija ne primjenjuje ako sjedište ili stalna poslovna jedinica poreznog obveznika iz koje se usluga obavlja nije na području Europske unije (dalje: EU).

**Prema tome, ako porezni obveznik nema sjedište ili stalnu poslovnu jedinicu poreznog obveznika iz koje se usluga obavlja na području EU, na njega se ne primjenjuju odredbe o posebnom postupku oporezivanja putničkih agencija.**

Nadalje, u smislu odredbi Zakona o PDV-u i sudske prakse Suda Europske unije (dalje: Sud EU) svaku transakciju općenito treba smatrati različitom i neovisnom i, s druge strane, transakcija koju ekonomski čini samo jedna usluga se **ne bi smjela umjetno rastavljati kako se ne bi utjecalo na funkcionalnost sustava PDV-a.**

**Riječ je o jedinstvenoj transakciji** kada su dva elementa ili radnje ili više njih koje isporuči porezni obveznik klijentu toliko usko povezani da objektivno čine jednu gospodarski nerazdvojivu uslugu, čije bi razdjeljivanje bilo umjetno. To je također slučaj kada se za jedan element ili više njih mora smatrati da predstavlja glavnu uslugu, dok se, suprotno, jedan element ili više njih mora smatrati kao jedna ili više pomoćnih usluga koje slijede poreznu sudbinu glavne.

**Usluga se smatra pomoćnom glavnoj usluzi** osobito kada za klijente ne predstavlja cilj sam po sebi, već sredstvo za korištenje najboljih uvjeta pružateljeve glavne usluge.

**Ako se među elementima od kojih se sastoji jedinstvena složena usluga ne može utvrditi glavni element i jedan ili više pomoćnih, elementi od kojih se sastoji ta usluga moraju se smatrati jednakovrijednima.**

Slijedom navedenog, u pojedinačnom slučaju **potrebno je utvrditi obavlja li** porezni obveznik koji nema sjedište ili stalnu poslovnu jedinicu na području EU:

- **pojedinačne usluge**, primjerice uslugu smještaja u turističkom objektu, uslugu prijevoza putnika, organizaciju izleta, večere, uslugu turističkog vodiča i slično, ili

- **jedinstvenu uslugu** koju čini više pojedinačnih elemenata, ali čije bi razdvajanje na pojedinačne elemente bilo umjetno.

**Ako porezni obveznik koji nema sjedište ili stalnu poslovnu jedinicu na području EU obavlja pojedinačne usluge, za svaku uslugu potrebno je utvrditi mjesto njenog obavljanja i ako se mjestom obavljanja smatra RH takva usluga podliježe oporezivanju hrvatskim PDV-om primjenom odgovarajuće porezne stope za dotičnu uslugu.**

Također, **ako** porezni obveznik koji nema sjedište ili stalnu poslovnu jedinicu na području EU **obavlja jedinstvenu uslugu putovanja, sadržanu od više elemenata** kao što su usluga smještaja u turističkom objektu u RH, usluga prijevoza putnika, organizacija izleta u RH, večera u hrvatskom restoranu, usluga turističkog vodiča i slično, a u kojoj usluga smještaja u turističkom objektu u RH predstavlja glavni element jedinstvene usluge, tada se preostale usluge smatraju pomoćnim uslugama koje dijele porezni tretman te glavne usluge.

**Cilj te jedinstvene usluge je** putovanje koje se realizira prvenstveno putem smještaja u turističkom objektu u RH te je cjelokupna potrošnja odnosno korištenje usluge i vezano uz taj element. Naime, u navedenom slučaju putovanje nije samo sebi svrha već je svrha smještaj u nekom od turističkih objekata u RH.

**U tom smislu, mjestom obavljanja spomenute jedinstvene usluge, sukladno odredbi članka 19. Zakona o PDV-u, smatra se RH, te ista podliježe oporezivanju hrvatskim PDV-om primjenom porezne stope kojoj podliježe glavni element jedinstvene usluge.**

Napominjemo da u slučaju ako su dva elementa jedinstvene usluge jednakovrijedna, a podliježu različitim poreznim stopama, primjenjuje se viša porezna stopa.

Na usluge koje pruža porezni obveznik koji nema sjedište ili stalnu poslovnu jedinicu na području EU, a koje se smatraju obavljenim u RH prema odredbama članaka 18. do 23. i članka 26. Zakona o PDV-u, bilo da je riječ o pojedinačnoj ili jedinstvenoj usluzi, ovisno o poreznom statusu primatelja usluge i o tome je li pružatelj usluge registriran za potrebe PDV-a u RH, PDV se plaća na sljedeći način:

- ako je primatelj tuzemni porezni obveznik ili strani porezni obveznik registriran za potrebe PDV-a u RH, a pružatelj usluge nije registriran za potrebe PDV-a u RH, primjenjuje se odredba o prijenosu porezne obveze temeljem članka 75. stavka 2. Zakona o PDV-u;
- ako je primatelj porezni obveznik, a pružatelj usluge je registriran za potrebe PDV-a u RH, pružatelj usluge zaračunava hrvatski PDV;
- ako je primatelj osoba koja nije porezni obveznik, primjerice građanin, pružatelj usluge zaračunava hrvatski PDV na jedan od sljedeća dva načina:
  - registrira se za potrebe PDV-a u RH ili
  - registrira se u jednoj od država članica EU za primjenu posebnog postupka oporezivanja za usluge koje obavljaju porezni obveznici bez sjedišta unutar EU prema odredbama članaka 119. do 125. Zakona o PDV-u (primjenjuje One Stop Shop–OSS).

Napominjemo da odredba članka 187. stavka 6. Pravilnika o PDV-u nema utjecaja na primjenu posebnog postupka oporezivanja putničkih agencija na način propisan člancima 91. do 94. Zakona o PDV-u, a koji primjenjuju tuzemni porezni obveznici.

Tuzemni porezni obveznik snosi odgovornost u slučaju ispunjenja uvjeta iz članka 127. i 127.a Zakona o PDV-u.”

