

## SPECIAL PROCEDURE OF TAXING IN TOURIST AGENCIES ACCORDING TO THE "NEW" LAW ON VALUE-ADDED TAX

### POSEBNI POSTUPAK OPOREZIVANJA TURISTI KIH AGENCIJA U SKLADU S „NOVIM“ ZAKONOM O POREZU NA DODANU VRIJEDNOST

VUDRIC, Nenad & OSTOJIC, Aleksandar

**Abstract:** *According to the Law on the provision of services in tourism, travel agency is a company, sole trader or organizational unit which provide travel organization or mediation in providing accommodation, other hospitality services, booking and sale of travel tickets. Travel agency can be organizer or mediator. According to the new Law on Value Added Tax in agencies which are organizers, special procedure of taxing is applied.*

**Keywords:** *travel agency, special taxation procedure, margin taxation, Input VAT deduction, Unique conveyance.*

**Sažetak:** *Prema Zakonu o pružanju usluga u turizmu, turisti ka agencija je trgova ko društvo, trgovac pojedinac, obrtnik ili njihova organizacijska jedinica koji pružaju usluge organiziranja putovanja ili posredovanja u pružanju usluga smještaja i drugih ugostiteljskih usluga te prodaji i rezervaciji putnih karata. Turisti ke agencije usluge mogu obavljati kao ogranzikator ili kao posrednik, a prema novom Zakonu o porezu na dodanu vrijednost prilikom obavljanja usluga kao organizator primnjenjuje se posebni postupak oporezivanja.*

**Ključne riječi:** *turisti ke agencije, posebni postupak oporezivanja, oporezivanje marže, odbitak pretporeza, jedinstvena isporuka.*



**Authors' data:** Nenad **Vudric**, univ.spec.oec., VPŠ Libertas, Trg J. F. Kennedyya 6b, Zagreb, nvudric@yahoo.com; Aleksandar **Ostojic**, univ.spec.oec., VPŠ Libertas, Trg J. F. Kennedyya 6b, Zagreb, sasa@vps-libertas.hr

## 1. Uvod

Prema 1. 7. *Zakona o pružanju usluga u turizmu* turisti ka agencija pruža usluge organiziranja putovanja ili posredovanja usluga vezanih uz putovanje i boravak turista.[1]

Ovisno o ugovorima sklopljenim između u agencije i pružatelja usluge, te agencije i korisnika usluge (putnika odnosno gosta), agencija posao može obaviti u svoje ime i za svoj račun, kao organizator te u tuđe ime i za tuđi račun, kao posrednik.

Ovisno o tome u kojem svojstvu agencija obavlja posao, o kojoj se usluzi radi i na kojem području je ona obavljena (Europska unija ili treće zemlje), ovisi i evidentiranje prihoda i nastali troškova odnosno oporezivanje djelatnosti turističke agencije.

Od 1. srpnja 2013. godine sve su turističke agencije postale obveznici fiskalizacije i moraju se pridržavati svih odredbi *Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom* [2]

## 2. Oporezivanje djelatnosti turističkih agencija

### 2.1. Primjena posebnog postupka oporezivanja

Na usluge turističke agencije od 1. srpnja 2013. primjenjuje se posebni postupak oporezivanja oporezivanjem razlike u cijeni (marže), a propisan je u Direktivi 2006/112/EZ koje je Hrvatska prihvatila, te ih od svog ulaska u Europsku uniju treba primjenjivati.

Posebni postupak oporezivanja marže turističkih agencija ugrađen je u „novi“ Zakon o porezu na dodanu vrijednost (dalje: Zakon o PDV-u) u čl. 91. – 94. [3] Dodatna pojašnjenja nalaze se u Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost (dalje: Pravilnik o PDV-u) u čl. 187. i čl. 195. [4]

Posebni postupak oporezivanja primjenjuje se ako turisti ka agencija posluje s putnicima u svoje ime, a pritom koristi isporuke dobara i usluge drugih poreznih obveznika za obavljanje usluga putovanja. Sve transakcije koje turisti ka agencija obavi u vezi s putovanjem (npr.: usluga smještaja, prijevoza, vodiča, posjet kulturnim događanjima kao što su koncerti, predstave i slično) smatraju se jedinstvenom uslugom koju turisti ka agencija obavlja putniku, korisniku usluge. Za primjenu posebnog postupka oporezivanja dovoljno je da turisti ka agencija putniku pruža samo jednu od navedenih usluga.

Posebni postupak oporezivanja ne primjenjuje kada:

- turisti ka agencija djeluje samo kao posrednik odnosno radi u tuđe ime i za tuđi račun (npr. kao posrednik prilikom iznajmljivanja apartmana između u iznajmljivača i putnika i u tom slučaju zarađuje unavremenu svoju proviziju)
- obavlja vlastite usluge (npr. usluge vlastitog turističkog vodiča ili prijevoz turista vlastitim prijevoznim sredstvom)
- prodaje usluge drugim poduzetnicima, drugim agencijama (B2B) (business to business).

U tim slučajevima primjenjuje se redovni postupak oporezivanja, prema odredbama čl. 33. Zakona o PDV-u.

## *2.2. Porezna osnovica i oslobo enje prilikom posebnog postupka oporezivanja*

Prema 1. 92. Zakona o PDV-u porezna osnovica, u vezi s jedinstvenom uslugom, jest razlika izme u ukupne naknade, bez PDV-a, koju pla a putnik i stvarnih troškova putni ke agencije za isporuke dobara ili usluga koje su joj obavili drugi porezni obveznici, ako su te transakcije obavljene izravno putniku.

Na tako dobivenu poreznu osnovicu od 1. srpnja 2013. porez se pla a po stopi od 25%. Prilikom izdavanja ra una putniku, turisti ka agencija nije dužna navesti iznos poreza, ve samo na ra unu treba nazna iti da se primjenjuje posebni postupak oporezivanja – putni ke agencije. Prema 1. 93. Zakona o PDV-u ako se transakcije što ih turisti ka agencija povjeri drugom poreznom obvezniku obavljaju izvan Europske unije, usluge putni ke agencije smatraju se posredni kom uslugom oslobo enom PDV-a temeljem lanka 49. ovoga Zakona. Kada se te transakcije obavljaju i unutar i izvan Europske unije, oslobo en je samo onaj dio usluge putni ke agencije koji se odnosi na transakcije izvan Europske unije.

Me utim, oslobo enje za usluge posredovanja ne primjenjuje se na putni ke agencije koje u ime i za ra un putnika obavljaju usluge u drugim državama lanicama.

## *2.3. Odbitak pretporeza*

Prema 1. 94. Zakona o PDV-u, PDV koji turisti koj agenciji obra unaju drugi porezni obveznici na transakcije koje se odnose na jedinstvenu uslugu koju agencija obavlja izravno putnicima ne može biti odbijen odnosno ne može biti vra en. No, PDV iskazan na ulaznim ra unima za nabavu dobara i usluga koje služe agenciji za obavljanje djelatnosti (nabava opreme, uredskog materijala, primanje usluga), turisti ka agencija i dalje može odbiti kao pretporez. Pravo odbitka pretporeza nije isklju eno zbog isporuka u vlastitom aranžmanu gdje se primjenjuje redovan postupak oporezivanja, tj. obra unava se i iskazuje PDV na izlaznim isporukama. Pravom na odbitak pretporeza se u tome slu aju osigurava neto princip poreza na dodanu vrijednosti.

## **3. Knjiženje poslovnih doga aja**

### *3.1. Agencija koristi usluge drugih poreznih obveznika*

Turisti ka agencija iz Zagreba organizira putovanje na maraton na Plitvi kim jezerima. Turisti ki aranžman uklju uje smještaj u hotelu, uslugu lokalnog vodi a i broj za sudjelovanje u utrci.

Za pruženu uslugu putniku primljeni su sljede i ra uni:

1. Ra un hotela „H“ za dva no enja s doru kom u iznosu 1.520,00 kn (od ega je usluga smještaja 1.327,43 kn, PDV po stopi 13% iznosi 172,57 kn a boravišna pristojba iznosi 20,00 kn)
2. Ra un turisti ke agencije „A“ za usluge lokalnog vodi a u iznosu od 400,00 kn (od ega je PDV 80,00 kn)
3. Ra un organizatora maratona za startni broj 120,00 kn.

Za navedeno putovanje putniku je izdan ra un u iznosu 2.500,00 kn, a kalkulacija naknade i poreza, te ra un prikazani su u sljede im tablicama:

Red. br.	Opis	Usluga			Ukupno
		Smještaj	Vodi	Startni broj	
1.	Nabavna cijena	1.500,00	400,00	120,00	2.020,00
2.	Ukupna naknada s PDV-om				2.500,00
3.	Marža s PDV-om (2-1)				480,00
4.	PDV 25% (prera unatom stopom 3x0,2)				96,00
5.	Marža umanjena za PDV (3-4)				384,00

Tablica 1. Kalkulacija naknade i poreza

Red. br.	Usluga	Iznos
1.	Turisti ko putovanje na Plitvi ki maraton	2.500,00
2.	Boravišna pristojba	20,00
3.	Ukupno za naplatu	2.520,00
St. 1. – „posebni postupak oporezivanja marže – putni ke agencije“		
St. 2. – prolazna stavka oslobo ena PDV-a temeljem 1. 33. st. 3. Zakona o PDV-u		

Tablica 2. Ra un za putovanje

Evidentiranje poslovnog doga aja u dnevniku turisti ke agencije:

Red. br.	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Primljeni ra un hotela za usluga smještaja			
	Usluga smještaja gosta	4192	1.500,00	
	Prolazna stavka – boravišna pristojba	2493	20,00	
	Obveze prema hotelu	220		1.520,00
2.	Primljeni ra un za usluge turisti kog vodi a			
	Usluga turisti kog vodi a	4192	400,00	
	Obveza prema turisti koj agenciji	220		400,00
3.	Ra un organizatora maratona za startni broj			

	Startni broj za maraton	4192	120,00	
	Obveza prema dobavlja u	220		120,00
4.	Ispostavljen račun putniku za putovanje			
	Potraživanje od putnika	1201	2.520,00	
	Obveza za PDV	2400		96,00
	Prolazna stavka – boravišna pristojba	2493		20,00
	Prihod od usluga	751		2.404,00

Tablica 3. Dnevnik knjiženja u račun unovodstvu turističke agencije

### 3.2. Agencija koristi vlastite i usluge drugih poreznih obveznika

Turistička agencija iz Zagreba organizira putovanje na maraton na Plitvičkim jezerima. Turistički aranžman uključuje smještaj u hotelu, uslugu vlastitog vodiča i broj za utrku.

Za pruženu uslugu putniku primljeni su sljedeći računi:

1. Račun hotela „H“ za dva noćenja s doručkom u iznosu 1.520,00 kn (od čega je usluga smještaja 1.327,43 kn, PDV po stopi 13% iznosi 172,57 kn a boravišna pristojba iznosi 20,00 kn)
2. Račun organizatora maratona za startni broj 120,00 kn.

Na temelju kalkulacije izračunati su troškovi vlastitog turističkog vodiča u iznosu od 200,00 kn.

Za navedeno putovanje putniku je izdan račun u iznosu od 2.500,00 kn. Na dio naknade primjenjuje se posebni postupak oporezivanja marže, a na ostatak redovni postupak oporezivanja. Da bi se odredilo što će se i kako oporezivati, treba obračunati udjele vlastitih usluga u vrijednosti ukupne usluge, što je prikazano u sljedećoj tablici:

Red. br.	Opis	Iznos	Udio
1.	Troškovi vlastite usluge	200,00	11%
2.	Troškovi nabavljenih usluga s PDV-om	1.620,00	89%
3.	Ukupni troškovi	1.820,00	100%

Tablica 4. Udio vlastitih usluga u ukupnoj usluzi

Nakon što su određeni udjeli vlastitih usluga u ukupnim uslugama u istom je omjeru potrebno podijeliti i prihode. Potom se, preračunatim stopama, utvrđuje iznos obveze PDV-a u ukupnoj isporuci.

Red. br.	Opis	Udio	Iznos	PDV
1.	Ukupno vrijednost isporuke	100%	2.500,00	176,00
2.	Vlastite usluge	11%	275,00	55,00
3.	Nabavljena usluga	89%	2.225,00	121,00

Tablica 5. Izra un PDV-a u usluzi putovanja

Sljede a tablica prikazuje elemente ra una koji se izdaje putniku za navedeno putovanje

Red. br.	Usluga	Iznos
1.	Turisti ko putovanje na Plitvi ki maraton	2.225,00
2.	Boravišna pristojba	20,00
3.	Usluga turisti kog vodi a	220,00
4.	PDV na vlastitu uslugu	55,00
3.	Ukupno za naplatu	2.520,00
St. 1. – „posebni postupak oporezivanja marže – putni ke agencije“		
St. 2. – prolazna stavka oslobo ena PDV-a temeljem 1. 33. st. 3. Zakona o PDV-u		

Tablica 6. Ra un za putovanje

Evidentiranje poslovnog doga aja u dnevniku turisti ke agencije:

Red. br.	Opis	Konto	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1.	Primljen ra un hotela za usluga smještaja			
	Usluga smještaja gosta	4192	1.500,00	
	Prolazna stavka – boravišna pristojba	2493	20,00	
	Obveze prema hotelu	220		1.520,00
2.	Ra un organizatora maratona za startni broj			
	Startni broj za maraton	4192	120,00	
	Obveza prema dobavlja u	220		120,00

3.	Troškovi vlastite usluge turisti kog vodi a			
	Troškovi	4	200,00	
	Obveze	2		200,00
4.	Ispostavljen račun putniku za putovanje			
	Potraživanje od putnika	1201	2.520,00	
	Obveza za PDV	2400		121,00
	Prolazna stavka – boravišna pristojba	2493		20,00
	Prihod od usluga	751		2.379,00

Tablica 7. Dnevnik knjiženja u računovodstvu turističke agencije

#### 4. Zaključak

Poseban postupak oporezivanja turističkih agencija prilikom isporuke jedinstvene usluge nabavljene od drugih poreznih obveznika predstavlja znatnu digresiju od uobičajenog oporezivanja prometa roba i usluga pdv-om u RH. U predmetnom slučaju turističke agencije ne obračunavaju iznos pdv-a na vlastitu isporuku množenjem zakonom propisane stope i porezne osnovice (cijene-prihoda) već je preračunavaju iz vlastite marže, te nemaju pravo korištenja odbitka pretporeza vezanog uz tu isporuku. Kod takvih isporuka, turističke agencije moraju voditi posebnu evidenciju, te nisu dužne iskazati iznos PDV-a na račun prema kupcima jer bi time otkrili esencijalnu poslovnu tajnu, iznos svoje marže-bruto zarade. U slučaju da turistička agencija pruža vlastite usluge dužna je postupiti po općima pravilima oporezivanja pdv-om, te ne smije primjenjivati poseban postupak. Za primjenu posebnog tretmana oporezivanja moraju se korisnicima usluge direktno izvršiti jedinstvene isporuke organizacije putovanja ili paket aranžmana od strane turističkih agencija (odsustvo dvostrukog posredovanja) s uvjetom da su predmetne usluge pribavljene od drugih poreznih obveznika. Posebni tretman oporezivanja jedinstvenih isporuka turističkih agencija proizlazi iz specifičnosti njihove djelatnosti (složenosti) i individualnog pristupa, ali i iz općeg tretmana oporezivanja porezom na dodanu vrijednost kod isporuka komisionarske naravi.

#### 5. Literatura

- [1] Zakona o pružanju usluga u turizmu, Nar. nov. br. 68/07 i 88/10.  
 [2] Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom, Nar. nov. br. 133/12  
 [3] Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Nar. nov. br. 73/13, 99/13 – Rješenje USRH i 148/13.  
 [4] Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, Nar. nov. br. 79/13, 85/13-ispravak, 160/13, 35/14



Photo 088. Bus from Požega / Autobus iz Požege