

Porez na dodanu vrijednost - Posebni postupci oporezivanja

Broj klase:410-19/13-01/251

Urudžbeni broj:531-07-21-01/13-01

Zagreb, 31.07.2013.

Posebni postupak oporezivanja PDV-om putničkih agencija od 01. srpnja 2013.

Pristupanjem Republike Hrvatske Europskoj uniji 01. srpnja 2013., uz već propisane posebne postupke oporezivanja za male porezne obveznike i posebni postupak oporezivanja marže za rabljena dobra, umjetnička djela, kolekcionarske ili antikne predmete, propisuje se, između ostalog, i posebni postupak oporezivanja putničkih agencija.

Posebni postupak oporezivanja putničkih agencija (dalje u tekstu: posebni postupak) propisan je odredbama članaka 91. do 94. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, broj 73/13, u daljnjem tekstu:Zakon). Posebni postupak primjenjivat će putničke agencije koje posluju s putnicima u svoje ime, a koriste isporuke dobara i usluge drugih poreznih obveznika pri obavljanju usluga putovanja. Stoga u slučaju da putnička agencija koristi vlastiti autobus za prijevoz putnika, takva usluga ne ulazi u posebni postupak te se na nju obračunava PDV prema redovnom postupku oporezivanja. Posebni postupak oporezivanja putničke agencije primijenjuju samo kad obavljaju usluge putnicima u svoje ime koristeći usluge drugih poreznih obveznika i taj postupak nije opcionalan, odnosno porezni obveznik ne može birati između posebnog postupka i redovnog postupka oporezivanja.

Posebni postupak se ne primjenjuje kada putničke agencije djeluju samo kao posrednici, odnosno u ime i za račun druge osobe i poreznu osnovicu izračunavaju na temelju odredbi članka 33. stavka 3. Zakona te naplaćuju samo uslugu posredovanja. Prema odredbama članka 91. Zakona putničkim agencijama smatraju se organizatori putovanja (tzv. turoperatori). Međutim posebni postupak ne odnosi se samo na putničke agencije i turoperatore, već i na sve ostale osobe koje se bave prodajom putovanja te nije bitno tko obavlja uslugu već da se radi o uslugama u vezi s putovanjem koju porezni obveznici obave izravno putnicima. Također 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 na primjer i škole, odnosno fakulteti (koji organiziraju npr. razmjene studenata) koji prodaju putovanja u svoje ime, a koriste usluge drugih poreznih obveznika pri prodaji. Posebni postupak se primjenjuje i u slučaju kad porezni obveznik organizira tečajeve stranog jezika u inozemstvu i pri tome u svoje ime obavlja usluge organizacije putovanja sa smještajem, prijevozom, pohađanjem tečaja i drugim uslugama.

Usluge koje putničke agencije nabavljaju od drugih poreznih obveznika mogu biti usluge prijevoza, smještaja u hotelu, usluge turističkog vodiča, ulaznica za koncerte i muzeje i slično. Člankom 187. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, broj 79/13 i 85/13) propisano je da se posebni postupak oporezivanja primjenjuje ako porezni obveznik u svoje ime obavlja organizaciju putovanja, a organizator putovanja pribavlja putniku najmanje dvije usluge koje se sastoje od prijevoza, smještaja ili drugih turističkih usluga koje čine cjelinu. Međutim, za primjenu posebnog postupka oporezivanja bitno je da se obavlja jedna od usluga vezana uz putovanje kao što su smještaj ili prijevoz, dok druga usluga može biti samo davanje informacija o putovanju ili sama usluga organizacije putovanja koju porezni obveznik naplaćuje kroz iznos naknade za uslugu putovanja. To znači da se poseban postupak ne može primijeniti za prodaju ulaznica za koncert, a da se pri tome ne pruža i osnovna usluga putovanja.

Transakcije što ih putnička agencija obavi u vezi s putovanjem smatraju se jedinstvenom uslugom koju putnička agencija obavlja putniku.

Prema odredbama članka 92. Zakona porezna osnovica, u vezi s jedinstvenom uslugom, je razlika u cijeni putničke agencije odnosno razlika između ukupne naknade, bez PDV-a, koju plaća putnik i stvarnih troškova koje ima putnička agencija za isporuke dobara ili usluga koje je nabavila od drugih poreznih obveznika, ako su te transakcije obavljene izravno putniku. Stoga se PDV ne obračunava na ukupnu primljenu naknadu već samo na razliku u cijeni koju ostvari putnička agencija između naplaćene naknade putniku i troškova za nabavljene usluge od drugih poreznih obveznika.

Prilikom primjene posebnog postupka razlika u cijeni se oporezuje stopom PDV-a 25%, a iznos PDV-a koji je putnička agencija obvezna platiti izračunava se primjenom preračunate stope PDV-a na ostvarenu razliku u cijeni.

Primjer:

Putnička agencija iz Zagreba organizirala je četverodnevno putovanje u Rim za što je od hotela u Rimu primila račun za noćenje 20 osoba u iznosu od 50.000 kuna u čemu je obračunan i talijanski PDV. Također je od zrakoplovne tvrtke primila račun za zrakoplovne karte u iznosu od 40.000 kuna što je oslobođeno PDV-a obzirom da se radi o međunarodnom zračnom prijevozu putnika. Agencija putniku izdaje račun u iznosu od 5.500 kuna.

Ukupni troškovi po ulaznim računima iznose 90.000 (50.000+40.000) kuna. Ukupni prihod putničke agencije iznosi 110.000 (20x5.500) kuna. Ostvarena razlika u cijeni odnosno porezna osnovica iznosi 20.000 (110.000-90.000) kuna. PDV se iz razlike u cijeni izračunava preračunatom stopom pa iznosi 4.000 (20.000 x 20%) kuna.

U slučaju da putnička agencija obavlja organizaciju putovanja, za što koristi usluge drugih poreznih obveznika, ali i svoje vlastite usluge posebni postupak oporezivanja primjenjuje se samo na dio usluga koje putnička agencija nabavlja od drugog poreznog obveznika. U tom slučaju putnička agencija će izračunati udjel vlastite usluge u ukupnoj vrijednosti usluge na temelju stvarnih troškova ili na temelju tržišne vrijednosti usluga u paket aranžmanu. Putnička agencija paket aranžman tada oporezuje na dva načina i to tako da vlastite usluge oporezuje prema redovnom postupku oporezivanja, a usluge drugih poreznih obveznika oporezuje prema posebnom postupku oporezivanja putničkih agencija, odnosno razlike u cijeni. Putnička agencija može obavljati vlastite usluge kao što su prijevoz putnika vlastitim autobusom ili autobusom koji je uzela u dugotrajni najam.

Primjer:

Putnička agencija prodaje dvodnevni boravak na Bledu uz prijevoz, međutim uslugu prijevoza obavlja vlastitim autobusom. Ukupna naknada za putovanje iznosi 25.000 kuna, od toga je trošak smještaja u hotelu 17.000 kuna, trošak vlastite usluge prijevoza 3.000 kuna, a marža je u tom slučaju 5.000 kuna. Porezni obveznik odredit će učešće vlastitog troška prijevoza i učešće troškova za smještaj u hotelu u ukupnim troškovima jedinstvene usluge obavljene putnicima.

<i>Trošak nabavljene usluge s PDV-om</i>	<i>17.000</i>	<i>85%</i>
<i>Trošak vlastite usluge prijevoza</i>	<i>3.000</i>	<i>15%</i>
<i>-----</i>		
<i>Ukupno</i>	<i>20.000</i>	<i>100%</i>

Nakon što je izračunao iznos učešća u troškovima porezni obveznik postotak učešća treba primijeniti i na prihode.

<i>Usluga drugih poreznih obveznika</i>	<i>21.250</i>	<i>85%</i>
<i>Vlastita usluga</i>	<i>3.750</i>	<i>15%</i>
<i>-----</i>		
<i>Vrijednost obavljene usluge</i>	<i>25.000</i>	<i>100%</i>

Porezni obveznik izračunat će iznos razlike u cijeni za usluge nabavljene od drugih poreznih obveznika obzirom da se posebni postupak oporezivanja primjenjuje samo na dio razlike u cijeni koji se odnosi na usluge nabavljene od drugih poreznih obveznika. Stoga je razlika u cijeni 4.250 kuna (21.250-17.000), a PDV iznosi 850 kuna (4.250x20%).

Usluga smještaja u hotelu koji je zaračunao slovenski porezni obveznik sadrži i obračunati slovenski PDV. Na uslugu prijevoza za dionicu puta u Hrvatskoj obračunat je hrvatski PDV, a za dionicu puta u Sloveniji plaća se slovenski PDV pa se tuzemna putnička agencija mora registrirati u Sloveniji za potrebe PDV-a i tamo platiti slovenski PDV.

Kad se radi o izletima koji u svojim troškovima ne sadrže uslugu noćenja razlika u cijeni izračunava se na isti način kao i kod višednevnih putovanja.

Ako putnička agencija zrakoplovne karte prodaje u ime i za račun zrakoplovne tvrtke za što naplaćuje naknadu „service charge“ tada putnička agencija obavlja posredničku uslugu koja je oporeziva PDV-om, a ako se ta usluga obavlja poreznom obvezniku u drugoj državi članici tada se primjenjuje članak 17. stavak 1. Zakona o prijenosu porezne obveze na poreznog obveznika primatelja usluge.

Ako putnička agencija iz Hrvatske prodaje uslugu smještaja i prijevoza putnika u Hrvatskoj drugoj putničkoj agenciji iz Slovenije tada se ne može primijeniti posebni postupak već se te usluge oporezuju prema redovnom postupku oporezivanja. To znači da putnička agencija ima pravo na odbitak pretporeza koji joj je zaračunao drugi porezni obveznik za uslugu smještaja u hotelu ili za uslugu prijevoza. Kada zaračunava uslugu smještaja i prijevoza putničkoj agenciji iz Slovenije obračunat će PDV po stopi od 10% na uslugu smještaja u hotelu i 25% na uslugu prijevoza autobusom obzirom da se prema članku 8. stavku 4. Zakona smatra 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.

Prema odredbama članka 91. stavka 3. Zakona propisano je da je usluga koju obavi putnička agencija u svoje ime, pri čemu koristi usluge drugih poreznih obveznika, oporeziva prema mjestu sjedišta ili stalne poslovne jedinica putničke agencije iz koje se usluge obavljaju. To najčešće znači da se PDV plaća u državi članici u kojoj je putnička agencija osnovana. Međutim u tom slučaju ne oporezuje se ukupna usluga već samo razlika u cijeni.

Također, važno je napomenuti da 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.

Prema odredbama članka 94. Zakona putnička agencija koja primjenjuje posebni postupak ne može odbiti niti dobiti povrat PDV-a kojega su joj zaračunali drugi porezni obveznici na transakcije koje se obavljaju izravno putnicima. Međutim, važno je napomenuti da za troškove koji su nastali u vezi s pojedinim sastavnim dijelovima putovanja, a koji nisu nastali s ciljem ostvarivanja izravne koristi samog putnika (režijski troškovi, troškovi promidžbe i sl.), ne ulaze u maržu te agencija za takve troškove ima pravo na odbitak PDV-a.

Odredbama članka 93. Zakona propisano je ako se transakcije što ih putnička agencija povjeri drugom poreznom obvezniku obavljaju izvan Europske unije (dalje u tekstu: EU), usluge putničke agencije smatraju se posredničkom uslugom oslobođenom PDV-a. Kada se te transakcije obavljaju i unutar i izvan EU, oslobođen je samo onaj dio usluge putničke agencije koji se odnosi na transakcije izvan EU. To znači da se posebni postupak ne primjenjuje na putovanja, odnosno sastavne dijelove putovanja koji se odvijaju izvan EU. Posrednička usluga obavljena u ime i za račun druge osobe oslobođena je PDV-a prema članku 49. stavku 1. točki d) Zakona kad se transakcije za koje se posreduje obavljaju izvan Europske unije. Porezni obveznik koji obavlja oslobođenu uslugu posredovanja na računu će se pozvati na navedeno porezno oslobođenje. Međutim oslobođenje za usluge posredovanja ne primjenjuje se na putničke agencije koje u ime i za račun putnika obavljaju usluge u drugim državama članicama. Stoga ako putnička agencija ostvari razliku u cijeni ta će razlika u cijeni biti oslobođena PDV-a zato što je usluga obavljena izvan EU.

Porezni obveznici morati će razlučiti zbog posebnog postupka oporezivanja kad posluju kao posrednici u tuđe ime i za tuđi račun, a kada u svoje ime i za tuđi račun obzirom da o tome ovisi i obveza obračuna PDV-a. Putnička agencija koja prodaje putovanje sama u svoje ime i koja prodaje putovanje preko posrednika za obavljenju uslugu putovanja obračunat će PDV na razliku u cijeni, ako za obavljenju usluge koristi uslugu drugog poreznog obveznika. Međutim kad prodaje putovanje preko posrednika taj posrednik će joj zaračunati naknadu za posredovanje i primijenit će opće pravilo oporezivanja usluga između dva porezna obveznika gdje je mjesto oporezivanje takve usluge prema sjedištu poduzetnika koji prima uslugu.

Ako porezni obveznik obavlja uslugu posredovanja u ime i za račun putničke agencije koja ima sjedište u drugoj državi članici tada je usluga posredovanja oporeziva prema općem načelu između poreznih obveznika prema članku 17. stavku 1. Zakona i primjenjuje se prijenos porezne obveza na poreznog obveznika primatelja usluge.

Ako fizička osoba daje predujam za putovanje putnička agencija obvezna je prema članku 51.a Općeg poreznog zakona (Narodne novine, broj 147/08, 18/11, 78/12, 136/12 i 73/13) i prema Zakonu o fiskalizaciji u prometu gotovinom (Narodne novine, broj 133/12) izdati račun za primljeni predujam. Ako obveznik primi predujam za isporuku dobra za koju obračunava i plaća PDV na razliku između prodajne i nabavne cijene, na računu za primljeni predujam obračunava PDV od porezne osnovice koja je jednaka razlici između prodajne cijene koju će zaračunati za to dobro i nabavne cijene toga dobra.

Podaci o posebnom postupku oporezivanja putničkih agencija iskazuju se pod točkom II.3. Obrasca PDV, a kao porezna osnovica upisuje se samo ostvarena razlika u cijeni.