

Oporezivanje PDV-om usluga u turizmu

Turizam uključuje niz djelatnosti, od pružanja usluga smještaja u smještajnim objektima, najma plovnih objekata i drugih prijevoznih sredstava, ugostiteljske usluge, izlete, usluge vodiča itd. U nastavku članka detaljnije o oporezivanju PDV-om usluga u turizmu po povlaštenoj (13%) ili po općoj stopi PDV-a (25%), te primjeni pravila o mjestu oporezivanja pojedinih usluga.

Usluge u turizmu, u smislu *Zakona o pružanju usluga u turizmu*¹ su: pružanje usluga turističke agencije, turističkog vodiča, voditelja putovanja, turističkog animatora, turističkog predstavnika, usluge u posebnim oblicima turističke ponude (turističke usluge u nautičkom turizmu, turističke usluge zdravstvenog turizma, turističke usluge u kongresnom turizmu, usluge aktivnog i pustolovnog turizma, turističke usluge ribolovnog turizma, turističke usluge na poljoprivrednom gospodarstvu, uzgajalištu vodenih organizama, lovištu i u šumi šumoposjednika, usluge iznajmljivanja vozila (rent-a-car), usluge turističkog ronjenja) i usluge iznajmljivanja opreme za šport i rekreaciju turistima. Treba napomenuti kako je unutar turističke djelatnosti dosta zastupljeno agencijsko poslovanje, obzirom da pružatelji usluga u turizmu mogu svoje usluge pružati direktno gostima ili putem putničke agencije. O načinu ugovorenog poslovanja će ovisiti i ispostavljanje računa, te oporezivanje pruženih usluga.

1. Usluga smještaja – u hotelima, apartmanima i kampovima

Sukladno čl. 38. st. 3. Zakona o porezu na dodanu vrijednost², PDV se obračunava i plaća po **sniženoj stopi od 13%** na **usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona** u hotelima ili objektima slične namjene,

uključujući smještaj za vrijeme odmora, iznajmljivanje prostora u kampovima za odmor ili u mjestima određenima za kampiranje, te smještaj u plovnim objektima nautičkog turizma. Prema čl. 47. st. 2. toč. a) Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost³, **usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona** u hotelima ili objektima slične namjene, uključujući smještaj za vrijeme odmora te **iznajmljivanje mjesta/parcele u kampovima** za odmor ili u mjestima određenima za kampiranje te smještaj u plovnim objektima nautičkog turizma, podliježu sniženoj stopi PDV-a od 13%. Objektima slične namjene smatraju se sve vrste komercijalnih ugostiteljskih objekata, dok se smještajem smatra noćenje i dnevni boravak u svim vrstama komercijalnih ugostiteljskih objekata. **Komercijalnim ugostiteljskim objektima** smatraju se:

- hoteli, apart-hoteli, turistička naselja, turistički apartmani, pansioni, guest – house,
- kampovi, kamp naselja, kampirališta, kuće za odmor, sobe za iznajmljivanje, apartmani i studio – apartmani, prenoćišta, odmarališta, hosteli, planinarski domovi, lovački domovi, objekti za robinzonski smještaj i
- plovni objekti nautičkog turizma – brodovi ili brodice koji su prilagođeni i opremljeni za višednevni boravak posade i turista na krstarenjima i kružnim putovanjima.

¹ Zakon o pružanju usluga u turizmu (Nar. nov., br. 130/17 – 70/21)

² Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13 - 39/22; u nastavku: Zakon o PDV-u)

³ Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 79/13 - 41/22; u nastavku: Pravilnik o PDV-u)



PROČITAJTE VIŠE...

- I. Slovinac: Putničke agencije – računovodstveni i porezni aspekt poslovanja, FIP 6/22
- D. Marečić: Usluge u nautičkom turizmu – usluge chartera, FIP 5/21

Na usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona u hotelima ili objektima slične namjene, uključujući smještaj za vrijeme odmora, iznajmljivanje mjesta/parcele u kampovima za odmor ili u mjestima određenima za kampiranje, te smještaj u plovnim objektima nautičkog turizma obračunava se i plaća PDV po sniženoj stopi od **13%** (čl. 38. st. 3. toč. a) Zakona o PDV-u).

Prema čl. 19. Zakona o PDV-u (čl. 47. Direktive 2006/112/EZ) mjestom obavljanja usluga u vezi s nekretninama, uključujući usluge stručnjaka i posrednika za prodaju nekretnina, **smještaj u hotelima ili objektima slične namjene uključujući kampove za odmor ili mjesta uređena za kampiranje**, smatra se mjesto gdje se nekretnina nalazi. Odredbama čl. 13.b, 31.a i 31.b Provedbene uredbe Vijeća (EU) br. 1042/2013 uređuje se oporezivanje usluga povezanih s nepokretnom imovinom. U čl. 31.a Provedbene uredbe je navedeno kako usluge povezane s nepokretnom imovinom iz čl. 47. Direktive 2006/112/EZ uključuju samo one usluge koje imaju dovoljno izravne veze s tom imovinom, a obuhvaća i **pružanje usluga smještaja u hotelskom sektoru ili sektorima slične funkcije**, poput ljetnih kampova ili **mjesta koja su uređena kao kamp odmarališta**, uključujući **pravo boravka na određenom mjestu** koje proizlazi iz konverzije prava suvlasničkog vremenskog korištenja i sl. Slijedom navedenih odredbi, ako se nekretnina nalazi u RH, mjesto pružanja bilo koje usluge koja se odnosi na tu nekretninu je RH.

! **B2B i B2C usluge povezane s nekretninama** oporezuju se u mjestu gdje se nalazi nekretnina (čl. 47. Direktive 2006/112/EZ, čl. 19. Zakona o PDV-u).

! **Usluge vezane za nekretnine** obuhvaćaju i pružanje/osiguranje **smještaja u hotelskom sektoru** ili srodnim sektorima, poput **kampova za odmor ili mjesta uređena za kampiranje**, uključujući i pravo boravka na određenom mjestu temeljem zamjene prava korištenja *time share* i sl.

👉 Primjer 1. Usluge hotelskog smještaja

Tuzemno poduzeće „Hoteli“ d.d. ispostavlja račun za smještaj gostiju u hotelima u RH s obračunatim PDV-om po stopi od 13%, bez obzira radi li se o tuzemnim ili inozemnim gostima. Gosti koji borave u hotelu platit će PDV po stopi od 13% na hotelski smještaj, te PDV po stopi od 25% na ostale usluge (wellnessa, najma sportskih terena i sl.), ako nisu uključene u pansion.

Prema tome, ukoliko porezni obveznik posjeduje hotel, apartman za odmor ili kamp koji se nalazi u RH, te pruža **smještaj** na tom mjestu bilo kojem tipu korisnika (poreznom obvezniku ili osobi koja nije porezni obve-

znik, hrvatski državljanin ili stranac) treba obračunati i platiti **PDV po stopi od 13%**. S druge strane, treba imati na umu da kod svake usluge povezane s nepokretnom imovinom u RH, koju porezni obveznik koji nema sjedište niti stalnu poslovnu jedinicu u RH pruža osobi koja nije porezni obveznik, smatra se da pruža uslugu povezanu s nekretninom u RH, pa je stoga obavezan prijaviti se u registar obveznika PDV-a u RH. Međutim, postoji mogućnost da se strani porezni obveznik ne mora prijaviti u registar obveznika PDV-a u RH, u slučaju kada je primatelj usluge registriran za potrebe PDV-a u RH, pa je primatelj usluge obavezan platiti PDV na predmetnu uslugu, sukladno čl. 75. st. 2. Zakona o PDV-u (čl. 194. Direktive 2006/112/EZ).

Treba još istaknuti kako je Provedbenom uredbom br. 1042/2013 navedeno da **posredovanje u pružanju usluga hotelskog smještaja** ili smještaja u sektorima slične funkcije, poput ljetnih kampova ili mjesta koja su uređena kao kamp odmarališta, ako se posredovanje provodi u ime i za račun neke druge osobe, **nije uključeno u usluge povezane s nekretninom**.

👉 Primjer 2. Usluge posredovanja u pronalaženju hotelskog smještaja

Porezni obveznik iz RH posreduje za češkog poreznog obveznika pri pronalaženju hotelskog smještaja u Hrvatskoj. Usluge posredovanja u svezi sa smještajem nisu usluge posredovanja u svezi s nekretninama. Uslugom posredovanja u svezi s nekretninom, koja se oporezuje prema mjestu gdje se nekretnina nalazi, prema čl. 19. Zakona o PDV-u, smatra se samo posredovanje u svezi s prodajom nekretnine, ali ne i posredovanje u svezi sa smještajem. Posredovanje (B2B) u svezi sa hotelskim i sličnim smještajem, oporezuje se prema temeljenom pravilu, tj. sjedištu poduzeća primatelja, pa će hrvatski porezni obveznik na računu za posredničku proviziju naznačiti odredbu čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u.

Međutim, **B2C usluge posrednika** oporezuju se u mjestu gdje je oporeziva glavna transakcija za koju posrednik posreduje (čl. 46. Direktive 2006/112/EZ). Mjestom obavljanja usluga osobi koja nije porezni obveznik, koje obavlja posrednik u tuđe ime i za tuđi račun, smatra se mjesto gdje je obavljena transakcija za koju se posreduje (čl. 18. Zakona o PDV-u). Sukladno tome, posrednička provizija za pronalaženje smještaja u RH zaračunata osobi koja nije porezni obveznik (B2C) podliježe oporezivanju PDV-om u RH, kao i glavna usluga (smještaja).

! Na agencijske usluge (agencijsku proviziju) za usluge smještaja s doručkom, polupansiona u svim vrstama komercijalnih ugostiteljskih objekata primjenjuje se stopa PDV-a od 25%.

▣ **Mišljenje Porezne uprave** (Kl.: 410-19/14-01/47; Ur. br.: 513-07-21-01/14-2 od 2.7.2014.):

„Usluge hotelijera

... Na koji se način obračunava PDV na usluge koje hoteli pružaju u vlastitim objektima kao što su wellness usluge, iznajmljivanje ležaljki i suncobrana na bazenima, najam sportskih terena u okviru hotelskih naselja i slično? Da li se kod obavljanja takvih usluga poreznim obveznicima iz drugih država članica Europske unije primjenjuje prijenos porezne obveze?

Odredbama čl. 38. st. 3. toč. 1. Zakona propisano je da se PDV obračunava i plaća po sniženoj stopi **13% na usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona u hotelima** ili objektima slične namjene, uključujući smještaj za vrijeme odmora, iznajmljivanje prostora u kampovima za odmor ili u mjestima određenima za kampiranje te smještaj u plovnim objektima nautičkog turizma. Nadalje, čl. 19. Zakona propisano je da se mjestom obavljanja **usluga u vezi s nekretninama**, uključujući usluge stručnjaka i posrednika za prodaju nekretnina, **smještaj u hotelima ili objektima slične namjene uključujući kampove za odmor ili mjesta uređena za kampiranje**, davanje prava na uporabu nekretnina i usluge pripreme i koordinacije građevinskih radova, kao što su usluge arhitekata i građevinskog nadzora, smatra mjesto gdje se nekretnina nalazi. Sukladno čl. 33. st. 2. toč. 1. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 79/13 - 35/14) **usluge u vezi s nekretninama** obuhvaćaju usluge koje se obavljaju pomoću nekretnina (npr. iznajmljivanje kuća, stanova, soba, smještaj u hotelima, apartmanima, kampovima za odmor i objektima slične namjene, zemljišta – npr. parkirnih mjesta, vezova za brodove, iznajmljivanje teniskih igrališta, kuglana, održavanje grijanja i dizala, održavanje zelenih površina, čišćenje zgrada).

Iz navedenog proizlazi da će hotel ili neki drugi komercijalni ugostiteljski objekt iz čl. 47. st. 2. toč. a) Pravilnika obračunati i platiti PDV po sniženoj stopi 13% na usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona, dok će na usluge kao što su **wellness usluge, iznajmljivanje ležaljki i suncobrana na bazenima ili najam sportskih terena obračunati opću stopu PDV-a 25%** sukladno čl. 19. Zakona i čl. 33. st. 2. toč. 1. Pravilnika, obzirom da se smatra da su to usluge koje se obavljaju u vezi s nekretninama u kojoj se pruža usluga smještaja. No međutim, ukoliko hotel pruža cjelovitu uslugu (tzv. all inclusive) koja se sastoji od smještajnih usluga, te usluga

navedenih u upitu i koja se ugovara po jedinstvenoj cijeni, tada se na takvu jedinstvenu uslugu obračunava i plaća PDV po sniženoj stopi 13%. Navedeno se primjenjuje i kada hotel pruža spomenute usluge poreznim obveznicima iz drugih država članica Europske unije, obzirom da se sukladno odredbama čl. 19. Zakona mjestom obavljanja usluga u vezi s nekretninama, uključujući smještaj u hotelima ili objektima slične namjene uključujući kampove za odmor ili mjesta uređena za kampiranje, smatra mjesto gdje se nekretnina nalazi.“

1.1. Kampovi

Komercijalnim ugostiteljskim objektima, u smislu Pravilnika o PDV-u smatraju se, između ostalih, i **kampovi, kamp naselja i kampirališta**. Usluga smještaja u kampu oporeziva je PDV-om po stopi 13%.

Kampiranje, u smislu Zakona o ugostiteljskoj djelatnosti⁴, je boravak pod šatorom, u kamp-kućici, kamp-prikolici, pokretnoj kućici (*mobile home*), automodu (kamper) i drugoj odgovarajućoj opremi za smještaj na otvorenom prostoru u vrstama ugostiteljskih objekata iz skupine »Kampovi« i u kampovima u domaćinstvu i na obiteljskim poljoprivrednim gospodarstvima. Tko i pod kojim uvjetima može pružati uslugu smještaja u kampu regulirano je Pravilnikom o razvrstavanju i kategorizaciji objekata iz skupine »Kampovi«.⁵

Sukladno čl. 38. st. 3. toč. a) Zakona o PDV-u, PDV se obračunava i plaća po sniženoj stopi od **13% na usluge smještaja** ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona u hotelima ili objektima slične namjene, uključujući smještaj za vrijeme odmora, **iznajmljivanje prostora u kampovima za odmor ili u mjestima određenima za kampiranje**. Odredbama čl. 47. st. 2. toč. a) Pravilnika o PDV-u je pojašnjeno kako se primjena snižene stope PDV-a od 13% na **iznajmljivanje prostora u kampovima** odnosi na **iznajmljivanje mjesta/parcele u kampu za odmor ili u mjestima određenima za kampiranje**. Na ovaj način jasnije je propisano da se snižena stopa PDV-a od 13% ne primjenjuje za najam prostora u kampu za potrebe, primjerice, terase ugostiteljskog objekta koji posluje u kampu, štandova i sl.

Snižena stopa PDV-a 13% primjenjuje se na usluge davanja u najam/zakup prostora u kampovima za odmor ili u mjestima određenima za kampiranje, neovisno o tome na koje razdoblje se usluga odnosi.

⁴ Zakon o ugostiteljskoj djelatnosti (Nar. nov., br. 85/15 – 126/21)

⁵ Pravilnik o razvrstavanju i kategorizaciji objekata iz skupine »Kampovi« (Nar. nov., br. 54/16 – 120/19)

1.2. Turistička pristojba

Zakonom o turističkoj pristojbi⁶ uređuje se obveza plaćanja turističke pristojbe, način utvrđivanja visine turističke pristojbe, raspoređivanje prikupljenih sredstava turističke pristojbe, rokovi i način naplate i uplate turističke pristojbe, prijava i odjava turista te druga pitanja od značenja za prikupljanje i raspoređivanje turističke pristojbe i evidenciju turističkih noćenja. **Turističku pristojbu** plaćaju:

- **osobe** koje u jedinici lokalne samouprave u kojoj nemaju prebivalište **koriste uslugu smještaja** u smještajnom objektu u kojem se obavlja ugostiteljska djelatnost,
- **osobe koje koriste uslugu noćenja na plovnom objektu nautičkog turizma** (plovni objekti: jahta, brodica ili brod za gospodarsku djelatnost na kojima se pružaju turističke usluge u nautičkom turizmu – čarter-ski i brodovi za višednevna kružna putovanja),
- **brodovi na kružnom putovanju** u međunarodnom pomorskom prometu i međunarodnom prometu na unutarnjim vodama kada se brod nalazi na vezu u luci ili sidrištu luke,
- **osobe koje pružaju ugostiteljske usluge smještaja u domaćinstvu ili na obiteljskom poljoprivrednom gospodarstvu**,
- **vlasnik kuće, apartmana ili stana za odmor** u općini ili gradu koji nije smještajni objekt u smislu ovoga Zakona, za sebe i sve osobe koje noće u toj kući, apartmanu ili stanu i
- **vlasnik plovila koje nije plovni objekt nautičkog turizma** u smislu ovoga Zakona, za sebe i sve osobe koje noće na tom plovilu u turističke svrhe.

Turistička pristojba plaća se po svakom ostvarenom noćenju, u paušalnom iznosu ili na drugi način utvrđen ovim Zakonom. Turističku pristojbu pod jednakim uvjetima plaćaju i strani državljani, osim ako ovim Zakonom nije drugačije određeno.

Odluku o visini turističke pristojbe po osobi i noćenju i visini godišnjeg paušalnog iznosa turističke pristojbe za općine i gradove na svom području, uz mišljenje lokalnih turističkih zajednica, donosi županijska skupština odnosno Gradska skupština Grada Zagreba, uz mišljenje Turističke zajednice Grada Zagreba za područje Grada Zagreba. **Pravilnikom o najnižem i najvišem iznosu turističke pristojbe**⁷ propisuje se najniži i najviši iznos turističke pristojbe po osobi i noćenju, najniži i najviši paušalni iznos turističke pristojbe koji plaćaju osobe koje pružaju uslugu smještaja u domaćin-

stvu i na obiteljskom poljoprivrednom gospodarstvu i visina godišnjeg paušalnog iznosa turističke pristojbe koji plaća vlasnik kuće, apartmana ili stana za odmor za sebe i članove uže obitelji te najviši iznos turističke pristojbe koju plaćaju brodovi na kružnom putovanju u međunarodnom pomorskom prometu i međunarodnom prometu na unutarnjim vodama kada se brod nalazi na vezu u luci ili sidrištu luke.

Tablica 1. **Visina turističke pristojbe u smještajnom objektu**

Noćenje u smještajnom objektu u kojem se obavlja ugostiteljska djelatnost po osobi		
Razdoblje	1. 4. do 30. 9.	Ostalo razdoblje
Najniži iznos turističke pristojbe (u kunama)	10,00	7,00
Najviši iznos turističke pristojbe (u kunama)	20,00	14,00

▶ **Primjer 3. Turistička pristojba na računu za smještaj**

Porezni obveznik „A“ d.o.o. je pružio uslugu smještaja u hotelu, pri čemu je vrijednost usluge 1.400,00 kn, obračunat PDV po stopi od 13% iznosi 182,00 kn, naplaćena turistička pristojba u iznosu od 20,00 kn. Ispostavljen je račun na ukupan iznos od 1.602,00 kn.

Račun za pruženu uslugu - izvadak:

Red. br.	Usluga	Iznos
1.	Usluga smještaja	1.400,00
2.	PDV na uslugu 13%	182,00
3.	Turistička pristojba	20,00
4.	Ukupno:	1.602,00

St. 3. - prolazna stavka, ne ulazi u osnovicu za obračun PDV-a sukladno čl. 33. st. 3. Zakona o PDV-u

Hotel je na računu izdanom za uslugu smještaja:

- ▶ obračunao PDV po stopi od 13% na uslugu smještaja,
- ▶ nije obračunao PDV na turističku pristojbu.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Konto	
			Duguje	Potražuje
Izlazni račun za obavljenu uslugu (13%)				
1.	- potraživanja od kupaca	1.602,00	1200	260001
	- obveza za PDV (13%)	182,00		
	- obveza za turističku pristojbu	20,00		2657
	- prihodi od prodaje usluga	1.400,00		7501

Obveza PDV-a utvrđena po stopi od 13% za obavljanje isporuke i usluge u tuzemstvu iskazuje se na red. br. II.2. PDV obrasca za razdoblje oporezivanja u kojem je obavljena usluga smještaja. U Knjigi izdanih (izlaznih)

⁶ Zakon o turističkoj pristojbi (Nar. nov., br. 52/19 - 42/20)

⁷ Pravilnik o najnižem i najvišem iznosu turističke pristojbe (Nar. nov., br. 71/19)

računa upisuju se podaci o porezno značajnim stavkama izdanih računa. Ako su u izdanom računu sadržane i **prolazne stavke**, kao što je **turistička pristojba**, koje ne čine sastavni dio naknade za obavljenju isporuku odnosno poreznu osnovicu, tada se taj dio računa ne iskazuje u stupcu 6 Knjige I-RA, ali porezni obveznik za iznose prolaznih stavki sadržanih u izdanom računu može u Knjizi I-RA dodati nove stupce u kojima će ih evidentirati. Prolazne stavke se ne iskazuju u PDV obrascu.

2. Usluge smještaja – privatni iznajmljivači

Sukladno čl. 30. Zakona o ugostiteljskoj djelatnosti, **ugostiteljske usluge u domaćinstvu** može pružati **fizička osoba – građanin (iznajmljivač)**. U smislu ovoga Zakona, **iznajmljivačem** se smatra državljanin Republike Hrvatske te državljani ostalih država članica Europskoga gospodarskog prostora i Švicarske Konfederacije. Prema ovoj odredbi, državljani trećih zemalja ne mogu dobiti odobrenje za pružanje ugostiteljskih usluga u domaćinstvu, pa ukoliko žele obavljati djelatnost iznajmljivanja soba, postelja i apartmana na području RH, obvezni su osnovati obrt ili trgovačko društvo za obavljanje te djelatnosti.

Ugostiteljskim uslugama u domaćinstvu, u smislu ovog Zakona, smatraju se sljedeće usluge:

- **smještaja u sobi, apartmanu i kući za odmor**, kojih je iznajmljivač vlasnik, do najviše 10 soba, odnosno 20 kreveta, u koji broj se ne ubrajaju pomoćni kreveti,
- **smještaja u kampu i/ili kamp-odmorištu**, organiziranim na zemljištu kojeg je iznajmljivač vlasnik, s ukupno najviše 10 smještajnih jedinica, odnosno za 30 gostiju istodobno, u koje se ne ubrajaju djeca u dobi do 12 godina,
- **smještaja u objektu za robinzonski smještaj** u kojem se usluge pružaju u prostorijama ili na prostorima, kapacitet koji se određuje prema broju gostiju koji mogu sigurno u njemu boraviti, ali do najviše 10 smještajnih jedinica odnosno 30 gostiju istodobno, u koje se ne ubrajaju djeca do 12 godina starosti,
- **doručka gostima** kojima iznajmljivač pruža usluge smještaja.

Izmjenama Zakona o ugostiteljskoj djelatnosti iz 2018. godine⁸ (na snazi od 17.11.2018.), iznajmljivačima je ukinuta mogućnost pružanja usluga polupansiona i punog pansiona. Iznajmljivači koji pružaju gostima usluge smještaja mogu istima pružati samo usluge doručka. Iznimno, u slučaju ako u krugu od 15 km cestovne linije nema objekta registriranog za pru-

žanje ugostiteljskih usluga pripremanja i usluživanja jela, iznajmljivač koji pruža gostima usluge smještaja može gostima osim doručka pružati i usluge polupansiona i/ili punog pansiona. Iznajmljivači mogu pružati samo one ugostiteljske usluge koje su utvrđene rješenjem nadležnog ureda. Za pružanje ugostiteljskih usluga u domaćinstvu objekti iz čl. 30. ovoga Zakona – sobe, apartmani, kampovi, moraju ispunjavati minimalne uvjete za vrstu i uvjete za kategoriju.

Oporezivanje djelatnosti **pružanja ugostiteljskih usluga u domaćinstvu** regulirano je propisima o porezu na dohodak, pa tako **građani iznajmljivači** mogu po toj osnovi:

- ▶ plaćati porez na dohodak od imovine u paušalnom iznosu, ako iznajmljivač od djelatnosti iznajmljivanja nije ostvario primitke u iznosu većem od 300.000,00 kn (čl. 57. Zakona o porezu na dohodak⁹),
- ▶ utvrđivati dohodak od samostalne djelatnosti temeljem podatak iz poslovnih knjiga (čl. 30. - 35. Zakona o porezu na dohodak),
- ▶ plaćati porez na dobit (čl. 36. Zakona o porezu na dohodak).

2.1. Iznajmljivači rezidenti

Sukladno čl. 57. st. 2. Zakona o porezu na dohodak, **porez na dohodak ostvaren od imovine** po osnovi **iznajmljivanja stanova, soba i postelja putnicima i turistima i organiziranja kampova**, utvrđuje se u paušalnom iznosu pod uvjetima i na način propisan čl. 61. i 82. Zakona, te **Pravilnika o paušalnom oporezivanju djelatnosti iznajmljivanja i organiziranja smještaja u turizmu**¹⁰, kojim se propisuju odredbe za provedbu paušalnog oporezivanja.

Porezni obveznik - rezident može po osnovi iznajmljivanja stanova, soba i postelja putnicima i turistima i organiziranja kampova plaćati **porez na dohodak u paušalnom iznosu** samo pod sljedećim uvjetima, koji moraju biti kumulativno ispunjeni:

- ✓ da nije po osnovi iznajmljivanja obveznik PDV-a,
- ✓ da ima odobrenje nadležnog ureda za pružanje usluga građana u domaćinstvu u skladu s odredbama zakona kojima se uređuje ugostiteljska djelatnost i
- ✓ da organizira smještaj u sobi, apartmanu i kući za odmor, do najviše 10 soba, odnosno 20 kreveta, i/ili
- ✓ da organizira smještaj u kampu i/ili kamp-odmorištu, organiziranim na zemljištu, s ukupno najviše 10

⁸ Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o ugostiteljskoj djelatnosti (Nar. nov., br. 99/18)

⁹ Zakon o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 115/16 – 138/20)

¹⁰ Pravilnik o paušalnom oporezivanju djelatnosti iznajmljivanja i organiziranja smještaja u turizmu (Nar. nov., br. 1/19, 1/20 i 1/21)

smještajnih jedinica, odnosno za 30 gostiju istodobno, i/ili

- ✓ da organizira smještaj u objektu za robinzonski smještaj u kojemu se usluge pružaju u prostorijama ili na prostorima, kapacitet kojeg se određuje prema broju gostiju koji mogu sigurno u njemu boraviti, ali do najviše 10 smještajnih jedinica odnosno 30 gostiju istodobno.

Porezni obveznici - rezidenti koji ne ostvaruju sve navedene uvjete, a ostvaruju dohodak od imovine po osnovi iznajmljivanja stanova, soba i postelja putnicima i turistima te organiziranja kampova, dohodak i porez na dohodak utvrđuju sukladno čl. 30. – 35. Zakona o porezu na dohodak, odnosno na način propisan za samostalne djelatnosti. Ukoliko se ova djelatnost obavlja u okviru obrta ili obiteljskog poljoprivrednog gospodarstva, također se primjenjuju odredbe o dohotku od samostalne djelatnosti.

Prema tumačenju Porezne uprave¹¹, u slučajevima kada je rezident obveznik PDV-a, npr. ako obavlja obrtničku djelatnost, te uz tu djelatnost započne obavljati i djelatnost iznajmljivanja apartmana, **poduzetničkom djelatnosti u smislu Zakona o PDV-u smatra se njegova ukupna djelatnost** (osnovna djelatnost i druga povremena djelatnost koju samostalno obavlja), te je **obveznik PDV-a za sve isporuke u okviru svoje ukupne poduzetničke djelatnosti** (u ovom primjeru po osnovi obrtničke djelatnosti i po osnovi iznajmljivanja apartmana).

„... Međutim, za razliku od PDV-a, porez na dohodak ne mora se utvrđivati na jednak način u slučajevima kada porezni obveznik-rezident dohodak ostvaruje od više djelatnosti. Naime, uvjet „da nije po osnovi iznajmljivanja obveznik PDV-a“ treba usko tumačiti i ako su ostali prethodno navedeni uvjeti zadovoljeni, **porezni obveznik može plaćati paušalni porez po osnovi iznajmljivanja stanova, soba i postelja putnicima i turistima i organiziranja kampova sve dok mu primici od dohotka od imovine po osnovi iznajmljivanja ne pređu iznos propisan za obvezni upis u registar obveznika PDV-a ili dok po toj osnovi ne postane obveznik PDV-a svojom voljom** (ako ostvaruje dohodak iz više izvora i PDV plaća na sve svoje isporuke u okviru gospodarske djelatnosti, smatrat će se da nije po osnovi iznajmljivanja postao obveznikom PDV-a svojom voljom, odnosno u tom slučaju će se uzeti u obzir samo uvjet praga za utvrđivanje može li i dalje plaćati paušalni porez na dohodak).“

➤ Iznajmljivači – paušalni porez na dohodak

Odluku o visini paušalnog poreza na dohodak do-

nosi predstavničko tijelo jedinice lokalne samouprave. Predstavničko tijelo jedinice lokalne samouprave obvezno je donijeti odluku kojom će propisati **visine paušalnog poreza po krevetu odnosno po smještajnoj jedinici u kampu**. Visina paušalnog poreza ne može iznositi manje od 150,00 kn, a niti više od 1.500,00 kn. Ukoliko predstavničko tijelo ne donese odluku o visini paušalnog poreza (po krevetu / smještajnoj jedinici u kampu / smještajnoj jedinici u objektu za robinzonski turizam) visina paušalnog poreza određuje se u iznosu od 750,00 kn.

Godišnji paušalni porez na dohodak utvrđuje se kao umnožak broja kreveta, odnosno broja smještajnih jedinica u kampu i/ili kamp-odmorištu i/ili objektu za robinzonski smještaj, i visine paušalnog poreza po krevetu odnosno po smještajnoj jedinici.

Godišnji paušalni porez na dohodak od iznajmljivanja turistima = broj kreveta/smještajnih jedinica x paušalni porez

Iznos godišnjega paušalnog poreza na dohodak uvećava se za prirez porezu na dohodak.

Godišnji paušalni porez na dohodak i prirez porezu na dohodak plaća se tromjesečno, do kraja svakog tromjesečja, u visini 1/4 godišnjega paušalnog poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak odnosno razmjerno broju tromjesečja za koji se obveza utvrđuje.



Mora li građanin - iznajmljivač izdavati račune?

Porezni obveznik koji pruža ugostiteljske usluge u domaćinstvu te po toj osnovi plaća porez na dohodak u godišnjem paušalnom iznosu obvezan je izdati račun za svaku obavljenu uslugu.

Račun mora obvezno sadržavati sljedeće elemente:

- podatke o izdavatelju (ime i prezime, adresa prebivališta/boravišta),
- nadnevak izdavanja računa, broj računa,
- ime i prezime/naziv osobe kojoj je usluga pružena,
- cijenu obavljene usluge,
- *Napomena: oslobođeno PDV-a prema čl. 90. st. 2. Zakona o PDV-u.*

Računi se izdaju u najmanje dva primjerka: jedan se uručuje korisniku usluge, a drugoga zadržava izdavatelj kao ispravu za knjiženje evidencije prometa. Obveznici godišnjeg paušalnog poreza na dohodak od iznajmljivanja stanova, soba i postelja putnicima i turistima i od organiziranja kampova ne moraju fiskalizirati račune što ih ispostavlja za obavljene usluge (jer se radi o dohotku od imovine).

¹¹ Kl: 410-01/17-01/838, Ur. br: 513-07-21-01/17-1 od 24.04.2017.



Koje poslovne knjige treba iznajmljivač voditi?

Iznajmljivač je dužan voditi **Evidenciju o prometu (Obrazac EP)** u koju se upisuje ukupni iznos iskazan na izdanim računima. U Evidenciji o prometu iznajmljivač na kraju svakog dana evidentira sve izdane račune, bez obzira na to jesu li naplaćeni ili ne.



Kako iznajmljivač plaća turističku pristojbu?

Obveznici plaćanja turističke pristojbe su, prema čl. 4. Zakona o turističkoj pristojbi, i osobe koje pružaju ugostiteljske usluge smještaja u domaćinstvu ili na obiteljskom poljoprivrednom gospodarstvu. Osobe koje pružaju ugostiteljske usluge u domaćinstvu ili na obiteljskom poljoprivrednom gospodarstvu plaćaju **godišnji paušalni iznos turističke pristojbe za svaki krevet** (glavni i pomoćni) i **smještajnu jedinicu u kampu i kamp-odmorištu** odnosno prema kapacitetu u objektu za robinzonski smještaj koji se koriste za pružanje usluga smještaja. Obzirom da građanin – iznajmljivač plaća turističku pristojbu paušalno, ista se ne iskazuje na računu.

Tablica 2. **Godišnji paušalni iznosi turističke pristojbe**

	Smještaj u domaćinstvu - po krevetu	Smještaj na obiteljskom poljoprivrednom gospodarstvu - po krevetu
Najniži godišnji paušalni iznos turističke pristojbe (u kn)	350,00	200,00
Najviši godišnji paušalni iznos turističke pristojbe (u kn)	1000,00	500,00
	Smještaj u domaćinstvu u kampu i u objektu vrste kamp odmorište ili kamp odmorište - robinzonski smještaj - za svaku smještajnu jedinicu	Smještaj na obiteljskom poljoprivrednom gospodarstvu u kampu i u objektu vrste kamp odmorište ili kamp odmorište - robinzonski smještaj - za svaku smještajnu jedinicu
Najniži godišnji paušalni iznos turističke pristojbe (u kn)	500,00	250,00
Najviši godišnji paušalni iznos turističke pristojbe (u kn)	1000,00	500,00



Da li je iznajmljivač dužan plaćati turističku članarinu?

Fizička osoba koja pruža ugostiteljske usluge u domaćinstvu ili na obiteljskom poljoprivrednom gospodarstvu plaća **godišnji paušalni iznos članarine za svaki krevet** u sobi, apartmanu i kući za odmor, **za svaku smještajnu jedinicu u kampu i kamp-odmorištu** te prema kapacitetu u objektu za robinzonski smještaj koji

se koriste za pružanje usluga smještaja sukladno propisu kojim se uređuje obavljanje ugostiteljske djelatnosti. Broj kreveta, broj smještajnih jedinica te kapacitet za objekte za robinzonski smještaj određuje se prema podacima iz sustava eVisitor (čl. 11. Zakona o članarinama u turističkim zajednicama¹²). Iznos članarine za svaki krevet u sobi, apartmanu i kući za odmor, za svaku smještajnu jedinicu u kampu i kamp-odmorištu te za objekte za robinzonski smještaj koji plaćaju fizičke osobe koje pružaju ugostiteljske usluge u domaćinstvu ili na OPG-u, oblik i sadržaj Obrasca TZ koji podnose osobe koje pružaju ugostiteljske usluge u domaćinstvu ili na obiteljskom poljoprivrednom gospodarstvu, te način dostave podataka o osnovici za obračun članarine propisuje **Pravilnik o godišnjem paušalnom iznosu članarine za osobe koje pružaju ugostiteljske usluge u domaćinstvu** i na obiteljskom poljoprivrednom gospodarstvu i o obrascima TZ za plaćanje članarine turističkoj zajednici.¹³

2.2. Iznajmljivači nerezidenti – državljani EU-a

Na nerezidente iznajmljivače (nekretnina ili pokretnina) ne primjenjuju se odredbe čl. 90. Zakona o PDV-u, odnosno nerezidenti ne mogu primjenjivati posebni postupak oporezivanja za male porezne obveznike. Stoga se oni javljaju najkasnije 15 dana prije početka obavljanja isporuka/usluga Poreznoj upravi - Područnom uredu Zagreb, Odjelu za strane porezne obveznike, **radi registriranja za potrebe PDV-a u RH i utvrđivanja obveze plaćanja poreza na dohodak od imovine**. Nerezidenti koji ostvaruju **prihod od najma na području RH** obvezni su primjenjivati redovni postupak oporezivanja, što znači da se ne primjenjuju odredbe o pragu ulaska u sustav PDV-a. Navedeno se odnosi na državljane EGP-a i Švicarske Konfederaciju, koji mogu dobiti **odobrenje za pružanje ugostiteljskih usluga u domaćinstvu**.

Porezni obveznik nerezident upisan u registar obveznika PDV-a, čija vrijednost isporuka u prethodnoj kalendarskoj godini nije bila veća od iznosa propisanog za obvezni ulazak u sustav PDV-a, može po osnovi iznajmljivanje stanova, soba i postelja putnicima i turistima i organiziranje kampova utvrđivati i plaćati porez na dohodak u paušalnom iznosu (čl. 82. st. 3. Zakona o porezu na dohodak). Dakle, bez obzira na obvezu upisa

¹² Zakon o članarinama u turističkim zajednicama (Nar. nov., br. 52/19 i 144/20)

¹³ Pravilnik o godišnjem paušalnom iznosu članarine za osobe koje pružaju ugostiteljske usluge u domaćinstvu i na obiteljskom poljoprivrednom gospodarstvu i o obrascima TZ za plaćanje članarine turističkoj zajednici (Nar. nov., br. 14/20 - 64/21)

u registar obveznika PDV-a u RH, nerezidenti iz EU-a mogu plaćati porez na dohodak u paušalnom iznosu.

! Iznajmljivači državljani EU-a moraju biti registrirani za potrebe PDV-a u RH, a porez na dohodak mogu plaćati u paušalnom iznosu.

Obveze iznajmljivača, koji je državljanin druge države članice EU-a, ovise o načinu na koji obavljaju svoju djelatnost u RH, odnosno pruža li uslugu smještaja izravno gostu ili putem turističke agencije.

Strani porezni obveznici **nisu obvezni registrirati se za potrebe PDV-a u RH**, pod uvjetom da mogu prenijeti poreznu obvezu na poreznog obveznika u RH kojemu obavljaju isporuku/uslugu. Prijenos porezne obveze prema čl. 75. st. 2. Zakona o PDV-u na primatelja usluga primjenjuje se neovisno o poreznom statusu isporučitelja u državi u kojoj ima sjedište/prebivalište. Ako strani porezni obveznik obavlja usluge/iskoruke osobama koje nisu porezni obveznici, odnosno osobama na koje se ne može prenijeti porezna obveza, tada je obavezan registrirati se za potrebe PDV-a u RH i obračunavati PDV na obavljene oporezive isporuke dobara i usluga.¹⁴

Tablica 3. Porezne obveze nerezidenata - iznajmljivača

Iznajmljivač - nerezident	Pružanje usluga smještaja u RH	Porezni tretman	
		PDV	Porez na dohodak
državljanin EU-a odnosno EGP-a i Švicarske Konfederacije	<ul style="list-style-type: none"> temeljem Rješenja nadležnog ureda o pružanju ugostiteljskih usluga građana i domaćinstvu može u RH obavljati usluge smještaja bez da u RH osnuje obrt ili trgovačko društvo nema prepreke za osnivanje obrta ili trgovačkog društva, ako to želi 	<ul style="list-style-type: none"> pruža usluge smještaja direktno gostima mora se registrirati za obveze PDV-a u RH (bez obzira na vrijednost usluga) obračunava PDV po stopi od 13% na obavljene usluge smještaja 	<ul style="list-style-type: none"> može plaćati porez u paušalnom iznosu, ako od iznajmljivanja ostvaruje primitke do 300.000,00 kn
		<ul style="list-style-type: none"> pruža usluge smještaja putem hrvatske agencije ne mora se registrirati za obveze PDV-a u RH, jer porezna obveza prelazi na hrvatsku agenciju turistička agencija iz RH obračunava PDV po stopi od 13% na uslugu smještaja agencija primjenjuje poseban postupak (agencija posluje u svoje ime, a za račun iznajmljivača) 	<ul style="list-style-type: none"> nakon prelaska praga od 300.000,00 kn porez na dohodak utvrđuje prema poslovnim knjigama
državljanin treće zemlje	obavezan je prema mjestu obavljanja djelatnosti osnovati obrt ili trgovačko društvo u RH radi pružanja usluga u domaćinstvu	<ul style="list-style-type: none"> nije obveznik PDV-a do vrijednosti isporuka 300.000,00 kn 	<ul style="list-style-type: none"> kao obrt može: <ul style="list-style-type: none"> voditi poslovne knjige kao samostalna djelatnost plaćati paušalni porez na dohodak po osnovi samostalne djelatnosti dok ne ostvari primitak veći od 300.000,00 kn
		<ul style="list-style-type: none"> ulazi u sustav PDV-a nakon što prijeđe prag od 300.000,00 kn obračunava PDV po stopi od 13% na uslugu smještaja 	<ul style="list-style-type: none"> ulaskom u sustav PDV-a dohodak mora utvrđivati temeljem poslovnih knjiga

2.3. Iznajmljivači nerezidenti – državljani trećih zemalja

Iznajmljivači – vlasnici kuća za odmor i apartmana u RH, a koji su državljani trećih zemalja, obvezni su **prema mjestu obavljanja djelatnosti osnovati obrt ili trgovačko društvo**, kako bi mogli pružati **usluge smještaja u RH**, što proizlazi i iz čl. 30. Zakona o ugostiteljskoj dje-

latnosti. Osnivanjem obrta ili trgovačkog društva stječu jednaka prava i obveze kao i hrvatski porezni obveznici. Slijedom navedenoga, obzirom na obvezu osnivanja obrta ili trgovačkog društva u RH, na državljane trećih zemalja primjenjuje se prag propisan za male porezne obveznike, što znači da nemaju obvezu upisa u registar obveznika PDV-a dok ne ostvare isporuke u vrijednosti većoj od 300.000,00 kn. Međutim, u slučaju osnivanja obrta imaju obvezu utvrđivanja dohotka od samostalne djelatnosti ili mogu izabrati oporezivanje porezom na dobit. Ukoliko osnuju trgovačko društvo, ono je obveznik poreza na dobit.

3. Agencijske usluge posredovanja pri smještaju

U smislu propisa o PDV-u, **privatni iznajmljivači** soba, postelja, apartmana i kuća za odmor, koji nisu upisani u registar obveznika PDV-a, smatraju se malim poreznim obveznicima. Kao mali porezni obveznici, na svoje usluge ne zaračunavaju PDV, te nemaju pravo na odbitak pretporeza. U slučaju poslovanja s agencijama, ako **posredničku proviziju** građaninu – iznajmljivaču **zaračunava tuzemna putnička agencija**, na računu ko-

jeg ispostavlja domaća agencija bit će iskazan hrvatski PDV. Građanin plaća agenciji račun, pri čemu zaračunani PDV ne može odbiti kao pretporez.

Ukoliko iznajmljivač želi poslovati s poreznim obveznicima iz EU-a (putničkim agencijama, platformama za oglašavanje, portalima za *booking* i sl.) **15 dana prije početka primanja usluge dužan je zatražiti PDV identifikacijski broj**. **Zahtjev za registriranje za potrebe PDV-a** (Obrazac P-PDV) radi dodjele PDV identifi-

¹⁴ Uputa Porezne uprave, Kl: 410-01/17-01/1713 od 7.5.2018.

cijskog broja podnosi se nadležnoj ispostavi Porezne uprave. Porezni obveznik iz EU-a na obavljenu uslugu neće obračunati PDV, već to mora učiniti domaći iznajmljivač. Ukoliko iznajmljivač posluje isključivo s poreznim obveznicima iz trećih zemalja (izvan EU-a) nije u obvezi zatražiti PDV ID broj, ali na primljenu uslugu posredovanja ili oglašavanja mora obračunati i platiti hrvatski PDV.

! Kada građani kao „mali porezni obveznici“ primaju usluge od putničkih agencija iz drugih država članica EU-a ili trećih zemalja, obvezni su na primljene usluge obračunati i platiti hrvatski PDV.

Dodjela PDV ID broja iznajmljivaču rezidentu nije isto što i upis u registar obveznika PDV-a, te se samom dodjelom PDV ID broja iznajmljivač rezident ne upisuje u registar obveznika PDV-a. Treba napomenuti da i nakon dodjele PDV ID broja građani – privatni iznajmljivači mogu primjenjivati paušalno oporezivanje.

Za razdoblje oporezivanja u kojem je putnička agencija iz druge države članice EU-a obavila uslugu posredovanja građaninu - privatnom iznajmljivaču, za koju je on obavezan obračunati i platiti hrvatski PDV (25%), građanin iznajmljivač obavezan je podnijeti Obrascu PDV i PDV-S, u kojima će iskazati primljenu uslugu posredovanja i obračunati PDV.

Tablica 4. PDV na usluge inozemnih agencija

Primanje usluga od poreznih obveznika iz drugih država članica EU-a	Primanje usluga od poreznih obveznika iz trećih zemalja	Primanje usluga od poreznih obveznika iz drugih država članica EU i iz trećih zemalja
obračunati i platiti hrvatski PDV na primljenu uslugu	obračunati i platiti hrvatski PDV na primljenu uslugu	obračunati i platiti hrvatski PDV na primljenu uslugu
obveza PDV identifikacijskog broja	nema obveze PDV ID broja	obveza PDV ID broja
predati PDV i PDV-S obrasce	predati PDV obrasce ne predaje se PDV-S	predati PDV i PDV-S obrasce (u obrascu PDV-S iskazuje se samo usluga koju su obavili porezni obveznici iz država članica EU)

Kada građani - privatni iznajmljivači posluju isključivo sa **poreznim obveznicima iz trećih zemalja** (agencijama, platformama itd.), nisu obvezni zatražiti PDV ID broj. Međutim, neovisno o tome što nisu obvezni zatražiti PDV ID broj smatraju se poreznim obveznicima u odnosu na usluge posredovanja ili oglašavanja koje su im obavljene, te su obvezni na primljenu uslugu obračunati i platiti hrvatski PDV. Obvezu PDV-a iskazuju u PDV obrascu, kojeg u tom slučaju mogu podnijeti i u papirnatom obliku.

3.1. Usluge oglašavanja smještajnih kapaciteta na web portalu

Građani - privatni iznajmljivači često oglašavaju svoje smještajne kapacitete na inozemnim web portalima i ostalim internetskim oglašivačima, bilo na način da je ugovoren paušalni iznos zakupa oglasnog prostora (mjesečno, polugodišnje ili godišnje) ili uz plaćanje naknade za oglašavanje po ostvarenom broju noćenja, odnosno prometu, kada se naknada iskazuje kao provizija od prodajne cijene. Ako inozemni portal pošalje račun građaninu RH - privatnom iznajmljivaču za **zakup oglasnog prostora na web portalu**, tada je **građanin - privatni iznajmljivač obavezan na primljenu uslugu obračunati i platiti PDV**, neovisno o tome da li je upisan u registar obveznika PDV-a. PDV na primljenu uslugu obračunava i uplaćuje građanin RH privatni iznajmljivač po stopi 25%. Obveza obračuna PDV-a ne ovisi o tome da li je inozemni portal iz države članice EU-a ili iz treće zemlje.

4. Charter djelatnost

Nautički turizam je, prema Zakonu o pružanju usluga u turizmu (čl. 85.), plovidba i boravak turista (nautičar ili putnik) na plovnim objektima (jahta, brodica ili brod) za osobne potrebe ili gospodarsku djelatnost, kao i boravak u lukama nautičkog turizma i nautičkom dijelu luka otvorenim za javni promet, radi odmora, rekreacije i krstarenja. **Turističke usluge u nautičkom turizmu** su:

- ✓ usluge korištenja veza, prihvata i smještaja plovnih objekata s turistima – nautičarima ili bez turista – nautičara koji borave na njima,
- ✓ **usluge čartera** – usluge korištenja plovnih objekata s posadom ili bez posade, s pružanjem ili bez pružanja usluge smještaja i/ili prehrane, radi odmora, rekreacije i krstarenja nautičara,
- ✓ organiziranje putovanja u paket-aranžmanu ili izleta na plovnim objektima nautičkog turizma,
- ✓ prihvata, čuvanje i održavanje plovnih objekata na vezu u moru i na suhom vezu,
- ✓ uređenje i pripremanje plovnih objekata,
- ✓ druge usluge za potrebe turista.

Charter djelatnost je iznajmljivanje plovila ili pružanje usluge smještaja na plovilu u unutarnjim morskim vodama i teritorijalnom moru Republike Hrvatske, sukladno posebnom propisu kojim je regulirano pružanje usluga u nautičkom turizmu (čl. 2. Pravilnika o uvjetima za obavljanje djelatnosti iznajmljivanja plovila sa ili bez posade i pružanje usluge smještaja gostiju na

plovilu¹⁵).

Charter djelatnost može se obavljati:

- ▶ plovilom hrvatske državne pripadnosti,
- ▶ plovilom državne pripadnosti države članice EGP ili
- ▶ plovilom državne pripadnosti treće države za koje je ishodoeno odobrenje za kabotažu.¹⁶

Iznajmljivanje plovila podrazumijeva davanje na korištenje plovila krajnjem korisniku u svrhu razonode, sa ili bez posade, bez usluge smještaja gostiju, uz odgovarajuću naknadu koja je unaprijed utvrđena te je javno dostupna. **Pružanje usluge smještaja** podrazumijeva davanje na korištenje plovila krajnjem korisniku, sa ili bez posade, na vremenski period tijekom kojeg putnici noće na plovilu, uz odgovarajuću naknadu koja je unaprijed utvrđena i javno dostupna.

Dakle, *charter* djelatnost uključuje:

- ✓ iznajmljivanje plovila, a to podrazumijeva davanje plovila na korištenje (sa ili bez posade) na određeni vremenski period,
- ✓ pružanje usluge smještaja na plovilu.

U poreznom smislu, kod *charter* djelatnosti se radi o usluzi davanja plovila na korištenje. Međutim, u svrhu ispravne primjene odredbi Zakona o PDV-u potrebno je utvrditi radi li se o iznajmljivanju s uslugom smještaja (*charter*), što podliježe oporezivanju PDV-om po sniženoj stopi od 13%, sukladno čl. 38. st. 3. Zakona, ili o usluzi iznajmljivanja plovila bez smještaja (dnevni *charter*), koja je oporeziva po općoj stopi PDV-a od 25%. Treba napomenuti kako je primjena snižene stope PDV-a moguća ukoliko se usluga smještaja na plovilu pruža u okviru registrirane djelatnosti nautičkog turizma. Pravna ili fizička osoba smije pružati turističke usluge u nautičkom turizmu, ako ishodi rješenje da su ispunjeni uvjeti za pružanje tih usluga propisani Zakonom o pružanju usluga u turizmu i provedbenim propisima donesenim na temelju toga Zakona, te uvjeti propisani drugim propisima bez kojih se ne može izdati rješenje o ispunjavanju uvjeta za obavljanje djelatnosti. **Pomorski zakonik** određuje (čl. 9.a) da se prijevoz osoba jahtom ili brodicom u unutarnjim morskim vodama i teritorijalnom moru RH uz naknadu, odnosno **obavljanje djelatnosti iznajmljivanja jahti ili brodica**

sa ili bez posade (*charter*) može obavljati uz uvjete i na način uređen posebnim propisom koji donosi ministar u ministarstvu nadležnom za pomorstvo uz suglasnost ministra nadležnog za turizam. U svrhu oporezivanja PDV-om, *charter* kompanija mora, bez obzira na zastavu plovila, voditi računa o tome što nalažu propisi države u kojoj je luka ukrcaja putnika.

4.1. Usluga smještaja na plovilu

Porezni obveznik koji prema ugovoru sa korisnikom usluge, putničkom agencijom ili nekom drugom osobom **obavlja usluge smještaja na plovilu**, na obavljenu uslugu smještaja obračunava PDV po sniženoj stopi od 13%. Razvidno je, dakle, da primjena porezne stope od 13% ili 25% ovisi o vrsti ugovorenog i obavljenog posla.

! Na usluge **smještaja u plovnim objektima nautičkog turizma** obračunava se i plaća PDV po sniženoj stopi od 13% (čl. 38. st. 3. toč. a) Zakona o PDV-u).

Prema čl. 47. st. 2. toč. a) Pravilnika o PDV-u, **usluge smještaja u plovnim objektima nautičkog turizma** podliježu sniženoj stopi PDV-a od 13%. Smještajem se smatra noćenje i dnevni boravak u svim vrstama komercijalnih ugostiteljskih objekata.

! Komercijalnim ugostiteljskim objektima se, prema Pravilniku o PDV-u, smatraju i **plovni objekti nautičkog turizma – brodovi ili brodice** koji su prilagođeni i opremljeni za višednevni boravak posade i turista na krstarenjima i kružnim putovanjima.

! Usluge smještaja u plovnim objektima nautičkog turizma oporezuju se po stopi PDV-a od 13%.

! Usluga **agencijske provizije** za posredovanje pri smještaju na plovilu podliježe oporezivanju po stopi od 25%.

Dakle, kod pružanja usluga smještaja turista na plovnim objektima, koji su prilagođeni i opremljeni za **višednevni boravak** (noćenje na plovilu) posade i turista na krstarenjima i kružnim putovanjima, primjenjuje se stopa PDV-a od 13%. Međutim, kada je riječ o pružanju usluga **jednodnevnih izleta** brodom, oporezivanje ide po općoj stopi PDV-a od 25%. **Plovni objekt za izlete** namijenjen je za turističke usluge prijevoza turista na izletima u trajanju **do 24 sata** u kojem se ne pruža usluga smještaja, ali se mogu pružati usluge prehrane, pića i napitaka. **Plovni objekt za krstarenje** namijenjen je za turističke usluge prijevoza turista na krstarenjima u trajanju **preko 24 sata**, a opremljen je za višednevni boravak turista i u tom se plovnom objektu moraju pružati

¹⁵ Pravilnik o uvjetima za obavljanje djelatnosti iznajmljivanja plovila sa ili bez posade i pružanje usluge smještaja gostiju na plovilu (Nar. nov., br. 42/17; u nastavku: Pravilnik o iznajmljivanju plovila)

¹⁶ Pomorska kabotaža uključuje, između ostalog, prijevoz osoba jahtom ili brodicom unutar unutarnjih morskih voda i teritorijalnog mora uz naplatu, sukladno odredbama Pomorskog zakonika (Nar. nov., br. 181/04 – 17/19)

usluge prehrane, pića i napitaka te usluga smještaja.¹⁷

➤ **Primjer 4. Tuzemna charter tvrtka pruža charter uslugu inozemnim gostima**

Društvo „Croatia charter“ d.d. sa sjedištem u Šibeniku registrirano je za obavljanje djelatnosti iznajmljivanja plovnih objekata s uslugom smještaja (charter). S inozemnom putničkom agencijom sklapa ugovor u pružanju usluge 14-dnevnog kružnog putovanja po Jadranu i Sredozemlju (unutar EU-a) za grupu od 20 gostiju. Inozemna agencija dovodi goste u RH, te se gosti ukravaju na plovilo u luci Rijeka. Za pruženu uslugu 14-dnevnog krstarenja inozemnoj agenciji je izdan račun u iznosu od 228.000,00 kn, odnosno 30.400,00 EUR-a.

Račun za pruženu uslugu - izvadak:

Red. br.	Usluga	Količina	Jedinična cijena	Iznos
1.	Usluga smještaja na plovilu (charter) u razdoblju od 16.6. do 29.6.2022.	20	10.000,00	200.000,00
2.	Turistička pristojba*			2.000,00
3.	PDV na uslugu 13%			26.000,00
4.	Ukupno:			228.000,00

* St. 2. - prolazna stavka, ne ulazi u osnovicu za obračun PDV-a temeljem čl. 33. st. 3. Zakona o PDV-u

Vlasnici ili korisnici plovila dužni su za sebe i za sve osobe koje noće na tom plovilu (nautičari) plaćati turističku pristojbu. Pravilnikom o najnižem i najvišem iznosu turističke pristojbe propisuje se (čl. 5.) najviši iznos turističke pristojbe koju plaćaju brodovi na kružnom putovanju.

Uslugu smještaja na plovilu može obavljati i putnička agencija (tuzemna ili inozemna), i to vlastitim ili iznajmljenim plovilom. U slučaju kada agencija obavlja uslugu smještaja vlastitim plovilom, tada na uslugu smještaja obračunava PDV po stopi od 13% (ne primjenjuje poseban postupak¹⁸). U slučaju kada agencija uslugu smještaja obavlja iznajmljenim plovilom, radi se o dvije transakcije:

- ✓ prva transakcija je **najam plovila** od strane vlasnika plovila agenciji, na što se primjenjuje stopa PDV-a od 25% (ukoliko je mjesto oporezivanja u RH),
- ✓ druga transakcija je kada agencija tako iznajmljenim plovilom obavlja uslugu **smještaja gostiju na plovilu**, pa primjenjuje stopu PDV-a od 13%, također ovisno o mjestu pružanja te usluge.

S druge strane, ako tuzemna charter kompanija

iznajmljuje plovilo i stavlja ga na raspolaganje izvan RH, PDV se obračunava i plaća u onoj državi u kojoj je plovilo stavljeno na raspolaganje korisniku, te ne podliježe PDV-u u RH.

4.2. Iznajmljivanje prijevoznih sredstava (i plovila)

Kod charter djelatnosti se radi o usluzi davanja plovila na korištenje, te se stoga primjenjuju odredbe Zakona o PDV-u kojima se propisuje mjesto iznajmljivanja prijevoznih sredstava, u ovom slučaju plovila. **Najam prijevoznih sredstava** (bez usluge smještaja) podliježe oporezivanju po općoj stopi PDV-a od 25%. U svrhu utvrđivanja mjesta oporezivanja usluge iznajmljivanja prijevoznih sredstava, pa tako i plovila, treba utvrditi nekoliko faktora, odnosno:

- ✓ iznajmljuje li porezni obveznik plovilo drugom poreznom obvezniku (*business to business, B2B*) ili plovilo za razonodu iznajmljuje osobi koja nije porezni obveznik (*business to consumers, B2C*),
- ✓ radi li se o kratkotrajnom ili dugotrajnom najmu. Kratkotrajnim iznajmljivanjem prijevoznih sredstava se smatra iznajmljivanje koje traje najviše 30 dana kada se radi o prijevoznim sredstvima, a ako se radi o plovilima najviše do 90 dana.

➔ **Pravila o mjestu oporezivanja usluga iznajmljivanja prijevoznih sredstava:**

- **B2B i B2C kratkotrajno iznajmljivanje prijevoznih sredstava** oporezuje se u **mjestu** gdje se **prijevozno sredstvo stavlja na raspolaganje** primatelju usluge (čl. 23. st. 1. Zakona o PDV-u). Kratkotrajni najam odnosi se na kontinuirano posjedovanje ili korištenje prijevoznih sredstava tijekom razdoblja ne duljeg od 30 dana ili u slučaju **plovila do 90 dana** (čl. 56. st. 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ-a),
- **B2C usluge dugotrajnog iznajmljivanja** (preko 30 dana) **prijevoznih sredstava** (npr. **automobila**) oporezuju se prema mjestu gdje ta osoba ima sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište (čl. 23. st. 2. Zakona o PDV-u),
- **B2C usluge dugotrajnog iznajmljivanja** (preko 90 dana) **plovila za razonodu** oporezuju se prema mjestu gdje je to plovilo stvarno stavljeno na raspolaganje korisniku, ako tu uslugu obavi isporučitelj iz mjesta u kojem ima sjedište ili stalnu poslovnu jedinicu koja se nalazi u tom mjestu (čl. 23. st. 3. Zakona o PDV-u),
 - primjerice, za dugoročni najam luksuznog broda osobi koja nije porezni obveznik mjesto oporezivanja PDV-om je RH, ukoliko pružatelj usluge pruža uslugu iz svog sjedišta ili poslovne jedinice

¹⁷ Pravilnik o vrstama plovnih objekata nautičkog turizma (Nar. nov., br. 68/19)

¹⁸ Detaljnije u članku I. Slovinac: „Putničke agencije – računovodstveni i porezni aspekt poslovanja“, FiP 06/2022.

u RH, a to luksuzno plovilo je stavljeno na raspolaganje korisniku u RH;

- **B2B usluge dugotrajnog iznajmljivanja prijevoznog sredstva** oporezuju se prema mjestu gdje primatelj usluge ima sjedište (čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u)
 - ▶ primjerice, za dugoročni najam luksuznog broda kojeg hrvatski poduzetnik pruža osobi koja je porezni obveznik sa sjedištem u Austriji, mjesto oporezivanja PDV-om je Austrija;
- **B2C usluge iznajmljivanja plovila (sa ili bez smještaja)** u skladu s Pravilnikom o uvjetima za obavljanje djelatnosti iznajmljivanja plovila sa ili bez posade i pružanje usluge smještaja gostiju na plovilu, osim ostalih prijevoznih sredstava koje se obavljaju izvan Europske unije (EU) oporezuju se u RH, ako se stvarno koriste u RH odnosno oporezuju se izvan EU, ako se stvarno koriste izvan EU iako se obavljaju u RH. PDV se plaća za dio plovidbe u RH (čl. 35. Pravilnika o PDV-u).

Odredbama Pravilnika o PDV-u propisuje se (čl. 35.) mjesto obavljanja usluga iznajmljivanja pokretne materijalne imovine te plovila (sa ili bez smještaja) u skladu s Pravilnikom o iznajmljivanju plovila. Sukladno čl. 35. Pravilnika o PDV-u:

- ▶ ako se usluge iznajmljivanja plovila obavljaju u RH osobama koje nisu porezni obveznici (B2C) oporezuju se izvan EU-a, ako se stvarno koriste izvan EU-a,
- ▶ ako se usluge iznajmljivanja plovila obavljaju izvan EU-a osobama koje nisu porezni obveznici (B2C) oporezuju se u RH, ako se stvarno koriste u RH.

Ovdje se primjenjuje tzv. **pravilo stvarnog korištenja i uživanja** (eng. *effective use and enjoyment rule*), odnosno oporezivanje usluga prema stvarnom mjestu korištenja.

👉 Primjer 5. **Kratkotrajni najam jahte – luka ukrcaja treća zemlja i plovidba u RH**

- Charter kompanija „A“ (neovisno o tome gdje ima sjedište i pod čijom zastavom plovi) ugovorila je uslugu najma plovila sa smještajem u vrijednosti 500.000,00 kn u trajanju 15 dana. Ukrcaj gostiju je obavljen u luci Kotor (Crna Gora).
- Obzirom da će brod uploviti u teritorijalne vode RH, od hrvatskog Ministarstva mora, prometa i infrastrukture zatražila je odobrenje za kabotažu.
- Nakon ukrcaja u luci Kotor plovilo će u RH uploviti 13.7.2022. i isploviti iz RH 18.7.2022. Plovilo se iznajmljuje ukupno na 15 dana, a u vodama RH boravi 6

dana, pa se PDV plaća u RH na vrijednost obavljene usluge koja se odnosi na 6 dana.

- **Obračun PDV-a:** $500.000,00/15 \times 6 = 200.000,00 \text{ kn} \times 11,5044\% = 23.008,80 \text{ kn}$.
- Radi se o iznajmljivanju plovnog objekta sa smještajem, pa se primjenjuje stopa PDV-a od 13%, odnosno preračunana stopa PDV-a 11,5044% kada je PDV sadržan u ukupnoj naknadi.
- Plovilo se stavlja na raspolaganje krajnjem korisniku u Crnoj Gori i tamo je mjesto obavljanja odnosno oporezivanja usluge iznajmljivanja plovila. Međutim, Hrvatska je propisala primjenu pravila stvarnog korištenja i uživanja, pa se ova usluga oporezuje PDV-om u RH u onom dijelu u kojem se stvarno koristi i uživa u RH (broj dana plovidbe u RH).

Navedeno se na odgovarajući način primjenjuje i u slučaju kada charter kompanija ugovori uslugu iznajmljivanja plovila na način da se ukrcaj gostiju vrši u RH, a dio plovidbe se obavlja izvan EU-a. Međutim, odredbe čl. 35. Pravilnika o PDV-u **ne odnose** se na situacije kada se plovila iznajmljuju (sa ili bez smještaja) krajnjim korisnicima i stavljaju im se na **raspolaganje u drugoj državi članici**, nakon čega **plove i u teritorijalnim vodama RH** i obrnuto kada se **stavljaju na raspolaganje u RH**, a nakon toga **odlaze u druge države članice EU-a**. Tada se primjenjuju pravila propisana čl. 23. Zakona o PDV-u.

! Mjesto obavljanja usluge *chartera*, odnosno davanja plovila na korištenje, sa ili bez posade, na vremenski period tijekom kojeg putnici noće na plovilu, u slučaju **kratkotrajnog iznajmljivanja plovila** smatra se mjesto gdje se to plovilo stvarno stavlja na raspolaganje primatelju usluge (čl. 23. st. 1. Zakona o PDV-u).

! Odredba čl. 23. Zakona primjenjuje se kada se plovila iznajmljuju (sa ili bez smještaja) krajnjim korisnicima i stavljaju na raspolaganje u drugoj državi članici EU-a, nakon čega plove i u teritorijalnim vodama RH, te kada se stavljaju na raspolaganje u RH, a nakon toga odlaze u druge države članice EU-a.

Ova se odredba odnosi na iznajmljivanje prijevoznih sredstava poreznim obveznicima (B2B), kao i osobama koje nisu porezni obveznici (B2C). Dakle, mjesto obavljanja usluge *chartera*, odnosno davanja na korištenje plovila, sa ili bez posade, na vremenski period tijekom kojeg putnici noće na plovilu u slučaju **kratkotrajnog iznajmljivanja plovila unutar EU-a** smatra se mjesto gdje se to plovilo stvarno stavlja na raspolaganje primatelju usluge.

» Primjer 6. **Kratkotrajno iznajmljivanje jahte u RH**

Charter kompanija iz RH obavlja usluga chartera na plovilu koje je u vlasništvu strane pravne osobe, na period od 10 dana, s početnom lukom Split, te pristajanjem u lukama u Italiji i Francuskoj. Dakle, plovilo se stavlja korisnicima na raspolaganje u RH, a nakon toga odlazi u druge države članice (plovidba unutar EU-a), pa se primjenjuju pravila iz čl. 23. Zakona o PDV-u. Mjesto obavljanja usluge RH, jer je tu plovilo stvarno stavljeno na raspolaganje primateljima usluge, te se na uslugu smještaja gostiju na plovilu obračunava hrvatski PDV po stopi od 13%.

Ukoliko charter kompanija (bez obzira na zastavu plovila) obavlja ukrcaj gostiju u drugoj državi članici EU-a, nakon čega plovi u teritorijalnim vodama RH, uz eventualni iskrcaj gostiju u RH, usluga chartera ne podliježe odredbama hrvatskog Zakona o PDV-u. U tom slučaju se charter kompanija treba obratiti poreznim vlastima luke ukrcaja i registrirati se, ako to zahtijevaju njihovi propisi, za potrebe PDV-a u tim državama.

» Primjer 7. **Hrvatska charter kompanija – početna luka Venecija**

Charter kompanija sa sjedištem u RH ukrcava u Veneciji goste na jahtu koja plovi pod hrvatskom zastavom i kreće za Hrvatsku. Dakle, u navedenom slučaju plovilo je stavljeno na raspolaganje u drugoj državi članici, nakon čega plovi i u teritorijalnim vodama RH, pa se primjenjuje odredba čl. 23. st. 1. Zakona o PDV-u. Mjesto obavljanja usluge smještaja je Italija, jer je tu plovilo stvarno stavljeno na raspolaganje primatelju usluge. Stoga usluge smještaja koje obavlja hrvatska charter kompanija neće podlijezati odredbama hrvatskog Zakona o PDV-u, već se hrvatska charter kompanija treba obratiti talijanskim poreznim vlastima te provjeriti da li je obvezna registrirati se za potrebe PDV-a u Italiji.

4.3. **Inozemni porezni obveznici – charter u RH**

Strani porezni obveznici, neovisno dolaze li iz drugih država članica EU-a ili iz trećih zemalja, a koji obavljaju uslugu iznajmljivanja plovila (sa ili bez smještaja) za koje je prema navedenim pravilima mjesto oporezivanja RH, obvezni su registrirati se za potrebe PDV-a u RH, odnosno moraju zatražiti dodjelu PDV ID broja. Strana charter kompanija, koja pruža charter usluge za koje je mjesto oporezivanja RH, obvezna je podnijeti **Zahtjev za dodjelom PDV identifikacijskog broja** Poreznoj upravi RH. Dodjela PDV ID broja i upis u registar obveznika PDV-a obavlja se podnošenjem obrazaca:

- Zahtjev za izdavanje rješenja o poreznom zastupanju,
- Zahtjev za registriranje za potrebe poreza na dodanu vrijednost (Obrazac P-PDV) te
- Zahtjev za određivanjem i dodjelom osobnog identifikacijskog broja (OIB).

Danom dodjele PDV ID broja strani poduzetnik se ujedno upisuje u registar obveznika PDV-a i podnosi porezne prijave PDV-a u RH, kao i tuzemni porezni obveznici. Navedeni obrasci podnose se Poreznoj upravi - Područnom uredu Zagreb, Odjelu za inozemne porezne obveznike. Uz obrasce potrebno je dostaviti dokumentaciju koja mora biti na hrvatskom jeziku, odnosno prevedena na hrvatski jezik uz ovjeru prijevoda:

- **dokaz o registraciji osobe** (akt o osnivanju ili izvadak iz nadležnog registra),
- **potvrdu porezne uprave države u kojoj ima sjedište da je registriran kao porezni obveznik,**
- **izjavu ili drugi dokaz da namjerava poslovati u RH,**
- **ovjerenu punomoć za zastupanje** (porezni obveznici iz EU-a mogu u RH imenovati zastupnika, dok obveznici iz trećih zemalja moraju imenovati zastupnika u RH). Porezni zastupnik mora biti registriran u RH kao obveznik PDV-a. Porezni zastupnik mora biti opunomoćen za zaprimanje pismena, podnošenje prijave PDV-a i obavljanja svih poslova u vezi s utvrđivanjem i plaćanjem PDV-a poreznog obveznika, te posjedovati punomoć ili ugovor o poreznom zastupanju. U tom slučaju porezni zastupnik u ime poreznog obveznika podnosi zahtjev za registriranje za potrebe PDV-a tog poreznog obveznika u tuzemstvu.

Pravilnikom o uvjetima za obavljanje djelatnosti iznajmljivanja plovila sa ili bez posade i pružanje usluge smještaja gostiju na plovilu propisano je kako:

- › **charter kompanija koja ima sjedište u državi članici EU-a** mora dostaviti OIB i PDV ID broj izdan od strane poreznih vlasti RH kada plovilo daje na korištenje krajnjem korisniku u RH, te ako je imenovala poreznog zastupnika u RH charter kompanija dužna je dostaviti njegove podatke Ministarstvu mora,
- › **charter kompanija koja nema sjedište u EU** mora dostaviti OIB i PDV ID broj izdan od strane poreznih vlasti RH kada plovilo daje na korištenje krajnjem korisniku u RH ili u trećoj državi, te mora dostaviti podatke o poreznom zastupniku u RH.

Slijedom navedenog, u RH su oporezive usluge iznajmljivanja plovila u slučaju kada charter kompanija, neovisno o tome gdje ima sjedište (treća zemlja, države članice EGP ili pak RH) plovilo daje na korištenje kraj-

njem korisniku u RH ili u trećoj zemlji, a dio plovidbe obavlja u RH. U RH se ne oporezuje usluga iznajmljivanja plovila koje se daje na korištenje krajnjem korisniku u nekoj drugoj državi članici EU-a.

! Kada charter kompanija, neovisno o tome gdje ima sjedište (treća zemlja, države članice EGP ili pak RH) daje plovilo na korištenje krajnjem korisniku u RH ili u trećoj zemlji, a dio plovidbe obavlja u RH, usluga chartera podliježe oporezivanju PDV-om u RH.

! Inozemne charter kompanije moraju biti registrirane kao obveznici PDV-a u RH.

👉 Primjer 8. Inozemna charter kompanija – početna luka Dubrovnik

- Inozemna charter kompanija pruža usluge smještaja na plovilu koje je u vlasništvu pravne osobe iz Paname i plovi pod zastavom St. Vincent (otok u Karipskom moru) s početnom lukom Dubrovnik na period od 15 dana, od čega će plovilo 2 dana boraviti u vodama RH. Nakon toga plovilo odlazi u Crnu Goru (treća zemlja) i ostali dio plovidbe će se obaviti izvan EU-a.
- U svrhu dobivanja odobrenje za kabotažu u RH angažira pomorskog agenta „PA“ d.o.o. iz Dubrovnika. Na računu za obavljenu uslugu agenture kojeg tuzemni agent „PA“ (registriran za potrebe PDV-a) ispostavlja stranom poreznom obvezniku (vlasniku plovila) neće biti obračunan hrvatski PDV, već će staviti napomenu „prijenos porezne obveze prema čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u“.
- Mjesto obavljanja usluge chartera je RH u dijelu u kojem se plovidba obavlja u RH. Poreznu osnovicu čini razmjerni dio vrijednosti ugovorene usluge najma plovila koji se stvarno koristi u tuzemstvu (dani plovidbe u RH).
- Inozemna kompanija je obvezna podnijeti zahtjev za dodjelom PDV ID broja PU - Područnom uredu Zagreb, a danom dodjele PDV ID broja upisuje se u registar obveznika PDV-a. OIB i PDV ID broj izdan u RH obvezna je dostaviti i Ministarstvu mora, prometa i infrastrukture.

Prema čl. 34. Pravilnika o iznajmljivanju plovila, Ministarstvo mora će elektronskim putem dostavljati Poreznoj upravi najkasnije mjesečno podatke o:

- ▶ plovilu koje je dano na korištenje u trećoj zemlji a plovilo je u RH i
- ▶ plovilu koje je dano na korištenje u RH, a isplovilo je za treću zemlju.

4.4. Usluge dugotrajnog iznajmljivanja plovila

Dugotrajnim iznajmljivanjem, u smislu propisa o

PDV-u, smatra se iznajmljivanje prijevoznih sredstava u razdoblju dužem od 30 dana, odnosno kada se radi o plovilima u razdoblju dužem od 90 dana. Usluge iznajmljivanja plovnih objekata, bez pružanja usluga smještaja, oporezuju se općom stopom PDV-a, pri čemu se sukladno pravilima o mjestu oporezivanja utvrđuje mjesto obavljanja usluge. U slučaju dugotrajnog iznajmljivanja prijevoznih sredstava (i plovila) koje porezni obveznik pruža drugom poreznom obvezniku (B2B) primjenjuje se temeljno načelo oporezivanja PDV-om, odnosno prema sjedištu primatelja usluge (čl. 44. Direktive). Dakle, kada poduzetnik iz RH, kao vlasnik plovila, iznajmljuje to plovilo drugom poduzetniku sa sjedištem u nekoj državi članici EU-a ili iz treće zemlje, na rok duži od 90 dana, na računu za najam neće obračunati PDV s pozivom na odredbu čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u.

👉 Primjer 9. Dugotrajno iznajmljivanje jahte poduzetniku iz EU

Porezni obveznik „AB“ d.o.o. iz RH, kao vlasnik plovila sklapa ugovor o najmu tog plovila s pravnom osobom „Yachting“ s.p.a. iz Italije na rok od 180 dana (6 mjeseci). Jahta je stavljena na raspolaganje korisniku usluge u Rijeci. Radi se o dugotrajnom iznajmljivanju plovila osobi koja je porezni obveznik (B2B) i prema čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u, mjestom obavljanja usluge smatra se mjesto sjedišta primatelja usluge, bez obzira gdje će brod ploviti.

Kod dugotrajnog iznajmljivanja, što znači u neprekidnom trajanju od preko 90 dana, plovila (jahti, luksuznih brodova i sl.) osobama koje nisu porezni obveznici (B2C) mjesto obavljanja usluge je tamo gdje je plovilo stvarno stavljeno na raspolaganje korisniku, ako je uslugu obavio isporučitelj iz mjesta u kojem ima sjedište ili stalnu poslovnu jedinicu koja se nalazi u tom mjestu (čl. 23. st. 3. Zakona o PDV-u). Dakle, ukoliko poduzetnik pruža navedenu uslugu iz svog sjedišta ili poslovne jedinice u RH i plovilo je stavljeno na raspolaganje korisniku (koji nije poduzetnik) u RH, mjesto oporezivanja je RH. Međutim, ukoliko se usluge dugotrajnog najma plovila osobama koje nisu porezni obveznici fizički pružaju u nekoj drugoj državi, preko poslovne jedinice u toj državi, mjesto oporezivanja PDV-om bit će ta država.

👉 Primjer 10. Dugotrajno iznajmljivanje jahte fizičkoj osobi u Sloveniji

Porezni obveznik „BD“ d.o.o. iz RH iznajmljuje jahtu za odmor fizičkoj osobi iz Mađarske na 120 dana (4 mjeseca). Jahta je stavljena na raspolaganje korisniku usluge u Portorožu, gdje porezni obveznik „BD“ ima svoju poslovnu jedinicu. Radi se o dugotrajnom iznajmljivanju jahte za odmor osobi koja nije porezni obveznik, a uslugu je obavio isporučitelj iz poslovne jedinice koju ima u mjestu

u kojem je jahta stavljena na raspolaganje fizičkoj osobi. Mjesto obavljanja usluge je tamo gdje je plovilo stvarno stavljeno na raspolaganje korisniku, ako je uslugu obavio isporučitelj iz mjesta u kojem ima sjedište ili stalnu poslovnu jedinicu koja se nalazi u tom mjestu (čl. 23. st. 3. Zakona o PDV-u). U skladu s tim, mjesto obavljanja usluge je u Sloveniji te se obračunava slovenski PDV, jer je jahta stavljena na raspolaganje korisniku u Portorožu gdje najmodavac ima poslovnu jedinicu.

4.5. Vlasnici plovila privatne osobe

Vrlo često su vlasnici plovila registriranih u RH privatne osobe – građani, bilo rezidenti ili nerezidenti, koji iznajmljuju svoja plovila *charter* tvrtkama. U tu svrhu se sklapa **ugovor o najmu plovila**. Ako je vlasnik plovila **građanin – rezident**, kojem *charter* tvrtka plaća naknadu za najam temeljem ugovora o najmu plovila, ostvarena naknada smatra se **dohotkom od imovine**, sukladno čl. 56. Zakona o porezu na dohodak. Pravilnik o porezu na dohodak¹⁹ u čl. 67. st. 1. propisuje da se dohotkom od imovine i imovinskih prava smatra dohodak koji porezni obveznik ostvari od **davanja u zakup ili najam nekretnina i pokretnina** u svojem vlasništvu i/ili suvlasništvu, bez obzira na njihovu veličinu, količinu i/ili broj. Dohotkom od imovine smatra se i davanje u podzakup ili podnajam nekretnina i pokretnina.

! Kod dohotka od imovine ostvarenog od najamnine i zakupnine, osim dohotka ostvarenog iznajmljivanjem stanova soba i postelja putnicima i turistima i organiziranjem kampova, porez na dohodak plaća se prema rješenju Porezne uprave, i to do posljednjeg dana u mjesecu za tekući mjesec.

! Porez na dohodak plaća se po stopi od **10%** (čl. 62. st. 1. Zakona o porezu na dohodak).

Dakle, najam plovila kao pokretnine smatra se dohotkom od imovine, te građanin (rezident) može plaćati porez na dohodak od imovine po rješenju Porezne uprave po stopi od 10%. Međutim, ukoliko po osnovi iznajmljivanja nekretnina ili pokretnina (npr. plovila) građanin rezident ostvari prihode preko 300.000,00 kn, ulazi u sustav PDV-a po sili zakona te je u tom slučaju *charter* tvrtki obavezan ispostaviti račun za najam plovila sa obračunatim PDV-om (25%).

Vlasnik plovila upisanog u registar brodova u RH može biti i **fizička osoba - nerezident**, koja također može sklopiti ugovor o najmu plovila sa tuzemnom *charter* kompanijom. Kako je već napomenuto, na nerezidente iznajmljivače (nekretnina ili pokretnina) ne primjenjuju odredbe čl. 90. Zakona o PDV-u, odnosno

nerezidenti ne mogu primjenjivati posebni postupak oporezivanja za male porezne obveznike. Stoga se oni javljaju najkasnije 15 dana prije početka obavljanja isporuka/usluga Poreznoj upravi - Područnom uredu Zagreb, Odjelu za strane porezne obveznike, **radi registriranja za potrebe PDV-a u RH i utvrđivanja obveze plaćanja poreza na dohodak od imovine**. Nerezidenti koji ostvaruju prihode od najma na području RH obvezni su primjenjivati redovni postupak oporezivanja PDV-om (ne primjenjuje se prag ulaska u sustav PDV-a), a njihove obveze jednake su obvezama tuzemnih poreznih obveznika koji su upisani u registar obveznika PDV-a. Prema tome, nerezidenti iznajmljivači postaju obveznici podnošenja mjesečnih PDV prijava u RH, neovisno o tome jesu li u pojedinom mjesecu obavljali uslugu iznajmljivanja ili nisu.

5. Ugostiteljske usluge

Na pripremanje i usluživanje jela i slastica u i izvan ugostiteljskog objekta prema posebnom propisu, primjenjuje se stopa PDV-a od 13% (čl. 38. st. 3. toč. za) Zakona o PDV-u). Snižena stopa od **13%** primjenjuje se na **pripremanje i usluživanje jela i slastica u i izvan ugostiteljskog objekta** prema posebnom propisu, čime su obuhvaćeni i catering objekti, te objekti jednostavnih usluga (klupa, štand, kolica i sl.). Ugostiteljska djelatnost, u smislu Zakona o ugostiteljskoj djelatnosti, je pripremanje i usluživanje jela, pića i napitaka i pružanje usluga smještaja. Ugostiteljska djelatnost je i pripremanje jela, pića i napitaka za potrošnju na drugom mjestu sa ili bez usluživanja (u prijevoznom sredstvu, na priredbama i slično) i opskrba tim jelima, pićima i napitcima (*catering*).

! Na usluge pripremanja i usluživanja hrane i isporuke pripremljenog jela i slastica primjenjuje se stopa PDV-a od 13%.

! Na usluživanje pića i napitaka u ugostiteljskim objektima primjenjuje se stopa PDV-a od 25%.

Ugostiteljska djelatnost obavlja se u objektu namijenjenom, uređenom i opremljenom za pružanje ugostiteljskih usluga. S obzirom na vrstu ugostiteljskih usluga koje se u njima pružaju, **ugostiteljski objekti** razvrstavaju se u skupine: ► Hoteli ► Kampovi ► Ostali ugostiteljski objekti za smještaj ► Restorani ► Barovi ► *Catering* objekti ► Objekti jednostavnih usluga. Ugostiteljski objekti iz navedenih skupina razvrstavaju se u pojedine vrste polazeći od načina usluživanja i pretežitosti usluga koje se pružaju u objektu (čl. 8. Zakona o ugostiteljskoj djelatnosti). Ugostiteljsku djelatnost mogu obavljati trgovačka društva, zadruge, trgovci pojedinci i obrtnici registrirani za djelatnost ugostiteljstva,

¹⁹ Pravilnik o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 10/17 – 1/21)

a pod uvjetima propisanim za ugostitelje, ustanove i udruge poimenično navedene i na način kako je to propisano čl. 5. st. 2. Zakona o ugostiteljskoj djelatnosti.²⁰

▮ Mišljenje Porezne uprave (Kl.: 410-19/19-02/356; Ur. br.: 513-07-21-01/19-1 od 20.12.2019.):

„Snižena stopa PDV-a od 13% na pripremanje i usluživanje jela i slastica u i izvan ugostiteljskog objekta

Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 121/19) propisano je da se od 1. siječnja 2020. **PDV obračunava i plaća po sniženoj stopi PDV-a od 13% na pripremanje i usluživanje jela i slastica u i izvan ugostiteljskog objekta prema posebnom propisu o ugostiteljskoj djelatnosti.** U vezi s navedenim u nastavku pojašnjavamo primjenu snižene stope PDV-a od 13% na pripremanje i usluživanje jela i slastica u i izvan ugostiteljskog objekta. Obzirom da se PDV po stopi 13% obračunava na pripremanje i usluživanje jela i slastica u i izvan ugostiteljskog objekta prema posebnom propisu o ugostiteljskoj djelatnosti napominjemo da se **pripremanjem i usluživanjem jela i slastica smatra i isporuka pripremljenog jela i slastica s ili bez prijevoza uz dodatne usluge koje omogućuju njihovu trenutnu konzumaciju.** Dodatnim uslugama osobito se smatra posluživanje pripremljenog jela i slastica u primjerenoj ambalaži, posudi ili na podlošku uz dodatak pribora za jelo i slično. Naime, sniženom stopom PDV-a od 13% oporezuje se pripremanje i usluživanje jela i slastica uključivo i sladoled u i izvan ugostiteljskog objekta, pri čemu su ugostiteljski objekti definirani posebnim propisom o ugostiteljskoj djelatnosti, odnosno čl. 7. i 8. Zakona o ugostiteljskoj djelatnosti (Nar. nov., br. 85/15 - 25/19). Stoga su pojmom ugostiteljski objekti obuhvaćeni hoteli, kampovi, ostali ugostiteljski objekti za smještaj, restorani, barovi, catering objekti i objekti jednostavnih usluga (npr. klupa, štand, kolica, šator). Obzirom da se snižena stopa 13% primjenjuje na pripremanje i usluživanje jela i slastica u i izvan ugostiteljskog objekta prema posebnim propisima razvidno je da za primjenu snižene stope nije bitno konzumiraju li se jela i slastice u ili izvan ugostiteljskog objekta. Prema tome PDV se obračunava i plaća **po sniženoj stopi od 13% na:**

- a) pripremanje i usluživanje jela i slastica u i izvan ugostiteljskog objekta prema Zakonu o ugostiteljskoj djelatnosti kojim je, među ostalim, propisano da se pripremanje i usluživanje jela i slastica može obavljati u i izvan ugostiteljskog objekta
- b) pripremanje i usluživanje jela i slastica od strane sudionika proslava i manifestacija koji nisu ugostitelji, ali mogu na tim događanjima pružati ugostiteljske usluge za koje se smatra da obavljaju djelat-

nost izvan ugostiteljskog objekta

- c) isporuku pripremljenog jela i slastica s ili bez prijevoza uz dodatne usluge koje omogućuju njihovu trenutnu konzumaciju pri čemu dodatne usluge podrazumijevaju posluživanje pripremljenog jela i slastica u primjerenoj ambalaži, posudi ili na podlošku uz dodatak pribora za jelo i sl.

PDV obračunavaju i plaćaju **po stopi od 25%** poreznici koji pripremanje i usluživanje jela i slastica kao i isporuku pripremljenog jela i slastica ne obavljaju u i izvan ugostiteljskog objekta u smislu posebnog propisa te koji **ne pružaju dodatne usluge** (primjerice posluživanje pripremljenog jela i slastica u primjerenoj ambalaži, posudi ili na podlošku uz dodatak pribora za jelo) koje omogućuju trenutnu konzumaciju.

Također PDV po stopi od 25% obračunava se i plaća na pripremanje i usluživanje te isporuku pripremljenih bezalkoholnih pića, toplih i hladnih napitaka kao i alkoholnih pića.“

➤ **Pravila o mjestu oporezivanja usluga restorana i catering usluga**

- ▶ **B2B i B2C usluge restorana i opskrbe pripremljenom hranom i pićem²¹,** osim onih koje se obavljaju na brodovima, u zrakoplovima ili vlakovima tijekom dijela prijevoza putnika koji se odvija unutar EU, oporezuju se **u mjestu gdje se usluge stvarno obavljaju** (čl. 55. Direktive). Primjerice, gostima koji večeraju u restoranu u Parizu bit će obračunat „francuski“ PDV. Poduzeće koje obavlja uslugu opskrbe pripremljenom hranom i pićem (catering) na događaju u Splitu mora obračunati „hrvatski“ PDV, bez obzira gdje je sjedište tog poduzeća;
- ▶ **B2B i B2C usluge restorana i opskrbe pripremljenom hranom i pićem koje se obavljaju na brodovima, u zrakoplovima ili vlakovima** tijekom dijela prijevoza putnika koji se odvija unutar EU, PDV se plaća **u mjestu polaska prijevoza** (čl. 57. Direktive). Primjerice, obrok koji se poslužuje u restoranu na trajektu koji plovi od Ancone do Zadra (ili bilo koje luke u EU) oporezuje se „talijanskim“ PDV-om.

Mjestom obavljanja **usluga pripremanja hrane i obavljanja usluga prehrane u ugostiteljskim objektima** te pripremanja i usluživanja pića u tim objektima smatra se **mjesto gdje se te usluge stvarno obavljaju** (čl. 22. st. 1. Zakona o PDV-u).

➤ **Primjer 11. Ugostiteljska usluga u restoranu u RH**

Hrana i piće posluženi su gostima iz Amerike u restoranu u Opatiji. Mjesto oporezivanja ugostiteljske usluge je

²⁰ Više u članku I. Slovinac „Ugostiteljska djelatnost – porezni i računovodstveni aspekt“, FIP 05/21

²¹ engl. *Catering*

tamo gdje se ona stvarno obavlja, a u ovom slučaju je to u Hrvatskoj. To znači da će na usluživanje hrane zaračunati hrvatski PDV po stopi od 13%, te na piće PDV od 25%.

Mjestom obavljanja usluga pripremanja hrane i obavljanja usluga prehrane te pripremanja i usluživanja pića koje se stvarno obavljaju **na brodovima, u zrakoplovima ili vlakovima tijekom dionice prijevoza putnika obavljenog unutar EU-a** smatra se **mjesto početka prijevoza putnika** (čl. 22. st. 2. Zakona o PDV-u).

➤ Primjer 12. Ugostiteljska usluga tijekom putovanja na brodu

Hrana i piće se poslužuju putnicima na brodu koji plovi iz Dubrovnika u Veneciju. Radi se o obavljanju ugostiteljskih usluga pruženih putnicima na brodu koji plovi unutar EU-a. Mjesto obavljanja usluga je mjesto početka prijevoza putnika, u ovom slučaju Dubrovnik (RH), pa će gostima biti zaračunat hrvatski PDV po stopi 13% na hranu i te PDV od 25% na piće.

6. Ostale usluge u turizmu

Usluge prijevoza, smještaja, usluge turističkog vodiča i pratitelja grupe, usluge organizacije putovanja, usluge savjetovanja i druge slične usluge najčešće pružaju putničke agencije. Ako putnička agencija obavlja usluge u svoje ime, a za tuđi račun, ona zapravo koristi usluge drugih poreznih obveznika (usluge smještaja u hotelu, usluge prijevoza, ulaznice za muzeje, koncerte i sl.). Agencija će navedene usluge objediniti u jedinstvenu uslugu, pri čemu će obaviti i primjerice usluge rezervacije, pripreme 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 itd. Sukladno čl. 91. st. 1. Zakona o PDV-u, u slučaju kada **putničke agencije posluju s kupcima u svoje ime, a koriste isporuku dobara i usluge drugih poreznih obveznika** za obavljanje usluga putovanja, obvezno **primjenjuju posebni postupak oporezivanja**. Obavljena usluga oporeziva je prema mjestu sjedišta ili stalne poslovne jedinice poreznog obveznika, odnosno putničke agencije iz koje se usluge obavljaju (čl. 91. st. 3. Zakona o PDV-u). Dakle, ako putnička agencija ima sjedište u tuzemstvu ili ako ima u tuzemstvu poslovnu jedinicu iz koje se obavljaju usluge, mjesto oporezivanja tih usluga je u RH i primjenjuju se odredbe hrvatskog Zakona o PDV-u.

! Kada 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 put-

nička agencija obvezna platiti izračunava se primjenom preračunate stope PDV-a, koja iznosi 20%, na ostvarenu razliku u cijeni.

Ukoliko 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 se usluge ne uključuju u posebni postupak, nego se na takve usluge primjenjuje **redovni postupak oporezivanja i PDV se obračunava po općoj stopi od 25% ili po sniženoj stopi od 13%**, ako se radi o uslugama iz čl. 38. st. 3. toč. a) Zakona - ukoliko je usluga oporeziva u RH. Primjerice, ako putnička agencija obavlja prijevoz vlastitim autobusom djelomično u RH, a djelomično u nekoj drugoj članici EU-a na dionicu puta u tuzemstvu obračunat će PDV po stopi od 25% dok će za dio usluge prijevoza obavljenog u nekoj drugoj članici EU-a platiti PDV prema propisima te države članice. O poslovanju putničkih agencija i oporezivanju PDV-om detaljno smo pisali u FIP-u br. 06/22.

Treba istaknuti kako se snižena stopa PDV-a od 13% može primijeniti samo kada je riječ o usluzi smještaja turista (ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona) u:

- hotelima ili objektima slične namjene, uključujući smještaj za vrijeme odmora,
- kampovima za odmor ili u mjestima određenima za kampiranje te smještaj,
- plovnim objektima nautičkog turizma, koji su prilagođeni i opremljeni za višednevni boravak posade i turista na krstarenjima i kružnim putovanjima.

Najam plovnih objekata za dnevni *charter* oporezuje se po stopi 25%, jer nije riječ o smještaju. Ako domaći poduzetnik (agencija ili *charter* tvrtka) posreduje u tuđe ime i za tuđi račun, pri iznajmljivanju jahti ili brodice za višednevni smještaj domaćih ili stranih turista, tada će na agencijsku proviziju obračunati PDV po stopi od 25%.

! Sve ostale usluge zaračunane u paketu turističkog aranžmana, kao što su transferi, izleti, usluge ronjenja i ostale slične usluge oporezuju se poreznom stopom od 25% PDV-a.

Usluge vodiča ili turističkog pratitelja podliježu oporezivanju po stopi od 25%, uz primjenu temeljnog načela oporezivanja, što znači da kada navedenu uslugu pruži inozemni vodič, tuzemni primatelj usluge je obavezan obračunati PDV temeljem čl. 75. st. 1. toč. 6. Zakona o PDV-u.

