



Oporezivanje charter usluga

Usluge chartera su usluge korištenja plovnih objekata s posadom ili bez posade, s pružanjem ili bez pružanja usluge smještaja i/ili prehrane, radi odmora, rekreacije i krstarenja turista nautičara. O pravilima oporezivanja ovih usluga PDV-om, kao i poreznom tretmanu plovila kao poduzetničke imovine, više u nastavku članka.

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. Usluge u turizmu mogu pružati: trgovačka društva, zadruge i obrtnici, sa sjedištem u Republici Hrvatskoj ili drugoj državi ugovornici Ugovora o Europskom gospodarskom prostoru i Švicarskoj Konfederaciji, koji su registrirani za pružanje usluga u turizmu i koji ispunjavaju uvjete za pružanje tih usluga u skladu s ovim Zakonom i propisima donesenim na temelju ovoga Zakona.

Obzirom da pružatelji usluga u turizmu mogu svoje usluge pružati direktno gostima ili putem agencije, kod turističke djelatnosti dosta je zastupljeno i agencijsko poslovanje. O načinu ugovorenog poslovanja će ovisiti i ispostavljanje računa, te oporezivanje pojedinih usluga.

1. Charter djelatnost

Nautički turizam je 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, prihvat i smještaj plovnih objekata s turistima – nautičarima ili bez turista – nautičara koji borave na njima,

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

- ▶ **usluge chartera** – 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,
- ▶ prihvat, čuvanje i održavanje plovnih objekata na vezu u moru i na suhom vezu,
- ▶ uređenje i pripremanje plovnih objekata,
- ▶ druge usluge za potrebe turista (čl. 85. Zakona o pružanju usluga u turizmu).

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 plovilu**²). **Charter** djelatnost može se obavljati:

- ▶ plovilom hrvatske državne pripadnosti,
- ▶ plovilom državne pripadnosti države članice EGP ili
- ▶ plovilom državne pripadnosti treće države za koje je ishođeno odobrenje za kabotažu.³

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.

² 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)

³ **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 – 19/19)

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, te se stoga primjenjuju odredbe **Zakona o porezu na dodanu vrijednost**.⁴ 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 o PDV-u, 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 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.

1.1. Usluga smještaja na plovilu

Porezni obveznik koji prema ugovoru sa korisnikom usluge, putničkom agencijom ili nekom drugom osobom, pruža **usluge smještaja na plovilu**, na obavljanu 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).

⁴ Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13 - 35/24; u nastavku: Zakon o PDV-u)

Prema čl. 47. st. 2. toč. a) **Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost**⁵, usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona u hotelima ili objektima slične namjene, uključujući smještaj za vrijeme odmora te iznajmljivanje prostora 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. Smještajem se, u smislu Pravilnika o PDV-u, smatra noćenje i dnevni boravak u svim vrstama komercijalnih ugostiteljskih objekata.

- ! Komercijalnim ugostiteljskim objektima se 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 sniženoj 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 od PDV-a 13%. Međutim, kada je riječ o pružanju usluga **jednodnevnih izleta** brodom, oporezivanje ide po općoj stopi 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 usluge prehrane, pića i napitaka te usluga smještaja.⁶

👉 Primjer 1. 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*

⁵ Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 79/13 - 39/24; u nastavku: Pravilnik o PDV-u)

⁶ Pravilnik o vrstama plovnih objekata nautičkog turizma (Nar. nov., br. 68/19)

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 ukrcajavu na plovilo u luci Rijeka. Za pruženu uslugu 14-dnevnog krstarenja inozemnoj agenciji je izdan račun u iznosu od 34.300,00 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 29.6.2024.	20	1.500,00	30.000,00
2.	Turistička pristojba*			400,00
3.	PDV na uslugu 13%			3.900,00
4.	Ukupno:			34.300,00

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

Zakonom o turističkoj pristojbi⁷ 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 – čarterski 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.

Visina turističke pristojbe za osobe koje koriste

uslugu noćenja na plovnom objektu nautičkog turizma (čarterska plovila i brodovi za višednevna kružna putovanja), visina turističke pristojbe koju plaća vlasnik plovila koje nije plovni objekt nautičkog turizma, za sebe i sve osobe koje noće na tom plovilu u turističke svrhe) propisana je *Pravilnikom o visini, načinu plaćanja i raspodjeli turističke pristojbe za čarterska plovila, brodove za višednevna kružna putovanja i osobe koje borave na plovilu (nautičari) te način plaćanja turističke pristojbe za brodove na kružnom putovanju u međunarodnom pomorskom prometu i međunarodnom prometu na unutarnjim vodama*.⁸

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% (agencija tu ne primjenjuje poseban postupak⁹). 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 putnička agencija tako iznajmljenim plovilom obavlja uslugu **smještaja gostiju na plovilu**, pa primjenjuje stopu PDV-a od 13%, također ovisno o mjestu pružanja te usluge.

! Porezni obveznik koji prema ugovoru obavlja usluge smještaja na plovilu putničkoj agenciji ili nekoj drugoj osobi na obavljenu uslugu smještaja obračunava PDV po stopi 13%.

! Uslugu smještaja na plovilu može obavljati i putnička agencija vlastitim plovilom ili iznajmljenim plovilom. U slučaju ako uslugu smještaja obavlja vlastitim plovilom, tada agencija na uslugu smještaja obračunava PDV po stopi 13%.

U RH se oporezuju usluge za koje se prema odredbama o mjestu oporezivanja smatra da su obavljene u RH. 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 oporezivanju PDV-om u RH.

⁸ Pravilnik o visini, načinu plaćanja i raspodjeli turističke pristojbe za čarterska plovila, brodove za višednevna kružna putovanja i osobe koje borave na plovilu (nautičari) te način plaćanja turističke pristojbe za brodove na kružnom putovanju u međunarodnom pomorskom prometu i međunarodnom prometu na unutarnjim vodama (Nar. nov., br. 73/20)

⁹ Detaljnije u članku I. Slovinac: „Putničke agencije – porezni i računovodstveni aspekt“, FIP 06/2024.

⁷ Zakon o turističkoj pristojbi (Nar. nov., br. 52/19 - 42/20)

1.2. Iznajmljivanje prijevoznih sredstava - 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 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-a¹⁰),
- ♦ **B2C usluge dugotrajnog iznajmljivanja** (preko 30 dana) **prijevoznih sredstava** (npr. **automobila**) oporezuju se prema mjestu gdje primatelj usluge 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

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-a, 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. Dakle, u RH su oporezive usluge iznajmljivanja plovila u slučaju kada *charter* kompanija, neovisno o tome gdje ima sjedište (treća zemlja, države članice EGP-a ili RH) plovilo daje na korištenje krajnjem korisniku u RH ili u trećoj zemlji, a dio plovidbe obavljaju u RH.

➤ **Primjer 2. Kratkotrajni najam jahte – luka ukrcaja treća zemlja i plovidba u RH**

- ♦ *Charter kompanija „AC“ (neovisno o tome gdje ima sjedište i pod čijom zastavom plovi) ugovorila je uslugu najma plovila sa smještajem u vrijednosti 60.000,00 EUR-a 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 infra-*

¹⁰ Direktiva je dostupna na EUR-Lex internetskoj stranici <http://eur-lex.europa.eu/> (izbornici Simple search, Legislation, Directives) ili putem poveznice: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:01:EN:HTML>

strukture zatražila je odobrenje za kabotažu.

- ♦ Nakon ukrcaja u luci Kotor plovilo će u RH uploviti 13.6.2024. i isploviti iz RH 18.6.2024. 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: $60.000,00/15 \times 6 = 24.000,00$ kn x 11,5044% = 2.761,10 €.
- ♦ U ovom slučaju radi se o iznajmljivanju plovnog objekta sa smještajem, pa se primjenjuje stopa PDV-a od 13%, tj. 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.

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.** Tada se primjenjuju pravila propisana čl. 23. Zakona o PDV-u.

! Mjesto obavljanja usluge *chartera* 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, nakon čega plove i u teritorijalnim vodama RH, te kada se stavljaju na raspolaganje u RH, a nakon toga odlaze u druge države članice.

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 3. **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 EU-a, stoga se primjenjuju pravila iz čl. 23. Zakona o PDV-u. Mjesto obavljanja usluge je 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, 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 4. **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 Venecija, odnosno 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.

! U RH se ne oporezuje usluga iznajmljivanja plovila koje se daje na korištenje krajnjem korisniku u nekoj drugoj državi članici EU-a.

U charter djelatnosti je uobičajeno da turisti, koji borave na jahti, osim najma jahte plaćaju i određeni iznos predujma (oko 30%) na ime pokrića troškova koji će nastati u okviru krstarenja (gorivo, vez u luci, hrana, piće i dr. troškovi), poznato kao APA (*Advanced Provisioning Allowance*). O poreznom tretmanu troškova APA-e je dano mišljenje Središnjeg ureda Porezne uprave, koje navodimo u nastavku.

📄 **Mišljenje Porezne uprave, Kl: 410-01/17-01/451, Ur.br: 513-07-21-01/17-4 od 27.11.2017.**

„Obračun PDV-a u nautičkom turizmu na APA-u

Elektroničkim putem dostavljen nam je upit gospođe A u vezi obračuna PDV-a na tzv. APA-u. U upitu se navodi da je **pravnoj osobi koja je registrirana za charter djelatnost za iznajmljivanje plovila gost (kupac) uplatio iznos za 7-dnevno krstarenje (za plovilo i posadu), a uplatio je i 30% vrijednosti usluge za troškove APA-u. Prema navodima u upitu APA služi za troškove goriva, veza u luci, hrane i drugih troškova koje gost poželi. U upitu se navodi da se gostu treba kopirati svaki račun za potrošnju, a gost traži da računi glase na njegovo ime s tim da razliku nepotrošenog novca od APA-e treba vratiti gostu.** Obzirom na navedeno postavljeno je pitanje kako knjigovodstveno tretirati uplatu za APA-u. Također, postavljeno je pitanje treba li ispostaviti račun za te troškove, ako da, koji PDV obračunati, budući su neki računi (lučke kapetanije) bez PDV-a te da su na računima iskazane različite stope PDV-a (5%, 13% i 25%). Na postavljenu upit odgovaramo u nastavku.

Odredbama članka 4. stavka 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, od broja 73/13 do 115/16, u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u) propisano je da je predmet oporezivanja PDV-om isporuka dobara i obavljanje usluga u tuzemstvu uz naknadu koju obavi porezni obveznik koji djeluje kao takav, stjecanje dobara unutar Europske unije te uvoz dobara. Prema odredbama članka 33. stavka 1. Zakona o PDV-u poreznom osnovicom pri isporuci dobara i usluga smatra se naknada koju čini sve ono što je isporučitelj primio ili treba primiti od kupca ili neke druge osobe za te isporuke uključujući iznose subvencija koji su izravno povezani s cijenom isporučenih dobara ili usluga. U poreznu osnovicu prema članku 33. stavku 3. Zakona o PDV-u ne ulaze sniženja cijena, odnosno popusti zbog prijevremenog plaćanja i popusti što se kupcu odobre u trenutku isporuke, kao ni iznosi koje porezni obveznik zaračuna ili primi od kupca kao povrat za izdatke koje je platio u njegovo ime i za njegov račun i koje u evidencije unosi kao prolazne stavke. Porezni obveznik mora imati dokaze o iznosu izdataka u vezi s prolaznim stavkama i ne može odbiti PDV ako je na njih obračunan.

Slijedom navedenog, sam primitak novčanih sredstava za koje se ne obavlja nikakva protučinidba i koji nije predujam za buduću isporuku, u smislu odredbe članka 4. stavka 1. Zakona o PDV-u nije predmet oporezivanja PDV-om. Prema tome, **ako porezni obveznik koji daje u najam plovilo ne obavlja nikakvu isporuku dobara ili usluga osobi koja je unajmila plovilo već iz primljenog novčanog depozita u ime i za račun osobe koja je unajmila plovilo podmiruje troškove goriva,**

veza u luci, hrane i drugih troškova tada porezni obveznik koji daje u najam plovilo nije obavezan obračunati PDV na primljeni novčani depozit, odnosno u ovom slučaju tzv. APA-u. Napominjemo da isporuke dobara i usluga koje se plaćaju iz primljenog novčanog depozita podliježu oporezivanju po stopi PDV-a koja se primjenjuje na pojedine isporuke dobara i usluga. Međutim, u slučaju da su računi za određene troškove izdani na ime poreznog obveznika koji daje u najam plovilo te ih prefakturira osobi koja je unajmila plovilo, tada isti predstavljaju trošak za obveznika koji on prevaljuje na osobu koja je unajmila plovilo. Tako zaračunani troškovi zapravo su nadoknada učinjenih izdataka poreznog obveznika koji daje u najam plovilo i sastavni su dio ukupne naknade koja čini osnovicu na koju se obračunava i plaća PDV u smislu članka 4. stavka 1. Zakona o PDV-u. Napominjemo da se usluge smještaja u plovnim objektima nautičkog turizma oporezuju sukladno članku 38. stavku 1. Zakona o PDV-u po sniženoj stopi PDV-a od 13%.“

1.3. Inozemni porezni obveznici – charter u RH

Porezni obveznici, neovisno dolaze li iz drugih država članica EU-a, odnosno EGP-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 identifikacijskog broja (PDV ID broj). 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 je potrebno 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, te ne može biti podružnica niti poslovna jedinica strane pravne osobe. 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 u RH.

Pravilnikom o iznajmljivanju plovila 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 RH) plovilo daje na korištenje krajnjem 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 RH) daje plovilo na korištenje krajnjem korisniku u RH ili u trećoj zemlji, a dio plovidbe obavlja u RH, dani plovidbe u RH podliježu oporezivanju PDV-om u RH.

! Inozemne *charter* kompanije moraju biti registrirane kao obveznici PDV-a u RH, ako je mjesto oporezivanja usluge *chartera* RH.

▶ Primjer 5. 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 obavljanje uslugu agenture kojeg tuzemni agent (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 u RH. OIB i PDV ID broj dodijeljen u RH obvezna je dostaviti i Ministarstvu mora.

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.

Tablica 1. Mjesto oporezivanja PDV-om usluga najma plovila

Pružatelj usluge:	Najam plovila (sa ili bez posade)	
	kratkotrajn (do 90 dana)	dugotrajn (preko 90 dana)
Poduzetnik iz RH	PDV se obračunava prema mjestu gdje se plovilo stavlja na raspolaganje korisniku (B2B i B2C)	B2B ♦ PDV se obračunava prema temeljnom načelu (čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u)
	♦ početna luka u RH ♦ obračunava se hrvatski PDV (13% ili 25%) ♦ početna inozemna luka - prema propisima te države	B2C ♦ PDV se obračunava prema mjestu gdje je plovilo stavljeno korisniku na raspolaganje ↙

Poduzetnik iz EU-a (charter u RH)	<p>PDV se obračunava prema mjestu gdje se plovilo stavlja na raspolaganje korisnik (B2B i B2C)</p> <ul style="list-style-type: none"> početna luka u RH + registracija za PDV u RH (može imenovati poreznog zastupnika u RH) dobivanje PDV ID broja u RH podnošenje PDV prijava u RH 	<p>B2B + PDV se obračunava prema temeljnom načelu (prema sjedištu primatelja usluge)</p> <p>B2C + PDV se obračunava prema mjestu gdje je plovilo stvarno stavljeno na raspolaganje</p> <ul style="list-style-type: none"> početna luka u RH + hrvatski PDV (13% ili 25%) registracija za PDV u RH i dobivanje PDV ID broja
Poduzetnik iz treće zemlje (charter u RH)	<p>PDV se obračunava prema mjestu gdje se plovilo stavlja na raspolaganje korisniku (B2B i B2C)</p> <ul style="list-style-type: none"> početna luka u RH + hrvatski PDV (13% ili 25%) registracija za PDV u RH (mora imenovati poreznog zastupnika) dobivanje PDV ID broja u RH podnošenje PDV prijava u RH 	<p>B2B + PDV se obračunava prema temeljnom načelu (prema sjedištu primatelja usluge)</p> <p>B2C + PDV se obračunava prema mjestu gdje je plovilo stvarno stavljeno na raspolaganje</p> <ul style="list-style-type: none"> početna luka u RH - hrvatski PDV (13% ili 25%) registracija za PDV u RH i dobivanje PDV ID broja
Poduzetnik iz RH ili ino-poduzetnik (charter u RH i u trećoj zemlji)	<p>B2C usluge iznajmljivanja plovila (sa ili bez smještaja) koje se obavljaju u RH i izvan EU-a</p> <ul style="list-style-type: none"> oporezuju se u RH ako se stvarno koriste u RH oporezuju se izvan EU-a, ako se stvarno koriste izvan EU-a 	<p>PDV se plaća za dio plovilbe u RH (čl. 35. Pravilnika o PDV-u)</p>

1.4. 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 od 25%, 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 6. 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 7. 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, jer je jahta stavljena na raspolaganje korisniku u Portorožu gdje najmodavac ima poslovnu jedinicu.

1.5. 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.¹¹ Pravilnik o porezu na dohodak¹² 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, od vremenski ograničenog ustupanja autorskih prava, prava industrijskog vlasništva, drugih imovinskih prava te od otuđenja nekretnina i imovinskih prava. Dohotkom od imovine smatra se i davanje u podzakup ili podnajam nekretnina i pokretnina te otuđenje posebnih vrsta imovine.

! 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, do posljednjeg dana u mjesecu za tekući mjesec.

! **Porez na dohodak** plaća se po stopi od **12%** (čl. 62. st. 1. Zakona o porezu na dohodak).

Dakle, najam plovila kao pokretnine smatra se oporezivim dohotkom, te građanin (rezident) može plaćati porez na dohodak od imovine po rješenju Porezne uprave po stopi od 12%, ukoliko po toj osnovi nije obveznik PDV-a. Međutim, ukoliko po osnovi iznajmljivanja pokretnina (plovila) građanin rezident ostvari na godišnjoj razini prihod preko 40.000,00 eura, 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 po stopi od 25%. Ulaskom u sustav PDV-a dohodak od imovine mora utvrđivati na način propisan za samostalne djelatnosti.

Vlasnik plovila upisanog u registar brodova u RH može biti i **fizička osoba - nerezident**, koja također može sklopiti ugovor o najmu plovila sa tuzemnim trgovačkim društvom. Treba napomenuti da se 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, Avenija Dubrovnik 32, 10000 Zagreb

radi registriranja za potrebe PDV-a u RH i utvrđivanja obveze plaćanja poreza na dohodak od imovine. Naime, nerezidenti koji ostvaruju prihod od najma na području RH obvezni su primjenjivati redovni postupak oporezivanja (bez obzira na 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. Međutim, ukoliko vlasnik plovila – nerezident sklopi ugovor o najmu sa hrvatskom *charter* kompanijom ili turističkom agencijom, dolazi do primjene odredbi čl. 75. st. 2. Zakona o PDV-u, pa PDV obračunava tuzemni primatelj usluge.

1.6. Korištenje plovila za privatne potrebe vlasnika

Odredbama čl. 8. st. 3. Zakona o PDV-u propisano je da se **obavljanjem usluga uz naknadu** smatra:

- korištenje dobara koja čine dio poslovne imovine** poreznog obveznika za njegove **privatne potrebe** ili privatne potrebe njegovih zaposlenika ili općenito u druge svrhe osim za potrebe obavljanja njegove djelatnosti, za koja je u cijelosti ili djelomično odbijen pretporez,
- obavljanje usluga bez naknade** od strane poreznog obveznika za njegove **privatne potrebe** ili privatne potrebe njegovih zaposlenika ili općenito u druge svrhe osim za potrebe obavljanja njegove djelatnosti.

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 (do 90 dana) smatra se mjesto gdje se to plovilo stvarno stavlja na raspolaganje primatelju usluge. Stoga, kada tuzemni porezni obveznik koristi uslugu smještaja na plovilu u privatne svrhe, dakle za sebe i članove svoje obitelji, obavezan je na tako obavljenu uslugu obračunati PDV po stopi 13%, naravno u slučaju kada se ukrcaj gostiju na jahtu obavlja u nekoj od domaćih luka.

! Na uslugu *chartera* sa smještajem za privatne potrebe vlasnika obračunava se PDV po stopi od 13%.

! Porezna osnovica kod usluga iz čl. 8. st. 3. Zakona o PDV-u je ukupni trošak obavljanja usluga (čl. 33. st. 5. Zakona o PDV-u).

¹¹ Zakon o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 115/16 – 114/23)

¹² Pravilnik o porezu na dohodak (Nar. nov., br. 10/17 - 143/23)

2. Plovila kao imovina poduzetnika

Porezni tretman troškova nabave i korištenja plovila kod obveznika poreza na dobit reguliran je odredbama Zakona o porezu na dobit¹³ i Pravilnika o porezu na dobit.¹⁴ Vlastita ili unajmljena plovila, evidentirana u imovini poduzetnika, mogu se koristiti isključivo za obavljanje registrirane djelatnosti.

Odredbama čl. 12. Zakona o porezu na dobit definirani su posebni uvjeti o poreznom priznavanju rashoda amortizacije za plovila, zrakoplove, apartmane i kuće za odmor. Zakon nalaže da ukoliko su u dugotrajnoj imovini poduzetnika evidentirana plovila, amortizacija takve imovine priznaje se kao porezno dopustiv rashod pod uvjetima da:

- ✓ je porezni obveznik **registriran za obavljanje djelatnosti** kod koje koristi tu imovinu, a to je **iznajmljivanje i/ili prijevoz plovilima**,
- ✓ po **osnovi korištenja plovila** ostvaruje u poreznom razdoblju **prihod** najmanje u visini od **7% nabavne vrijednosti** imovine (čl. 22. st. 8. Pravilnika o porezu na dobit).

Stoga, ako porezni obveznik, koji je registriran za djelatnost iznajmljivanja i prijevoza plovilima, tijekom poreznog razdoblja po osnovi **korištenja plovila** ne ostvari prihod najmanje u visini **7% nabavne vrijednosti** te imovine, odnosno po osnovu korištenja navedene imovine na temelju **poslovnog najma** ne ostvari prihod u najmanje u visini **troškova najma**, tada se porezna osnovica za to porezno razdoblje povećava za troškove amortizacije odnosno troškove najma, te za sve pripadajuće troškove. Iznimno, ako je navedena imovina nabavljena odnosno otuđena tijekom godine, prihodi ostvareni po osnovi korištenja mogu se utvrditi razmjerno broju mjeseci korištenja te imovine (čl. 22. st. 9. Pravilnika o porezu na dobit).

Porezni obveznik koji u dugotrajnoj imovini ima evidentirana plovila, zrakoplove, apartmane i kuće za odmor, obavezan je sastaviti **pregled podataka za pojedino sredstvo/imovinu** (čl. 22. st. 11. Pravilnika o porezu na dobit), koji osobito sadrži:

- ♦ vrstu sredstva odnosno imovine,
- ♦ nabavnu vrijednost imovine,
- ♦ ostvareni prihod po osnovi korištenja te imovine u poreznom razdoblju,
- ♦ iznos amortizacije za razdoblje korištenja, te
- ♦ pripadajuće troškove koji su nastali u svezi s korištenjem te imovine u poreznom razdoblju prema vrsti troška.

Pregled podataka o sredstvu odnosno imovini obvezno se prilaže uz Prijavu poreza na dobit.

Poreznom obvezniku, koji u dugotrajnoj imovini ima evidentirana plovila, ne priznaje se kao rashod amortizacija, te pripadajući troškovi koji su nastali u svezi s korištenjem takve imovine, ako:

- ▶ porezni obveznik **nije registriran** za djelatnost iznajmljivanja i prijevoza plovilima, i
- ▶ po osnovi korištenja plovila **ne ostvari** u poreznom razdoblju **prihod** najmanje u visini 7% nabavne vrijednosti (čl. 22. st. 7. Pravilnika o porezu na dobit).

U svrhu odbitka pretporeza, Zakonom i Pravilnikom o PDV-u nisu propisane posebne definicije u vezi prijevoznih sredstava za osobni prijevoz, tako da se primjenjuje definicija prijevoznih sredstava iz čl. 4. st. 2. Zakona o PDV-u. Navedenim člankom propisano je da se „**prijevoznim sredstvima**“, ako su namijenjena za prijevoz osoba ili dobara, smatraju:

- a) kopnena motorna vozila radnog obujma motora iznad 48 cm³ ili snage motora iznad 7,2 kW,
- b) **plovila duža od 7,5 m**, osim plovila koja se koriste za plovidbu na otvorenom moru i za prijevoz putnika uz naknadu, te plovila koja se koriste u komercijalne ili industrijske svrhe, za ribarenje ili za spašavanje odnosno pružanje pomoći na moru ili za ribarenje uz obalu i
- c) zrakoplovi čija je težina pri polijetanju veća od 1.550 kg, osim zrakoplova koje koriste zrakoplovne tvrtke koje prometuju uz naknadu uglavnom na međunarodnim linijama.

Odredbom čl. 4. st. 3. Zakona o PDV-u propisano je da se **novim prijevoznim sredstvima** smatraju **plovila duža od 7,5 m**, koja su **isporučena unutar 3 mjeseca od datuma prve uporabe ili koja nisu plovila više od 100 sati**. Plovila duža od 7,5 m, koja su isporučena nakon 3 mjeseca od datuma prve uporabe i koja su plovila više od 100 sati smatraju se rabljenim prijevoznim sredstvima.

Dakle, za bilo koja druga prijevozna sredstva za osobni prijevoz koja nisu obuhvaćena navedenim definicijama, kao npr. **plovila kraća od 7,5 m**, koja se u smislu Zakona o PDV-u ne smatraju prijevoznim sredstvima obzirom da ne ispunjavaju kriterije iz čl. 4. s. 2. Zakona o PDV-u, u svrhu odbitka pretporeza potrebno je utvrditi koriste li se ista u svrhu obavljanja oporezivih transakcija poreznog obveznika. Znači, takva prijevozna sredstva za osobni prijevoz imaju ili nemaju pravo na odbitak pretporeza te se za njih ne primjenjuje ograničenje odbitka pretporeza u iznosu 50%.¹⁵

¹³ Zakon o porezu na dobit (Nar. nov., br. 177/04 – 114/23)

¹⁴ Pravilnik o porezu na dobit (Nar. nov., br. 95/05 – 156/23)

¹⁵ Mišljenje Porezne uprave, Kl.: 410-10/18-01/01, Ur.br.: 513-07-21-01/18-1 od 27.2.2018.

- ! Plovila duža od 7,5 m smatraju se prijevoznim sredstvima u smislu Zakona i Pravilnika o PDV-u.
- ! Za nabavu plovila u svrhu obavljanja registrirane djelatnosti iznajmljivanja (*charter*) te prijevoza plovilima dozvoljen je odbitak pretporeza u cijelosti.
- ! Svi troškovi su u cijelosti porezno priznati, ako je zadovoljen uvjet minimalno ostvarenog prihoda od 7% nabavne vrijednosti plovila.

👉 Primjer 8. Nabava plovila u tuzemstvu za registriranu djelatnost

Društvo „Croatia charter“ d.d. nabavlja u 05./2024. za potrebe obavljanja djelatnosti iznajmljivanja plovilo Fairline Squadron (dužina 15 m) od tuzemnog trgovačkog društva Yachting d.o.o. Primljen je račun br. 135-1-5 na iznos od 1.000.000,00 € (vrijednost 800.000,00 + 200.000,00 PDV). Primljen je račun prijevoznika PN d.o.o. br. 871-2-1 za prijevoz plovila od proizvođača do luke na iznos 2.500,00 € (osnovica 2.000,00 + 500,00 kn PDV). Plovilo je stavljeno u uporabu 30. lipnja 2024. i poduzeće odmah započinje tim plovilom obavljati djelatnost iznajmljivanja.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos (€)	Konto	
			Duguje	Potražuje
1.	Ulazni račun dobavljača „Y“ za nabavljeno plovilo			
	- obveza prema dobavljačima	1.000.000,00		22001
	- pretporez 25%	200.000,00	160002	
	- plovila u pripremi	800.000,00	02721	
2.	Ulazni račun dobavljača za prijevoz plovila do luke			
	- obveza prema dobavljačima	2.500,00		2200
	- pretporez 25%	500,00	160002	
	- plovila u pripremi	2.000,00	02721	
3.	Plovilo stavljeno u uporabu			
	- plovila u pripremi	802.000,00		02721
	- brodovi za krstarenje	802.000,00	02255	

Dakle, u slučaju nabave plovila kao poslovne imovine poduzetnika, propisi o PDV-u ne sadrže posebne odredbe, što znači da će odbitak pretporeza biti dozvoljen u cijelosti ako se radi o plovilima kojima se obavlja djelatnost prijevoza putnika i dobara te iznajmljivanja ili se nabavljaju za daljnju prodaju.

Ukoliko se takva imovina koristi i za potrebe reprezentacije, Zakon o PDV-u nalaže ograničenje (čl. 61.), odnosno **nemogućnost odbitka pretporeza za potrebe reprezentacije**, pri čemu se reprezentacijom smatraju izdaci za ugošćivanje poslovnih partnera, darivanje poslovnih partnera, plaćanje poslovnim partnerima izdataka za odmor, sport i razonodu, **izdataka za najam automobila, plovila, zrakoplova, kuća za odmor i sl.**

Treba napomenuti kako plovila ne podliježu plaćanju posebnog poreza prema **Zakonu o posebnom porezu na motorna vozila**¹⁶, kao ni plaćanju posebnog poreza na stjecanje rabljenih motornih vozila. Navedeno znači da, primjerice, kada je prodavatelj rabljenog plovila osoba koja nije porezni obveznik (građanin, ustanova, državno tijelo i sl.), nema obveze PDV-a niti plaćanja upravne pristojbe.

3. Porez na plovila

Vlasnici registriranih plovila u Republici Hrvatskoj, uključujući i nerezidente, obvezni su plaćati porez na plovila. Sukladno čl. 14. **Zakona o lokalnim porezima**¹⁷, **porez na plovila** plaćaju pravne i fizičke osobe koje su **vlasnici plovila**. Porez na plovila plaća se godišnje, ovisno o dužini plovila iskazanoj u metrima, ima li plovilo kabinu ili nema te snazi motora iskazanoj u kW. Porez na plovila **ne plaća se** na plovila kojima se obavlja registrirana djelatnost i brodice u vlasništvu domicilnog stanovništva na otocima koje služe za nužnu organizaciju života i održavanje posjeda na otocima.

! Plovilo je brod (jahta ili brodica) i čamac unutar nje plovidbe koji služe razonodi, sportu ili rekreaciji.

! Porez na plovila utvrđuje se prema dužini iskazanoj u metrima, s kabinom ili bez kabine, te snazi motora iskazanoj u kW.

! Porez na plovila **ne plaća se** na plovila kojima se obavlja registrirana djelatnost.

Porez na plovila plaća se prema rješenju o utvrđivanju poreza koje donosi nadležno porezno tijelo na području kojeg je plovilo registrirano, u roku od 15 dana od dana dostave rješenja o utvrđivanju toga poreza (čl. 47. Zakona o lokalnim porezima).



¹⁶ Zakon o posebnom porezu na motorna vozila (Nar. nov., br. 15/13 – 121/19)

¹⁷ Zakon o lokalnim porezima (Nar. nov., br. 115/16 - 114/23)

**Na Vaša pitanja odgovaramo
na tel. 01/46 11 211
svakim radnim danom
od 8⁰⁰ do 14⁰⁰ sati.**