UTJECAJ PROMJENE STOPE PDV-A NA UNČIKOVITOST POSLOVANJA HOTELA „X“

Banovac, Marijo

Master's thesis / Diplomski rad

2017

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Split, Faculty of economics Split / Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:124:605053

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

Download date / Datum preuzimanja: **2024-03-28**

Repository / Repozitorij:

REFST - Repository of Economics faculty in Split

zir.nsk.hr

UNIVERSITY OF SPLIT

dabar

DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJI

SVEUČILIŠTE U SPLITU

EKONOMSKI FAKULTET

DIPLOMSKI RAD

UTJECAJ PROMJENE STOPE PDV-A NA UNČIKOVITOST POSLOVANJA HOTELA „X“

Mentor:

Prof. dr. sc. Nikša Nikolić

Student:

Marijo Banovac

Split, kolovoz, 2017.

SADRŽAJ

1. UVOD 1

1.1. Problem i predmet istraživanja 1

1.2. Ciljevi istraživanja 4

1.3. Hipoteze istraživanja 4

1.4. Metode istraživanja 5

1.5. Opis sadržaja rada 6

2. REFORME SUSTAVA PDV-A U RH 7

2.1. Pregled dosadašnjih reformi sustava PDV-a u RH 9

2.2. Reforma sustava PDV-a u RH od 01. siječnja 2017. godine 12

3. TRETMAN TURISTIČKE DJELATNOSTI U SUSTAVU PDV-A 15

3.1. Pregled dosadašnjih tretmana turističke djelatnosti u sustavu PDV-a 15

3.2. Tretman turističke djelatnosti u sustavu PDV-a prije reforme od 01. siječnja 2017. godine 19

3.3. Tretman turističke djelatnosti u sustavu PDV-a nakon reforme od 01. siječnja 2017. godine 20

3.3.1. Utjecaj PDV-a na ugostiteljstvo 26

3.3.2. Utjecaj PDV-a na hotelijerstvo 29

4. EMPIRIJSKI ASPEKTI DJELOVANJA PDV-A NA TURISTIČKU DJELATNOST 32

4.1. Utjecaj PDV-a na ugostiteljstvo 33

4.2. Utjecaj PDV-a na hotelijerstvo 38

5. UTJECAJ PROMJENE STOPA PDV-A NA UNČIKOVITOST POSLOVANJA HOTELA „X“ 45

5.1. Općenito o hotelu „X“ 45

5.2. Analiza učinkovitosti poslovanja hotela „X“ prije promjena u stopama PDV-a ... 49

5.3. Analiza učinaka porezne incidence 54

6. ZAKLJUČAK 57

LITERATURA

POPIS TABLICA I SLIKA

SAŽETAK

1. UVOD

1.1. Problem i predmet istraživanja

Najnovija porezna reforma, koja je najavljena od 1.siječnja 2017. godine donijela je određene izmjene dosadašnjeg poreznog sustava. Dosadašnji porezni sustav karakteriziraju visoka porezna opterećenja u odnosu na zemlje u okruženju, prevelik broj olakšica, oslobođenja i izuzeća, porezna nestabilnosti (u periodu od 2012. do 2015. Bile su 44 izmjene i dopune u poreznom sustavu) kao i nejasne i nedosljedne zakonske odredbe, te visoka administrativna opterećenost Porezne uprave.

Upravo bi cilj nove porezne reforme trebao biti smanjenje ukupnog poreznog opterećenja, poticanje konkurentnosti hrvatskog gospodarstva, izgradnja socijalno pravednijeg poreznog sustava, stabilan, održiv i jednostavan porezni sustav, pojednostavljenje i pojeftinjenje porezne administracije te pružanje veće pravne sigurnosti poreznim obveznicima.

Nova porezna reforma donijela je izmjene u svim oblicima poreza. Jedna od mnogobrojnih izmjena koju je najavila Vlada Republike Hrvatske, a koja je podigla najveću „prašinu“, je povećanje vrijednosti poreza na dodanu vrijednost (PDV-a) sa 13% na 25% na sve ugostiteljske usluge.

Samim tim bi se mogao ostaviti jako veliki trag na poslovanje ugostiteljskih objekata u RH. Sektor turizma predstavlja najprofitabilniji segment hrvatskog gospodarstva. Udio turizma u BDP-u od 18% nam govori koliko je zapravo hrvatsko gospodarstvo u katastrofalnom stanju. Ogroman udjel turizma u hrvatskom BDP-u ukazuje na **visoki stupanj ovisnosti gospodarstva o ovoj djelatnosti**, a istovremeno upućuje na nedovoljnu razvijenost ostalih sektora. Gospodarski udio svih sektora u BDP-u pokazuje određenu razinu otpornosti na gospodarsku krizu, što doslovno znači da cijela država ovisi o vremenskim prilikama ili ne prilikama u dva ljetna mjeseca. Ukoliko će srpanj i kolovoz obilježiti kišno i hladnije vrijeme, to bi moglo značiti da država ulazi u bankrot na duži period.

Poreznom reformom, PDV će se mijenjati u dva navrata. Prva promjena je već stupila na snagu (od 1.siječnja 2017. godine), a to je preraspodjela stope PDV-a od 25% i 13% na određena dobra i usluge.

Tako se u ugostiteljstvu stopa PDV-a od 13 % od 1. siječnja 2017. godine ne primjenjuje na uslugu pripremanja hrane i obavljanja usluga prehrane u ugostiteljskim objektima te na pripremanje i usluživanje svih pića i napitaka u ugostiteljskim objektima (kako se primjenjivala do sada), nego se primjenjuje stopa PDV-a od 25 %.

Iznimka i primjena stope od 13% ostaje i nadalje za ugostiteljske 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.

U takvim objektima PDV od 13% obračunava se samo na točno nabrojene usluge koje su propisana iznimka, dok se na sve ostale usluge prehrane te na pripremanje i usluživanje pića i napitaka primjenjuje stopa od 25% PDV-a. Primjerice, ako gost koji je ugovorio i platio polupansion (noćenje, doručak i večeru) u istom hotelu naruči još i ručak ili popije bocu vina ili mineralnu vodu koja nije uključena u polupansionsku ponudu, hotel će na uslugu polupansiona obračunati 13% PDV-a, dok na ručak, vino i mineralnu vodu mora obračunati 25% PDV-a.

Druga faza kod promjene PDV-a nastupila bi od siječnja 2018., kada bi se opća stopa PDV-a smanjila s 25 na 24 posto, no zato bi došlo do velikog pregrupiranja kod proizvoda koji su se dosad oporezivali s 5 ili 13 posto. Hrvatska bi od 2018. imala samo dvije stope PDV-a, što znači da bi proizvodi koji se sad oporezuju s 5% poskupjeli, a oni koji se oporezuju s 13% neznatno pojeftinili.

Kada govorimo o porezu na dodanu vrijednost (PDV) veoma je bitno uzeti u obzir njegovo prevaljivanje. Poduzetnici, plaćajući međusobno po kupoprodajnim ugovorima i ispostavljenim računima (R-1), plaćaju PDV; oni taj PDV mogu odbiti kao pretporez, a porezno opterećenje prevaljuju na konačnog potrošača. Dakle, PDV u ulaznim računima poduzetnika za njega nije trošak (zbog odbitka pretporeza). Ako je kupac poduzetnik, on taj porez odbija kao pretporez, a ako je konačni potrošač, onda ga snosi jer se ne može legitimirati kao porezni obveznik, s pravom odbitka pretporeza.

Isto tako, smatra se da bi povećanje PDV-a moglo demotivirati potencijalne poduzetnike/investitore, te prepoloviti ulaganja, povećati sivu ekonomiju i smanjiti zaposlenost jer ugostiteljima jedini prostor za uštedu predstavljaju radnici.

Novonastale promjene, bi također mogle utjecati na smanjenje konkurentnosti samoga turizma. Hrvatska, s 13 posto za smještaj i 25 posto za usluge u turizmu, ima najveći PDV za turističke usluge na cijelom konkurentnom Mediteranu. Gledajući stopu PDV-a na smještaj Hrvatska je vodeća naspram glavnih konkurenata (Francuska, Italija, Španjolska, Slovenija, Bugarska, Cipar, Portugal), dok oni konkurenti koji se trenutno oporavljaju (Grčka i Turska), provode porezne politike kojima se nastoje vratiti u igru ponajviše kroz smanjenje cijena.

Međutim, u sadašnjem povoljnom makroekonomskom okruženju, na tržištu kapitala sa niskim kamatnim stopama, te sa velikom potražnjom za Hrvatskom, koju brojni ugledni časopisi ističu kao top destinaciju, nema razloga da se turizam još ne uzdigne i ne postane još konkurentniji. Postoji još dosta praznog prostora koji bi se mogao iskoristiti, doprinijevši na taj način dodatnom uzdizanju našeg turizma.

Kad govorimo o razdoblju kad je PDV na ugostiteljske proizvode i usluge bio 13% brojni ističu kako ugostitelji nisu izašli u susret gostima, na način da su smanjili cijene. Štoviše, cijene su većinom ostale iste, te su na taj način ostvarivali veću zaradu koju su pritom znali „plasirati“ u vlastiti džep. Sad kad se novom reformom stalo na kraj tomu, odlučili su negodovati.

Da ne bi bilo sve tako crno u novoj poreznoj reformi, Vlada je odredila i određene promjene kojima bi ublažila povećanje PDV-a. Tako je npr. vlada odlučila smanjiti porez na dobit sa 20% na 18%, dok onim poduzetnicima koji ostvare godišnji promet od 3.000.000. kn, porez na dobit će biti 12%. Smanjivanje stopa poreza na dohodak od 25 % i 40 % na 24 % i 36 %, nastoji se ublažiti visoko porezno opterećenje rada.

Na temelju iznesenog nameće se pitanje u kojoj su mjeri hrvatski turizam, posebno ugostiteljstvo i hotelijerstvo došli u lošiji položaj promjenama u sustavu PDV-a te jesu li u mogućnosti na te promjene reagirati prevaljivanjem na krajnje korisnike njihovih usluga. Problem se iskazuje kako na makro nivou kroz pitanje u kojoj mjeri postojeće promjene stopa PDV-a smanjuju konkurentnost hrvatskog turizma u usporedbi sa glavnim zemljama konkurentima, tako i na mikro nivou kroz „oštre“ reakcije ugostitelja i hotelijera koji kao odgovor na ovaj „napad“ na njihovo poslovanje najavljuju porast cijena proizvoda.

Iz navedenog problema proizlazi predmet istraživanja. Predmet našeg istraživanja ćemo fokusirati na mikro učinke promjene poreznih stopa u sustavu PDV-a. Preciznije, razmatrat ćemo učinke promjene poreznih stopa na primjeru srednjeg hotela koji osim osnovne usluge smještaja, još nudi ugostiteljske i druge usluge. Hotel se nalazi na području Srednje Dalmacije, preciznije na

šibenskom području i sastavni je dio međunarodne grupacije. Pri tome ćemo analizirati situaciju koja je postojala prije promjena i uspoređivati je sa onom koja će nastupiti sa primjenom novih poreznih stopa. Usporedbom učinaka poreza u fazi porezne incidence, odgovoriti ćemo na pitanja u kojoj je mjeri hotel došao u lošiju poziciju, odnosno koliko je u mogućnosti, glede elastičnosti potražnje, prevaliti povećani PDV na cijene svojih usluga.

1.2. Cilj istraživanja

Imajući na umu sve navedeno postavili smo i glavne ciljeve našeg rada:

- Analizirati situaciju u hotelijerstvu prije promjena stopa PDV-a
- Analizirati situaciju u hotelijerstvu nakon promjene stopa PDV-a
- Istražiti učinke promjena u fazi porezne incidence
- Zaključiti u kojoj se mjeri navedenim promjenama hotel našao u nepovoljnijoj situaciji
- Analizirati u kojoj mjeri možemo dobivene zaključke generalizirati na druge hotelijerske i ugostiteljske subjekte

1.3. Hipoteze istraživanja

U skladu sa postavljenim problemom i predmetom, te ciljevima istraživanja postavili smo i odgovarajuće radne hipoteze:

H 1. Porast poreznih stopa PDV-a negativno se odražava na učinkovitost poslovanja hotela.

Postavljenu hipotezu ćemo dokazivati primjenom odgovarajuće znanstvene metodologije i odgovarajućih pokazatelja kojima ćemo mjeriti učinkovitost poslovanja razmatranog hotela.

Također, u ovom radu bi se istražila i slijedeća hipoteza:

H 2. Povećane stope PDV-a, hotel može, zbog elastičnosti potražnje prevaliti na cijene svojih usluga.

Navedenu hipotezu dokazat ćemo istraživanjem elastičnosti potražnje koja će nam dati odgovor na pitanje u kojoj je mjeri hotel u poziciji da porast poreznih stopa prevali na krajnjeg korisnika njegovih usluga.

1.4. Metode istraživanja

U radu ćemo koristiti uobičajene znanstveno - istraživačke metode:

Induktivna metoda - sustavna primjena induktivnog načina zaključivanja kojim se na temelju analize pojedinačnih činjenica dolazi do zaključka o općem sudu, od zapažanja konkretnih pojedinačnih slučajeva dolazi do općih zaključaka.

Deduktivna metoda – je sustavna primjena deduktivnog načina zaključivanja u kojemu se iz općih sudova izvode posebni i pojedinačni zaključci. Deduktivna metoda u znanosti služi za: objašnjenje činjenica i zakona, za predviđanje budućih događaja, za otkrivanje novih činjenica i zakona, za dokazivanje postavljenih teza, za provjeravanje hipoteza i za znanstveno izlaganje.

Metode analize i sinteze - koje uključuju raščlanjivanje složenih pojmova, sudova i zaključaka na jednostavnije sastavne dijelove te izučavanje svakog dijela za sebe, ali i u odnosu na druge dijelove, predstavlja postupak znanstvenog istraživanja putem spajanja dijelova ili elemenata u cjelinu, odnosno sastavljanja jednostavnih misaonih elemenata u složene, a složenih u još složenije.

Metoda apstrakcije i konkretizacije - je misaoni postupak (apstrakcija) kojim se namjerno odvajaju nebitni, a ističu bitni elementi i osobine.

Metoda dokazivanja i opovrgavanja - koje za svrhu ima utvrditi istinitost pojedinih spoznaja inkorporiranjem gotovo svih metoda, ali i suprotno.

Metoda deskripcije - odnosno postupak jednostavnog opisa ili očitavanja činjenica, te empirijsko potvrđivanje njihovih veza i odnosa.

Metoda komparacije - koja predstavlja postupak kojim se uočava i uspoređuje sličnost i zajednička obilježja dvaju ili više događaja, pojava ili objekata.

Uz navedene uobičajene znanstveno-istraživačke metode, koristiti ćemo i **statističke/ekonometrijske metode** kojima ćemo dokazivati postavljene hipoteze.

1.5. Opis sadržaja rada

Diplomski rad biti će sastavljen od 7 dijelova, uključujući uvod i zaključak.

U prvom, uvodnom dijelu, opisat će se problem i predmet istraživanja, zajedno sa ciljevima i metodama istraživanja, te će se u konačnici objasniti struktura rada.

U drugom dijelu, opisati će se reforme sustava PDV-a u RH, u okviru kojeg ćemo pisati o dosadašnjim reformama sustava PDV-a, kao i o sadašnjoj reformi sustava PDV-a u RH.

Nakon toga, u trećem dijelu, naglasak će biti na tretmanu turističke djelatnosti u sustavu PDV-a, gdje ćemo pregledati dosadašnji tretman turističke djelatnosti u sustavu PDV-a, kao i kakav je tretman turističke djelatnosti u sadašnjem sustavu PDV-a.

U četvrtom dijelu rada, objasniti će se teorijski aspekti djelovanja PDV-a na turističku djelatnost, u okviru kojeg ćemo sagledati utjecaj PDV-a na ugostiteljstvo, odnosno, utjecaj PDV-a na hotelijerstvo.

U petom dijelu rada, opisati ćemo empirijske aspekte djelovanja PDV-a na turističku djelatnost, gdje ćemo istaknuti utjecaj PDV-a na ugostiteljsku, odnosno, hotelijersku djelatnost.

U pretposljednjem dijelu, analizirat ćemo utjecaj promjene stope PDV-a na učinkovitost poslovanja hotela „X“. Započeti ćemo sa općenitim informacijama o hotelu, na kojem se i temelji naše istraživanje. Potom slijedi analiza unčikovitosti poslovanja hotela „X“ prije nego što je nastupila promjena u stopama PDV-a. Konačno, analizirat ćemo učinak porezne incidence.

U posljednjem, zaključnom dijelu, izvući će se potrebni zaključci, koje će se potom dovesti u vezu sa postavljenim hipotezama istraživanja.

2. REFORME SUSTAVA PDV-a u RH

Porez na dodanu vrijednost (PDV) je jedan od oblika poreza na promet. Pod porezom na promet podrazumijeva se oporezivanje prometa proizvoda i obavljanja usluga uz naknadu. Oporezivanje prometa proizvoda i obavljanja usluga može se provoditi primjenom većeg broja oblika poreza na promet.

On predstavlja svefazni porez na promet koji se obračunava u svakoj fazi proizvodno-prodajnog ciklusa, ali samo na iznos dodane vrijednosti koja se oblikovala u toj fazi, a ne na cjelokupnu vrijednost proizvodnje.

Dodana vrijednost može se definirati kao razlika između vrijednosti prodaje proizvedenih dobara i usluga, i vrijednosti kupovina inputa (ali ne inputa rada) kojima su ta dobra i usluge proizvedeni. Odnosno dodana vrijednost je vrijednost koju proizvođač dodaje inputima prije nego što ih proda kao nove proizvode.[1]

PDV je najvažniji preventivni instrument u borbi protiv sive ekonomije, posebno u samo kontrolirajućem segmentu gdje poduzetnik zahtjeva izdavanje računa od strane dobavljača kako bi ostvario mogućnost povrata pretporeza. Kod PDV-a, konačna cijena svakog proizvoda u maloprodaji mora zapravo predstavljati zbroj svih dodanih vrijednosti pojedinih faza proizvodnog i prometnog ciklusa. [2]

U konačnici za PDV se može reći da je oblik općeg poreza na promet koji je naslijedio porez na promet u maloprodaji. U sustavu PDV-a i u sustavu poreza na promet u maloprodaji u državni proračun je uplaćen isti iznos poreza. Razlika je samo u tome što u sustavu poreza na dodanu vrijednost u državni proračun obračun i uplatu poreza vrši svaki poduzetnik za svoju dodanu vrijednost, dok u sustavu poreza na promet u maloprodaji ukupni iznos poreza obračunava i uplaćuje trgovac na malo.[3]

[1] Kesner Škreb M.: Porez na dodanu vrijednost, Financijska praksa, 19 (6) 1995., str.655

[2] Šimović H.: Porez na dodanu vrijednost i trošarine, Porezni sustav Republike Hrvatske, skripta, Zagreb, 2007., str.4

[3] Šimović, J. i Šimović, H. :Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije,Pravni fakultet Zagreb, 2006., str.76

Porez na dodanu vrijednost pripisuje pozitivan utjecaj na gospodarstvo s aspekta neutralnosti i učinkovitosti poreza dok po pitanju porezne pravednosti PDV ima izrazito regresivan učinak. Osiguranje redovitog punjenja proračuna kroz javne prihode kao i smanjenje porezne evazije u gospodarstvu temelji su koji zagovornici poreza na dodanu vrijednost ugrađuju u svoje stavove o primjerenom poreznom sustavu. Porez na dodanu vrijednost može povećati učinkovitost i neutralnost poreznog sustava, osobito ako je riječ o jedinstvenoj stopi poreza s malim ili nikakvim poreznim oslobođenjima, no istodobno narušava socijalnu sliku i pravednost u raspodjeli poreznog opterećenja u zemlji. PDV osim toga stimulira štednju na način da porez na dohodak umanjuje štednju ili prihode neovisno o tome troši li pojedinac ili štedi dok PDV umanjuje štednju ili prihode samo onda kada se troši. U takvim okolnostima, zagovornici PDV-a smatraju da je realno očekivati da će se pojedinci odlučiti štedjeti.

Porez na dodanu vrijednost danas je jedan od preferiranih oblika poreza koji u sebi ne sadržava kaskadni porezni učinak, ima široku poreznu bazu, stabilne prihode i jednostavan mehanizam određivanja i ubiranja poreza. Osim toga:[4]

- porez na dodanu vrijednost izravno vezuje porezne prihode s mjestom gdje se oni ostvaruju,
- neutralan je oblik poreza što znači da ne utječe na odluke o sadašnjoj ili budućoj potrošnji, štednji i investicijama i ima manje negativan učinak na akumulaciju kapitala i ekonomski rast,
- ima niske administrativne troškove ubiranja, obično se kreću oko 2% od ukupnih prihoda,
- PDV ima dva oblika neutralnosti – unutarnju i vanjsku. Unutarnja se neutralnost odnosi: pravnu, konkurencijsku i ekonomsku.

[4] Škare M.: Nulta stopa PDV-a nije i ne može biti socijalni instrument, EKONOMIJA / ECONOMICS, 1 / IX, str. 136-137

2.1. Pregled dosadašnjih reformi sustava PDV-a u RH

Kompletna reforma fiskalnog sustava Hrvatske dala se naslutiti 1992. godine. Tada je porezni sustav okarakteriziran prilagodbama naslijeđenog poreznog sustava za transformaciju društvenog u privatno vlasništvo. Međutim, zaključak Ministarstva financija Republike Hrvatske bio je da je popravljanje i prilagođavanje "naslijeđenih" zakona o oporezivanju neprimjereno te je odlučeno da se izgradi novi porezni sustav temeljen na iskustvima i načelima zapadnih zemalja koje imaju razvijeno tržište i političku demokraciju. Reformu su započeli njemački stručnjaci na čelu s prof. dr. Rose Manfredom. Reforma poreznog sustava provedena je u dvije faze:[5]

- U prvoj fazi definirani su načini oporezivanja fizičkih osoba i pravnih subjekata te je reorganizirana porezna administracija
- U drugoj fazi bili definirani posredni porezi te uvođenje poreza na dodanu vrijednost.

Kako je već navedeno fiskalna reforma Hrvatske kao zemlje u tranziciji započela je 1992. godine. Tada je porezni sustav Hrvatske dosta mlad te je zahtijevao određene prilagodbe i promjene kako kod same primjene zakona tako i u ubiranju poreza, odnosno administrativnoj prilagodbi provedbi tih zakona.

Zakon o porezu na dodanu vrijednost donesen je u srpnju 1995. godine, ali se njegova primjena odgađala sve do 1. siječnja 1998. godine. Iako se pretpostavljalo da će njegovo uvođenje izazvati inflatorni učinak na kraju je izazvao jednokratno povećanje cijena za samo 2,4%[6] u prvim mjesecima 1998. godine. Već nakon prvog tromjesečja kretanje cijena se stabiliziralo. Fiskalni učinci koji su postignuti uvođenjem poreza na dodanu vrijednost bili su svakako iznad očekivanja i u 1998. godini prikupljeno je čak 20.228.200 milijuna kuna što je 46,17% ukupnih prihoda. Kao takav bio je najznačajniji izvor proračunskih prihoda i u 1999. godini jer je prikupljeno čak 42,8% ukupnih proračunskih prihoda.

[5] Dražić, I. Usklađenost računovodstvenih i poreznih propisa Hrvatske sa zemljama Europske unije, Magistarski rad, Ekonomski fakultet Zagreb, 2005., str. 13

[6] Godišnjaci Ministarstva financija od 1994. do 1997. godine na www.mfin.hr; službena stranica posjećena 15.01.2004. godine.

No, ipak je došlo do smanjenja za 2% u odnosu na godinu prije i to zbog uvođenja nulte stope. Od 1. siječnja 1998. godine do 1. studenog 1999. godine u Hrvatskoj je bila jedna stopa u visini od 22%. [7]

Nakon toga uvodi se i nulta porezna stopa na određene proizvode i to na kruh, mlijeko, knjige, lijekove te na ortopedska pomagala za invalidne osobe. Od lipnja 2000. godine nulta stopa se počela primjenjivati na znanstvene časopise, od rujna iste godine za usluge javnog prikazivanja filmova, a od 1. siječnja 2001. godine za usluge organiziranog boravka koje se plaćaju doznakama iz inozemstva. U 2002. godini je prikupljeno za oko 11% više prihoda od poreza na dodanu vrijednost nego u 2001. godini .U 2003. godini udio ovih poreza je porastao za 8% u ukupnim prihodima u odnosu na godinu prije.

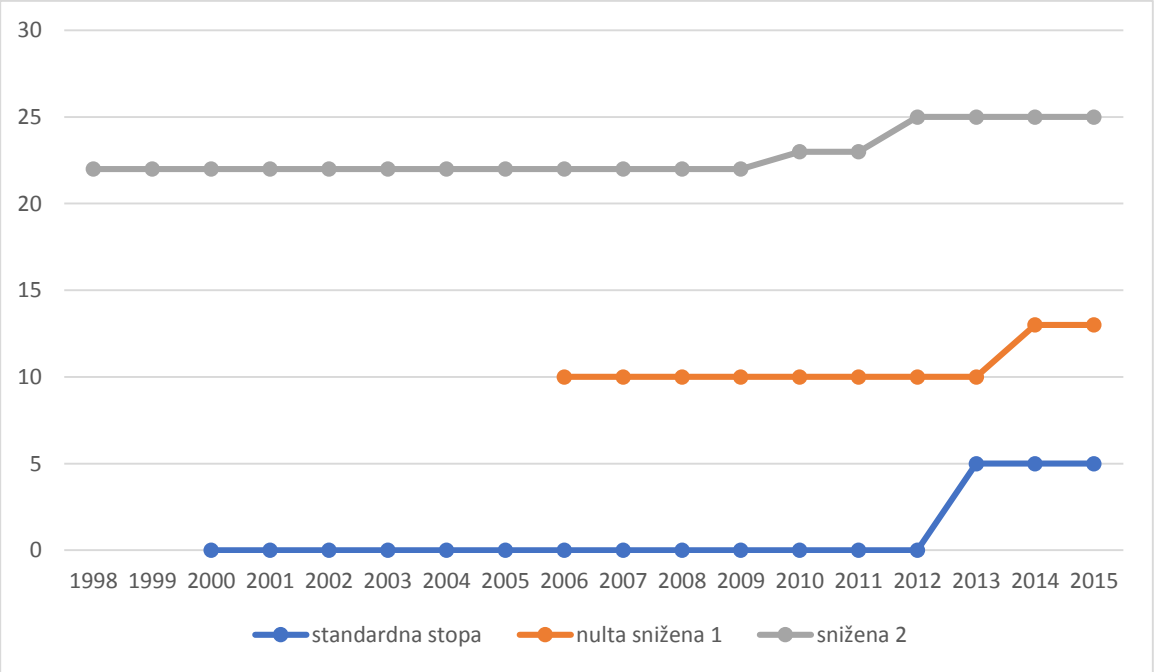
2005., godine, vlada odlučuje mijenjati zakon o nultoj stopi za smještaj te ga povećava na 10 %. Sabor donosi novu izmjenu Zakona (NN 90/05) "Porez na dodanu vrijednost plaća se po stopi od 10% na usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona u svim vrstama komercijalnih ugostiteljskih objekata i usluge agencijske provizije za naprijed navedene usluge." U 2007.godini, (NN 76/07) dodaje se još jedna točka temeljem koje će se također ubirati porez po stopi od 10%, a odnosi se na: "novine i časopise koji izlaze dnevno i periodično, osim na one koji u cijelosti ili uglavnom sadrže oglase ili služe oglašavanju. 2009.godine, nakon dvije godine bez promjena donosi se novi izmijenjeni Zakon o porezu na dodanu vrijednost (NN 87/09). Promjena je bilo puno ali najznačajnije su se prvenstveno odnosile na pravne subjekte, a onda, su se sukladno tome odrazile na cijelo gospodarstvo i kroz to u konačnici na cijelo građanstvo. Standardna stopa promijenjena je s 22 na 23%.[8] 2010. godine na snagu stupaju određene promjene u oporezivanju banaka, štedionica, štedno - kreditnih organizacija, društava osiguranja i reosiguranja, privatnih liječničkih praksi, zdravstvenih i obrazovnih ustanova i ostalih ustanova koje su prijašnjih godina bile oslobođene obveze obračunavanja PDV-a. 2012. na zasjedanju Sabora donosi se nova izmjena Zakona o porezu na dodanu vrijednost (NN 22/12) kojom se stopa poreza s 23% povećava na 25%, čime se dolazi na sam vrh ne samo među zemljama Europske Unije već i u odnosu na druge zemlje svijeta.[9]

[7] Dražić, I. Usklađenost računovodstvenih i poreznih propisa Hrvatske sa zemljama Europske unije, Magistarski rad, Ekonomski fakultet Zagreb, 2005., str. 13
[8] Izmjene PDV-a, Obračun plaća i drugog dohotka u 2010., Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2010., str. 67
[9] Vlada RH, 2013, Novosti i najave –predstavljene smjernice ekonomske I fiskalne politike: Reformskim mjerama do smanjenja proračunskog deficit, 26.rujna, 2013.

S obzirom na izuzeća, hrvatski sustav PDV-a nema nekih prevelikih odstupanja u odnosu na europsku praksu i Direktivu o PDV-u 2006/112/EC (VAT Directive 2006/112/EC). Radi se izuzeću prometa dobara i usluga od javnog interesa kao što su razne medicinske usluge, obrazovanje, kultura, umjetnosti i sl. Drugo važno izuzeće odnosi se na male poduzetnike odnosno njihov prag ulaska u sustav PDV-a, odnosno prag prometa za upis u registar obveznika PDV-a. Od uvođenja PDV-a u Hrvatskoj do 2012. godine prag ulaska u sustav PDV-a iznosio je 85.000 HRK. Tijekom 2013. godine taj prag je povećan na 230.000 HRK što je u skladu s današnjom praksom u EU (European Commission, 2015), ali i s trendom narušavanja porezne osnovice. Kao najvažniji element kojim se narušava porezna osnovica u Hrvatskoj jesu snižene porezne stope. [10]

Na grafikonu 1 prikazan je razvoj stopa PDV-a u Hrvatskoj od 1998. godine kada je PDV uveden do 2015.

Grafikon 1. Razvoj stopa PDV-a



Izvor: izrada autora prema Šimović, H., Deskar Škrbić, M. Efikasnost poreza na dodanu vrijednost u Hrvatskoj, Ekonomski fakultet Zagreb, 2016., str.5

Hrvatska je u početku provela jednostopni sustav PDV-a, ali zbog brojnih socijalno-političkih pritisaka vrlo brzo je uvela i nultu stopu na čitav niz prometa dobara i usluga pretežno socijalnog

[10] Šimović, J., Porez na dodanu vrijednost – što mijenjati?, Zbornik radova znanstvenog skupa: Promjene u sustavu javnih prihoda. HAZU, Zagreb, 2003., str.283-299.

karaktera. Ti prometi se danas oporezuju stopom od 5% . Ulaskom Hrvatske u EU i potrebe za poštivanjem Direktive o PDV-u 2006/112/EC, nulta stopa zamijenjena je stopom od 5%. Veliki iskorak, Hrvatska je napravila u povećanju efikasnosti PDV-a. i od 2013. godine u primjeni je Zakon o fiskalizaciji u prometu gotovinom. Njime se dodatno uvodi kontrola naplate poreza u prometima s gotovinom.[11]

2.2. Reforma sustava PDV-a u RH od 01. siječnja 2017. godine

Ciljevi reforme poreznog sustava od početka ove godine bile su:

- Smanjenje ukupnog poreznog opterećenja
- Poticanje konkurentnosti gospodarstva
- Izgradnja socijalno pravednijeg poreznog sustava
- Stabilan, održiv i jednostavan porezni sustav što podrazumijeva
    - Širenje porezne osnovice
    - Suzbijanje sive ekonomije
    - Ukidanje nekonkurentnih poreznih rashoda (izuzeća, olakšica i oslobođenja koji moraju imati točno određenu svrhu, biti pravilno i ciljano odabrani, utemeljeni na realnim potrebama te usklađeni s ekonomskim i socijalnim ciljevima)
- Pojednostavljenje i pojeftinjenje porezne administracije – smanjenje troškova vođenja evidencija te ukidanje pojedinih obrazaca
- Pružanje veće pravne sigurnosti poreznim obveznicima.

Cilj reforme samog poreza na dodanu vrijednost bio je: [12]

- Smanjiti regresivnost PDV-a kroz redefiniranje sniženih stopa na dobra i usluge koje u najvećem dijelu koriste svi građani RH te
- Prebaciti dio poreznog opterećenja s rezidenata na nerezidente.

Najznačajniji promjene koje su predložene za 1. siječnja 2017. godine prikazane su Tablicom 1.

[11] Šimović, H., Deskar Škrbić, M. Efikasnost poreza na dodanu vrijednost u Hrvatskoj, Ekonomski fakultet Zagreb, str.7
[12] Marić, Z. Reforma poreznog sustava, https://vlada.gov.hr/UserDocsImages/Sjednice/2016/1%20sjednica%2014%20Vlade/1%20-%2010.pdf, (1.8.2017.)

Tablica 1. Promjene u sustavu PDV-a od 1.siječnja 2017.

Promjene	Na što se odnose
Snižavanje stope PDV-a na pojedine proizvode i usluge s 25% na 13%	• Inputi u poljoprivrednoj proizvodnji (sjeme, sadnice, gnojivo i pesticidi) • Isporuka električne energije • Dječje sjedalice za automobile • Odvoz smeća • Isporuka ljesova i urni
Snižena stopa 13 % prelazi u stopu 25%	• Usluge u ugostiteljstvu i šećer
Snižena topa 5% prelazi u stopu 13%	• Kino ulaznice
Promjene od 1.1.2018.	• odbitak 50% pretporeza za nabavu ili najam te povezane usluge kod osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz čija vrijednost ne prelazi 400.000,00 kuna • povećanje praga za ulazak u sustav PDV-a na 300.000,00 kuna • Radi povećanja likvidnosti pri uvozu primijenit će se obračunska kategorija za određene strojeve i opremu (investicijske opreme).

Izvor: Marić, Z. Reforma poreznog sustava,

https://vlada.gov.hr/UserDocsImages/Sjednice/2016/1%20sjednica%2014%20Vlade/1%20-%2010.pdf, (1.8.2017.)

Najznačajnije predložene promjene nakon dobivanja suglasnosti svih zemalja članica EU (standstill klauzule) odnosile su se na povećanje praga za ulazak u sustav PDV – a na iznos od 300.000 kuna odnosno pojednostavljenje administracije za male porezne obveznike te na omogućavanje odbitka pretporeza za poduzetnike za troškove nabave automobila za osobni prijevoz i povezanih ostalih zavisnih troškova u iznosu od 50 %.

Najznačajnije predložene promjene koje su dio ove porezne reforme a koje su u planu da nastupe na snagu od 1.siječnja 2018 . su pojednostavljenje sustava s dvije stope i to opća stopa 24 %, snižena stopa 12% i primjena obračunske kategorije PDV-a kod uvoza strojeva i opreme – poboljšanje likvidnosti kod poreznih obveznika.

Od 1. siječnja 2018. godine, i nadalje se neće moći odbiti pretporez za nabavu dobara i usluga za potrebe reprezentacije. Ali, za nabavu ili najam osobnih automobila i drugih sredstava za osobni prijevoz, uključujući nabavu svih dobara i usluga u vezi s tim dobrima, porezni obveznik ne može odbiti 50% pretporeza (50% može odbiti). Nije dopušten odbitak pretporeza za nabavu prijevoznih sredstava koji se odnosi na iznos iznad 400.000,00 kuna nabavne vrijednosti po jednom sredstvu. Pretporez se može odbiti u cijelosti ako se radi o plovilima, zrakoplovima i osobnim automobilima za obavljanje djelatnosti - kao i do sada, uključujući motorna vozila kategorije N1 koja su razvrstana u tarifnu oznaku 8703 Carinske tarife. Od 2018. podiže se i prag prihoda za obvezni ulazak u sustav PDV-a sa 230.000,00 na 300.000,00 kn. Porezni obveznik koji je ispod tog praga ali se dobrovoljno prijavi u sustav PDV-a, prijava ga obvezuje da ostane u sustavu PDV-a slijedeće tri kalendarske godine (ne više 5). Novi prag počinje se primjenjivati za prihode ostvarene tijekom 2017. (ulaz/izlaz iz PDV-a za 2018.). [13]

[13] Marić, Z. Reforma poreznog sustava, https://vlada.gov.hr/UserDocsImages/Sjednice/2016/1%20sjednica%2014%20Vlade/1%20-%2010.pdf, (1.8.2017.)

3. TRETMAN TURISTIČKE DJELATNOSTI U SUSTAVU PDV-a

Zakon o porezu na dodanu vrijednost koji je u primjeni od 01. siječnja 2006. godine, na usluge smještaja u komercijalno-ugostiteljskim objektima u tuzemstvu, primjenjuje stopu od 10% za domaće i inozemne goste. Elementi turističkog aranžmana u tuzemstvu često imaju drugačiji tretman oporezivanja što komplicira i kalkulaciju cijene aranžmana, naplatu i knjiženje u knjigovodstvenoj evidenciji, dok aranžmani s mjestom usluge u inozemstvu u tom smislu imaju manje izuzetaka jer se na njih primjenjuju odredbe o mjestu oporezivanja. [14]

Elementi turističkog aranžmana koji predstavljaju iznimke u sustavu oporezivanja PDV-om su:[15]

- boravišna pristojba, koja se kao prihod Turističke zajednice smatra prolaznom stavkom te se ne oporezuje. Prolazne stavke su svote koje poduzetnik zaračuna, primi ili izda u ime i za račun druge osobe, a za njih ne smije biti ni vjerovnik ni dužnik.
- ukidanjem nulte stope PDV-a (izmjenama članka 10a Zakona o PDV-u), usluge koje su se prijašnjim odredbama tog članka oporezivale po nultoj stopi, kao što su transferi autobusima i plovilima te ture u organiziranom boravku stranih ili domaćih turista u RH, od 01. siječnja 2006. godine oporezuju se po stopi od 23%.

Kakav je bio dosadašnji tretman a kako je trenutni u turističkoj djelatnosti biti će prikazano u narednim podpoglavljima.

3.1. Pregled dosadašnjih tretmana turističke djelatnosti u sustavu PDV-a

Česte promjene u poreznim tretmanima izazivaju probleme u svim djelatnostima pa tako i u turizmu. Naročite poteškoće izaziva uvođenje novog fiskalnog opterećenja, jer turistička operativa ne stigne obavijestiti svoje agente niti provesti promjene u rezervacijskom sustavu (korekcije cijena i dr.), odnosno tiskati nove cjenike, brošure i drugo. Zbog visoke osjetljivosti turističke djelatnosti na oporezivanje treba provoditi stalna istraživanja o utjecaju fiskalnog sustava na razvitak turizma.

[14] Zakon o porezu na dodanu vrijednost, NN br. 90/05., 76/07., 87/09 i 94/09., Službeni list RH.
[15] Ramljak, B., Krnić, A. Računovodstvo turističke agencije, Ekonomski fakultet Split, 2010., str.14

Rezultate istraživanja treba prezentirati javnosti kako bi turizam dobio svoje zasluženo mjesto u nacionalnom gospodarstvu. Samo financijski jaka turistička industrija može osigurati veće fiskalne prihode proračunima i fondovima na svim fiskalnim razinama.

Istraživanje učinaka i kvantifikacija utjecaja fiskalnog zahvaćanja u turizmu treba biti stalan zadatak turističkih zajednica i drugih asocijacija u turizmu. Pronalaženje prave argumentacije potpomognute konkretnim rezultatima i istraživanjima omogućuje ishođenje povoljnijeg statusa i tretmana turističke djelatnosti na opću dobrobit razvoja turizma ali i svih ostalih dijelova gospodarstva. Pored praćenja domaće situacije nužno je potrebno pratiti promjene u fiskalnoj i drugim dijelovima gospodarske politike konkurentnih turističkih zemalja, kao i mjere koje donose emitivne zemlje iz kojih dolazi većina gostiju.

O utjecaju sustava poreza, doprinosa, te drugih fiskalnih davanja na razvitak turizma u svijetu se provode stalna istraživanja. Porezi na promet izravno utječu na ponudu i potražnju, te je nužno stalno pratiti kretanja na turističkom tržištu i po potrebi intervenirati smanjenjem fiskalnog zahvaćanja porezima na promet koji utječu na razvitak turističke djelatnosti. Posebno se moraju pratiti i mjere drugih zemalja, naročito susjednih, da se spriječe iznenađenja u lošim rezultatima turističke djelatnosti i smanjenju konkurentske sposobnosti.

Glavni problem s dosadašnjim tretmanom PDV-a u turizmu bila je u većim ulaznim cijenama, koje se ne mogu prevaliti dalje na goste (posebno strane). Potreba za smanjenjem cijena turističkih i hotelskih usluga stavljala se u prvi plan, kako bi se izdržala sve veća konkurencija. Povrat uplaćenog PDV-a (razlike) u obliku subvencije hotelskim tvrtkama nije dao očekivane rezultate. Rješenje se stoga i tražilo u uvođenju povlaštenih stopa PDV-a za dobra namijenjena za prehranu i potrebe ljudi i životinja (osim alkoholnih pića), isporuku vode, dobra i usluge za grijanje i osvjetljenje (plin, električna energija, usluge centralnog grijanja), javni prijevoz putnika, knjige, novine i povremena izdanja, televiziju, autorska prava i usluge pisaca, kompozitora, izvođača i dr., ulazne produkte za poljoprivredna gazdinstva, smještaj u hotelima, iznajmljivanje mjesta u kampovima, ulaznice za sportske aktivnosti, čišćenje ulica i skupljanje i odvoz smeća i otpadaka i druge proizvode od interesa za turističku ponudu. Međutim, duge zbog visokog državnog deficita smanjenje PDV-a nije bilo nemoguće. [16]

[16] Roller, D. Utjecaj poreza na promet na turizam, Tour. hosp. manag. God. 8, Br. 1-2,2002., Str. 20

Do danas, svota godišnjih prihoda kao obveza za ulazak u sustav PDV-a. bila je 85.000 kuna što je dovodilo do velikog broja prekrivanja stvarnih iznajmljivača u turističkom sektoru.

U Hrvatskoj se mijenjaju pravila i zakoni PDV-a pristupanjem Republike Hrvatske Europskoj uniji 01. srpnja 2013., uz već propisane posebne postupke oporezivanja za male porezne obveznike i posebni postupak. Od 1. siječnja 2013. godine se počela primjenjivati snižena stopa PDV-a, od 10 posto, za usluge pripremanja hrane i obavljanje usluga prehrane u ugostiteljskim objektima te pripremanje i usluživanje bezalkoholnih pića i napitaka, vina i piva u tim objektima, sukladno posebnim propisima. Ova je Odluka o proglašenju Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost usvojena na sjednici Sabora RH, održanoj 17. veljače 2012. godine. Uvođenje diferencirane stope PDV-a usuglašeno je već na početku mandata, čime se jasno ističe kako je turizam jedan od strateških sektora hrvatskog gospodarstva. Riječ je o dugoročnoj mjeri koja je trebala biti dodatni poticaj za daljnji razvoj turizma i podizanje njegove investicijske atraktivnosti. Stupanjem ove odluke na snagu, diferencirana stopa PDV-a primjenjivati se počela na usluge iz područja ugostiteljstva sukladno direktivi EU, a po uzoru na druge, konkurentne turističke zemlje u Europi. [17]

Niža stopa PDV-a od 10 posto već se primjenjuje za usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona u svim vrstama komercijalnih ugostiteljskih smještajnih objekata, sukladno posebnim propisima, te na usluge agencijskog posredovanja za gore navedene usluge.

Ulaskom Hrvatske u EU, izglasano je i novo oporezivanje za putničke agencije u turizmu. Posebni postupak oporezivanja putničkih agencija primjenjivao se na putničke agencije koje posluju s putnicima u svoje ime, a koriste isporuke dobara i usluge drugih poreznih obveznika pri obavljanju usluga putovanja. Stoga primjerice ako je putnička agencija koristila vlastiti autobus za prijevoz putnika, takva usluga nije ulazila u posebni postupak te se na nju obračunavao PDV prema redovnom postupku oporezivanja. Posebni postupak oporezivanja putničke agencije primjenjivala se samo kad se obavljala usluga putnicima u svoje ime koristeći usluge drugih poreznih obveznika i taj postupak nije opcionalan, odnosno porezni obveznik ne može birati između posebnog postupka i redovnog postupka oporezivanja.[18] Posebni postupak se nije primjenjivao kada su putničke agencije djelovale samo kao posrednici, odnosno u ime i za račun druge osobe i poreznu

[17] http://www.mint.hr/default.aspx?id=8110, (6.8.2017.)
[18] https://www.porezna-uprava.hr/HR_publikacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=18695, (5.8.2017.)

osnovicu izračunavaju na temelju odredbi Zakona[19] te naplaćuju samo uslugu posredovanja. Prema odredbama Zakona o putničkim agencijama smatraju se organizatori putovanja (tzv. turoperatori). Međutim posebni postupak ne odnosi se samo na putničke agencije i turoperatore, već i na sve ostale osobe koje se bave prodajom putovanja te nije bitno tko obavlja uslugu već da se radi o uslugama u vezi s putovanjem koju porezni obveznici obave izravno putnicima.

Također nije nužno da se određena pravna osoba registrira kod nadležnog suda kao putnička agencija da bi se usluge koje obavlja oporezivale prema posebnom postupku. To mogu biti na primjer i škole, odnosno fakulteti (koji organiziraju npr. razmjene studenata) koji prodaju putovanja u svoje ime, a koriste usluge drugih poreznih obveznika pri prodaji. Posebni postupak se primjenjuje i u slučaju kad porezni obveznik organizira tečajeve stranog jezika u inozemstvu i pri tome u svoje ime obavlja usluge organizacije putovanja sa smještajem, prijevozom, pohađanjem tečaja i drugim uslugama. [20]

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

Prema odredbama članka 92. Zakona porezna osnovica, u vezi s jedinstvenom uslugom, je razlika u cijeni putničke agencije odnosno razlika između ukupne naknade, bez PDV-a, koju plaća putnik i stvarnih troškova koje ima putnička agencija za isporuke dobara ili usluga koje je nabavila od drugih poreznih obveznika, ako su te transakcije obavljene izravno putniku.

[19] Zakon o PDV-u, NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, čl. 33. st. 3.
[20]Porez na dodanu vrijednost - Posebni postupci oporezivanja, https://www.porezna-uprava.hr/HR_publikacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=18695, (7.8.2017.)

Stoga se PDV ne obračunava na ukupnu primljenu naknadu već samo na razliku u cijeni koju ostvari putnička agencija između naplaćene naknade putniku i troškova za nabavljene usluge od drugih poreznih obveznika.

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

3.2. Tretman turističke djelatnosti u sustavu PDV-a prije reforme od 01. siječnja 2017. godine

U sjeni dugo najavljivanog smanjenja PDV-a za ugostiteljske usluge u turizmu na 10 posto koje je stupilo na snagu u siječnju ove godine, ostala je i Vladina odluka po kojoj će se olakšati oko 53 tisuće domaćinstava koja se bave iznajmljivanjem privatnog smještaja u sobama i apartmanima i zbog triput većeg praga za ulazak u sustav PDV-a. Umjesto dosadašnjeg iznosa od 85 tisuća kuna, koliko su domaćinstva mogla zaraditi, a da budu oslobođena plaćanja PDV-a, taj se prag podiže na 230 tisuća kuna u okviru kojih će građani i dalje biti izvan sustava PDV-a . Nakon punih 14 godina dokazivanja kako je 85 tisuća kuna nerealno nizak iznos za zaradu u domaćinstvima, odlučeno da se dosadašnji prag ulaska u sustav PDV-a za male poduzetnike u turističkoj djelatnosti višestruko poveća. Time će se, značajno smanjiti "siva zona" u kojoj je veliki dio malih poduzetnika radio, a nije prijavljivao promet kako ne bi prešlo ograničenje od zadanih 85 tisuća kuna preko kojega su onda postajali porezni obveznici sa značajno većim fiskalnim obvezama. Događalo se tako, da iznajmljivači apartmana nisu pisali račune od trenutka kada bi dosegnuli 85 tisuća kuna ili su otkazivali turoperatorima rezervacije kada bi se primaknuli spornom iznosu koji nisu smjeli prekoračiti, a teško ga je bilo sakriti u poslovanju s agencijama.

Kako bi doskočili neobično niskom cenzusu od 85 tisuća kuna koji su u zaradi značajno premašivali, iznajmljivači su znali otkazivati djelatnost kada bi dosegnuli taj limit, nakon čega bi se ponovno registrirali, ali na ime nekog drugog člana obitelji i onda bi počeli ispočetka skupljati tih famoznih 85 tisuća kuna. Bilo je čak i slučajeva da su ljudi etažirali jedinstveni objekt i registrirali iznajmljivanje na više osoba kako bi svaka pojedinačno „ušla" u svojih dopuštenih 85 tisuća kuna. Ova reforma pozitivno se sada odrazila na brojne male poduzetnike iz svih d ti, a za građane koji se bave iznajmljivanjem u domaćinstvu posebno. U svakom slučaju prikrivanja

prometa ne bi smjelo više biti a fleksibilnost u pragu za PDV omogućiti će investicije, podizanje kvalitete i povećanje kapaciteta.

U konačnici, ovo je odličan put da se netko iz sadašnjih domaćinstava koji se bave iznajmljivanjem trajno zaposli kao iznajmljivač, možda otvori i obrt sa tom djelatnošću i poveća se samozapošljavanje u sektoru – mišljenja je Nedo Pinezić, predsjednik Udruge obiteljskih iznajmljivača pri HGK, naglašavajući kako bi ovo moglo potaknuti entuzijazam ljudi da obnavljaju i šire kapacitete, pa da se ta usputna djelatnost pretvori u nešto puno ozbiljnije.

3.3. Tretman turističke djelatnosti u sustavu PDV-a nakon reforme od 01.siječnja 2017. godine

Nova porezna reforma, koja je nastupila na snagu od 01.siječnja 2017. godine, postala je učestala tema, budući da je sa sobom donijela značajne promjene u sektoru turizma. U relativno kratkom vremenu promijenila se stopa PDV-a na usluge smještaja, a propisi, ustaljeni u poslovanju Unije, dodatno su nametnuli brojna pitanja. Najveći problem s obračunom poreza u turizmu imaju turističke agencije, ali ni iznajmljivače nisu izostavljeni od toga, čak ni kad se radi o paušalcima koji nisu u sustavu PDV-a niti ga naplaćuju na pružanje usluga smještaja u svojim domaćinstvima.[21] Što se tiče turističke djelatnosti PDV se obračunava i plaća po sniženoj stopi 13% na isporuke 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, na sve ostale usluge je 25% [22]

Fizičke osobe koje daju u najam apartmane, sobe ili kuće za odmor, a porez plaćaju paušalno i nisu u sustavu PDV-a, ne naplaćuju PDV na usluge smještaja i prehrane u kućanstvima, odnosno plaćaju ga po stopi od 0 posto. Međutim, ni oni nisu sasvim oslobođeni od PDV-a. Postoje brojni slučajevi kada paušalci surađuju s agencijama, domaćim ili stranim. Paušalci kao `mali porezni obveznici´ obvezni su na primljene usluge stranih agencija iz drugih zemalja članica EU ili trećih zemalja, obračunavati i plaćati PDV.

[21] http://www.apartmanija.hr/zajednica/propisi-i-zakoni/pdv-za-iznajmljivace-u-turizmu, (7.8.2017)
[22] Zakon o porezu na dodanu vrijednost, 'Narodne novine', br. 73/13, 148/13,143/14, 115/16, čl. 38, st.3

Kako to u praksi izgleda i kakve su sve opcije suradnje paušalaca i poslovnih partnera te mogući načini obračuna PDV-a, prikazano je shemom 1 koja je nastala prema mišljenjima koje je izdala Porezna uprava.[23]

Shema 1. PDV za iznajmljivače

Suradnja s domaćim putničkim agencijama	Obračun PDV-a
1. Ugovor o trgovačkom zastupanju: Domaća agencija radi u ime i za račun građana privatnog iznajmljivača. Agencija obavlja sve ugovorene poslove (od rezervacija do naplate i prijave gosta)	Domaća agencija koja zaračunava proviziju građaninu RH privatnom iznajmljivaču obvezna je na proviziju obračunati PDV po stopi 25%, dok građanin RH privatni iznajmljivač koji nije upisan u registar obveznika PDV-a n obavljenu uslugu smještaja ne obračunava PDV, već ga obračunavaju samo porezni obveznici upisani u registar obveznika PDV-a
Domaća agencija koja radi u svoje ime, a za račun građana RH privatnog iznajmljivača na način da dodaje svoju maržu na ugovorenu cijenu.	• građanin RH privatni iznajmljivač koji nije upisan u registar obveznika PDV-a na obavljenu uslugu smještaja ne obračunava PDV, već ga obračunavaju samo porezni obveznici upisani u registar obveznika PDV-a • pretpostavlja se da agencija uz smještaj turistima obavlja još neku dodanu uslugu kao pronalaženje smještaja i slično pa na obavljenu uslugu primjenjuje posebni postupak oporezivanja putničkih agencija što znači da PDV obračunava na razliku u cijeni • prilikom primjene posebnog postupka razlika u cijeni oporezuje se

[23] http://www.apartmanija.hr/zajednica/propisi-i-zakoni/pdv-za-iznajmljivace-u-turizmu, (7.8.2017)

	PDV-om po stopi od 25% a iznos PDV-a koji je putnička agencija obvezna platiti izračunava se primjenom preračunane stope PDV-a koja iznosi 20% na ostvarenu razliku u cijeni.
Suradnja sa stranim putničkim agencijama	
Ugovor trgovačkom zastupanju: EU agencija radi u ime i za račun građana RH privatnog iznajmljivača. Agencija nudi smještaj po zajednički ugovorenoj cijeni, gost plaća uslugu u zemlji-sjedištu agencije, a agencija plaća ugovoreni iznos smještaja na devizni račun građana RH- vlasnika smještaja, umanjen za agencijsku proviziju.	Ako EU agencija proviziju naplaćuje od građanina RH privatnog iznajmljivača, tada je građanin RH obvezan na obavljenu mu uslugu posredovanja obračunati hrvatski PDV- Prije sklapanja ugovora sa EU agencijom građanin RH mora u nadležnoj ispostavi Porezne uprave zatražiti PDV identifikacijski broj • poreznu osnovicu za obračun PDV-a čini naknada za obavljenu uslugu posredovanja, odnosno iznos provizije EU agencija, a privatni iznajmljivač PDV obračunava po stopi 25% • EU agencija poreznih obveza u RH, već su njene porezne obveze regulirane zakonodavstvom države članice u kojoj ima sjedište
EU agencija radi u svoje ime, a za račun građana RH privatnog iznajmljivača, tako da nadodaje svoju maržu na ugovorenu cijenu. Agencija plaća ugovoreni iznos na devizni račun građa RH- vlasnika smještaja	• EU agencija koja radi u svoje ime, a za račun građana RH privatnog iznajmljivača, obračunava i plaća PDV svoje države članice na ukupnu naknadu za obavljenu isporuku, pa u tom slučaju građaninu RH privatnom

	iznajmljivaču ne zaračunava naknadu za proviziju jer svoju naknadu dodaje na ugovorenu cijenu. U tom slučaju građanin RH privatni iznajmljivačl koji nije upisan u registar obveznika PDV-a neće na naknadu koju mu je doznačila EU agencija obračunati PDV • EU agencija nema poreznih obrza uRH, već su one regulirane zakonodavstvom države članice u kojoj ima sjedište
Ugovor o posredovanju: EU agencija posreduje prema inozemnom gostu na način da gost direktno plaća uslugu vlasniku smještaja u RH odnosno građaninu RH privatnom iznajmljivaču Hrvatskoj, dok agencija naplaćuje od gosta u inozemstvu troškove rezervacije koji u biti predstavljaju ugovorenu proviziju za posredovanje.	• Inozemni gost smještaj plaća izravno građaninu RH privatnom iznajmljivaču, stoga ako je građanin RH upisan u registar obveznika PDV-a po stopi 13%. Poreznu osnovicu u tom slučaju čini naknada za smještaj koju plaća inozemni gost. Građanin RH koji nije upisan u registar obveznika PDV-a na obavljenu uslugu smještaja ne obračunava PDV • Ako EU agencija uslugu posredovanja obavlja inozemnom gostu, pri čemu radi u tuđe ime i za< tuđi račun, tada se na obavljenu uslugu posredovanja primjenjuju porezni propisi države članice u kojoj je obavljena usluga za koju se posreduje. Obzirom da je usluga smještaja za koju se posreduje obavljena u RH, tada je EU agencija

	na obavljenu uslugu posredovanja obvezna obračunati hrvatski PDV te se mora registrirati za potrebe PDV-a u Hrvatskoj.
Suradnja s inozemnim agencijama izvan EU	Obveza obračuna PDV-a u navedenim slučajevima ne ovisi o tome ima li agencija sjedište u državi članici ili u trećoj zemlji. Primjena je ista kao i u slučajevima kada građanin RH posluje s agencijom koja ima sjedište izvan EU, razlika je jedina što građanin u slučaju da posluje s agencijom koja ima sjedište izvan EU nije obvezan zatražiti PDV identifikacijski broj.
Suradnja sa stranim oglašivačima	
Usluge oglašavanja smještajnih kapaciteta građana RH	• Ako inozemni portal pošalje račun građaninu RH privatnom iznajmljivaču za zakup oglasnog prostora na web portalu, tada je građanin RH privatni iznajmljivač obvezan na primljenu uslugu obračunati i platit PDV neovisno o tome je li upisan u registar obveznika PDV-a • PDV na primljenu uslugu obračunava i uplaćuje građanin RH privatni iznajmljivač po stopi 25%
Usluge oglašavanja smještajnih kapaciteta građana RH – iznajmljivača na inozemnim web portalima i ostalim oglašivačima, uz plaćanje po ostvarenom broju noćenja.	• Građanin RH privatni iznajmljivač obvezan je na primljenu uslugu obračunati i platiti PDV neovisno o tome da li je upisan u registar obveznika PDV-a

	• Građanin RH iznajmljivač obvezan je kao primatelj usluge obračunati i platiti PDV na primljenu uslugu po stopi 25%

Izvor: Porezna uprava

Predujam ili akontacija smještaja također podliježe oporezivanju, odnosno na taj iznos se obračunava PDV ako je iznajmljivač obveznik PDV-a. Nastanak obaveze PDV-a kod usluga smještaja je utvrđen tada kada su usluge obavljene, odnosno kada se gost odjavljuje iz apartmana, sobe ili kuće za odmor.

Obračunavanje poreza za iznajmljivače koji su u sustavu PDV-a zna biti mnogo kompliciranije. Postoje oprečna mišljenja o tome što se sve može oporezivati po stopi od 13%. Činjenica je da ako OPG ili tvrtka koja iznajmljuje smještaj, uz svoju uslugu najma (i prehrane), nudi i dodatne sadržaje koji se posebno naplaćuju, poput wellnessa, prijevoza i sl., može se pozvati na jedinstvenost isporuke. Tada se dodatne usluge, koje bi se inače oporezivale po stopi poreza od 25%, smatraju dijelom turističkog paketa i, kao takve, oporezuju su po nižoj stopi poreza. Stopa poreza na dodanu vrijednost, koja je 2014. godine porasla s 10 na 13 posto, omiljena je meta kritika domaćih poduzetnika u turizmu, ali i sporova turističkih analitičara. Već dugo se u domaćim turističkim kuloarima spominje smanjenje stope s 13 na 5,5 posto. Prema procjenama pojedinih stručnjaka, takvo sniženje bi rasteretilo turistički sektor za 500-tinjak milijuna kuna davanja godišnje te otvorilo desetak tisuća novih radnih mjesta u turizmu.[24]

[24] Dobrota, A. PDV za iznajmljivače u turizmu, http://www.apartmanija.hr/zajednica/propisi-i-zakoni/pdv-za-iznajmljivace-u-turizmu, (1.8.2017.)

3.3.1. Utjecaj PDV-a na ugostiteljstvo

Novim Zakonom o PDV-u koji se primjenjuje od 1. siječnja 2017. došlo je do preraspodjele stopa PDV-a od 25% i 13% na određena dobra i usluge. Tako se u ugostiteljstvu stopa PDV-a od 13 % od 1. siječnja 2017. godine ne primjenjuje na uslugu pripremanja hrane i obavljanja usluga prehrane u ugostiteljskim objektima te na pripremanje i usluživanje svih pića i napitaka u ugostiteljskim objektima objektima (kako se primjenjivala do sada), nego se primjenjuje stopa PDV-a od 25 %.

Iznimka i primjena stope od 13% ostaje i nadalje za ugostiteljske 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. U takvim objektima PDV od 13% obračunava se samo na točno nabrojene usluge koje su propisana iznimka, dok se na sve ostale usluge prehrane te na pripremanje i usluživanje pića i napitaka primjenjuje stopa od 25% PDV-a. [25] Tablica (2).

[25] Hrvatska obrtnička komora: Obvezni postupci obveznika prilikom promjene stope PDV-a, http://www.hok.hr/press/novosti/novi_propisi/obvezni_postupci_obveznika_prilikom_promjene_stope_pdv_a, (2.8.2017.)

Tablica 2. PDV u ugostiteljstvu

Stopa	Oporezivanje
13%	usluge smještaja i prehrane (na bazi ND, PLP, PP) u svim komercijalnim smještajnim objektima i na plovilima u nautičkom turizmu
25%	• usluge pripremanja napitaka (kava, čaj i sl.) • prodaja cigareta i druge trgovačke robe • druge usluge unutar ugostiteljskih objekata
25% + porez na potrošnju	• usluge točenja bezalkoholnih pića • usluge točenja vina i piva • usluge točenja žestokih alkoholnih pića

Izvor: Izrada autora

Primjerice, ako gost koji je ugovorio i platio polupansion (noćenje, doručak i večeru) u istom hotelu naruči još i ručak ili popije bocu vina ili mineralnu vodu koja nije uključena u polupansionsku ponudu, hotel će na uslugu polupansiona obračunati 13% PDV-a, dok na ručak, vino i mineralnu vodu mora obračunati 25% PDV-a.

Prije primjene nove stope PDV-a od 25% poduzetnici su trebaju obaviti i pripremne radnje. Za većinu poreznih obveznika to je značilo informatički pripremiti iskazivanje nove stope PDV-a na računu već od 1. siječnja 2017. godine. Propisi o PDV-u za trgovce na malo propisuju i obvezan popis zaliha dobara za koje se mijenja stopa PDV-a. Kod promjene cijene, i to za sve poduzetnike, postoji obveza izrade godišnjeg popisa, a propisana je Zakonom o računovodstvu kao i Općim poreznim zakonom.

Danom stupanja na snagu odredbi o promjeni stope PDV-a porezni obveznici dužni su popisati zalihe dobara za koja se mijenja stopa PDV-a.[26] Nadalje, porezni obveznici koji zalihe dobara iskazuju po prodajnim cijenama s uračunanim porezom, pri smanjenju, povećanju ili ukidanju PDV-a, obvezni su na dan početka primjene propisa kojim se povećava, smanjuje ili ukida PDV,

[26] Zakon o PDV-u, NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16čl. 134

obaviti popis dobara na zalihama i utvrditi cijene s uračunanim PDV-om po novim stopama PDV-a.“.[27]

Poduzetnici koji u knjigovodstvu zalihe dobara iskazuju po prodajnim cijenama trebaju na početku primjene odredaba o promjeni porezne stope popisati zalihe dobara za koja se mijenja porezna stopa. Kako bi odredba o promjeni stope PDV-a trebala stupiti na snagu 1. siječnja 2017., popis je trebalo obaviti najkasnije do datuma primjene, odnosno do 31. prosinca 2016.

Trgovci na malo koji vode trgovačke evidencije o stanju robe (to može biti i knjiga popisa), a promijenili su maloprodajne cijene temeljem povećanja stope PDV-a s 13% na 25%, tu promjenu trebaju evidentirati i u evidenciji o stanju robe. To znači da zaduženje prodavaonice su na dan stupanja na snagu nove stope PDV-a trebale povećati za razliku koja proizlazi iz obračuna na temelju novih kalkulacija, a prema knjigovodstvenim evidencijama. Isto vrijedi i za obrnut slučaj, ako se prodaje roba za koju se stope PDV-a smanjuju, tada zaduženje prodavaonice treba smanjiti za razliku nastalu snižavanjem cijena (npr. dječjih auto sjedalica, odnosno sjemenskog i sadnog materijala ili gnojiva i zaštitnih poljoprivrednih sredstava).[28]

Obrtnici trebaju zaračunani PDV za isporuku dobara i usluga, na temelju zaračunanih stopa (na izdanom računu), iskazati kao obvezu za PDV u poreznim evidencijama u visini upravo tih zaračunanih stopa PDV-a kada je račun naplaćen. Pritom u trenutku naplate ne dolazi do promjene porezne stope ako je od dana izdavanja računa do datuma naplate došlo do promjene porezne stope. Za izdane račune s datumom mjeseca prosinca, a na temelju isporučenih dobara i usluga najkasnije do 31. prosinca 2016., trebalo je izdati račun sa stopom PDV-a od 13%. Za tako izdani račun naplaćen u bilo kojem obračunskom razdoblju stopa PDV-a je 13% jer se PDV obračunava po stopi koja je na snazi u trenutku nastanka oporezivog događaja.

Ugostiteljske usluge, odnosno usluge restorana i opskrbe pripremljenom hranom i pićem, osim onih koje se obavljaju na brodovima, u zrakoplovima ili vlakovima tijekom dijela prijevoza putnika koji se odvija unutar EU-a, oporezuju se u mjestu gdje se usluge stvarno obavljaju. [29] Ovo se načelo primjenjuje bez obzira kome je usluga pružena (B2B i B2C). Primjerice, gostima koji večeraju u restoranu u Parizu bit će obračunat francuski PDV. Poduzeće koje obavlja uslugu

[27] Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine broj 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14 i 130/15, čl. 196
[28] Hrvatska obrtnička komora: Obvezni postupci obveznika prilikom promjene stope PDV-a, http://www.hok.hr/press/novosti/novi_propisi/obvezni_postupci_obveznika_prilikom_promjene_stope_pdv_a, (2.8.2017.)
[29] Zakon o PDV-u, NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, čl. 37. st. 1.

opskrbe pripremljenom hranom i pićem na događaju u Ljubljani mora obračunati slovenski PDV, bez obzira gdje je sjedište tog poduzeća (pružatelja usluge) i bez obzira tko su primatelji usluge.

Na pružene usluge restorana i opskrbe pripremljenom hranom i pićem (B2B i B2C), koje se obavljaju na brodovima, u zrakoplovima ili vlakovima tijekom dijela prijevoza putnika koji se odvija unutar EU-a, PDV se plaća u mjestu polaska prijevoza. 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.

3.3.2. Utjecaj PDV-a na hotelijerstvo

PDV u hotelijerstvu kao što je već navedeno se obračunava i plaća po sniženoj stopi 13% na isporuke 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.

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. 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.[30]

Iz navedenog proizlazi da će hotel ili neki drugi komercijalni ugostiteljski objekt iz članka 47. stavka 2. točke 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

[30] Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine broj 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14 i 130/15, čl. 33. st. 2. t. 1.

opću stopu PDV-a 25% sukladno članku 19. Zakona i članku 33. stavku 2. točki 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 članka 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.

Člankom 81. Zakona, te člankom 157. stavkom 6. Pravilnika propisano je da se iznosi na računima iskazuju u kunama i uz to mogu biti iskazani u bilo kojoj valuti pod uvjetom da je iznos PDV-a koji treba platiti ili koji se usklađuje iskazan u kunama uz primjenu tečaja iz članka 36. stavka 2. Zakona. Ako se računi izdaju u drugim valutama pojedinačni iznosi u računu mogu biti iskazani u drugoj valuti s tim da ukupni iznos računa i iznos PDV-a koji treba platiti mora biti iskazan u kunama.

Iz navedenog proizlazi da račun ne mora nužno biti iskazan samo u kunama, već može biti iskazan u bilo kojoj drugoj valuti uz uvjet da je ukupan iznos računa i iznos PDV-a iskazan u kunama. Sukladno članku 30. stavku 2. Zakona ako se za obavljanje usluga kontinuirano izdaju računi ili se kontinuirano obavljaju plaćanja smatra se da su usluge obavljene po isteku razdoblja na koje se takvi računi ili plaćanja odnose. Nadalje, člankom 36. stavkom 4. Pravilnika propisano je da su usluge obavljene u trenutku završetka njihovog korištenja. Ako se usluga obavlja stalno (kontinuirano) kroz više obračunskih razdoblja, obveza obračuna PDV-a nastaje po proteku svakog obračunskog razdoblja, bez obzira je li usluga zaračunana ili nije.

Iz navedenog proizlazi da se usluga smještaja ne može smatrati uslugom koja se obavlja kontinuirano u slučaju kada primjerice primatelj usluge odsjeda u hotelu u periodu koji obuhvaća kraj jednog i početak slijedećeg mjeseca. U navedenom slučaju smatra se da su usluge obavljene u trenutku završetka njihovog korištenja. Odredbama članka 24. Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom propisano je da se sve obveze propisane odredbama toga Zakona za izdavanje računa (sadržaj računa, broj računa) na odgovarajući način primjenjuju i kod izdavanja računa za storniranje računa odnosno kod računa u kojima se iskazuje djelomični ili cjeloviti povrat robe ili

usluga. Ako se po storniranju računa izvršava povrat plaćenih iznosa u gotovom novcu, moguće je provesti postupak fiskalizacije i po računima s iskazanim negativnim predznakom.

Člankom 159. stavcima 1. i 2. Pravilnika propisano je da se za primljene predujmove, odnosno uplate koje su izvršene prije isporuke dobra ili obavljene usluge mora izdati račun u smislu članka 79. stavka 1. Zakona. Izdani račun za predujam je isprava u smislu i za potrebe Zakona. Iznimno, račun za predujam ne mora sadržavati podatak o količini propisan člankom 79. stavkom 1.

točkom 4. Zakona. Pri isporuci dobara odnosno obavljanju usluge izdaje se račun u kojem porezni obveznik od obračunanog PDV-a po tom računu umanjuje poreznu osnovicu i PDV obračunan na primljeni predujam. Na tom računu porezni obveznik navodi i broj izdanog računa za primljeni predujam. Nadalje, člankom 159. stavkom 4. Pravilnika propisano je da porezni obveznik nije obvezan izdati račun za primljeni predujam ako je izdao račun za obavljenu isporuku dobara ili usluga do roka za podnošenje prijave PDV-a za obračunsko razdoblje u kojem je primio predujam.

Osim toga posebne stope primjenjuju se i na rani i kasni check in i check out. Dnevni odmor oporezuje se stopom 13%, obzirom da se smještajem prema članku 47. stavku 2. točki a) Pravilnika o PDV-u smatra noćenje i dnevni boravak u svim vrstama komercijalnih ugostiteljskih objekata. Smatramo da je rani check in/kasni check out povezan s uslugom smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona pa se oporezuje sniženom stopom PDV-a 13%.

Sve usluge smještaja obavljene u komercijalnim ugostiteljskim objektima podliježu oporezivanju sniženom stopom PDV-a 13%, pri čemu nema prepreke da se sniženom stopom PDV-a 13% oporezuje i smještaj kućnih ljubimaca u tim objektima. Nadoplata za dvokrevetnu sobu povezana uz uslugu smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona se oporezuje sniženom stopom PDV-a 13%. Doručak koji se poslužuje izvan usluge smještaja s doručkom oporezuje se stopom PDV-a 25%, neovisno o tome zove li se ta usluga doručak ili "nadoplata za doručak".

Dodatni obrok koji se poslužuje izvan usluge smještaja s punim pansionom oporezuje se stopom PDV-a 25%. Snižena stopa PDV-a 13% primjenjuje se samo na usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona u hotelima ili objektima slične namjene. Ručak ili večera koji se poslužuje izvan usluge smještaja s doručkom, odnosno polupansiona ili punog pansiona oporezuje se stopom PDV-a 25%, neovisno o tome kako se zove, obzirom da se snižena

stopa PDV-a 13% primjenjuje samo na usluge smještaja. [31] usluga coffee breaka-a nije vezana uz smještaj, pa se na takve usluge ne primjenjuje snižena stopa PDV-a 13% propisana za usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona, već se na uslugu coffee breaka PDV obračunava po stopi 25%. Na usluge koje se obavljaju mimo ugovorene usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansionom ili punim pansionom, kao što je primjerice coffe break, ručak, večera ili piće oporezuju PDV-om po stopi 25%.

4. EMPIRIJSKI ASPEKTI DJELOVANJA PDV-a NA TURISTIČKU DJELATNOST

Od svih do danas primijenjenih oblika poreza u turizmu opći porezi na promet smatraju se najzastupljenijima. Među njima, a posebice u europskim zemljama, najzastupljeniji je PDV kao vrsta svefaznoga odnosno višefaznoga neto poreza na promet. Promjena stope PDV-a na turističke usluge (usluge smještaja, pružanja usluge hrane i pića) posljedično djeluje na zaposlenost, prihode (poduzeća i države), izvoz (broj ostvarenih inozemnih noćenja), (cjenovnu) konkurentnost.

Ciljevi provođenja porezne politike u turizmu su[32]:

- financiranje javnih rashoda - javnih usluga i projekata (izgradnja infrastrukture)
- proširenje i diverzifikacija porezne osnovice (po količini, po vrijednosti, paušalna)
- prevencija izbjegavanja plaćanja poreza, porezne evazije i erozije porezne osnovice
- prebacivanje poreznog opterećenja na nerezidente (gdje god je to moguće)
- omogućavanje lokalnoj zajednici da uživa u blagodati proizašloj iz oporezivanja u turizmu
- prikupljanje sredstava za turističku promociju
- osiguravanje sredstava za sanaciju šteta proizašlih iz djelovanja negativnih eksternalija.

Prevelika porezna opterećenja u turizmu mogu dovesti do postupnog gušenja gospodarske aktivnosti odnosno pada prihoda, smanjenja potrebe za radnom snagom, obustave daljnjih ulaganja te pada cjenovne konkurentnosti i pada potražnje. Zbog rastućih cijena, ali i visoke cjenovne elastičnosti potražnje, posjetitelji odlaze u druge turističke destinacije (zemlje) i time pada potrošnja, smanjuju se javni prihodi, sredstva za potpore, javne projekte, promotivne

[31] Zakon o PDV-u, NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, čl.38. st. 3.
[32] Šimić, S. Poduzetništvo u turizmu, Međimursko veleučilište u Čakovcu, Čakovec, 2014., str.18

aktivnosti i slično. Uvođenjem sniženih cijena PDV-a smanjuju se i cijene usluge te time raste potrošnja i konkurentnost subjekta ponude radi visoke cjenovne elastičnosti kod ugostiteljskog objekta, zapošljava se nova radna snaga, smanjuje rad na crno te potiču nova ulaganja i rast javnih prihoda. Isto tako stvara se pozitivan imidž na emitivnim tržištima.

Gledajući promjenu PDV-a kroz prethodno razdoblje, prema istraživanjima autora Šimića[33] može se zaključiti da je smanjenje stope u 2013. godini donijela konkurentnost u turizmu na tržištima Europske unije ali isto tako povećanje međustope PDV-a za turizam na 13% je donijelo probleme za poduzetnike u turizmu.

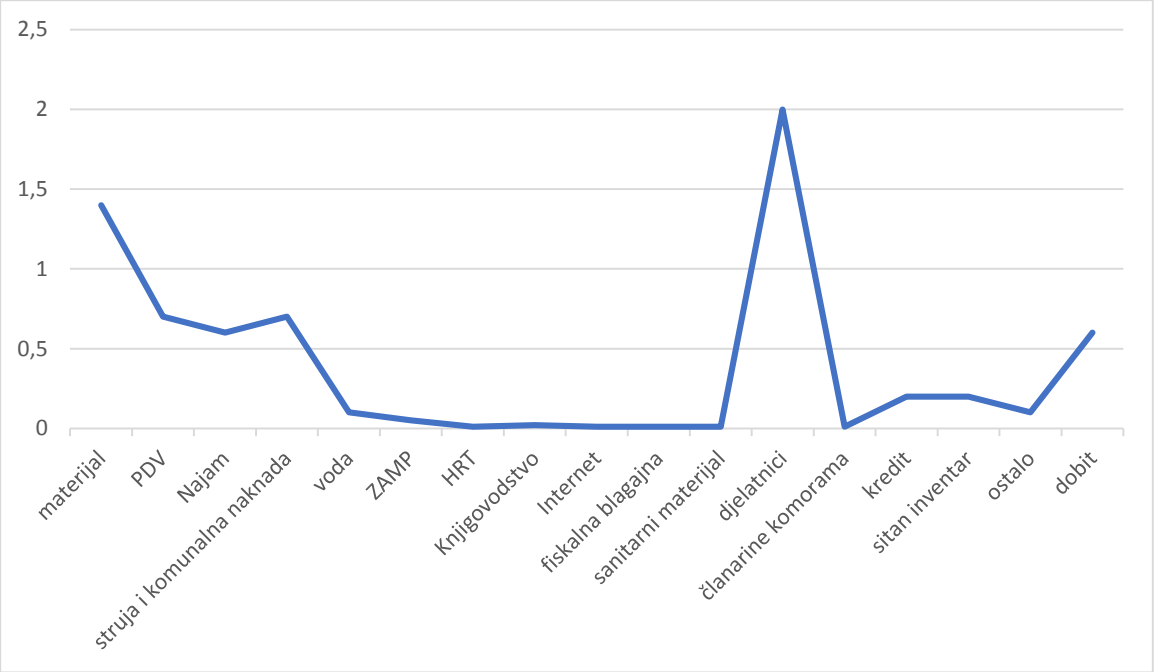
4.1. Utjecaj PDV-a na ugostiteljstvo

Prema poreznoj reformi Ministarstva financija, stope PDV-a u sektoru ugostiteljstva, porasla je sa postojećih 13% na 25%. To povećanje predstavlja drugo značajno povećanje obveze poreza na dodanu vrijednost u kratkom roku, kako je do prethodne izmjene zakona vrijedila stopa od 10%.

Kao primjer što je porast PDV-a donio u ugostiteljstvo može se navesti kafić koji ima primjerice mjesečni najam od 6.500 kn i tri zaposlena i čiji je dnevni promet 300 velikih kava s mlijekom svakog dana u mjesecu, po cijeni od 8 kuna, koji posluje u Rijeci, sa normativom 7.5 g kvalitetnije (skuplje) kave i 0.1 l mlijeka. Na sve proizvode osim kave i čaja plaća i 3% poreza na potrošnju koji u ovu pojednostavljenu računicu nije uključen. Ostali troškovi su realni i uzeti iz prakse (Grafikon 2.)

[33] Šimić, S. Poduzetništvo u turizmu, Međimursko veleučilište u Čakovcu, Čakovec, 2014., str.18

Grafikon 2. Udio troškova u poslovanju objekta

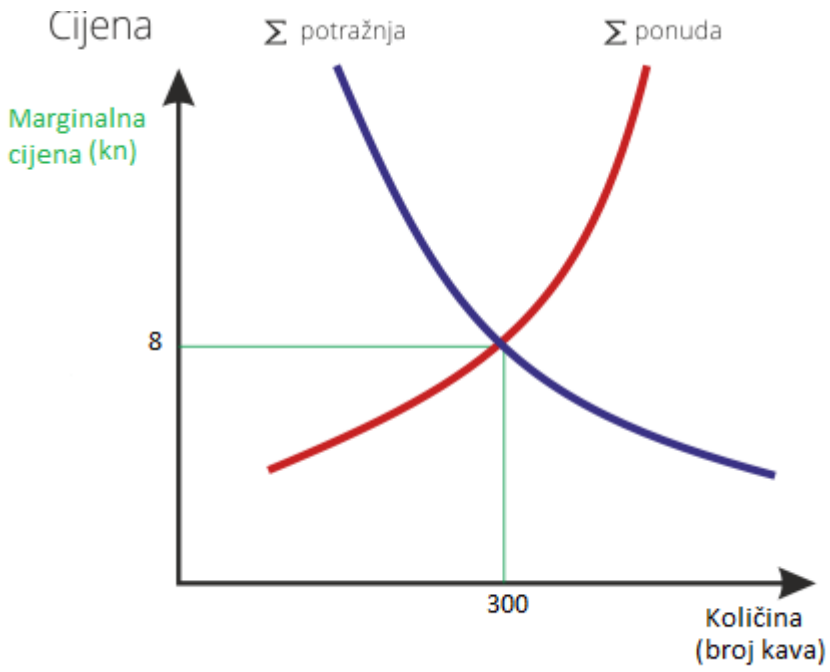


Izvor: Izrada autora

Ovaj pojednostavljeni objekt posluje sa ostvarenim prihodom povrh troškova od 0.63 kn po kavi.

U nastavku je prikazan grafikon krivulje ponude i potražnje. (Grafikon 3.)

Grafikon 3. Ponuda i potražnja



Promjenom cijene mijenja se i potražnja – sa porastom cijene, smanjuje se prodana količina i obrnuto.Točka na kojoj se dvije krivulje sastaju predstavlja trenutno stanje koje se razlikuje od kafića do kafića a u ovom slučaju prikazuje 300 prodanih kava po cijeni od 8 kn. Promjenom PDV-a uz zadržavanje postojeće cijene od 8 kuna, generira se dodatno opterećenje od 0,67 kuna po kavi, što efektivno kod njega znači neto gubitak po prodanoj kavi od 0,04 kn te godišnji gubitak od 4.380 kn. Vlasnik objekta je prema tome prisiljen promijeniti cijenu za uvećanje poreznog opterećenja, te postavlja novu cijenu na 9 kn po kavi, čime prenosi porezno opterećenje na kupca. Sukladno gornjem grafikonu, prodana količina opada, te se svaka prodana kava dodatno opterećuje za izgubljene kave. Očekivanja promjena prodajne količine može se iskazati posljedično, nakon što se tržište ustabili od početnog šoka promjene cijene, jer je pad najizraženiji odmah po promjeni cijene, dok će se nakon ulaznog razdoblja stabilizirati. Ovim se dokazuje hipoteza da hotel može zbog elastičnosti potražnje prevaliti PDV na svoje usluge na korisnike. Povećanjem PDV-a povećavaju se i cijene.

Europska praksa u razvijenim zemljama citira, elastičnost cijena koeficijenta od 0,44, što bi u virtualnom objektu značilo gubitak svakog šesnaestog gosta. Takvu procjenu valja korigirati za raspoloživ prihod građana koji je u razvijenim zemljama značajno viši od domaćeg, te je realno očekivati pad u razmjeru od 12 % u etabliranom objektu. S realno očekivanim padom prodanih količina od 12% ukupna generirana dobit prije oporezivanja pada za 70%. Naravno da se računica razlikuje od objekta do objekta, no za primjer je uzet razumno uspješan ugostiteljski objekt sa prosječnim dnevnim prometom od 2.400 kn. Nažalost, veliki postotak objekata ne realizira ni ovakve rezultate.

Utjecaj ostalih predloženih mjera iz porezne reforme na ovu računicu je zanemariv: [34]

- umanjeni PDV na električnu energiju i komunalije će samo smanjiti osnovicu za odbitak izlaznog PDV-a, te uopće neće utjecati na račun dobiti i gubitka
- umanjeni porez na dobit većini poduzetnika neće značiti ništa, uz gore dokazan potpuni gubitak dobiti
- smanjena davanja iz plaće će se osjetiti na netto primanjima djelatnika ali taj iznos je doista zanemariv na razini plaća u ugostiteljstvu.

[34] Kritički osvrt na promjenu stope pdv-a u ugostiteljstvu najavljenu za 1.1. 2017., http://www.barmen.hr/wp/wp-content/uploads/2016/11/KRITI%C4%8CKI-OSVRT-NA-PROMJENU-STOPE-PDV-v5.pdf, 2016.

Jedini argument koji bar površinski doista ukazuje na ispravnost trenutnog prijedloga promjene stope PDV-a je taj da nije zabilježen statistički značajan pad cijena ugostiteljskih usluga nakon poreznog rasterećenja i promjene stope PDV-a na ugostiteljstvo na 10% (kasnije 13%).

Realnost je da takav argument treba sagledati u širem vremenskom razdoblju, gdje je činjenica da nije zabilježen statistički značajan rast cijena ugostiteljskih usluga u proteklih 10 godina, iako su ulazni troškovi materijala, režijski troškovi, troškovi najma i troškovi plaća značajno porasli. U prijevodu, inflacija je povukla razliku u cijeni koju je snižena stopa PDV-a balansirala te cijene nije bilo moguće spuštati, isto kako ih nije bilo moguće ni dizati kada su troškovi rasli. Ugostiteljska usluga bilježi visoku elastičnost cijena odnosno rast cijena značajno utječe na prodanu količinu.

Analizirajući razdoblje proteklih 10 godina, cijene u ugostiteljstvu su rasle kako je prikazano Tablicom 3.

Tablica 3. Rast cijena u ugostiteljstvu

Naziv artikla	Promjena cijene
Kava	+33%
Coca cola	+40%
Prirodni sok	+37%
Pivo	+54%
Pelinkovac	+22%
Brandy	+24%
Električna energija	+40%
Mlijeko	+22%
Najam terase u Rijeci	+37%
Lignje	+100%
Piletina	+23%

Biftek	+37%
Škampi	+53%

Izvor: Kritički osvrt na promjenu stope pdv-a u ugostiteljstvu najavljenu za 1.1. 2017., http://www.barmen.hr/wp/wp-content/uploads/2016/11/KRITI%C4%8CKI-OSVRT-NA-PROMJENU-STOPE-PDV-v5.pdf, 2016.

Ugostiteljski objekti nisu imali manevarskog prostora za promjenu cijena, za što je uzroke potrebno tražiti na istom izvoru koji pruža nelojalnu konkurenciju.

Paralelno sa zadržavanjem cijena, poduzetnici u djelatnosti usluživanje hrane i pića (NKD 56.) su u Primorsko-goranskoj županiji tijekom 2014. godini zabilježili porast broja zaposlenih od 27,1%, uz zabilježen porast plaća od 3.3%, te je dobit smanjena u prosjeku za 30,3% unatoč rastu prihoda, te su troškovi i investicije porasli za vrtoglavih 25,5% što je matematički dokaz koji dokazuje potrebu za sniženom stopom PDV-a u ugostiteljstvu.

Osim toga, normaliziranje stope PDV-a i spuštanje sa 25% na razumniji iznos bi bio poticajan za kompletno gospodarstvo.

Posljedice povećane stope PDV-a na kraju bi se mogle očitovati kroz sljedeće:[35]

- Gubitak kvalitetnog kadra:
- Smanjenje konkurentnosti i kumulativni efekt smanjene aktivnosti ugostiteljstva
- Nužno povećanje cijena
- Smanjen prihod lokalnih zajednica kroz porez na potrošnju
- Kažnjavanje investicija i nagrađivanje onog dijela ugostitelja koji rade u 'sivoj zoni te guranje dijela ugostitelja ponovno u sivu zonu.

Ukupna dobit svih ugostiteljskih objekata koji su poslovali sa dobiti u PGŽ tijekom 2014. godine –a njih je svega 63,5% iznosi svega 13% prometa što znači da bi samo najzdravije tvrtke mogle podnijeti takvo porezno opterećenje, a gotovo svi bi s takvim opterećenjem bili gurnuti preko ruba.

[35] Kritički osvrt na promjenu stope pdv-a u ugostiteljstvu najavljenu za 1.1. 2017., http://www.barmen.hr/wp/wp-content/uploads/2016/11/KRITI%C4%8CKI-OSVRT-NA-PROMJENU-STOPE-PDV-v5.pdf, 2016.

4.2. Utjecaj PDV-a na hotelijerstvo

Istraživanja utjecaja PDV-a, kamatne stope i tečaja kao instrumenata makroekonomske politike na ekonomski položaj i konkurentnost hotelskih poduzeća u Hrvatskoj i odabranim zemljama, pokazauju[36] da su mjere donesene u razdoblju od 2001. do 2013. godine u promatranim zemljama bile poticajnije od onih u Hrvatskoj, što ukazuje na potrebu izmjene ekonomske politike prema hotelijerstvu kao izvozno-orijentiranoj djelatnosti. Autori su zaključili da su mjere ekonomske politike bile odraz nedorečene politike razvoja turizma pa samim time i hotelijerstva.

S druge strane, Studije HOTREC-a (HOTREC, 2005., 2008.) na primjerima Irske, Nizozemske, Islanda, Belgije, Ujedinjenog Kraljevstva, Francuske, Njemačke, Danske, Grčke i Švedske pokazuju, kroz simulacije ili stvarne slučajeve, da pad stope PDV-a na usluge smještaja i pružanja usluga hrane i pića doprinosi rastu broja zaposlenih i prihoda (države i poduzeća).

Promjena stope PDV-a na usluge smještaja djeluje i na promjenu prodajnih cijena na način da smanjenjem stope smanjuje prodajne cijene, a porastom ih povećava. Primjenom input-output modela, autori[37] koji su provodili istraživanje dokazuju da bi simulirano smanjenje PDV-a na usluge smještaja i usluge pružanja hrane i pića u ugostiteljstvu rezultiralo povećanjem turističkih noćenja, turističke potrošnje i bruto investicija u stalnu imovinu. Međuregionalni input-output model (AIDA) Jensen-a i Wanhill-a, kao rezultat smanjenja stope PDV-a na usluge smještaja, predviđa rast broja noćenja, turističke potrošnje i broja zaposlenih.[38] Detaljnijom analizom učinka PDV-a na poslovanje u hrvatskom hotelijerstvu zaključeno je da porast stope PDV-a na usluge smještaja sa 0% na 10% nije moglo samostalno generirati gubitak koji je ostvaren u 2006. u odnosu na 2005. godinu, ali istovremeno zaključuju kako promjenu stope PDV-a treba promatrati i u širem kontekstu, tj. kontekstu gubitka konkurentske prednosti.[39] Ovim se također dokazuje hipoteza da hotel može zbog elastičnosti potražnje prevaliti PDV na svoje usluge na korisnike. Povećanjem PDV-a povećavaju se i cijene.

[36] Perić, J., Blažević, B., Dragičević, D. , Utjecaj mjera ekonomske politike na ekonomski položaj i konkurentnost hotelskih poduzeća. Ekonomski pregled, 65 (5), 2014., str. 416-452

[37] Manente, M., Zanette, M. Macroeconomic Effects of a VAT Reduction in the Italian Hotels & Restaurants Industry. Economic System Research, (22), 4, 2010., str. 407-425.

[38] Jensen, T. C., Wanhill, S. "Tourism's taxing times: value added tax in Europe and Denmark", Tourism Management, (23),2002., str. 67-69.

[39] Ivandić, N., Gatti, P.. Učinci promjene oporezivanja dodane vrijednosti na poslovanje hotelskih poduzeća u 2006. godini. Institut za turizam.Zagreb, 2008., str. 16

Istraživanja autora Perića, Blaževića i Dragičevića, donesene mjere u izabranim zemljama i Hrvatskoj pokazuju trend rasta poreznih stopa od 2001. do 2013.Rjeđe su promjene stopa PDV-a, u promatranim godinama, bilježile Italija, Francuska, Turska i Španjolska, a češće Mađarska, Hrvatska i Grčka. Sve analizirane zemlje primjenjuju uz standardnu (osnovnu) stopu PDV-a i sniženu stopu PDV-a na usluge smještaja. Prosjek analiziranih godina ukazuje da je najveću prosječnu standardnu stopu PDV-a imala Mađarska (24,9%). Hrvatska zauzima drugo mjesto (23,1%), a zatim slijede Italija (20,4%), Grčka (20,7%), Francuska (19,7%), Turska (18,0%) i naposljetku Španjolska (17,3%). Navedene zemlje donesenim mjerama PDV-a na usluge smještaja osiguravaju veću konkurentsku prednost svojim hotelijerstvima u odnosu na hrvatsko hotelijerstvo. U analiziranom vremenskom intervalu ostvarene su slijedeće prosječne stope PDV-a na usluge smještaja:[40]

- Mađarska – 17,0%,
- Hrvatska – 13,9%,
- Turska – 12,3%,
- Italija – 10,0%,
- Grčka – 7,8%,
- Španjolska – 7,7%,
- Francuska – 6,4%.

Najviša stopa PDV-a na usluge smještaja (22,0%) zaračunavala se u hrvatskom hotelijerstvu (2001.-2005). No, isto tako u razdoblju od 2001. do 2005. na usluge organiziranoga boravka koje su se plaćale doznakama iz inozemstva, primjenjivala stopa od 0,0%. Struktura ostvarenoga prometa hotelskih poduzeća prema kanalima prodaje u 2005. pokazuje da je udio prometa od stranih agencija iznosio 45,7%, a ako se tome pridoda i udio prometa od agencija posrednika, tada udio prometa od organiziranoga inozemnog boravka doseže 56,1%. Snižena stopa na organizirani promet inozemnih gostiju pozitivno je djelovala na ekonomski položaj hrvatskih hotelijera (porast broja noćenja, dolazaka i prometa.). U 2003. (7,0%), 2004. (1,2%) i 2005. (2,8%) hrvatsko je hotelijerstvo poslovalo s pozitivnim stopama neto marže profita. Najniža stopa PDV-a na usluge smještaja u 2001. i 2003. primjenjivala se u Francuskoj (5,5%). Nisku su stopu PDV-a na usluge smještaja imale Španjolska (7,0%), Grčka (8,0%) i Italija (10,0%). Mađarski su hotelijeri naplaćivali stopu PDV-a na usluge smještaja u visini od 12,0% (2001.), odnosno 15,0% (2003.),

[40] Perić, J., Blažević, B., Dragičević, D. Utjecaj mjera ekonomske politike na ekonomski položaj i konkurentnost hotelskih poduzeća, Ekonomski pregled, Vol.65 No.5 Listopad 2014., Str. 432

a turski u visini od 18,0%. Od 2007. Mađarska je imala najveću stopu PDV-a u hotelijerstvu. Kako je stopa PDV-a na usluge smještaja u Hrvatskoj od 2006. do 2013. iznosila 10,0%, Hrvatska se izjednačila po stopi s Italijom. [41]

Veću konkurentsku prednost u tom razdoblju pred hrvatskim hotelijerima sa stajališta poreznoga opterećenja (PDV-a na usluge smještaja) imale su Turska, Grčka, Španjolska i Francuska.[42]

U 2013. godini zaračunata je stopa PDV-a na usluge smještaja u hrvatskom hotelijerstvu (10,0%) konkurentnija od stope koja se primjenjivala u Mađarskoj (18,0). Druge su konkurentske zemlje primjenjivale ove stope: Grčka (6,5%), Turska (8,0%), Italija (10,0%), Francuska (10,0%) i Španjolska (10,0%). Posebno valja istaknuti primjer Grčke čiji selektivni pristup hotelijerstvu dovodi do uvođenja niže stope PDV-a na usluge smještaja na određenim otocima u Egejskom moru (2001., 2003., 2007. stopa iznosi 6,0%, 2010. 7,0%, a 2011., 2012. i 2013. 5,0%). Prepoznata važnost turizma u Grčkoj ne ostaje samo na deklarativnoj razini već se mjerama ekonomske politike nastoji poboljšati konkurentski položaj grčkih hotelijera.

U tom kontekstu, u razdoblju 2011.-2013. (teška financijska situacija Grčke), unatoč rastu standardne stope PDV-a (s 21,0% u 2010. na 23,0% u 2011., 2012. i 2013.), stopa PDV-a na usluge smještaja je padala u 2011., 2012. i 2013. u odnosu na 2010. i to s 10,0% na 6,5%.[43]

Najnovijom reformom porez na ugostiteljske usluge raste na 25 posto, što je znatno više od većine ostalih zemalja EU, a pogotovo ako se uzmu u obzir naglašeno turističke zemlje poput Španjolske, Grčke, Italije. Trenutno Hrvatska ima jednu od najvećih općih stopa PDV-a u Europskoj uniji, od 25 posto. Višu stopu ima jedino Mađarska gdje je PDV čak 27 posto. Uz to imamo i dvije snižene stope od 5 i 13 posto. Europske zemlje uglavnom imaju niske stope PDV-a na hotelski smještaj i restorane pa je tako u Španjolskoj i Francuskoj stopa za obje kategorije 10 posto. Austrija, koja također ima vrlo razvijen, pogotovo zimski, turizam ima PDV na hotelski smještaj 13 posto, a na restorane 10 posto.

Portugal hotelski smještaj oporezuje sa samo 6 posto, dok njihovi restorani podliježu PDV-u od 13 posto. Susjedna Slovenija također potiče turizam kroz niže stope PDV-a pa on za hotele

[41] Ivandić, N., Gatti, P.. Učinci promjene oporezivanja dodane vrijednosti na poslovanje hotelskih poduzeća u 2006. godini. Institut za turizam.Zagreb, 2008., str. 17
[42] Perić, J., Blažević, B., Dragičević, D. Utjecaj mjera ekonomske politike na ekonomski položaj i konkurentnost hotelskih poduzeća, Ekonomski pregled, Vol.65 No.5 Listopad 2014., Str.433
[43] Perić, J., Blažević, B., Dragičević, D. Utjecaj mjera ekonomske politike na ekonomski položaj i konkurentnost hotelskih poduzeća, Ekonomski pregled, Vol.65 No.5 Listopad 2014., Str.433

9,5 posto, dok se restorani i catering oporezuju s 22 odnosno 9,5 posto, dok su u Italiji stope za hotele i restorane - obje 10 posto.

Uspoređujući navedene stope sa zemljama EU, Hrvatska i dalje ima među višim stopama u ugostiteljstvu (Tablica 4.)

Tablica 4. PDV za turizam u zemljama EU

DRŽAVA	HOTELSKI SMJEŠTAJ	RESTORANI I CATERING
Belgija	6	12
Bugarska	9	20
Češka	15	21
Danska	25	25
Njemačka	7	19
Estonija	9	20
Irska	9	9
Grčka	13	24
Španjolska	10	10
Francuska	10	10
Hrvatska	13	25
Italija	10	10
Cipar	9	9
Latvija	12	21
Litva	9	21
Luksemburg	3	3

Madžarska	18	27
Malta	7	18
Nizozemska	6	6
Austrija	13	10
Poljska	8	8
Portugal	6	13
Rumunjska	9	9
Slovenija	9,5	22-9,5
Slovačka	20	20
Finska	10	14
Švedska	12	12
Velika Britanija	20	20

Izvor: http://www.index.hr/vijesti/clanak/evo-koliki-je-pdv-na-turizam-u-eu-hrvatska-ce-imati-jedan-od-najvecih/928654.aspx

Primjer obračuna usluga smještaja po novoj reformi PDV-a

Građanin s prebivalištem u Zagrebu (propisana stopa prireza je 18%) na osnovi odobrenja za pružanje usluga u domaćinstvu u naselju Krk iznajmljuje turistima stambeni objekt u kojemu je kategorizirano 15 postelja. On nije obveznik PDV-a, jer su mu godišnji oporezivi primici u prethodnoj godini bili manji od 230.000,00 kuna. Naselje Krk je razvrstano u razred A turističkih mjesta s koeficijentom 1,00.

Nadležna ispostava Porezne uprave, prema prebivalištu poreznog obveznika (Zagreb - Za poreze građana), je poreznim rješenjem utvrdila godišnji paušalni porez na dohodak i prirez porezu na dohodak:

- Godišnji paušalni porez na dohodak = broj postelja x visina paušalnog poreza po postelji x koeficijent područja na kojem se usluga pruža = 15 x 300 x 1,00 = 4.500,00 kn
- Prirez porezu na dohodak = iznos poreza na dohodak x stopa prireza = 4.500,00 x 18% = 810,00 kn
- Ukupni iznos godišnjega paušalnog poreza na dohodak i prireza porezu na dohodak = 5.310,00 kn

Kao drugi primjer može se navesti građanin s prebivalištem u Karlovcu (prirez porezu na dohodak je 12%) vlasnik je kuće u Vodicama. U kući je 7 apartmana sa 16 postelja. Apartmane djelomično iznajmljuje izravno, bez posrednika, a djelomično putem tuzemnih i inozemnih putničkih agencija s kojima je zaključio ugovor. Građanin je u nadležnoj ispostavi Porezne uprave (Ispostava Karlovac) upisan je u registar obveznika poreza na dohodak od imovine i u registar obveznika PDV-a. Porez na dohodak se određuje kao razlika između ostvarenih primitaka i stvarno nastalih izdataka na osnovi podataka iz poslovnih knjiga. Nadležna ispostava Porezne uprave izdala mu je rješenje o obvezi plaćanja mjesečnih predujmova poreza na dohodak od imovine, prireza i doprinosa po osnovi dohotka od imovine. Građanin je zaposlen na neodređeno vrijeme i osiguran je po toj osnovi.

Građanin je obvezan:

- turistima najmoprimcima ispostavljati račune za obavljenu usluge najma apartmana. Za ispostavljene račune provesti postupak fiskalizacije,
- dohodak od imovine utvrđivati na osnovi podataka iz poslovnih knjiga i evidencija što su propisane za samostalne djelatnosti,
- plaćati mjesečne predujmove poreza na dohodak i prirez porezu na dohodak prema rješenju Porezne uprave najkasnije do posljednjeg dana u tekućem mjesecu za prethodni mjesec,
- obračunati PDV na iznos naknada za smještaj turista i na iznos plaćenih naknada za primljene usluge od poreznih obveznika iz drugih država. Kroz sustav ePorezna Poreznoj upravi dostaviti prijavu PDV-a na obrascu PDV do 20. dana u mjesecu za proteklo obračunsko razdoblje,

- obračunani iznos PDV-a uplatiti do zadnjeg dana u tekućem mjesecu za proteklo obračunsko razdoblje,
- najkasnije 15 dana od dana dostave rješenja Porezne uprave platiti godišnju svotu obračunatih obveznih doprinosa po osnovi obavljanja druge djelatnosti do kraja veljače tekuće godine za prethodnu godinu podnijeti godišnju prijavu poreza na dohodak u kojoj mora prikazati ukupno ostvareni dohodak u tuzemstvu i inozemstvu prema svim izvorima dohotka.

Na primjeru kada je rezident države članice EU vlasnik dva apartmana u Poreču, koje svake godine iznajmljuje turistima, a apartmane djelomično iznajmljuje izravno, bez posrednika, a djelomično putem tuzemnih i inozemnih putničkih agencija s kojima je sklopio ugovore. On nije porezni obveznik u državi čiji je rezident. Republika Hrvatska je s državom u kojoj je porezni obveznik rezident sklopila ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. U skladu s odredbama ugovora dohodak što ga nerezident ostvari u Republici Hrvatskoj od najma nekretnina turistima može se oporezivati u Republici Hrvatskoj.

Republika Hrvatska je također s državom u kojoj je porezni obveznik rezident sklopila međudržavni ugovor o socijalnom i zdravstvenom osiguranju, a njegov status u obveznom osiguranju je u državi rezidentnosti uređen, tako da mu se obvezu doprinosa u Republici Hrvatskoj po toj osnovi ne određuje. Nerezident je djelatnosti najma registrirao u Republici Hrvatskoj u nadležnom uredu državne uprave, te se u propisanom roku od 8 dana od početka djelatnosti upisao u registar obveznika poreza na dohodak od imovine u nadležnoj ispostavi Porezne uprave prema mjestu nekretnine (u Ispostavi Poreč).

Nadležna ispostava Porezne uprave izdala mu je rješenje o obvezi plaćanja mjesečnih predujmova poreza na dohodak. On je također u propisanom roku, 15 dana prije prve isporuke u tuzemstvu, Područnom uredu Zagreb podnio zahtjev za upis u registar obveznika PDV-a.

Ujedno je Poreznoj upravi, Područnom uredu Zagreb, prijavio poreznog zastupnika koji u Republici Hrvatskoj u njegovo ime podnosi propisane obrasce i plaća PDV (imenovanje poreznog zastupnika nije obveza za porezne obveznike iz država članica EU).

5. Utjecaj promjena stopa PDV-a na učinkovitost poslovanja hotela „X“

5.1. Općenito o hotelu „X“

Hotel koji ćemo uzeti u razmatranje i na temelju kojeg ćemo izvršiti analizu da li su promjene PDV-a utjecale na unčikovitost poslovanja, dio je inozemne grupacije koja posjeduje preko 200 tvrtki koja posluju u raznim industrijskim područjima. Grupacija ima značajnu gospodarsku ulogu u matičnoj zemlji stvaranjem brojnih mogućnosti zapošljavanja i stvaranju visoke razine volumena poslovanja, ali i u zadnjih nekoliko godina počela se je jako širiti i na ostale zemlje u Europi i u svijetu. Cilj grupacije je pružanje usluga koje se temelje na načelima zadovoljstva kupaca i njihovom povjerenju i već tu se može vidjeti koliko je zapravo u njihovom poslovanju uključeno društveno odgovorno poslovanje. Također, jako veliki i dobar posao se radi u sinergiji sa drugim poduzećima koja spadaju pod druge sektore gospodarstva. Grupacija je aktivna u devet sektora, uključujući financije, automobilsku industriju, konstrukcije, nekretnine, energetiku, hranu i piće, nove investicije, turizam i medije.

Cijela grupa kompanija koje se nalaze pod okriljem tog jednog velikog konglomerata dijeli jedan skup temeljnih vrijednosti koje se temelje na integritetu, razumijevanju, izvrsnosti, kreativnosti, jedinstvu i odgovornosti. Te vrijednosti, vjerovanja zapravo vode i donose sve odluke unutar same grupe.

Kao što je prethodno spomenuto, grupacija djeluje i u sektoru turizma. U tom sektoru su aktivni od kraja 70-tih godina prošlog stoljeća. Od samog početka orijentirana je na pružanje usluge iznad očekivanja klijenata, te se i dalje nastavlja isticati u poslu i fokusirati na kvalitetu i povećanje udobnosti klijenata.

Ova grupa posjeduje hotele sa 6 zvjezdica, dva Resorta sa 5 zvjezdica, putničku agenciju i maloprodajnu kompaniju. Svi hoteli i resorti dijele zajedničku viziju i vrijednosti; Svaki hotel se zalaže za najvišu razinu kvalitete i standarda. Grupacija djeluje na području Hrvatske već šest godina, te je do sada uložila više od pola milijarde eura u različite projekte, pritom zapošljava oko 500 zaposlenika, većinom iz lokalne zajednice.

Upravo jedan hotel iz te grupacije je uzet za primjer u ovom diplomskom radu. Riječ je o hotelu koji ima 4+ zvjezdice, te koji se prostire na 24 tisuće m^2, a smješten je na području šibensko-kninske županije. Ukupna investicija vrijedna 25 milijuna eura obuhvaća hotel sa 63 luksuzne sobe (od čega 52 standardnih soba i 11 dvokrevetnih soba) i 6 apartmana (od kojih je 5 standardnih apartmana i 1 predsjednički) i tri ekskluzivne vile, wellness i sportski centar, konferencijski centar, dječji klub te bazen sa staklenim zidom koji se prostire na 220 metara kvadratnih na vanjskoj terasi hotela. U sklopu hotela nalaze se i 4 bara i 2 restorana. Hotel je otvoren u 2015. godini, te je riječ o vrlo „mladom" hotelu.

Kapacitet hotela je strukturiran na 63 sobe (od kojih je 52 standardnih soba i 11 dvokrevetnih soba) i 6 apartmana (5 standardnih apartmana i 1 predsjednički).

- Superior dvokrevetna soba ima maksimalnu popunjenost od 3 gostiju. Značajke sobe:

- Pogled na more; 29-35 m^2.
- Inteligentna soba, balkon, klima/grijanje, zvučna izolacija od poda do stropa prozora, drveni pod i sef
- Balkon i kupaonica varijaraju o veličini

- Deluxe suite s pogledom na more ima minimalnu popunjenost od 2, najviše 3 osobe. Značajke sobe:

- Pogled na more, apartman 61m^2, king size krevet s odvojenom spavaćom sobom i dnevnim boravkom
- Balkon, klima/grijanje, zvučna izolacija od poda do stropa prozora, drveni pod, izvršni radni stol i sef
- Balkon i kupaonica variraju o veličini
- Usluga održavanja dva puta dnevno, mini bar, in-room posluga, espresso aparat

  Značajke kupaonice:

- Zasebna kada, tuš i toaletna područja: osvijetljeno šminka ogledalo, ekskluzivne toaletne potrepštine, sušilo za kosu, ogrtač i papuče

- Executive Sea View Suite ima minimalnu popunjenost od 2, najviše 4 gostiju

  Značajke sobe:

  - Izvršni apartman 120 m^2, king size krevet s odvojenim dnevnim boravkom, blagovaonicom i dvije spavaće sobe
  - Prostrani balkon, klima/grijanje, zvučna izloacija od poda do stropa prozora, drveni pod, izvršni radni stol i sef
  - Usluga održavanja dva puta dnevno, mini bar, in- room posluga, espresso aparat

- Exclusive Villa

  Eskluzivna Vila ima maksimalnu popunjenost od 4 gostiju; King-size krevet i krevet međusobno odvojen za osoblja s bračnim krevetom i kuhinju. Vila ima 150m^2 stambene površine, privatni vrt sa 30m^2, privatnim vanjskim bazenom i privatni parking. Dvije prostrane spavaže sobe svaka sa vlastitom kupaonicom, odvojenim dnevnim boravkom i blagavaonicom sa stolom za šest, potpuno opremljenu kuhinju, privatnu terasu sa stolom za šest, četirima ležaljkama, dva kišobrana, AC / grijanje, zvučna izolacija od poda do stropa prozora, luksuzni talijanski namještaj i ukrasni predmeti, izvršni radni stol, toalet za goste, sef kutije. Usluga održavanja dva puta dnevno, u subi blagavaona i espresso aparat, svako jutro kontinentalni doručak usluge na zahtjev, te prioritet za a la carte restoran rezervacije.

- Club Restoran

  Club je organiziran kao niz pojedinačnih, raspršenih, fizički odvojenih objekata: aperitiv bar, supermarket, trg i dječji klub, dizajniran da okruži postojeće prirodne stijene. Club sadrži otvoreni bazen, SPA i konferencijsku dvoranu s pratećim područjima rada. Nalazi se u prizemlju zgrade sa velikim ulaznim trijemom orijentiran prema marini

- SPA

  SPA područje će oduševiti gosta prekrasnim ambijentom koji pruža nezaboravno iskustvo za sve one koji bi voljeli provesti svoje dragocjene trenutke u toj oazi mira. Dvije saune, parna soba, jednokrevetne sobe za tretmane, tretman za parove i opsežni prostor za opuštanje.

- Teretana

  Klimatizirana teretana sa najnovijom Techno teretanom opreme. Fitness tečajevi i osobni trening su dostupni uz nadoplatu. Osobni treneri u na raspolaganju za pomoć.

- Dječji klub

- Glavni restoran

  Elegantna blagovaona na gornjem katu s prekrasnim pogledom. Buffet doručak na terasi i a la carte restoran

- Banquet događanja

  Maksimalni kapacitet je 200 osoba. Unutarnji i vanjski prostor savršeno postavljen za poslovne svrhe ili društvena događanja. Hotel ima jednu opremljenu sobu za sastanke koju može pretvoriti u tri manje izvršne sobe.

Hotel je otvoren od ožujka pa do kraja studenog. Budući plan je da se rad hotela produži na cijelu godinu. Poslovanje hotela je iz godine u godinu sve bolje i bolje. Upravo ovaj „mladi“ hotel kao vođa na tržištu i stvaratelj kvalitetnih proizvoda ima veliku mogućnost i izvazov za stvaranje novih zahtjeva na temelju visoko profiliranih gosta.

5.2. Analiza učinkovitosti poslovanja hotela „X“ prije promjena u stopama PDV-a

U daljnjem dijelu rada razmatrat ćemo budžet i prihode hotela za 2016 godinu. Isto tako vidjet ćemo i kako je poslovao odjel hrane i pića (F&B department), te kako su se kretale cijene proizvoda, troškovi, prihodi i budžet prije promjene stope PDV-a na ugostiteljske djelatnosti.

Za početak možemo vidjeti budžet koji je F&B imao na početku 2016 godine prikazom u Tablici 5

Tablica 5. Budžet F&B-a u 2016-oj godini.

2016 budget to actual									
	March	April	May	June	July	August	September	October	TOTAL
Budget €	- €	60.844 €	97.578 €	122.581 €	171.155 €	200.381 €	138.745 €	83.724 €	875.008 €
Actual €	11.111 €	38.037 €	86.531 €	108.096 €	138.953 €	180.298 €	158.081 €	85.770 €	806.876 €
Budget Kn	- kn	456.333 kn	731.835 kn	919.359 kn	1.283.661 kn	1.502.856 kn	1.040.588 kn	627.930 kn	6.562.562 kn
Actual Kn	83.333 kn	285.276 kn	648.980 kn	810.718 kn	1.042.147 kn	1.352.232 kn	1.185.610 kn	643.272 kn	6.051.567 kn
Index	100,00%	62,51%	88,68%	88,18%	81,19%	89,98%	113,94%	102,44%	92,21%

Izvor: Interna dokumentacija hotela

Kao što vidimo iz gornje tablice do kraja listopada hotel je uspio postići 92% proračunskih prihoda. Krajem lipnja i početkom srpnja, hotel je imao prazninu u popunjenosti, što je rezultiralo manjim prihodima. Neke od njih, management je uspio oporaviti u vrlo dobrom mjesecu rujnu.

Što se tiče samih prihoda prije i poslije uvođenja stope PDV-a stanje je prikazano Tablicom 6.

Tablica 6. Prihodi 2015. vs.2016.

2015 to 2016									
	March	April	May	June	July	August	September	October	TOTAL
2015 €	- €	- €	- €	- €	9.127 €	94.042 €	73.239 €	94.042 €	270.450 €
2016 €	7.396 €	28.743 €	60.296 €	94.854 €	102.374 €	127.458 €	109.340 €	251.056 €	806.876 €
2015 Kn	- kn	- kn	- kn	- kn	684.853 kn	705.311 kn	549.295 kn	705.311 kn	2.028.375 kn
2016 Kn	55.471 kn	215.575 kn	452.223 kn	711.405 kn	767.809 kn	955.940 kn	820.054 kn	1.882.921 kn	5.861.398 kn
Index	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	1121,65%	135,53%	149,29%	266,96%	288,97%

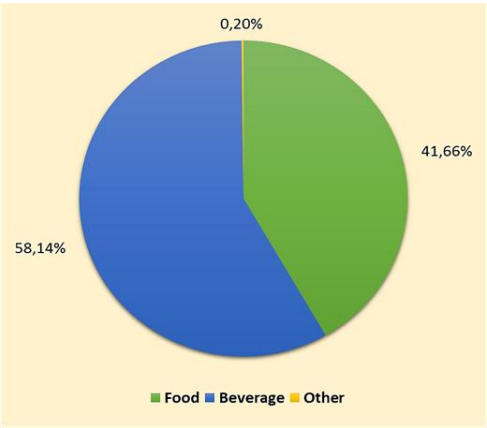
Izvor: Interna dokumentacija hotela

U ovoj tablici analizirani su podaci od srpnja do listopada 2015. i od ožujka do listopada 2016. Prihodi u 2016. svakako su u promatranom razdoblju veći nego 2015. Razlog tome je i vjerojatno činjenica da su hoteli tek u 2015. godini i počeli poslovati zato i jesu prihodi manji. Kao što je vidljivo u donjim grafikonima do kraja listopada uspjeli su postići 92 posto prihoda budžeta.

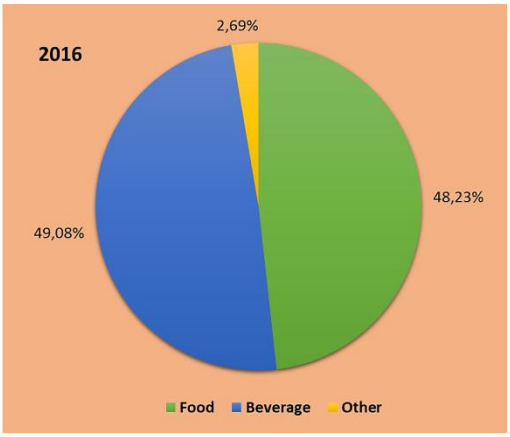
Prema ugovoru s događajem koji je bio pod pokroviteljstvom jedne istaknute automobilske kuće, do kraja godine ostvarili su oko 115.500 € ili oko 866.000kn neto prihoda, s planom završetka s 104% ostvarenog proračuna.

Uspoređujući po segmentima poslovanja i jedne i druge godine najveći budžet dolazio je od pića (58,14% u 2015. i 49,08% u 2016. godini) dok ga slijedi segment prehrane (41,66% u 2015. i 48,23% u 2016.). Usporedba je prikazana Grafikonima 4. i 5.

Grafikon 4. Poslovanje u 2015.



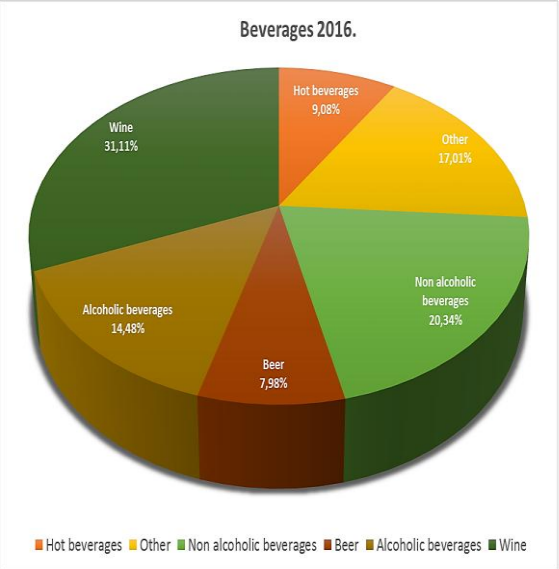
Grafikon 5. Poslovanje u 2016.



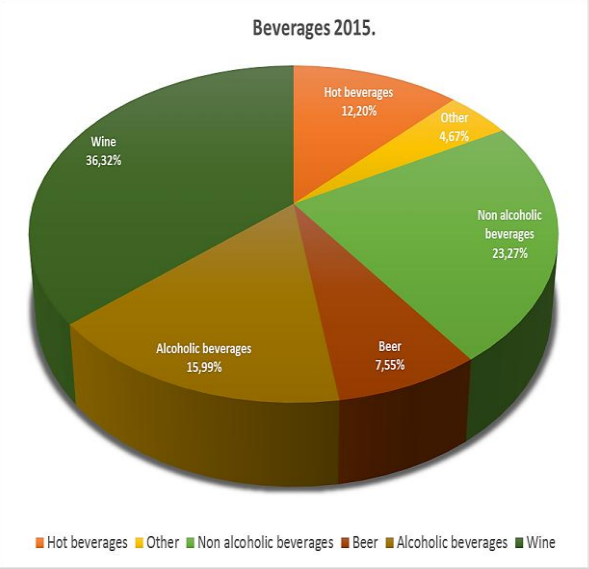
Izvor: Interna dokumentacija hotela

Od pića najveći budžet je i u 2015. i u 2016. došao od prodaje vina a slijede ga bezalkoholna pića (Grafikon 6. i 7.)

Grafikon 6. Budžet od prodaje pića 2016.



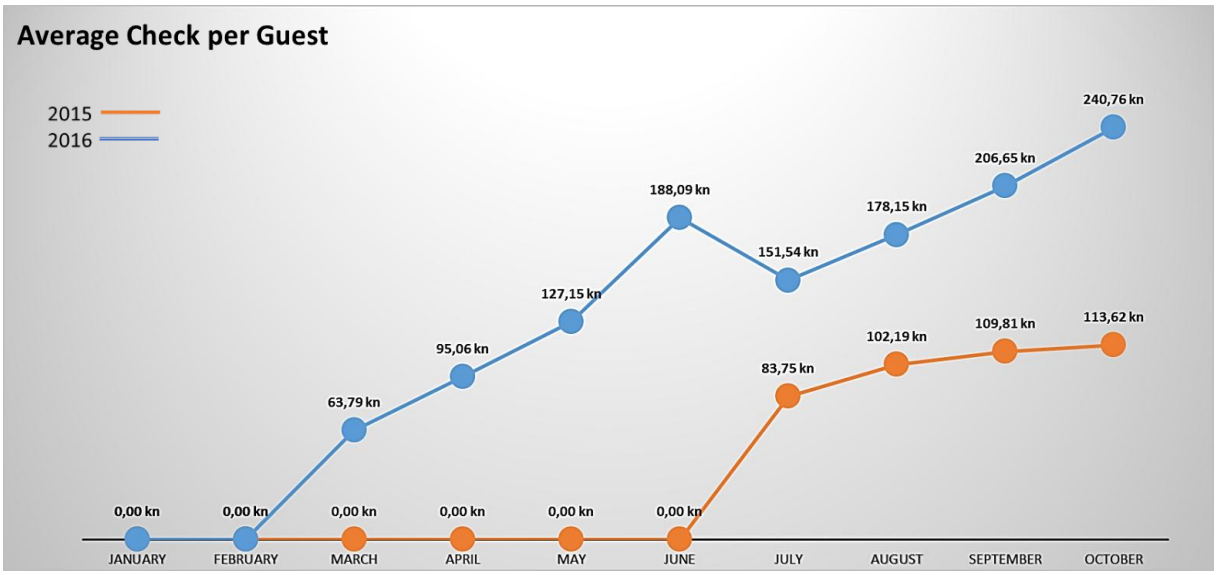
Grafikon 7. Budžet od prodaje pića 2015.



Izvor: Interna dokumentacija hotela

S obzirom na prosječan račun po gostu situacija je prikazana grafikonom 8.

Grafikon 8. Prosječan račun po gostu u 2015-oj vs 2016-oj godini-



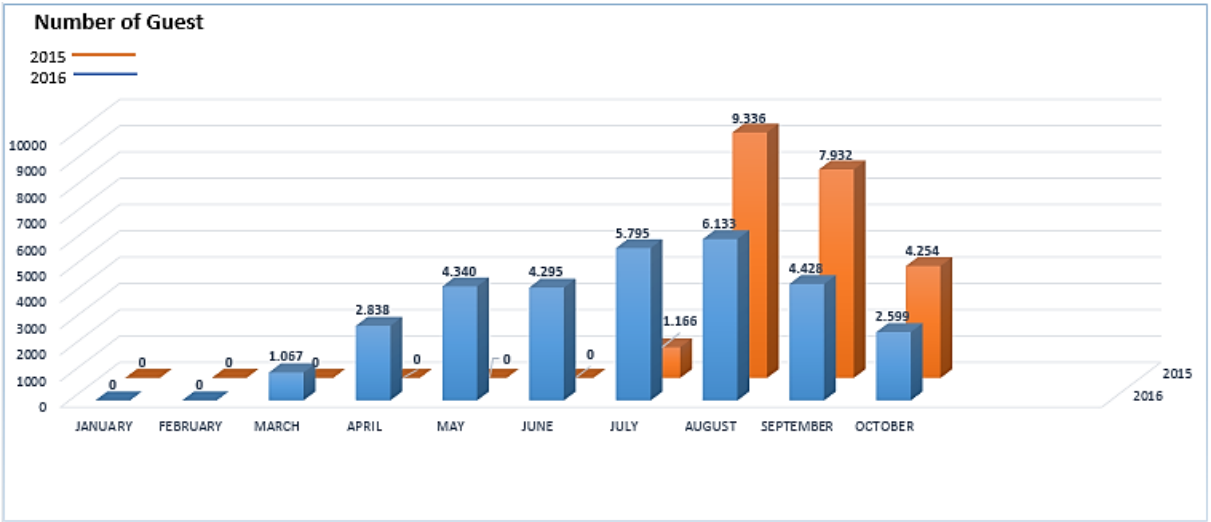
Izvor: Interna dokumentacija hotela

Prosječna račun po gostu raste sve do događaja PW koji se održavao u srpnju, nakon toga bilježi se manji pad i nakon srpnja, ponovni rast. Broj gostiju uglavnom je u skladu s kapacitetima, ali pokazuje manji broj u 2016. nego u 2015. godini. Kako je 2015. bila njihova prva godina, registrirali su svakog gosta restorana čak i u baru, dok su u 2016. odlučili registrirati samo goste

koji konzumiraju hrani a goste koji piju kavu ili slično uopće ne registrirati. To im daje bolji uvid u prosječnu provjeru po gostu i potrošnju ili hrane ili pića.

S obzirom na broj gostiju učinkovitost im je bila kako je prikazano grafikonom 9.

Grafikon 9. Broj gostiju u 2015. i 2016.



Izvor: Interna dokumentacija hotela

Ove godine imali su velike izazove s osobljem, jer kako su granice otvorene za hrvatske radnike i uobičajene sezonske zaposlenike, oni su otišli u europske zemlje. Sve većom potražnjom za kvalificiranim osobljem (svake godine otvoreno je 50-60 novih hotela) rezultiralo je završavanjem sezone sa 20% manje osoblja nego što je planirano. To je utjecalo na radno vrijeme cijelog tima, kao i kvalitetu usluge i proizvoda. Usporedbom sa ostalim hotelima u okruženju može se zamijetiti da njihove plaće nisu bile konkurentne i rezultirale su gubitkom nekih članova tima.

U budućnosti u svrhu povećanja učinkovitosti, već je odobreno podići plaće tima za prosjek od 10% po proračunu od početka sljedeće godine. Nadalje, dogovorili su pokriti trošak prijevoza za sve zaposlenike kao zajedničku praksu u borbi s konkurencijom. U tijeku su treninzi (vanjski i unutarnji) za cijeli tim i razvojni planovi za svakog zaposlenika visokog potencijala, pogotovo kako imaju nova otvaranja hotela u idućoj godini. U konačnici, rezultat će biti i veći troškovi izdavanja, no adekvatnom edukacijom i povećanjem učinkovitosti osoblja, očekuje se pokrivanje istih, te ostvarivanje većih prihoda.

S obzirom na budžet pojedinačni restorana u sklopu hotela, Glavni restoran i bar kao prvi u nizu restorana ovog hotela je koristio budžet kako je prikazano Tablicom 7.

Tablica 7. Budžet Glavnog restorana i bara

2016 budget to actual									
	March	April	May	June	July	August	September	October	TOTAL
Budget €	- €	27.892 €	44.539 €	65.650 €	88.794 €	111.121 €	70.310 €	45.640 €	453.946 €
Actual €	5.445 €	18.645 €	32.920 €	29.728 €	60.694 €	68.091 €	54.978 €	32.695 €	303.196 €
Budget Kn	- kn	209.190 kn	334.039 kn	469.875 kn	665.952 kn	833.407 kn	527.325 kn	342.297 kn	3.382.085 kn
Actual Kn	40.844 kn	139.837 kn	246.902 kn	222.966 kn	455.211 kn	510.686 kn	412.336 kn	245.212 kn	2.273.994 kn
Index	100,00%	66,85%	73,91%	47,45%	68,35%	61,28%	78,19%	71,64%	67,24%

Izvor: Interna dokumentacija hotela

Iz tablice su vidljive velike razlike između planiranog i postignutog, a može se reći da su potrošili malo manje od proračuna.

S obzirom na prihode ovog hotela situacija je prikazana tablicom 8.

Tablica 8. Prihodi Glavnog restorana i bara

2015 to 2016									
	March	April	May	June	July	August	September	October	TOTAL
2015 €	- €	- €	- €	- €	4.408 €	56.165 €	40.849 €	23.282 €	124.704 €
2016 €	5.445 €	18.645 €	32.920 €	29.728 €	60.694 €	68.091 €	54.978 €	28.429 €	298.930 €
2015 Kn	- kn	- kn	- kn	- kn	33.063 kn	421.238 kn	306.368 kn	174.618 kn	935.280 kn
2016 Kn	40.844 kn	139.837 kn	246.902 kn	222.966 kn	455.211 kn	510.686 kn	412.336 kn	213.220 kn	2.242.002 kn
Index	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	1376,78%	121,23%	134,59%	122,11%	239,71%

Izvor. Interna dokumentacija hotela

Prihodi Art restorana su bili veći u 2016. nego u 2015. godini . U obzir se pritom također treba uzeti činjenica da je u 2015. hotel tek počeo sa radom i to je bila više godina uhodavanja.

5.3. Analiza učinaka porezne incidence

Gledajući na porezne učinke i porast PDV-a u turizmu i ugostiteljstvu može se primijetiti da su prihodi porasli u odnosu na godinu kada stopa nije bila povećana. (Tablica 9.)

Tablica 9. Usporedba prihode prije i poslije povećanja PDV-a

	Poslije povećanja PDV-a	Prije povećanja PDV-a
Sobe, Apartmani i Vile	6.562.477	4.459.470
UKUPAN PRIHOD OD SOBA	**6.562.477**	**4.459.470**
Prihodi od smještaja	2.747.997	2.176.249
Prihodi od usluga u sobama	48.854	37.652
Banketi	704.345	604.797
Prihodi od mini-bara	115.602	111.320
UKUPNI PRIHODI F&B ODJELA	**3.616.798**	**2.929.999**
SPA prihodi	331.841	240.088
Premium usluge	/	/
Ostali prihodi	539.667	275.061
UKUPNO OD OSTALIH ODJELA	**871.508**	**515.149**
UKUPNI HOTELSKI PRIHODI	**11.050.784**	**7.904.618**

Izvor: Interna dokumentacija hotela

Iz tablice je vidljivo da su se ukupni prihodi povećali i to gledajući na ukupni iznos za oko 40 posto. Nakon povećanja PDV-a potražnja za smještajem u sobama, apartmanima i vilama

povećana je za 47% a za isto toliko je porastao je i ukupan prihod od soba. Prihodi od smještaja povećani su za 26% a prihodi od usluga u sobe za 30%. Prihod od banketa povećan je za 16% dok je prihod od mini-bara povećan za 4%. Gledajući na ukupni prihod od F&B odjela, on je povećan za 23%. Prihodi od SPA-a su veći za 38% a ostali prihodi za 96%. Analizirajući prihodnu stranu hotela, dolazimo do zaključka da se porast poreznih stopa PDV-a nije negativno odrazio na unčikovitost poslovanja hotela, što više, hotel je i dalje nastavio sa odličnim poslovanjem i rastom prihoda. Iz tog razloga odbacujemo H1 hipotezu koja kaže da će se porast poreznih stopa PDV-a negativno odraziti na unčikovitost poslovanja hotela. Samim tim dokazujemo hipotezu H2, da hotel može zbog elastičnosti potražnje prevaliti PDV na svoje usluge na korisnike. Povećanjem PDV-a povećavaju se i cijene ali porast potražnje to dozvoljava i gosti ne uzimaju previše u obzir povećanje te cijene.

Sukladno tome povećan je broj i potražnje za smještajem (Tablica 10.)

Tablica 10. Smještaj prije i poslije uvođenja nove stope PDV-a

	Poslije uvođenja veće stope PDV-a	Prije uvođenja veće stope PDV-a
Zauzete sobe	6208	4217
Dodatne sobe i sobe u sklopu kuća	59	205
Slobodne sobe	7056	7416
Gosti u kući - Odrasli	11006	7098
Gosti u kući - Djeca > 13 god.	522	598

Izvor: Interna dokumentacija poduzeća

Iz podataka je vidljivo da se također broj zauzetih soba povećao odnosno smanjila se dostupnost slobodnih soba. Isto tako smanjio se broj dodatnih soba u sklopu kuća i broj gostiju u kućama za djecu ispod 13 godina starosti. Povećanje PDV-a uzrokovalo je povećanje potražnje u slučaju zauzetih soba za 47% dok se potražnja za dodatnim sobama i sobama u sklopu kuća smanjila za 71% u odnosu na godinu prije povećanja PDV-a. Broj slobodnih soba smanjio se za 5% a broj

odraslih gostiju se povećao za 55%, dok se broj djece u hotelu smanjio za 13%. Na temelju podataka popunjenosti hotela, zaključujemo kako se popunjenost hotela povećala u godini kad je došlo do promjene u poreznoj stopi PDV-a u odnosu na godinu prije kad je stopa PDV-a bila manja. U skladu s tim odbacujemo H1 hipotezu, koja kaže da će se porast poreznih stopa PDV-a negativno odraziti na unčikovitost poslovanja hotela. Ovim se podatcima također dokazuje hipoteza H2 da hotel može zbog elastičnosti potražnje prevaliti PDV na svoje usluge na korisnike. Povećanjem PDV-a povećavaju se i cijene ali porastom potražnje se dokazuje da to nema nikakvog utjecaja na gosta.

Gledajući na pojedinačne barove u sklopu hotela i tu je zabilježeno povećanje prihoda povećanjem PDV-a. Gledajući na povećanje PDV-a s aspekta pića, vidljiva su također povećanja cijena. Neki od primjera povećanja prikazani su Tablicom 11.

Tablica 11. Cijene pića nakon povećanja PDV-a

	Kupovna cijena/neto troškovi	Kupovna cijena/prodajna jedinica	Kupovna cijena uključujući PDV do 25%	Prodajna cijena	Troškovi u %	Razlika u %
Espresso	160,53	1,61	200,66	14,00 kn	1330%	-1310%
Prirodna mineralna voda 0,33 (Jana)	3,24		4,05	20,00 kn	19%	-1%
Coca cola 0,25	4,25		5,31	30,00	16%	2%
Ožujsko pivo 0,33	4,51		5,64	35,00	15%	3%
Heineken 0,33l	4,90		6,13	40,00	14%	4%

Izvor: Interna dokumentacija poduzeća

Iz podataka je vidljivo da su porastom PDV-a rasle i kupovne i prodajne cijene pića. Kao primjer su ovdje uzeta pića koja se u najvećoj mjeri konzumiraju u hotelu, pa je tako određivanje stope od 25% primjerice povećalo kupovnu cijenu espressa sa 160,53 na 200, 66 kn. Vidljivo je da su troškovi porasli za 1330% dok se razlika u postocima brojčano može izraziti kao 1310%. Nadalje možemo primijetiti kako je i kupovna cijena Prirodne mineralne vode Jana 0,33 narasle sa 3.24 na 4,05. Troškovi su pritom narasli za 19%. Kod piva troškovi su također narasli za 15% i 14%.

6. ZAKLJUČAK

Porez na dodanu vrijednost (PDV) je višefazni porez koji se plaća kontinuirano u svim fazama proizvodno-prometnog ciklusa i od svih sudionika u svom prometu. Temeljni cilj PDV-a je da se njime optereti samo promet koji služi krajnjoj potrošnji. U Hrvatskoj se počeo primjenjivati 1998. godine i tokom godina se mijenjao. Tri su oblika PDV-a: dohodovni, potrošni i proizvodni. U RH obveznici plaćanja PDV-a su poduzetnici koji isporučuju dobra i obavljaju usluge, uvoznici dobara, poduzetnici koji u RH obavljaju djelatnost itd. PDV-a se izračunava na temelju dvije osnovne metode;- metode izravnog i metode neizravnog oporezivanja. Prve uključuju metode zbrajanja i oduzimanja dok najpoznatija neizravna metoda je metoda kreditiranja. Pri obračunu PDV-a poduzetnik pomoću računa za kupljena i prodana dobra i usluge izravno izračunava svoju poreznu obvezu.

Kao poseban slučaj obračuna PDV-a u zadnje vrijeme se spominje povećanje PDV-a u ugostiteljstvu i turizmu. Povećanje stope u ovim djelatnostima nepovoljno je utjecala na razvojne procese u hrvatskom turizmu i ugostiteljstvu a dovela je i do sve manjih zainteresiranih investitora. Osim toga poteškoće izaziva uvođenje novog fiskalnog opterećenja, jer turistička operativa ne stigne obavijestiti svoje agente niti provesti promjene u rezervacijskom sustavu odnosno gledajući na ugostiteljsku djelatnost, tiskanje cjenika itd. Što se tiče samog ugostiteljstva Novim Zakonom o PDV-u koji se primjenjuje od 1. siječnja 2017. došlo je do preraspodjele stopa PDV-a od 25% i 13% na određena dobra i usluge. Tako se u ugostiteljstvu stopa PDV-a od 13 % od 1. siječnja 2017. godine ne primjenjuje na uslugu pripremanja hrane i obavljanja usluga prehrane u ugostiteljskim objektima te na pripremanje i usluživanje svih pića i napitaka u ugostiteljskim objektima (kako se primjenjivala do sada), nego se primjenjuje stopa PDV-a od 25 %.Iznimka i primjena stope od 13% ostaje i nadalje za ugostiteljske 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.

Povećanje stopa u ovoj djelatnosti gledajući na primjeru analiziranog hotela donijeli su i povećanja prihoda hotela ali u ovom slučaju i smanjeno zapošljavanja radnika zbog nedostatka radne snage. Iz toga razloga odbacujem H1 hipotezu, odnosno prihvaćamo H2, prema kojoj smo odredili da povećanje stope PDV-a, hotel može zbog elastičnosti potražnje prevaliti na cijene svojih usluga. Unatoč povećanju PDV-a došlo je do povećanja potražnje za smještajnim objektima odnosno povećanim priljevom gostiju ako se promatra razdoblje prije uvođenja nove stope PDV-a. Isto tako zamijećeno da je porastom PDV-a u ugostiteljstvu povećana i nabavna cijena troškovi ali i prodajna cijena. Primjerice, kupovna cijena espresso kave prije povećanja PDV-a bila je 160,53 dok je nakon porasla 200,44 kn. Istovremeno porasli su i troškovi, koji su se ovisno o vrsti pića različito reflektirali. Općenito gledajući, prevelika porezna opterećenja u turizmu i ugostiteljstvu općenito dovode do postupnog gušenja gospodarske aktivnosti odnosno pada prihoda, smanjenja potrebe za radnom snagom, obustave daljnjih ulaganja te pada cjenovne konkurentnosti i pada potražnje, ali su smještajne jedinici i potražnja za smještajima u hotelu i dalje dobre, te donose ako je suditi po ovoj godini veće prihode i veću popunjenost.

Radom je dokazana hipoteza H2 da hotel može zbog elastičnosti potražnje prevaliti PDV na svoje usluge na korisnike. Povećanjem PDV-a povećavaju se i cijene, ali porast potražnje dokazuje upravo to da se PDV prevalio na korisnike i da porast cijene izazvan povećanjem PDV-a ne utječe na korisnika usluge. Samim time hipoteza H1 da „porast poreznih stopa PDV-a negativno se odražava na učinkovitost poslovanja hotela“ nije dokazana odnosno opovrgnuta je jer se primjerom hotela koji smo naveli dokazuje da je on zabilježio porast potražnje i da zapravo hotel posluje učinkovitije nego prije promjene stope.

POPIS LITERATURE

KNJIGE

1. Šimović, J. i Šimović, H. :Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije,Pravni fakultet Zagreb, 2006.

ČLANCI

1. Dobrota, A. PDV za iznajmljivače u turizmu, http://www.apartmanija.hr/zajednica/propisi-i-zakoni/pdv-za-iznajmljivace-u-turizmu, (1.8.2017.)
2. Dražić, I. Usklađenost računovodstvenih i poreznih propisa Hrvatske sa zemljama Europske unije, Magistarski rad, Ekonomski fakultet Zagreb, 2005.
3. Godišnjaci Ministarstva financija od 1994. do 1997. godine na www.mfin.hr; službena stranica posjećena 15.01.2004. godine
4. Hrvatska obrtnička komora: Obvezni postupci obveznika prilikom promjene stope PDV-a, http://www.hok.hr/press/novosti/novi_propisi/obvezni_postupci_obveznika_prilikom_promjene_stope_pdv_a, (2.8.2017.)
5. Ivandić, N., Gatti, P.. Učinci promjene oporezivanja dodane vrijednosti na poslovanje hotelskih poduzeća u 2006. godini. Institut za turizam.Zagreb, 2008.
6. Izmjene PDV-a, Obračun plaća i drugog dohotka u 2010., Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2010.
7. Jensen, T. C., Wanhill, S. "Tourism's taxing times: value added tax in Europe and Denmark", Tourism Management, (23),2002.
8. Kesner Škreb M.: Porez na dodanu vrijednost, Financijska praksa, 19 (6) 1995.
9. Kritički osvrt na promjenu stope pdv-a u ugostiteljstvu najavljenu za 1.1. 2017., http://www.barmen.hr/wp/wp-content/uploads/2016/11/KRITI%C4%8CKI-OSVRT-NA-PROMJENU-STOPE-PDV-v5.pdf, 2016.
10. Manente, M., Zanette, M. Macroeconomic Effects of a VAT Reduction in the Italian Hotels & Restaurants Industry. Economic System Research, (22), 4, 2010.
11. Marić, Z. Reforma poreznog sustava,

https://vlada.gov.hr/UserDocsImages/Sjednice/2016/1%20sjednica%2014%20Vlade/1%20-%2010.pdf, (1.8.2017.)
12. Perić, J., Blažević, B., Dragičević, D. , Utjecaj mjera ekonomske politike na ekonomski položaj i konkurentnost hotelskih poduzeća. Ekonomski pregled, 65 (5), 2014.
13. Porez na dodanu vrijednost - Posebni postupci oporezivanja, https://www.porezna-uprava.hr/HR_publikacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=18695, (7.8.2017.)
14. Ramljak, B., Krnić, A. Računovodstvo turističke agencije, Ekonomski fakultet Split, 2010.
15. Roller, D. Utjecaj poreza na promet na turizam, Tour. hosp. manag. God. 8, Br. 1-2,2002.
16. Šimić, S. Poduzetništvo u turizmu, Međimursko veleučilište u Čakovcu, Čakovec, 2014.
17. Šimović, J., Porez na dodanu vrijednost – što mijenjati?, Zbornik radova znanstvenog skupa: Promjene u sustavu javnih prihoda. HAZU, Zagreb, 2003.
18. Šimović H.: Porez na dodanu vrijednost i trošarine, Porezni sustav Republike Hrvatske, skripta, Zagreb, 2007.
19. Šimović, H., Deskar Škrbić, M. Efikasnost poreza na dodanu vrijednost u Hrvatskoj, Ekonomski fakultet Zagreb, 2016.
20. Škare M.: Nulta stopa PDV-a nije i ne može biti socijalni instrument, EKONOMIJA / ECONOMICS, 1 / IX
21. Vlada RH, 2013, Novosti i najave –predstavljene smjernice ekonomske I fiskalne politike: Reformskim mjerama do smanjenja proračunskog deficit, 26.rujna, 2013.

ZAKONI I PRAVILNICI

1. Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine broj 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14 i 130/15
2. Zakon o porezu na dodanu vrijednost, NN br. 90/05., 76/07., 87/09 i 94/09
3. Zakon o PDV-u, NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16

INTERNET IZVORI

- http://www.mint.hr/default.aspx?id=8110, (6.8.2017.)
- https://www.porezna-uprava.hr/HR_publikacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=18695, (5.8.2017.)

POPIS TABLICA I GRAFIKONA

Grafikon 1: Razvoj stopa PDV-a

Grafikon 2: Udio troškova u poslovanju objekta

Grafikon 3: Ponuda i potražnja

Grafikon 4: Poslovanje u 2015-oj godini

Grafikon 5: Poslovanje u 2016-oj godini

Grafikon 6: Budžet od prodaje pića – 2016. godina

Grafikon 7: Budžet od prodaje pića – 2015. godina

Grafikon 8: Prosječan račun po gostu u 2015-oj godini vs 2016-oj godini

Grafikon 9: Broj gostiju u 2015-oj i 2016-oj godini

Tablica 1: Promjene u sustavu PDV-a od 1.siječnja 2017. godine

Tablica 2: PDV u ugostiteljstvu

Tablica 3: Rast cijena u ugostiteljstvu

Tablica 4: PDV u turizmu u zemljama EU-a

Tablica 5: Budžet F&B-a u 2016-oj godini

Tablica 6: Prihodi u 2015-oj vs 2016-oj godini

Tablica 7: Budžet glavnog restorana i bara

Tablica 8: Prihodi glavnog restorana i bara

Tablica 9: Usporedba prihoda prije i poslije povećanja PDV-a

Tablica 10: Smještaj prije i poslije uvođenja nove stope PDV-a

Tablica 11: Cijena pića poslije povećanja PDV-a

Shema 1: PDV za iznajmljivače

SAŽETAK

Ovim radomće biti predstavljena problematika PDV-a kao vrlo visokog poreza u Hrvatskoj te će biti analiziran njihov utjecaj na vrlo važne sektore Republike Hrvatske; turizam i ugostiteljstvo. Radom će biti predstavljene dosadašnje reforme sustava PDV-a u RH, te će biti napravljena usporedba sa sadašnjim sustavom, općenito gledajući. Tretman turističke djelatnosti u sustavu PDV-a također će biti dio rada. Dan će biti pregled dosadašnjeg tretmana PDV-a u sektoru turizma te će se paralelno usporediti sa sadašnjim sustavom PDV-a u ovoj gospodarskoj grani. Osim toga dio rada analizirati će se teorijski aspekti djelovanja pdv-a na turističku djelatnost te će se zasebno analizirati utjecaj pdv-a na sektor ugostiteljstva i sektor turizma. U empirijskom dijelu rada analizirati će se aspekti djelovanja na turističku djelatnost te empirijski utjecaji na ova dva sektora. Na primjeru hotela biti će prikazane analize učinkovitosti s obzirom na promjenu stopa PDV-a te će biti analiziran učinak porezne incidence u cijelom slučaju.

Ključne riječi: PDV, ugostiteljstvo i turizam, promjena stope PDV-a

SUMMARY

This paper will present the issues of VAT as very high taxes in Croatia and analyze their impact on the very important sectors of the Republic of Croatia; - tourism and hospitality. The work will present the current reforms of the VAT system in the Republic of Croatia, and comparisons will be made with today's system, generally speaking. The treatment of tourism activities in the VAT system will also be part of the work. It will be give an overview of the current VAT treatment in the tourism sector and will be parallelly compared to the current VAT system in this industry. In addition, a part of the work analyzes the theoretical aspects of VAT's performance on tourism activities and will in particular analyze the impact of VAT on the hospitality sector and the tourism sector. The empirical part of the paper analyzes the aspects of tourism activity and empirical influences in these two sectors. The example of hotel will show performance analyzes with regard to VAT change and the effect of the tax incidence will be analyzed in its entirety.

Keywords: Key words: VAT, hospitality and tourism, change of the VAT rate