

Dr.sc. Domagoj Karačić, docent

Ekonomski fakultet, Sveučilište u Osijeku

Domagoj Pavić, dipl.oec.

Vodovod-Graditeljstvo d.o.o.

SPECIFIČNOSTI U OPOREZIVANJU UGOSTITELJSKIH OBJEKATA KROZ SMANJENJE POREZNE EVAZIJE

SAŽETAK

Ugostiteljska djelatnost spada u jednu od najznačajnijih gospodarskih djelatnosti u Republici Hrvatskoj, jer je usko vezana uz turizam i zato je važna za aspekte izučavanja procesa oporezivanja prometa roba i usluga te ima značajan utjecaj na fiskalne potencijale u segmentu ostvarivanja proračunskih prihoda, a s druge strane na smanjenje porezne evazije. Ugostiteljstvo kao uslužna djelatnost ima veliku ekonomsku važnost i utjecaj na kreiranje ekonomskog okruženja, jer kroz institucionalno djelovanje (primjer fiskalizacije) može pozitivno utjecati na definiranje parametara bolje učinkovitosti kao i na učinke smanjivanja negativnih trendova vezanih uz poreznu evaziju. Donošenjem novog zakonskog okvira osnovan je Središnji registar za ugostiteljsku djelatnost i usluge u turizmu kojim se nastoje objединiti svi ugostiteljski subjekti, što bi trebalo olakšati procese planiranja i provedbe budućih aktivnosti i u turizmu i u procesima oporezivanja sa stajališta boljeg praćenja ugostiteljstva. Ovim radom se nastoje istražiti učinci poreznih propisa koji kroz olakšice u vidu smanjenja poreznih stopa nastoje dati odgovore na procese smanjivanja porezne evazije.

Ključne riječi: *oporezivanje, turizam i ugostiteljska djelatnost, porez na dodanu vrijednost, fiskalizacija, porezna evazija.*

UVOD

S obzirom da je turizam najvažnija gospodarska grana u Republici Hrvatskoj, koja materijalno i financijski ima najveći potencijal u odnosu na

ostale gospodarske grane onda je i segment oporezivanja bitan, tim više što postoji veliki utjecaj na fiskalni kapacitet proračuna. Činjenica da je Republika Hrvatska poznata europska turistička destinacija i da postoji pojam "turistička sezona", koji ne obuhvaća samo razdoblje ljeta kao vremensko razdoblje promatranja turističkih učinaka daje naslutiti da je konceptu turizma potrebno posvetiti puno više pozornosti. Ugostiteljstvo kao relevantan dio turizma i koje se sastoji od ugostiteljskih objekata ima veliku ulogu u definiranju turističke ponude i u cijelosti svojom ponudom treba odgovoriti na potražnju gostiju i turista. Kvaliteta ugostiteljske ponude predstavlja jedan od važnijih čimbenika kvalitetnijeg razvoja turizma te je potrebno dodatno obogaćivati segment ugostiteljstva sa stajlišta razvoja kvalitete ponude, a sa time i objedinjavna cjelokupne kvalitetnije usluge. Uloga države u kreiranju potencijala razvoja turizma i turističke usluge je najbitnija, jer ona obuhvaća cijeli niz regulatornih i promotivnih aktivnosti, pri čemu je u ovom radu glavna pozornost usmjerena na oporezivanje i određene specifičnosti u oporezivanju, a čiji cilj je višeznačno usmjeren na poticanje ugostiteljske djelatnosti te smanjenje porezne evazije. Država se primarno kroz aktivnosti vezane uz turizam treba usmjeriti na nadzor negativnih vanjskih učinaka. Mnogobrojni ugostiteljski objekti koji se bave uslugom hrane i pića te smještaja često su izbjegavali poreznu obvezu kroz neizdavanje računa ili neprijavlivanje gostiju što je ukazivalo na slabosti poreznog sustava i nadzora nad poreznom evidencijom, ali i na neučinkovite evidencije kada je u pitanju cjelokupni obujam evidentiranja pokazatelja o učincima turizma. Provedba fiskalizacije je u velikoj mjeri dovela do porezne discipline poreznih obveznika, u ovom slučaju ugostiteljskih objekata koji su se morali u vidu regulatornih propisa vezanih uz fiskalizaciju prilagoditi određenim prilagodbama, koje su najviše bile usmjerene na problematiku realnog stanja izdavanja računa. Daljnji naponi države oko discipliniranja ugostiteljskih objekata koji u svojoj ponudi imaju uslugu smještaja nisu u cijelosti doveli do pozitivnih pomaka, s obzirom da nadzor istog zahtijeva puno jaču operativnu provedbu, ali u slučaju ovog rada ovo nije tema i područje istraživanja. Vidljivo je da naponi oko smanjivanja porezne evazije imaju pozitivnu tendenciju, međutim uvođenjem snižene porezne stope poreza na dodanu vrijednost u domeni određenih oblika ugostiteljskih usluga stvorena je daljnja pretpostavka za analizom. Argumenti oko opravdanosti uvođenja snižene porezne stope određenih oblika ugostiteljskih usluga dvojaki su i nužno postoji potreba za analizom ove

sprovedbe poreznih aktivnosti tj. učinaka koje proizvode porezne olakšice. Da li je snižena stopa trebala utjecati na smanjenje cijena ugostiteljskih usluga, da li je trebala povećati obujam aktivnosti ugostiteljskih objekata u smislu povećanja ponude ili se ništa nije trebalo dogoditi? Odgovori na navedena razmišljanja i pitanja se u ovom radu nastoje istražiti na primjeru nasumično odabranih ugostiteljskih objekata iz kategorije hotelskih restorana i barova u Osječkoj-baranjskoj županiji.

UGOSTITELJSTVO – SUBJEKTI I AKTIVNOSTI

Ugostiteljstvo se najčešće pojmovno spominje kao ugostiteljska djelatnost, s obzirom da predstavlja određene djelatnosti ili aktivnosti koje su usmjerene na zadovoljavanje potreba gostiju u što spada: prehrana, točenje pića i smještaj. Pored osnovnih ugostiteljskih djelatnosti postoje sekundarne ugostiteljske djelatnosti, koje se bave daljnjim potrebama gostiju, što spada u područje preferencija gostiju i nije predmetom istraživanja u ovom radu. Osnovna je značajka ugostiteljske djelatnosti naglašena neodvojivost proizvoda od usluge, odnosno pružatelja usluge i neodvojivost usluge od ugostiteljskog objekta, pri čemu je vidljivo da je ugostiteljska djelatnost jedan od važnijih elemenata turističkog agregata (Ružić, 2007.). Ugostiteljstvo i sve ugostiteljske djelatnosti predstavljaju osnovu turističke i neturističke ponude te je prisutna snažna međuovisnost u agregiranju učinaka i na ostale industrije i gospodarske grane. Neturistička ponuda ugostiteljskih usluga ima orijentaciju na goste koji nisu turisti, a usmjerena je na ponudu i potražnju ugostiteljskih djelatnosti u kategoriji usluživanja hrane i pića. Predmet istraživanja ovog rada sa stajališta ugostiteljskih subjekata su: restorani i barovi, s obzirom na specifičnosti koje u poreznom smislu postoje kod ovih oblika ugostiteljskih objekata.

Ugostiteljstvo obuhvaća objekte koji se bave određenim oblicima usluga, a podrazumijevaju: pripremu hrane i pića te usluge smještaja. Zbog toga se ugostiteljski objekti sa stajališta vrsta ugostiteljskih usluga koje se u njima pružaju mogu razvrstati u sljedeće skupine (Zakon o ugostiteljskoj djelatnosti, 2015.):

- hoteli
- kampovi

- ostali ugostiteljski objekti za smještaj
- restorani
- barovi
- catering objekti
- objekti jednostavnih usluga.

Ugostiteljski objekti koji su zakonom klasificirani predstavljaju kategorije ugostiteljskih objekata koji su razvrstani temeljem karakteristika objekta, okvira raspona tehničkih mogućnosti te razinama načina usluživanja, pri čemu su kategorije usustavljene u skladu sa tehničkim parametrima uređenosti, standardima opremljenosti, rasponima kvalitete usluge te ostalim manje značajnim čimbenicima. Sukladno novinama Zakona o ugostiteljskoj djelatnosti koji je usvojen 2015. godine osnovan je Središnji registar za ugostiteljsku djelatnost i usluge u turizmu kojim se nastoje obuhvatiti svi ugostiteljski objekti, objekti u domaćinstvu te obiteljsko poljoprivredna gospodarstva u kojima se pružaju ugostiteljske usluge. U okviru evidencije i analize koju za državu i javnost provodi Državni zavod za statistiku ne postoje važne evidencije koje su vezane za ugostiteljske subjekte, iako su do 2010. godine postojali zasebni bilteni koji su bili usmjereni primarno na područje ugostiteljstva. U današnjim biltenima koji evidentiraju ugostiteljstvo ono postoji u okviru evidentiranja industrija pod turizmom kao jedna od podjelatnosti koja se glede nazivlja zove djelatnost pružanja smještaja te pripreme i usluživanja hrane. Takva evidencija nije dovoljno kvalitetna, jer nema razgraničenje glede evidentiranja usluge hrane i pića spram evidentiranja usluge smještaja. Tablica 1. daje prikaz poslovnih subjekata prema aktivnostima u navedenoj djelatnosti ugostiteljstva za 2013. godinu.

Tablica 1: Poslovni subjekti prema aktivnosti (2013.)

Registrirano	Aktivno			Udio
	Ukupno	Profitne	Neprofitne	
13.484	9.964	9.924	40	6,40%

Izvor: DZS, Statistički ljetopis 2014., obrada autora.

U Republici Hrvatskoj sa stajališta poslovnih subjekata subjekti iz djelatnosti pružanja smještaja te pripreme i usluživanja hrane čine 6,4% u odnosu na sve poslovne subjekte svih vrsta djelatnosti te je registrirano oko 13.484 subjekata pri čemu ne postoji preciznija evidencija koja bi razdvojila

restorane i barove spram ostalih poslovnih subjekata, jer restorani i barovi u svojim poslovnim aktivnostima nemaju uslugu smještaja. Tablica 2. prikazuje pravne osobe prema vrstama pravno ustrojbenih oblika u ugostiteljstvu za 2013. godinu.

Tablica 2: Pravne osobe prema vrstama pravno-ustrojbenih oblika (2013.)

Pravni oblik	Broj pravnih osoba
Trgovačka društva	9.718
d.d.	136
d.o.o.	7.930
j.d.o.	1.701
Poduzeća i zadruge	143
Ustanove, tijela, udruge, fondovi i organizacije	40

Izvor: DZS, Statistički ljetopis 2014., obrada autora.

Poslovni subjekti iz djelatnosti pružanja smještaja te pripreme i usluživanja hrane gledanih prema vrstama pravno-ustrojbenih oblika najčešće su ustrojeni kao trgovačka društva sa ograničenom odgovornošću te je u 2013. godini prisutno oko 7.930 poslovnih subjekata. Tablica 3. je usmjerena na prikaz pravnih osoba prema regijama i aktivnosti ugostiteljstva u Republici Hrvatskoj za 2013. godinu.

Tablica 3: Pravne osobe prema regijama i aktivnosti (2013.)

Regije	Pravne osobe	Udio
Slavonija	744	7,47%
Sjeverna Hrvatska	719	7,22%
Središnja Hrvatska	3.381	33,93%
Zapadna Hrvatska	300	3,01%
Dalmacija	2.809	28,19%
Istra i Kvarner	2.011	20,18%
Ukupno Hrvatska	23.448	
- Registrirani	13.484	
- Aktivni	9.964	

Izvor: DZS, Statistički ljetopis 2014., obrada autora.

Očekivani je broj pravnih osoba iz djelatnosti pružanja smještaja te pripreme i usluživanja hrane najviše prisutan u regijama koje imaju izraženiju turističku komponentu i kojima je turizam glavna djelatnost.

Zabrinjava činjenica da postoji veliki nesrazmjer između poslovnih subjekata koji su registrirani i onih poslovnih subjekata koji su aktivni. Oko 25% poslovnih subjekata iz djelatnosti pružanja smještaja te pripreme i usluživanja hrane nije aktivno.

Ugostiteljstvo spada u jedan od oblika turizma koje ima značajnu ulogu, međutim postojeća statistika ugostiteljstva ne može sagledati punu ekonomsku važnost i utjecaje ugostiteljstva na cjelokupnu sliku turizma u Republici Hrvatskoj. Podaci koji obuhvaćaju evidenciju ugostiteljskih usluga nisu konzistentni sa stajališta promatranja realne statistike restorana i barova. Nejasnoće kao i nepostojanje jasnih parametara kojima bi se izmjerili učinci turizma, pa i ugostiteljstva u odnosu na parametre koje su jasno određivi u drugim gospodarskim sektorima, teško je kvantificirati u stvarnom obujmu. Turizam kao gospodarsku djelatnost je potrebno promatrati kao mehanizam koji obuhvaća više različitih djelatnosti čija potražnja nije vezana samo uz turističku potražnju (Šutalo, Ivandić, Marušić, 2011.). Kategorije turističkih proizvoda, koje uključuju noćenje, hranu i piće ili izlet; sve one spadaju u proizvod ili uslugu koju je teško izmjeriti jasnim fizičkim ili financijskim pokazateljima. Jedan od zanimljivih prijedloga uokvirivanja koncepta izračuna realnih pokazatelja je koncept satelitskih račun turizma.

Satelitski račun turizma predstavlja model kojim se nastoje determinirati više stvarnih pokazatelja učinaka turizma, a shodno tome i ugostiteljske djelatnosti. Satelitski račun turizma okvir je za kvantificiranje veličine turizma u okviru nacionalnog računovodstva i međunarodno je prepoznat kao objektivniji mjerilo stvarnog prikaza ekonomskog značaja turizma i kao važna informacijska osnovica za analizu turizma (Dwyer, Forsyth i Spurr, 2007.). Metodološki koncept izrade satelitskog računa turizma polazi od evidentiranja svih izdataka potrošnje turista ili gosta, neovisno o vrsti turističke usluge pri čemu je u okviru zadanih standarda uključena i ugostiteljska djelatnost. Kategorije potrošnje moraju uključiti sve troškove kao i cjelokupnu potrošnju posjetitelja, pri čemu je potrebno utvrditi metodološki okvir procesuiranja i obrade navedenih informacija o cjelokupnoj potrošnji. Istodobno, je potrebno uskladiti okvir ukupne turističke i ugostiteljske ponude sa okvirom nacionalnih računa, koji bi uključivao sve planirane i realizirane pokazatelje, sa nastojanjem da predvidi odstupanja stvarnih i potencijalnih turističkih aktivnosti kroz

potrebe potrošača pri čemu je potrošnja potrošača neovisna o prisutnoj ponudi proizvoda kao i usluga koju objedinjuju svi turistički objekti. Varijable koje determiniraju efekte učinaka turizma koji posredno uključuju i efekte ugostiteljstva zasnivaju se na definiranoj potražnji za proizvodima i uslugom te analizi ponude cjelokupnog gospodarstva kroz sve industrije unutar države. Objedinjeno, satelitski račun turizma može dati konkretne kvantitativne podatke o učincima, jer mjeri: makroekonomske agregate koji opisuju veličinu i ekonomski utjecaj turizma, potrošnju posjetitelja kao i odnos potrošnje posjetitelja i ponude te odnos monetarnih i nemonetarnih podataka o turizmu. Ovaj model puno je zahtijevniji, ali predstavlja bolji okvir od dosadašnjeg u kojem ne postoje konkretni javni podaci o konkretnim učincima turizma i ugostiteljstva, jer pokazatelji koji postoje su primarno usmjereni na kretanja turista i na evidentiranje smještaja, unutar proračunskih evidencija nemoguće je analizirati učinke turizma, iako je podatke o potrošnji turista moguće pronaći unutar određenih institucionalnih subjekata države. U okviru sinteze pokazatelja učinkovitosti ugostiteljstva i turizma kada su u pitanju svi statistički podaci, potrebno je u pokazatelje o učincima uvrstiti sve porezne podatke, posebice iz segmenta oporezivanja prometa roba i usluga. Rezultati oporezivanja putem poreza na dodanu vrijednost u okviru opće i snižene porezne stope u ugostiteljstvu i turizmu mogu doprinijeti boljim prijedlozima oko daljnjih olakšica, ali isto tako mogu daljnje utjecati na efekte smanjivanja porezne evazije u Republici Hrvatskoj, pri čemu je satelitski račun turizma jedan od zanimljivih prijedloga bolje evidencije stvarne potrošnje.

OPOREZIVANJE U UGOSTITELJSTVU – NAGLASAK NA POREZ NA DODANU VRIJEDNOST

Oporezivanje ugostiteljstva definirano je pojedinim poreznim oblicima, ukoliko se prati tijek roba i usluga te su na taj način određeni porezni oblici koji se primjenjuju u oporezivanju ugostiteljskih subjekata te proizvoda koji oni nude. S obzirom da je turizam najznačajnija grana gospodarstva u Republici Hrvatskoj, zanimljivo je da većina relevantnih pokazatelja dolaze kroz evidenciju dolazaka i odlazaka te noćenja domaćih i inozemnih turista, sukladno podacima koji dolaze od subjekata koji se bave uslugom smještaja istih te ne postoji određeni porezni oblik koji bi na općeniti način oporezivao takvu aktivnost. Oporezivanje smještaja, bilo ono na državnoj

ili lokalnoj razini daje jedan oblik pokazatelja; dok oporezivanje ugostiteljskih usluga može dati posve drugačije pokazatelje i nije u uskoj svezi sa kriterijem smještaja i noćenja te dolazaka i odlazaka gostiju. Činjenica je da na razini promatranja cjelokupnog ugostiteljstva, koji bi obuhvaćao procese i učinke oporezivanja ne postoje konzistentni podaci o učincima ugostiteljstva, podaci o ukupnim poreznim obvezama ugostitelja, onda su svakakve rasprave o učincima i opravdanosti primjene snižene porezne stope nejasne, posebice u segmentu smanjenja porezne evazije. Pitanje porezne evazije od povijesnih dana, od kada postoje porezni obveznici i oporezivanje, je aktualno i uvijek su u kronologiji razvoja poreznih sustava porezni subjekti ili fizičke osobe nastojale izbjeći plaćanje porezne obveze, tražeći u zakonskim regulativama nedostatke ili jednostavno direktno kršeći zakonsku regulativu. U ugostiteljstvu postoje raznorodni načini izbjegavanja plaćanja porezne obveze, pa činjenica da značajan udio porezne evazije čini segment ugostiteljstva u Republici Hrvatskoj nije novina. Najčešći način izbjegavanja plaćanja poreza su koristili upravo ugostiteljski subjekti tako što nisu izdavali račune za učinjenu uslugu. Uvođenjem fiskalizacije uveo se kompleksniji skup mjera i nadzora nad ostvarenim prometom te su ugostiteljski subjekti sukladno zakonskoj regulativi u okviru elektronskog nadzora morali svoje aktivnosti prilagoditi zadanim propisima, pri čemu su određeni regulativni elementi značajno utjecali na fiskalnu disciplinu ugostiteljskih objekata. Zadano radno vrijeme, vremenski tijek izdavanja računa, prikaz brojeva računa i analitika prometa te mogućnost potrošača da prijave određene propuste utjecali su na smanjivanje porezne evazije kod ugostiteljskih objekata.

U okvirima ustrojstva organizacije ugostiteljskog subjekta i vrsta usluga, gdje je naglasak usmjeren na usluge prehrane i pića, elementi koji su bitni za određivanje porezne osnovice trebaju polaziti od dobrog razumijevanja procesa pripreme hrane kao i pružanja usluga hrane i piće, pri čemu je važno poznavati pojedine tokove unutar pojedinih aktivnosti (Peršić, 2006.). Ugostiteljska aktivnost restorana i barova se u fazi proizvodnje i definiranja usluge od inputa od outputa sastoji od:

- nabavljanja sirovina, materijala i robe određene kvalitete i formiranja nabavnih cijena
- uskladištenja nabavljenih sirovina, materijala i robe u skladište i vođenja odgovarajuće evidencije

- izdavanja sirovina i materijala u proces proizvodnje (kuhinja i točionik) te praćenja utroška po mjestima troškova
- izdavanja gotovih proizvoda iz kuhinje i točionika u restoran ili bar te utvrđivanja cijene koštanja učinaka
- prodaje gotovih proizvoda i usluga gostima te utvrđivanje visine i strukture prihoda i ostvarenih parcijalnih rezultata.

U svakoj navedenoj fazi i aktivnosti prisutno je direktno ili indirektno oporezivanje. S obzirom da se radi o prometu dobara i usluga, primarno se u oporezivanju ugostiteljskih aktivnosti koristi porez na dodanu vrijednost. Sekundarno porezni oblici kod oporezivanja ugostiteljstva su porez na dohodak, porez na dobit i ostali lokalni porezi, od kojih se može posebno spomenuti porez na potrošnju. Porez na potrošnju je porezni oblik lokalnog karaktera i u plaćanju porezne obveze sudjeluje svaki ugostiteljski objekt.

Često su rasprave kod poreza na dodanu vrijednost temeljene na načinima primjene oporezivanja kao i načinima određivanja visine i broja poreznih stopa, gdje su promišljanja vezana uz postojanje samo jedne opće porezne stope i da li je uopće potrebna druga snižena porezna stopa kod oporezivanja prometa. Oporezivanje prometa sa jednom poreznom stopom ima puno više prednosti u odnosu na nedostatke; primarno je neutralno i jeftino oporezivanje te je jasno i pregledno svakom poreznom obvezniku. Pri čemu određivanje kategorije proizvoda ili usluga koje bi se oporezivale sniženom stopom otvara nekoliko pitanje vezanih uz nejasna porezna stajališta i porezne tretmane. Nekoliko je prihvatljivih argumenata koji govore o nedostacima oporezivanja prometa kada je u pitanju snižena porezna stopa (Kesner-Škreb. 1999.):

- uvođenje više stopa zahtijeva analitičnije definiranje oporezivih proizvoda - proces definiranja proizvoda je kompliciran, potrebno je znanje i iskustvo porezne administracije i najvažnije skuplje je oporezivanje spram oporezivanja prometa sa jednom općom poreznom stopom.
- nejasno definiranje proizvoda otvara vrata poreznoj evaziji - ukoliko nije jasno definiran proizvod obveznici će to iskoristiti, postoji mogućnost utjecaja poreznih obveznika na odluke države (lobiji).
- niže stope PDV-a nisu nužno jamstvo nižih cijena - ne znači da bi trebalo doći do sniženja cijena na tržištu, u ovom radu na primjeru

cijena hrane i pića je vidljivo da se cijene ugostiteljskih proizvoda i usluge nisu smanjile.

- različite stope PDV-a iskrivljuju sklonosti potrošača - ne može riješiti ravnopravno oporezivanje siromašnih i bogatih poreznih obveznika, s obzirom da se snižena porezna stopa ne može omogućiti samo siromašnijim poreznim obveznicima.
- niže stope PDV-a znače i manje prihoda za državni proračun.

Stope poreza na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj mijenjale su se nekoliko puta, što ukazuje na činjenicu da su porez na dodanu vrijednost predstavlja jednu od bitnijih poluga upravljanja ekonomskom politikom, isto tako određene promjene poreza na dodanu vrijednost rezultat su procesa harmonizacije oporezivanja prometa roba i usluga u skladu sa poreznom regulativom Europske unije.

Sukladno zakonskim propisima u Republici Hrvatskoj se po sniženoj stopi od 13% po obračunavaju i plaćaju isporuke sljedećih vrsta dobara i usluga:

- a) 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 kempiranje te smještaj u plovnim objektima nautičkog turizma
- b) usluge pripremanja hrane i obavljanje usluga prehrane u ugostiteljskim objektima te pripremanje i usluživanje bezalkoholnih pića i napitaka, vina i piva u tim objektima
- c) novine i časopise novinskog nakladnika koji ima statut medija te novine i časopise nakladnika
- d) jestiva ulja i masti, biljnog i životinjskog podrijetla
- e) dječju hranu i prerađenu hranu na bazi žitarica za dojenčad i malu djecu
- f) isporuku vode, osim vode koja se stavlja na tržište u bocama ili u drugoj ambalaži
- g) bijeli šećer od trske i šećerne repe koji se na tržište stavlja u kristalnom obliku
- h) ulaznice za koncerte.

Sve glede procesa i oblika oporezivanja u ugostiteljstvu vezano je uz oporezivanje prometa dobara i usluga, što je u ovom slučaju propisano

Zakonom o porezu na dodanu vrijednost te putem Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost. Od 1. siječnja 2013. godine određeno je da se stopa poreza na dodanu vrijednost plaća po stopi od 13% na:

- sve usluge pripremanja hrane i obavljanje usluga prehrane u ugostiteljskim objektima
- pripremanje i usluživanje bezalkoholnih pića i napitaka, vina i piva u tim objektima (i izvan njih)

Primjena niže porezne stope od 13% se odnosi na usluge u slučajevima prodaje i konzumacije hrane i bezalkoholnih pića i napitaka, vina i piva u tim objektima i izvan njih prema opisu ugostiteljske djelatnosti (sa stajališta Zakona) i podrazumijeva pripremanje i usluživanje jela, pića i napitaka. Širi okvir promatranja ugostiteljske djelatnosti obuhvaća pripremanje jela, pića i napitaka za potrošnju na drugom mjestu sa ili bez usluživanja (u prijevoznom sredstvu, na priredbama i slično) te opskrbu tim jelima, pićima i napitcima (catering). Navedena niža stopa se primjenjuje u svim restoranima, barovima, catering objektima i objektima jednostavnih usluga, s obzirom da svi subjekti obuhvaćaju uslugu pripremanja hrane i prehrane te pripremu i dostavu pića unutar ugostiteljskog objekta.

Međutim, ako se hrana i bezalkoholna pića i napitci, vino i pivo ne konzumiraju u ugostiteljskim objektima tada ne postoji dodatna usluga koja se sastoji od posluživanja, pribora za jelo, pospremanja i sličnih aktivnosti onda se sukladno zakonskoj regulativi ovo tumači kao nepružanje ugostiteljske usluge, jer se radi o isporuci hrane i pića te se tada oporezivanje poreza na dodanu vrijednost primjenjuje kroz stopu od 25%. Iznimno, u slučajevima ugostiteljske djelatnosti koju obavljaju objekti jednostavnih usluga ili catering objekti snižena porezna stopa od 13% može se primjenjivati samo u slučaju ako uz isporuku pripremljene ili nepripremljene hrane i pića postoje i neke dodatne usluge kao što su posluživanje, postojanje pribora za jelo, pospremanje, usluge konobara, davanje pribora za jelo te stolova i stolaca. Svi objekti koji ugostiteljski objekti prema klasifikaciji djelatnosti i u skladu sa posebnim propisima, a bave se uslugom pripremanja hrane te pripremanjem i usluživanjem pića glede porezne obveze poreza na dodanu vrijednost dužni su plaćati obveze po poreznoj stopi od 25%. U tablici 4 su prikazani prometi nasumično odabranih ugostiteljskih objekata iz kategorije hotelskih restorana i barova

u Osječkoj-baranjskoj županiji, pri čemu je analizirana kategorija realizacije prometa prije i poslije promjena poreznih stopa, kao i procesa uvođenja fiskalizacije.

Tablica 4: Prometi odabranih ugostiteljskih objekata u 2012. i 2014. godini (u mil.kn.)

Ugostiteljski subjekti	Promet 2012. godine	Promet 2014. godine	Postotna promjena povećanja
RESTORAN A	1.382.491	1.806.230	30,65%
RESTORAN B	1.411.505	1.555.827	10,22%
RESTORAN C	406.416	575.739	41,66%
RESTORAN D	4.084.047	6.778.623	65,98%
RESTORAN E	734.561	892.682	21,53%
RESTORAN F	1.184.347	1.489.235	25,74%
RESTORAN G	7.821.275	12.085.812	54,52%
BAR H	2.079.182	1.790.049	-13,91%
BAR I	200.714	268.886	33,97%
BAR J	680.122	1.208.603	77,70%
BAR K	388.086	512.866	32,15%
BAR L	660.102	847.016	28,32%
BAR M	1.832.932	3.641.231	98,66%

Izvor: Informacijski sustav Porezne Uprave 2015., izračun autora.

Donošenjem Zakona o fiskalizaciji od 1. siječnja 2013. godine u ugostiteljstvu svi ugostiteljski subjekti su postali obveznici fiskalizacije. Na taj način je došlo do realnijeg prikazivanja prometa u ovoj djelatnosti te je smanjena porezna evazija iz razloga što porezni obveznici od realnije prikazuju svoje promete. Uvidom u informacijski sustav Porezne Uprave i promatranjem određenih poreznih obveznika koji se bave ugostiteljstvom, a razvrstani su u kategorije restorana i barova, vidljivo je da im je evidentirani promet u 2014. godini povećan u odnosu na 2012. godinu. U promatranom razdoblju nije došlo do bitnijih promjena cijena dobara i usluga. Prometi koji su evidentirani povećani su u rasponu od 10,22% do 65,98% kod restorana, a kod barova u rasponu od 28,32% do 98,66%. Jedino je kod jednog poreznog obveznika došlo do smanjenja prometa u 2014. godini za 13,91%, bara H, iz razloga što je dio godine isti bio zatvoren zbog renoviranja prostora ispred objekta. U promatranom razdoblju

korišteni su samo podatci o izlaznim računima – realizaciji, a pri čemu nisu uzeti u obzir ulazni računi, jer je naglasak u ovom radu usmjeren samo na obveze poreznog obveznika.

Tablica 5: Učešće PDV-a u ukupnom prometu (u mil.kn.)

Ugostiteljski subjekti	2012.		
	PDV	Ukupni promet	Udio PDV-a u ukupnom prometu
RESTORAN A	273.536	1.382.491	19,79%
RESTORAN B	278.501	1.411.505	19,73%
RESTORAN C	80.431	406.416	19,79%
RESTORAN D	808.792	4.084.047	19,80%
RESTORAN E	145.584	734.561	19,82%
RESTORAN F	234.563	1.184.347	19,81%
RESTORAN G	1.549.604	7.821.275	19,81%
BAR H	412.520	2.079.182	19,84%
BAR I	39.447	200.714	19,65%
BAR J	135.096	680.122	19,86%
BAR K	77.004	388.086	19,84%
BAR L	130.891	660.102	19,83%
BAR M	363.768	1.832.932	19,85%
Ugostiteljski subjekti	2014.		
	PDV	Ukupni promet	Udio PDV-a u ukupnom prometu
RESTORAN A	279.812	1.806.230	15,49%
RESTORAN B	184.260	1.555.827	11,84%
RESTORAN C	66.350	575.739	11,52%
RESTORAN D	849.876	6.778.623	12,54%
RESTORAN E	105.973	892.682	11,87%
RESTORAN F	184.701	1.489.235	12,40%
RESTORAN G	1.551.986	12.085.812	12,84%
BAR H	269.731,73	1.790.049,29	15,07%
BAR I	36.741,76	268.887,50	13,66%
BAR J	159.989,40	1.208.602,62	13,24%
BAR K	62.621,39	512.865,83	12,21%
BAR L	108.263,92	847.016,40	12,78%
BAR M	469.063,99	3.641.231,30	12,88%

Izvor: Informacijski sustav Porezne Uprave 2015., izračun autora.

Porez na dodanu vrijednost u 2012. godini iznosio je 25%, a obveze poreza postojale su i sa poreznom stopom od 22% i 23% za sve izdane račune koji su naplaćeni u toj godini. U 2014. godini porezna stopa u ugostiteljstvu je iznosila 25%, ali ako se vršila konzumacija u ugostiteljskom objektu tada se za grupu proizvoda bezalkoholnih pića, za pivo, vino te gotova jela primjenjivala povlaštena porezna stopa od 13%, dok je za konzumaciju alkoholnih pića stopa poreza na dodanu vrijednost iznosila standardnih 25%. U slučaju kada je ugostitelj isporučivao svoj proizvod izvan objekta (dostava), tada je na takve proizvode morao obračunavati standardnu stopu PDV-a neovisno o tome koju vrstu robe je isporučivao. Analizom podataka za 2012. godinu kod grupe obveznika koji imaju restorane udio PDV-a u odnosu na ukupni promet iznosio je od 19,73% do 19,82%; dok je kod barova udio PDV-a imao raspon od 19,65% do 19,86%. Vidljivo je da je udio PDV-a u odnosu na ukupan promet bio približno jednak kod svih poreznih obveznika. Analizom podataka za 2014. godinu kod grupe poreznih obveznika koji imaju restorane udio PDV-a u odnosu na ukupni promet iznosio je od 11,52% do 15,49%; dok je kod barova udio PDV-a od bio od 12,21% do 15,07%. Uvođenjem povlaštene stope učešće PDV-a na ukupan promet se smanjilo se za gotovo 8%. To znači da je porezni obveznik u 2014. godini imao znatno manju obvezu za PDV kod isporuke dobara i usluga. Prema tome bilo bi zanimljivo istražiti daljnje razloge uvođenja povlaštene porezne stope, jer je logično bilo da će se smanjiti cijene pojedinih ugostiteljskih proizvoda, ali i same usluge.

Tablica 6: Udio prometa prema poreznim stopama u 2014. godini (u mil.kn.)

Ugostiteljski subjekti	Sveukupni promet	Ukupni promet po standardnoj stopi	Ukupni promet po povlaštenoj stopi	Udio prometa po standardnoj stopi (25%)	Udio prometa po povlaštenoj stopi (13%)
RESTORAN A	1.806.230	849.158	957.072	47,01%	52,99%
RESTORAN B	1.555.827	67.482	1.488.344	4,34%	95,66%
RESTORAN C	575.739	1.343	574.396	0,23%	99,77%
RESTORAN D	6.778.623	824.363	5.954.260	12,16%	87,84%
RESTORAN E	892.682	38.554	854.128	4,32%	95,68%
RESTORAN F	1.489.235	157.413	1.331.822	10,57%	89,43%
RESTORAN G	12.085.812	1.901.953	10.183.859	15,74%	84,26%
BAR H	1.790.049	750.942	1.039.107	41,95%	58,05%

BAR I	268.888	68.363	200.525	25,42%	74,58%
BAR J	1.208.603	246.559	962.043	20,40%	79,60%
BAR K	512.866	42.600	470.266	8,31%	91,69%
BAR L	847.016	127.355	719.661	15,04%	84,96%
BAR M	3.641.231	590.440	3.050.791	16,22%	83,78%

Izvor: Informacijski sustav Porezne Uprave 2015., izračun autora.

Promatrajući promet u 2014. godini kod restorana, a uspoređujući udio prometa po standardnoj i povlaštenoj stopi vidljivo je da je većina prometa obavljena po povlaštenoj stopi a manji dio po standardnoj, što je očekivano. Udio prometa po povlaštenoj stopi kod restorana kretao se od 84,26% do 99,77%. Iznimka je restoran A koji je imao udio prometa po standardnoj stopi od 47,01% iz razloga što veliki udio u njegovom prometu otpada na dostavu gotove hrane kupcima. Kod barova se udio prometa po povlaštenoj stopi kretao od 58,05% do 91,69%. Ovdje je primjetno da je udio standardne i povlaštene stope podjednak, a razlika proizlazi u činjenici da je omjer uvjetovan većim dijelom isporukom žestokih alkoholnih pića, a manjim dijelom nepostojanjem dostave kao ugostiteljske usluge.

Tablica 7: Omjer PDV-a i ukupnog prometa (u mil.kn.)

Ugostiteljski subjekti	2012.		2014.		Omjer poreza 2012.-2014.	Omjer prometa 2012.-2014.
	PDV	Ukupan promet	PDV	Ukupan promet		
RESTORAN A	273.536	1.382.491	279.812	1.806.230	2,29%	30,65%
RESTORAN B	278.501	1.411.505	184.260	1.555.827	-33,84%	10,22%
RESTORAN C	80.431	406.416	66.350	575.739	-17,51%	41,66%
RESTORAN D	808.792	4.084.047	849.876	6.778.623	5,08%	65,98%
RESTORAN E	145.584	734.561	105.973	892.682	-27,21%	21,53%
RESTORAN F	234.563	1.184.347	184.701	1.489.235	-21,26%	25,74%
RESTORAN G	1.549.604	7.821.275	1.551.986	12.085.812	0,15%	54,52%
BAR H	412.520	2.079.182	269.732	1.790.049	-34,61%	-13,91%
BAR I	39.447	200.714	36.742	268.888	-6,86%	33,97%
BAR J	135.096	680.122	159.989	1.208.603	18,43%	77,70%
BAR K	77.004	388.086	62.621	512.866	-18,68%	32,15%
BAR L	130.891	660.102	108.264	847.016	-17,29%	28,32%
BAR M	363.768	1.832.932	469.064	3.641.231	28,95%	98,66%

Izvor: Informacijski sustav Porezne Uprave 2015., izračun autora.

U promatranim razdobljima promet kod restorana A se povećao 30,65% a obveza PDV-a samo za 2,29%. U restoranu B promet se povećao za 10,22%, a obveza PDV-a se smanjila za 33,84%. Kod restorana G promet se povećao za 54,52%, a obveza PDV-a je povećana za samo 0,15%. Kod bara H promet se smanjio za 13,91%, a obveza PDV-a se smanjila za 34,61%, dok se kod bara L promet povećao za 28,32%, a obveza PDV-a smanjila za 17,29%. Omjer prometa i poreza je veći u onim slučajevima gdje je udio prometa po povlaštenoj stopi veći u odnosu na promet po standardnoj stopi, isto tako se obveza plaćanja PDV-a većim dijelom smanjila što je utjecaj snižene porezne stope, iako je u ovim slučajevima daljnje potrebno razmotriti učinke fiskalizacije. U tablici 8 su navedene oporezive isporuke svih ugostiteljskih objekata koja obuhvaćaju razdoblje uobičajene i snižene porezne stope kod poreza na dodanu vrijednost sa ukupnim brojem poreznih obveznika na primjeru Osječko-baranjske županije.

Tablica 8: Oporezive isporuke svih poreznih obveznika Osječko-baranjske županije koji se bave djelatnošću pružanja smještaja te pripremanja hrane i pića u ugostiteljstvu (13% i 25%, u mil.kn.)

2013.	Osnovica	Iznos poreza	Ukupno	Prosječni broj poreznih obveznika
25%	120.947.416	30.236.970	151.184.386	353
UKUPNO	120.947.416	30.236.970	151.184.386	
2014.	Osnovica	Iznos poreza	Ukupno	
25%	71.720.885	17.921.642	89.642.526	389
13%	201.408.170	26.157.642	227.565.812	
UKUPNO	273.129.055	44.079.284	317.208.338	
2015.	Osnovica	Iznos poreza	Ukupno	Prosječni broj poreznih obveznika
25%	65.538.572	16.383.375	81.921.947	378
13%	183.599.586	23.852.996	207.452.582	
UKUPNO	249.138.158	40.236.371	289.374.529	

Izvor: Informacijski sustav Porezne Uprave 2015., izračun autora.

Iz tablice 8 vidljivo je da je došlo do povećanja evidencije prometa u 2014. godini za 109,82%. Povećanje prometa je rezultat uvođenja fiskalizacije u ugostiteljstvu te je vidljivo da je smanjena mogućnost porezne evazije. Daljnji utjecaj na povećanje prometa ugostiteljskih objekata proizlazi iz smanjenja stope poreza na konzumaciju hrane i pića u ugostiteljskim objektima sa 25% na 13%. Povećanje obveza poreza u promatranom periodu je 45,78%. Učešće poreza po stopi od 13% u 2014. godini je 59,34%, a iz toga je vidljivo da je više od polovine prometa ostvareno konzumacijom u objektima. Istovremeno učešće realizacije proizvoda koji se oporezuju stopom od 13% u ukupnom prometu iznosi 71,74%. Podaci iz 2015. godine odnose se na period od siječnja do listopada, te iz tog razloga nisu u potpunosti usporedivi s prethodnim godinama, ali iz njih može vidjeti učešće prometa po stopama. U ukupnom prometu realizacija prodaje proizvoda po stopi od 13% u odnosu na ukupni prihod iznosi 71,69%, a učešće poreza po stopi od 13% u odnosu na ukupnu obvezu poreza iznosi 59,28%. Učešća povlaštene stope od 13% u 2014. i 2015. godini daju približno iste rezultate. Isto tako je vidljivo da se smanjio broj poreznih obveznika koji se bave ugostiteljskom djelatnošću. Po ukupnoj uplati svih poreznih obveznika Osječko-baranjske županije koji se bave djelatnošću pružanja smještaja te pripremanja hrane i pića u ugostiteljstvu, kada se uzme u obzir i pravo na pretporez po ulaznim računima vidljivi su zanimljivi podaci:

- u 2013. godini uplata svih poreznih obveznika ove grupacije iznosila je 4.619 tisuća kuna
- u 2014. godini uplata svih poreznih obveznika ove grupacije iznosila je 5.088 tisuća kuna
- od 1.1.-31.10.2015. godine uplata svih poreznih obveznika ove grupacije iznosila je 2.805 tisuća kuna.

Iz ovih podataka može se zaključiti da je uplata PDV-a u 2014. godini povećana u odnosu na 2013. godinu za 10,15% iako je prihod povećan za 109,82%, a obveza poreza povećana za 45,78%. Ovdje se ne može vidjeti utjecaj pretporeza, ali s obzirom na ekonomsku situaciju izvidno je da ona nije bitno utjecala na smanjenje uplata poreza, već je na to utjecalo smanjenje porezne stope na pivo, vino, bezalkoholna pića i konzumaciju hrane unutar ugostiteljskih objekata.

ZAKLJUČAK

Razvoj ugostiteljstva i ugostiteljske djelatnosti u Republici Hrvatskoj je paralelno sa razvojem turizma prolazio kroz određene promjene u segmentima oporezivanja, ponajviše iz razloga što je značajan udio porezne evazije dolazio iz sektora ugostiteljstva. Jedna od mjera kojom se nastojalo utjecati na disciplinu ugostiteljskih objekata, ali i bolju kontrolu nad radom ugostiteljskih objekata je uvođenje povlaštene porezne stope kod poreza na dodanu vrijednost za ugostiteljske objekte, u segmentu usluge hrane i pića. Za primjer analize poslužili su nasumično odabrani tipovi ugostiteljskih objekata iz kategorije hotelskih restorana i barova koji dolaze iz Osječko-baranjske županije. Opravdanost uvođenja snižene porezne stope kod ugostiteljskih objekata postoji, jer je uvođenjem povlaštene stope u ugostiteljstvu došlo do manjeg opterećenja poreznih obveznika prilikom obračuna PDV-a na izlazne račune. Činjenica je da snižena porezna stopa nije utjecala na smanjenje cijena ugostiteljskih usluga i da nije značajno utjecala na povećanje prometa ugostiteljskih objekata u smislu povećanja ponude. Iako dolazi do neznatnog povećanja prometa, porezni obveznici imaju manju obvezu obračunavanja PDV-a, te time dolazi do smanjenja porezne evazije. Smanjenjem porezne evazije uvodi se više reda u porezni sustav Republike Hrvatske, odnosno ugostitelji realnije prikazuju svoje promete neovisno o njihovim ulaznim računima. Pokazatelji prometa po ugostiteljskim subjektima predstavljaju dobru bazu podataka koja bi mogla doprinijeti pozitivnim pomacima u izradi strateških planova razvoja turizma, ali i određenih smjernica funkcioniranja nacionalne ekonomije. Prikaz broja i vrsta ugostiteljskih objekata, analiza kategorija usluge hrane i pića u vidu potrošnje, analiza registriranih i neaktivnih/aktivnih ugostiteljskih objekata, sve to predstavlja čimbenike koje treba primijeniti kroz pokazatelje koji bi puno jasnije determinirali učinkovitosti ugostiteljstva i turizma. Rezultati oporezivanja putem poreza na dodanu vrijednost u okviru opće i snižene porezne stope u ugostiteljstvu i turizmu mogu doprinijeti boljim prijedlozima oko daljnjih olakšica, ali isto tako mogu daljnje utjecati na efekte smanjivanja porezne evazije u Republici Hrvatskoj.

LITERATURA

1. DZS (2014). Statistički ljetopis 2014. Državni zavod za statistiku. Zagreb.
2. Dwyer, L., Forsyth, P. i Spurr, R. (2007). Contrasting the uses of TSAs and CGE models: measuring tourism yield and productivity. *Tourism economics*. 13(4). 537-551.
3. Dwyer, L., Forsyth, P. i Spurr, R. (2004). Evaluating Tourism's Economic Effects: New and Old Approaches. *Tourism Management*. 25(3). 307-317.
4. Jelčić, Ba.(2001). Javne financije. RRIF. Zagreb.
5. Kesner-Škreb, M. (1999). Deset razloga u korist jedinstvene stope poreza na dodanu vrijednost. Newsletter. 2. Institut za javne financije.
6. Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Sveučilište u Rijeci - Fakultet za turistički i hotelski menadžment u Opatiji. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika. Zagreb.
7. Ružić, D. (2007). Marketing u turističkom ugostiteljstvu. Ekonomski fakultet u Osijeku. Osijek.
8. Šutalo, I., Ivandić, N., Marušić, Z. (2011). Ukupan doprinos turizma gospodarstvu Hrvatske: Input-output model. i satelitski račun turizma. *Ekonomski pregled*. 62(5-6). 267-285.
9. Porezna uprava. Informacijski sustav Porezne Uprave, interni podaci.
10. Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost. Narodne novine 79/13, 160/13, 35/14, 157/14.
11. Zakon o porezu na dodanu vrijednost. Narodne novine 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 1,43/14.
12. Zakon o ugostiteljskoj djelatnosti. Narodne novine 85/15