



RAČUNOVODSTVENI ASPEKTI TURISTIČKIH USLUGA U REPUBLICI SRBIJI

Zoran Petrović¹*, Zoran Jović², Kosana Vićentijević¹

¹Univerzitet Singidunum, Danijelova 32, Beograd, Srbija

²Univerzitet Singidunum, Poslovni fakultet u Valjevu, Železnička 5, Valjevo, Srbija

Apstrakt:

Tema rada su specifičnosti turističkih usluga iz ugla računovodstvenog obuhvatanja. Cilj rada je ste da se istraživanjem najbolje računovodstvene prakse obuhvatanja turističkih usluga ukaže na značaj pravilnog vrednovanja i evidentiranja turističkih usluga za realnost finansijskog izveštavanja. Specifičnost turističkih usluga utiče i na način obračunavanja poreza na dodatu vrednost. U radu se ispituje i usklađenost poreske regulative Republike Srbije sa relevantnim direktivama Evropske unije u oblasti turističkih usluga.

Ključne reči:

turizam,
računovodstvo,
porez na dodatu vrednost,
jedinstvena turistička usluga,
direktive EU.

1. UVOD

U savremenom svetu turizam je jedan od ključnih faktora razvoja ne samo pojedinih turističkih destinacija i zemalja već i globalne ekonomije. Delatnosti koje čine turističku privredu svrstale su se u red vodećih grana svetske ekonomije (Spasić, 2013). Ekspanzija uslužnog sektora ogleda se u konstantnom povećanju uloge ovog sektora u: međunarodnoj trgovini, bruto proizvodu i zaposlenosti (Barjaktarović, 2013). Podizanje produktivnosti i inovativnih rešenja u korišćenju resursa (rada, fizičkog i finansijskog kapitala, zemljišta) je značajno za konkurentnost i održivost dugoročne kapitalne vrednosti destinacije i podizanje plata i profitabilnosti ulaganja (12). Realno finansijsko izveštavanje o pruženim turističkim uslugama je preduslov za dalji razvoj turističke privrede Republike Srbije.

Cilj rada je da se istraživanjem najbolje računovodstvene prakse obuhvatanja turističkih usluga ukaže na značaj pravilnog vrednovanja i evidentiranja turističkih usluga za realnost finansijskog izveštavanja.

Predmet istraživanja u ovom radu su računovodstveni i poreski aspekti pružanja turističkih usluga sa stanovišta lica koja te usluge pružaju. Poslovni običaji koji nastaju iz ugovora o pružanju turističkih i ugostiteljskih usluga regulisani su Posebnim uzansama u turizmu (5).

Zbog toga ćemo prvo navesti definiciju turističkih usluga koja je pogodna za predmet istraživanja u ovom radu. Pod turističkim uslugama shodno Zakonu o turizmu (9) i Zakonu o porezu na dodatu vrednost (7) se podrazumevaju:

- ♦ organizacija i pružanje usluga turističkih putovanja;
- ♦ posredovanje u prodaji turističkih putovanja;
- ♦ usluge turističkih profesija (usluge turističkog vodiča

i turističkog pratioca, turističkog animatora i lokalnog turističkog vodiča);

- ♦ specifične avanturističke i sportsko-rekreativne usluge u turizmu (skijanje, ronjenje, jedrenje i dr.).

Turističke usluge su, dakle, veoma raznovrsne i kompleksne (10). Posledično tome pojavljuju se brojne specifičnosti pri njihovom računovodstvenom i poreskom obuhvatanju. Glavni izvor tih specifičnosti proizlazi iz činjenice da je uglavnom više učesnika u pružanju turističke usluge: na primer, turistička agencija, hotelsko preduzeće, prevoznik i dr. Sem toga neki od učesnika u pružanju turističkih usluga mogu biti i poreski nerezidenti Republike Srbije ili se može raditi o licu koje nije obveznik poreza na dodatu vrednost (PDV).

U radu istražujemo i usklađenost domaće poreske regulative u vezi sa pružanjem turističkih usluga sa relevantnom regulativom evropske unije - posmatramo regulativu obračuna i plaćanja PDV.

Cilj istraživanja je da utvrdimo da li domaća računovodstvena i poreska regulativa omogućavaju realno finansijsko izveštavanje pružalaca turističkih usluga i da li je ona usklađena sa relevantnim propisima EU. Zbog toga su nam polazne hipoteze:

- H1: domaća računovodstvena regulativa ne ometa realno finansijsko izveštavanje pružalaca turističkih usluga i
- H2: domaći poreski propisi u vezi sa obračunom i plaćanjem PDV su u velikoj meri usklađeni sa relevantnim propisima EU.

U svrhe potvrđivanja (ili opovrgavanja) ovih hipoteza istražili smo relevantne računovodstvene i poreske regulative u Republici Srbiji i u Evropskoj uniji.

* zpetrovic@singidunum.ac.rs



2. RAČUNOVODSTVENI ASPEKTI OBUHVTANJA TURISTIČKIH USLUGA - ISKAZIVANJE PRIHODA I RASHODA TURISTIČKIH USLUGA

Podaci iz finansijskih izveštaja omogućavaju sagledavanje osnovnih finansijskih informacija o privrednom društvu kao što su:

- ♦ Kolika je vrednost imovine kojom raspolaže društvo?
- ♦ Kolika je vrednost prodaje na godišnjem nivou?
- ♦ Koliko zaposlenih ima društvo?
- ♦ Koliko vredi vlasnički udeo u društvu?
- ♦ Da li je rezultat poslovanja pozitivan ili negativan? (Knežević, Stanišić & Mizdraković, 2013).

Da bi navedene informacije bile tačne, neophodno je pravilno računovodstveno obuhvatanje pruženih turističkih usluga. A ono podrazumeva da svaki od učesnika u njenom pružanju u svojim poslovnim knjigama iskaže svoje pripadajuće rashode i prihode.

Za računovodstveno obuhvatanje turističkih usluga, kao i za pravilan obračun i plaćanje poreza na dodatu vrednost neophodno je uočiti sledeće karakteristike turističkih usluga:

1. turističke usluge može pružati privredno društvo, preduzetnik, drugo pravno lice, strano pravno lice, ogranak domaćeg ili stranog pravnog lica (6);
2. turističke usluge se mogu pružati u sedištu ili van sedišta davaoca usluge (turistička agencija koja obavlja delatnost van sedišta, dužna je da u svakom poslovnom prostoru, odnosno mestu poslovanja obrazuje ogranak, odnosno prostor van poslovnog sedišta, koji se registruje u odgovarajućem registru i evidentira u Registru turizma) (11);
3. neki od učesnika u pružanju turističkih usluga mogu biti nerezidenti Republike Srbije (7); i
4. neki od učesnika u pružanju turističkih usluga mogu biti van sistema PDV Republike Srbije (7).

Za pravilno iskazivanje prihoda i rashoda od pružanja turističkih usluga neophodno je poštovati sledeća pravila:

1. kada postoji više učesnika u pružanju turističke usluge neophodno je da svako od njih u svojim poslovnim knjigama iskaže svoje pripadajuće prihode i rashode;
2. u slučaju da na datum bilansa nije završeno pružanje usluge svaki od učesnika u pružanju turističke usluge mora priznati svoje prihode prema stepenu dovršenosti te transakcije na kraju izveštajnog perioda. Da bi se prihodi po osnovu nezavršene transakcije pružanja usluga priznali neophodno je da se rezultat transakcije može pouzdano proceniti. A on se može pouzdano proceniti kada su ispunjeni svi sledeći uslovi:
 - ♦ iznos prihoda se može pouzdano odmeriti,
 - ♦ verovatan je priliv ekonomskih koristi vezanih za tu transakciju u pravno lice,
 - ♦ stepen dovršenosti te transakcije na kraju izveštajnog perioda se može pouzdano izmeriti i
 - ♦ troškovi nastali povodom te transakcije i troškovi završavanja transakcije se mogu pouzdano izmeriti.

U Republici Srbiji se tri vrste računovodstvene regulative primenjuju za finansijsko izveštavanje a samim tim i za priznavanje prihoda i rashoda od pružanja turističkih usluga:

1. Međunarodni standardi finansijskog izveštavanja (MSFI),
2. Međunarodni standard za mala i srednja pravna lica (MSFI za MSP) i
3. Pravilnik o načinu priznavanja, vrednovanja, prezentacije i obelodanjivanja pozicija u pojedinačnim finansijskim izveštajima mikro i drugih pravnih lica (Službeni glasnik RS, br. 118/2013 i 95/2014).

Napomena: na osnovu članova 19-22. Zakona o računovodstvu (Službeni glasnik RS, br. 66/2013) svaki obveznik primene zakona određuje koju regulativu primenjuje.

Pregledom ove računovodstvene regulative može se zaključiti da sve navedene regulative omogućavaju navedeno ispravno postupanje pružalaca turističkih usluga:

- ♦ MRS 18 Prihodi u okviru MSFI,
- ♦ Odeljak 23 Prihodi u okviru MSFI za MSP, kao i
- ♦ član 31. Pravilnika o načinu priznavanja, vrednovanja, prezentacije i obelodanjivanja pozicija u pojedinačnim finansijskim izveštajima mikro i drugih pravnih lica.

Sem toga navedeno postupanje je u skladu i sa direktivom 2013/34/EU evropskog parlamenta i veća (od 26. juna 2013. godine).

Zbog toga se može izvesti zaključak da u Republici Srbiji pružaoci turističkih usluga nemaju ograničenja po pitanju ispravnog iskazivanja prihoda i rashoda, kao i da po ovom pitanju za sada ne postoji potreba promene u vezi sa budućim pristupanjem Republike Srbije EU.

3. PORESKI ASPEKTI OBRAČUNA PDV U VEZI SA PRUŽANJEM TURISTIČKIH USLUGA

Za pravilno obračunavanje PDV na pružene turističke usluge neophodno je razumeti termin "jedinствена turistička usluga". Pod ovim terminom se podrazumeva ona usluga koju pruža turistička agencija a koja u sebi sadrži dve ili više prethodnih turističkih usluga (kao što su na primer usluge: prevoza, smeštaja, ishrane, organizovanja izleta, angažovanje turističkog vodiča i sl.).

Sa stanovišta Poreske uprave, ali i poreskog obveznika glavni problemi u vezi sa obračunom PDV su da ne dođe do dvostrukog oporezivanja PDV-om, ali i da ne dođe do neobračunavanja PDV. Prikazaćemo to na sledećem primeru: Turistička agencija "A" prodaje aranžman koji uključuje boravak u hotelu "B". Turistička agencija "A" će od hotela "B" dobiti fakturu na iznos od 90.000,00 din. Vrednost aranžmana je 100.000,00 din. (90.000,00 din. će agencija "A" platiti hotelu "B" pa je usluga agencije "A" 10.000,00 din.). Ukoliko bi turistička agencija "A" obračunala PDV na iznos od 100.000,00 din. i ne bi iskoristila tzv. ulazni PDV od hotela "B", krajnji potrošači turističkih usluga bi bili dvostruko oporezovani (ovo će se, dakle, desiti ukoliko turistička agencija ne povрати porez na proizvode i usluge koje su joj pružili drugi poreski obveznici - učesnici u pružanju turističke usluge).

Zbog toga u slučaju kada turistička organizacija pruža jedinstvenu turističku uslugu PDV se ne može obračunavati



po uobičajenom standardnom postupku, već se obračunava po posebnom postupku. Ovaj tzv. "posebni" postupak se sastoji u sledećem: od vrednosti prodajnog aranžmana oduzmu se svi stvarni troškovi prethodnih turističkih usluga koje turistička agencija plaća; tako dobijen iznos predstavlja vrednost u kojoj je sadržan PDV koji se izračunava preračunatom stopom.

Ukoliko turistička agencija nema prethodne turističke usluge (ako pruža uslugu isključivo iz svojih sredstava, a to znači da ima sopstveni prevoz, sopstveni smeštaj, sopstvena ishrana i dr, onda se oporezivanje ne vrši po posebnom postupku, nego na uobičajeni način koji važi za sve ostale delatnosti.

Direktiva 2006/112/EC predviđa poseban postupak oporezivanja PDV turističkih agencija (članovi 306-310). Regulativa EU u oblasti PDV ne određuje nacionalnu visinu stope PDV-a, ali zahteva da se na maržu turističkih agencija, primenom posebnog postupka oporezivanja, u svim državama članicama obračunava redovna ili najviša stopa PDV koja u Republici Srbiji iznosi 20%.

Zbog specifičnosti pružanja turističkih usluga u *Zakonu o porezu na dodatu vrednost* (Službeni glasnik RS, br. 84/2004, 86/2004 (ispr.), 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 68/2014 (dr. zakon) i 142/2014) načinjen je izuzetak kada su u pitanju turističke agencije i to u delu njihovog poslovanja kada pružaju turističke usluge u svoje ime i za svoj račun. Naime, članom 35. stav 7. ovog zakona predviđeno je da turistička agencija za turističke usluge ne može da iskazuje PDV u računima ili drugim dokumentima i nema pravo na odbitak prethodnog poreza na osnovu prethodnih turističkih usluga koje su joj iskazane u računu koje dobija od svojih poslovnih partnera (napomena: videćemo da ona PDV obračunava ali na svoju uslugu).

Imajući u vidu navedeno može se izvesti zaključak da je poreska regulativa u Republici Srbiji u vezi sa obračunom PDV na pružene turističke usluge usklađena sa relevantnom regulativom EU. Međutim, treba znati da tzv. "koncept transakcija unutar EU" ne predstavlja deo sistema PDV-a u Republici Srbiji i da se prilikom ulaska Republike Srbije u EU to mora ugraditi Zakon o porezu na dodatu vrednost.

4. ZAKLJUČAK

Predmet istraživanja u ovom radu bili su računovodstveni i poreski aspekti pružanja turističkih usluga sa stano- višta lica koja te usluge pružaju. Proučavanjem relevantne računovodstvene i poreske regulative u Republici Srbiji i u evropskoj uniji potvrdili smo postavljene hipoteze:

H1: domaća računovodstvena regulativa ne ometa realno finansijsko izveštavanje pružalaca turističkih usluga i

H2: domaći poreski propisi u vezi sa obračunom i plaćanjem PDV su u velikoj meri usklađeni sa relevantnim propisima EU.

U momentu ulaska Republike Srbije u EU neophodno bi bilo u Zakonu o PDV ugraditi tzv. "koncept transakcija unutar EU".

LITERATURA

- Agencija za privredne registre. (2015). *Turizam*. Preuzeto 28. jula 2015. sa <http://www.apr.gov.rs/Регистри/Туризам.aspx>
- Barjaktarović, D. (2013). *Upravljanje kvalitetom u hotelijerstvu*. Beograd: Univerzitet Singidunum.
- Knežević, G., Stanišić, N., & Mizdraković, V. (2013). *Analiza finansijskih izveštaja*. Beograd: Univerzitet Singidunum.
- Ministarstvo trgovine, turizma i telekomunikacija Republike Srbije. (2001). *Posebne uzanse o turizmu*. Službeni glasnik RS, br. 33/2001. Preuzeto 28. jula 2015. sa <http://mtt.gov.rs/download/Posebne%20uzanse%20u%20turizmu.pdf>
- Ministarstvo trgovine, turizma i telekomunikacija Republike Srbije. (2015). *Strategija razvoja turizma Republike Srbije*. Preuzeto 15. juna 2015 sa <http://mtt.gov.rs/download/3/Strategija%20razvoja%20turizma,cir.pdf/>
- Službeni glasnik RS. (2012). *Zakon o turizmu*. Službeni glasnik RS, br. 36/2009, 88/2010, 99/2011, 93/2012. Preuzeto 28. jula 2015. sa http://www.paragraf.rs/propisi/zakon_o_turizmu.html
- Službeni glasnik RS. (2013). *Zakona o računovodstvu*. Službeni glasnik RS, br. 66/2013.
- Službeni glasnik RS. (2014a). *Pravilnik o načinu priznavanja, vrednovanja, prezentacije i obelodanjivanja pozicija u pojedinačnim finansijskim izveštajima mikro i drugih pravnih lica*. Službeni glasnik RS, br. 118/2013, 95/2014.
- Službeni glasnik RS. (2014b). *Zakon o porezu na dodatu vrednost*. Službeni glasnik RS, br. 84/2004, 86/2004, 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 68/2014 i 142/2014. Preuzeto 28. jula 2015. sa http://paragraf.rs/propisi/zakon_o_porezu_na_dodatu_vrednost.html
- Službeni glasnik RS. (2015a). *Zakon o zaštiti potrošača*. Službeni glasnik RS, br. 62/2014. Preuzeto 28. jula 2015. sa http://paragraf.rs/propisi/zakon_o_zastiti_potrosaca.html
- Službeni glasnik RS. (2015b). *Zakon o privrednim društvima*. Službeni glasnik RS, br. 36/2011, 99/2011, 83/2014 i 5/2015. Preuzeto 28. jula 2015. sa http://paragraf.rs/propisi/zakon_o_privrednim_drustvima.html
- Spasić, V. (2013). *Poslovanje turističkih agencija i organizatora putovanja*. Beograd: Univerzitet Singidunum.

ACCOUNTING ASPECTS OF TOURISM SERVICES IN THE REPUBLIC OF SERBIA

Abstract:

This paper deals with the specifics of tourism services from the accounting perspective. Its principal aim is to point out to the importance of proper evaluation and recording of travel services for the reality of finance reporting, through exploring the best accounting practices including tourism services. The specificity of tourism services has an impact on the method of calculating the value added tax. The paper explores the compliance of tax regulations of the Republic of Serbia with the relevant EU directives in the field of tourism services.

Key words:

tourism, accounting, value added tax, unique tourist services, EU directive.