

др Гордана ИЛИЋ-ПОПОВ
редовни професор на Правном факултету Универзитета у Београду

мр Свејислав КОСТИЋ, LL.M.
асистент на Правном факултету Универзитета у Београду

ТУРИСТИЧКЕ АГЕНЦИЈЕ У СРПСКОМ СИСТЕМУ ПОРЕЗА НА ДОДАТУ ВРЕДНОСТ*

Резиме

Све већи број регистрованих туристичких агенција показује да привредна друштва и предузетници настоје да кроз ову услужну делатност остваре добит. У зависности од начина опорезивања туристичких услуга у систему ПДВ-а, разликују се туристичке агенције које њиховницима пружају туристичке услуге и у односу на њих испуњају у своје име, а за реализацију својствених туристичких аранжмана користе транспортне, угоститељске и сличне услуге других обвезника ПДВ-а, односно од њих пружају добра која њиховници непосредно користе, зајим туристичке агенције које код пружања туристичких услуга обезбеђују смештај и исхрану у својим објектима, врше превоз својственим возилама и др., као и туристичке агенције које само посредују у продаји туристичких аранжмана других агенција. Предмет овог рада је опорезивање промета јединствених туристичких услуга. На туристичке агенције које реализују својствене туристичке аранжмане, користећи преходне туристичке услуге других обвезника ПДВ-а, примењује се посебан постојећи начин опорезивања, због специфичности половања у овој делатности.

* Овај рад је резултат рада на пројекту Министарства просвете, науке и технолошког развоја Републике Србије, бр. 179001, под називом „Организационе и информационе подршке систему управљања квалитетом као кључним фактором повећања конкурентности наших предузећа и њиховог бржег изласка на светско и ЕУ тржиште“.

Овај постоји одликује једносавности при одређивању места пружања јединствене туристичке услуге, као и непосредно одређивање додатне вредности применом директне методе (варијанте одузимања). Аутори посебно наглашавају настајанку пореске обавезе у ситуацији када је туристичка агенција примила авансну уплату за туристички аранжман који ће тек да буде реализован, а посебности режима одређивања туристичких агенција у систему ПДВ-а анализирају и кроз недоушност права на одбијање прелазног пореза.

Кључне речи: *јединствена туристичка услуга, порез на додатну вредност, прелазни порез, туризам, туристичка агенција.*

І Појам, врсте и делатност туристичких агенција

Туристичка агенција обавља туристичку делатност у циљу стицања добити, а може да буде организована као привредно друштво, предузетник, друго правно лице или огранак страног правног лица.¹ Уколико привредно друштво, друго правно лице или предузетник не обављају делатност туристичке агенције као своју претежну делатност, дужни су да образују огранак, односно простор ван пословног седишта који морају да региструју у одговарајућем Регистру туризма, који води Агенција за привредне регистре.² Такође, у ситуацији када туристичка агенција обавља делатност ван свог регистрованог седишта, она има обавезу да у сваком месту пословања образује огранак, односно простор ван пословног седишта, који се евидентира у Регистру туризма.³

Бројни су послови које туристичке агенције обављају, и то: организовање и реализовање туристичких путовања у земљи и у иностранству; организовање и реализовање путовања ученика и студената у иностранство ради учења страног језика или стручног усавршавања са могућношћу обављања привремених и повремених послова; понуда, продаја и посредовање у продаји туристичких путовања; превоз путника (трансфер, транспорт); организовање излета, туристичких разгледања, забавних програма и сл.; посредовање у организовању скупова, сајмова, манифестација и спортских приредби; пружање или посредовања у пружању услуга туристичких водича, туристичких пратилаца, локалних туристичких водича и туристичких аниматора; прибављање путних исправа, резервације и продаје путних карата у име и за рачун домаћих

1 Чл. 3, тач. 12 Закона о туризму, *Службени гласник РС*, бр. 36/09, 88/10, 99/11 и 93/12.

2 Чл. 42, ст. 2 и чл. 117, ст. 1 Закона о туризму.

3 Чл. 42, ст. 3 Закона о туризму.

и страних превозника; посредовања у пружању услуга смештаја и исхране у објектима домаће радиности и сеоског туризма; посредовања у изнајмљивању возила туристима и путницима; резервације и продаје карата за спортске, културне и друге приредбе и манифестације; итд.⁴

Могу се разликовати два типа туристичких агенција, у зависности од врсте послова које обављају: туристичка агенција – организатор туристичког путовања и туристичка агенција – посредник у продаји туристичког путовања.⁵ Туристичка агенција-организатор путовања може да обавља све напред наведене послове који су уобичајени у туристичком промету,⁶ за разлику од туристичке агенције која је посредник у продаји туристичког путовања, те с обзиром на ову своју посредничку улогу не може самостално да организује и реализује туристичка путовања у земљи и у иностранству, нити да самостално организује и реализује путовања ученика и студената у иностранство ради учења страног језика или стручног усавршавања.⁷

II Туристичка агенција у улози обвезника пореза на додату вредност

Са становишта пореских прописа, туристичком агенцијом се сматра обвезник који путницима пружа туристичке услуге и у односу на њих иступа у своје име, а за организацију путовања прима добра и услуге других обвезника које путници непосредно користе (претходне туристичке услуге).⁸

Пошто туристичка агенција продаје туристичко путовање као комбинацију две или више услуга по јединственој цени,⁹ поставља се питање њеног пореског третмана са становишта пореза на додату

4 Чл. 43 Закона о туризму.

5 Чл. 47 Закона о туризму.

6 Да би могла да организује и реализује туристичка путовања у земљи и у иностранству, туристичка агенција – организатор путовања мора да од Регистратора туризма добије лиценцу за обављање ових послова, након испуњења законом прописаних услова. Вид.: чл. 51 и 52 Закона о туризму. Такође: Правилник о садржини захтева за издавање лиценце и условима и начину издавања свечане форме лиценце за организовање и реализовање туристичких путовања у земљи и иностранству, *Службени гласник РС*, бр. 55/12.

7 Упор.: чл. 58 Закона о туризму.

8 Чл. 35, ст. 1 Закона о порезу на додату вредност – ЗПДВ, *Службени гласник РС*, бр. 84/04, 86/04, 61/05, 61/07, 93/12 и 108/13. Упор.: Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment, *Official Journal L 145*, 13/06/1977, Art. 26.

9 Чл. 44, ст. 1 Закона о туризму.

вредност (у даљем тексту: ПДВ). Наиме, туристичко путовање је унапред припремљена комбинација најчешће две или више туристичких услуга (превоз, смештај, исхрана и друге туристичке услуге), које туристичка агенција-организатор путовања, односно туристичка агенција-посредник нуди на продају и продаје по јединственој цени.¹⁰ У пореском смислу полази се од правне фикције да се све туристичке услуге које туристичка агенција пружа путнику у вези са једним путовањем (како услуге које агенција непосредно пружа путницима, тако и претходне туристичке услуге) сматрају јединственом туристичком услугом.¹¹ Претходне туристичке услуге су услуге које други обвезници пружају агенцији, а које путници непосредно користе (нпр. услуге превоза путника до туристичког места и назад, услуге смештаја, услуге исхране, услуге осигурања, услуге туристичког водича, набавка улазница за посету музеју, односно карата за спортски или музички догађај и др.).

Међутим, туристичка агенција може да врши и промет добара и услуга који се не могу подвести под јединствену туристичку услугу (нпр. продаја сувенира, мапа градова, посредовање код промета услуга смештаја и др.). За тај промет, уколико је опорезив ПДВ-ом, туристичка агенција као обвезник ПДВ-а обрачунава и плаћа ПДВ по редовном поступку, при чему пореску основицу чини износ накнаде коју обвезник прима или треба да прими за испоручена добра и пружене услуге од примаоца добара или услуга, односно од трећег лица.¹²

Туристичка агенција је у обавези да, уколико је у претходних 12 месеци остварила укупан промет већи од 8.000.000 динара, најкасније до истека првог рока за предају периодичне пореске пријаве,¹³ поднесе евиденциону пријаву надлежном пореском органу,¹⁴ чиме се, као и остали обвезници, евидентира за обавезу обрачуна и плаћања ПДВ-а.¹⁵ Она, такође, мора да води одговарајућу евиденцију која обезбеђује вршење контроле правилног обрачунавања и плаћања овог пореза.¹⁶ Међутим, ако укупан промет добара и услуга који је туристичка агенција остварила на територији Републике Србије и/или у иностранству у претходних 12 месеци није већи од 8.000.000 динара, односно ако она при отпочињању

10 Чл. 3, тач. 25 Закона о туризму.

11 Чл. 35, ст. 2 ЗПДВ.

12 Чл. 17 ЗПДВ.

13 То значи у року од 15 дана по истеку пореског периода (календарског месеца). Вид.: чл. 50, ст. 1 ЗПДВ.

14 Надлежност пореског органа се одређује према месту седишта туристичке агенције.

15 Чл. 38, ст. 1 ЗПДВ.

16 Чл. 46 ЗПДВ. Вид.: Правилник о облику, садржини и начину вођења евиденције о ПДВ, *Службени гласник РС*, бр. 120/12.

обављања делатности процењује да у наредних 12 месеци неће остварити укупан промет већи од тог износа, туристичка агенција ће се третирати као мали обвезник.¹⁷ Као мали обвезник, агенција не обрачунава ПДВ за извршен промет добара и услуга, нема право исказивања ПДВ-а у рачунима, нема право на одбитак претходног пореза и није дужна да води прописану евиденцију. Али, ако агенција оцени да јој више одговара да буде у редовном режиму опорезивања ПДВ, пре свега због могућности одбитка претходног пореза, она може да поднесе евиденциону пријаву и тиме стекне сва права и обавезе које иначе имају обвезници ПДВ-а (обавезу обрачуна и плаћања ПДВ-а, подношење пореске пријаве, обавеза издавања рачуна о извршеном промету добара и услуга, вођење евиденције, право на одбитак претходног пореза и др.).¹⁸ Ако изабере ту опцију, обавеза плаћања ПДВ-а траје најмање две године.¹⁹

III Посебан поступак опорезивања за туристичке агенције

Са становишта начина опорезивања туристичких услуга у систему ПДВ-а, врло је важно направити разграничење да ли се ради о туристичкој агенцији која путницима пружа туристичке услуге и у односу на њих иступа у своје име, а за организацију путовања прима добра и услуге других обвезника које путници непосредно користе – претходне туристичке услуге, или о туристичкој агенцији која туристичке услуге пружа сопственим средствима, тј. обезбеђује смештај и исхрану у својим објектима, врше превоз сопственим возилима и сл., односно о туристичкој агенцији која само посредује у продаји туристичких аранжмана других агенција.

За посебан режим опорезивања туристичких агенција од значаја је да туристичка агенција у односу на путнике којима пружа туристичке услуге иступа у своје име. Такође, битно је да агенција, као организатор путовања, путнику обезбеди најмање две претходне услуге (нпр. услугу смештаја и услугу осигурања, док путник може да користи сопствени превоз), које чине целину. Посебан режим се, отуда, не би могао применити у случају да туристичка агенција само набави нпр. улазнице за неки музички концерт који се одржава у Будимпешти, а да при томе не пружи и основну услугу путовања (нпр. превоз).

Посебан поступак опорезивања не важи за туристичке агенције које продају туђе туристичке аранжмане уз одређену провизију, пошто

17 Чл. 33, ст. 1 ЗПДВ.

18 Чл. 33, ст. 3 ЗПДВ.

19 Чл. 33, ст. 4 ЗПДВ.

оне врше услуге у туђе име и за туђ рачун.²⁰ Такве агенције, које само посредују у пружању туристичких услуга, плаћају ПДВ у редовном поступку, на накнаду коју чини (посредничка) провизија. Ако је таква туристичка агенција мали порески обвезник и није у систему ПДВ-а, она неће имати право да исказује ПДВ у рачунима, нити да одбије претходни порез, а неће имати ни обавезу да подноси пореске пријаве и води прописане евиденције. Уколико је, међутим, износ њеног укупног промета²¹ квалификује за редовног пореског обвезника или се, иако је мали обвезник, определи за ту опцију, она је обавезна да обрачуна и плати ПДВ, подноси пореске пријаве, води евиденције и има право на одбитак претходног пореза, уз испуњење законом прописаних услова.

Сем тога, чак и у случајевима када туристичка агенција поступа у односу на путнике у своје име, она не може да буде подвргнута посебном поступку опорезивања уколико користи своје услуге, а не услуге других обвезника ПДВ-а (нпр. ако агенција поседује сопствени аутобус којим обавља превоз путника до жељене дестинације или је, пак, власник неког хотела или одмаралишта у којем обезбеђује смештај путника). Таква агенција може да искаже обрачунати ПДВ у својим рачунима и, уколико испуњава услове из чл. 28 ЗПДВ, има право на одбитак претходног пореза. У таквим случајевима, место промета ових услуга одређује се на друкчији начин него место промета јединствене туристичке услуге.²²

У ситуацији када туристичка агенција, у оквиру пружања јединствене туристичке услуге, део услуга пружа ангажујући сопствена средства (своје превозно средство, своје смештајне капацитете, своје ресторани и др.), а други део тако што користи услуге и добра трећих лица, посебан поступак опорезивања се спроводи само за онај део који се односи на претходне туристичке услуге других обвезника ПДВ-а, док се за оне услуге које туристичка агенција пружа помоћу сопствених средстава примењује редовни начин опорезивања.²³

20 Упор.: Domagoj Bakran, „Oporezivanje usluga putničkih agencija nakon 1. srpnja 2013. godine“, *Računovodstvo i financije*, доступно на адреси: http://www.uhpa.hr/.../UHPA_Oporezivanje%20usluga, 15.3.2014.

21 Укупан промет посредничких туристичких агенција чини провизија, а не укупна вредност продатог аранжмана (тј. укупан износ накнаде коју плаћају путници). Вид.: „Adviser Računovodstvo i porezi“, *Bilten*, бр. 3–4/2013, доступно на адреси: <http://www.adviser.rs>, 25.3.2014.

22 Место промета услуге смештаја у свом хотелу је место где се налази такав хотел или сличан објекат, вид.: чл. 12, ст. 3, тач. 1 ЗПДВ, док је место промета услуге превоза сопственим превозним средством место у којем је обављен превоз (у случају међународног транспорта опорезив је промет услуге превоза само на територији Републике Србије, тј. до царинске границе), чл. 12, ст. 3, тач. 2 ЗПДВ.

23 Koen Dewilde, Kris Eeckhout, Cindy Boone1, „The Margin Scheme for Travel Agents: The European Commission’s Proposal to Simplify the European VAT Rules“, *International*

Местом промета јединствене туристичке услуге сматра се место у којем туристичка агенција, као пружалац услуге, обавља своју делатност,²⁴ а то је, заправо, место које је као њено седиште уписано у Регистар привредних субјеката. Ако, пак, туристичка агенција врши промет туристичких услуга преко својих пословних јединица, местом промета се сматра место у којем се налази седиште такве пословне јединице. Из овога можемо да закључимо да ће се Република Србија сматрати местом где је извршен промет јединствене туристичке услуге не само у ситуацијама када тај промет врши домаћа туристичка агенција (било директно или преко својих пословних јединица), већ и када га врши страна туристичка агенција (нпр. *Travel House*), али преко својих пословних јединица које имају седиште на територији Србије. Сем тога, ваља истаћи да место извршења претходних туристичких услуга (превоза, смештаја и др.) нема утицаја на одређивање места промета јединствене туристичке услуге, с обзиром на то да су оне обухваћене јединственом услугом.²⁵ Такође, ирелевантно је да ли се у улози примаоца јединствене туристичке услуге (путници) налазе домаћа или страна лица, као и да ли се туристички аранжман реализује у Србији или у иностранству.

IV Пореска основица код јединствене туристичке услуге

Поставља се питање на који начин треба одредити основицу ПДВ-а на пружање јединствене туристичке услуге, пошто су њоме обухваћени различити промети добара и услуга. У том смислу, основицу јединствене туристичке услуге коју пружа туристичка агенције чини износ који представља разлику између укупне накнаде коју плаћа путник (тј. укупне цене аранжмана) и стварних трошкова које туристичка агенција плаћа за претходне туристичке услуге,²⁶ уз одбитак ПДВ-а

VAT Monitor, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, January/February, 2003, стр. 8.

24 Чл. 12, ст. 1 и 2 ЗПДВ, у вези са чл. 35, ст. 3 ЗПДВ.

25 К. Dewilde, К. Eeckhout, С. Voonel, *нав. чланак*, стр. 7.

26 Реч је о стварним трошковима које туристичка агенција има по основу пружања одређеног туристичког аранжмана, односно о накнадама које је платила за претходне туристичке услуге (као што су услуге превоза, услуге смештаја, услуге туристичког водича и др.). Међутим, уколико туристичка агенција организује и реализује школску екскурзију, дневнице које је исплатила наставницима за бригу о деци не сматрају се трошковима претходних туристичких услуга, из разлога што се ове услуге не могу подвести под категорију претходних туристичких услуга. Вид.: Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-1799/2008-04 од 19.11.2008. године. Такође, у цену претходних туристичких услуга не улази ни провизија коју туристичка агенција евентуално плати агенту изван територије Републике Србије за

који је садржан у тој разлици.²⁷ Та разлика, заправо, представља маржу (зараду) туристичке агенције.²⁸ Код туристичких агенција се, дакле, изузетно примењује директна метода утврђивања додате вредности (варијанта одузимања), која је усмерена на непосредно одређивање додате вредности.²⁹ Када би се туристичке агенције опорезовале према редовном поступку опорезивања пореску основицу би чинила укупна накнада коју је туристичка агенција примила за пружену туристичку услугу.³⁰

Примена посебног поступка опорезивања за туристичке агенције, односно коришћење марже као пореске основице није допуштена ако се туристички пакет продаје другој туристичкој агенцији, а не непосредно путницима.³¹ Потребно је, према томе, да се туристички пакет услуга продаје путницима, при чему у улози путника не морају да се нађу само физичка лица, већ то могу да буду и правна лица (нпр. предузеће ангажује туристичку агенцију за организовање хотелског смештаја и исхране својих запослених, који ће бити учесници неког семинара или конференције).³² Износ ПДВ-а који дугује туристичка агенција утврђује се применом прерачунате стопе ПДВ-а, која износи 16,6667%, на разлику између цене коју туристичка агенција наплаћује од путника и цене претходних туристичких услуга.

Туристичка агенција најчешће, због ефикасности и економичности, не утврђује основицу за обрачун ПДВ-а за сваки појединачни туристички аранжман, већ то чини за групу туристичких услуга или, чак, за све туристичке услуге које је пружила у току пореског периода (календарског месеца или календарског тромесечја, у зависности од тога да ли је њен укупан промет у претходних 12 месеци био већи или мањи од 50.000.000 динара).³³ Утврђивање пореске основице, тј. марже за сваку

привлачење потенцијалних купаца њених аранжмана, пошто се ни ова услуга не би могла да подведе под услугу коју путници непосредно користе, а што опредељује претходне туристичке услуге. Вид.: Дејан Поповић, Стеван Алексић, *Примена Закона о порезу на додату вредност*, Секос in, Београд, 2006, стр. 294.

27 Чл. 35, ст. 4 ЗПДВ.

28 K. Dewilde, K. Eeckhout, C. Voonel, *нав. чланак*, стр. 9–10.

29 Дејан Поповић, *Пореско право*, Правни факултет Универзитета у Београду, Београд, 2013, стр. 419 и 455.

30 Ana Slavulj Pavletić, „Poseban postupak oporezivanja PDV-om putničkih agencija u Europskoj uniji“, *Porezni vjesnik*, бр. 6/2013, стр. 82.

31 У случају да се туристички пакет продаје другој туристичкој агенцији, свака трансакција би морала посебно да се опорезује и тада би се примењивала одредба чл. 12 ЗПДВ.

32 Вид.: Гордана Илић-Попов, *Закон о порезу на додату вредност у Србији: Коментар Закона и подзаконских аката*, Пословни зборник, Београд, 2005, стр. 180.

33 Чл. 35, ст. 6 ЗПДВ.

појединачну јединствену туристичку услугу би било не само компликовано, већ често и готово немогуће, јер би морали да се утврде износи накнада који су плаћени за претходне туристичке услуге по сваком аранжману,³⁴ а не ретко се дешава да такве услуге нису непосредно уговорене само за један аранжман (нпр. уговорена је паушална накнада за услуге водича за одређен број саги; уговорена је накнада у паушалном износу за превоз путника на одређеној релацији, независно од тога колики ће бити број путника; агенција резервише одређен број хотелских соба за дужи временски период, нпр. за целу летњу сезону, а тек затим пружа своје услуге појединачним путницима и др.).

Специфична је ситуација када туристичка агенција пружа без накнаде јединствену туристичку услугу за личне потребе оснивача, власника, запослених или чланова њихових породица.³⁵ Овакво пружање услуга изједначено је са прометом услуга уз накнаду. Примера ради, могуће је да туристичка агенција организује и реализује излет за своје запослене, без накнаде. У овом случају, као укупна накнада коју плаћа путник сматра се цена коштања те или сличне услуге у моменту промета.³⁶ С обзиром на то да се основица за промет јединствених туристичких услуга најчешће утврђује збирно за све услуге које су пружене у одређеном пореском периоду (дакле, и услуге уз накнаду и услуге без накнаде), од укупне накнаде коју су платили путници за промет јединствених туристичких услуга које су извршене уз накнаду не одузимају се трошкови које је туристичка агенција имала по основу пружања јединствених туристичких услуга без накнаде у том периоду, или се, у случају да су у укупан износ трошкова укључени и трошкови које је туристичка агенција имала по основу пружања јединствених туристичких услуга без накнаде, укупна сума коју су платили путници за промет јединствених туристичких услуга које су извршене уз накнаду увећава за цену коштања јединствених туристичких услуга које су пружене без накнаде.

V Настанак пореске обавезе по основу пружања јединствене туристичке услуге

Пореска обавеза по основу пружања јединствене туристичке услуге настаје даном када је извршен промет јединствене туристич-

34 „VAT around the World“, *International VAT Monitor*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, March/April, 2002, стр. 115–118.

35 Чл. 5, ст. 4, тач. 2) ЗПДВ. Вид.: чл. 5, ст. 1, тач. 1) Правилника о утврђивању шта се сматра узимањем и употребом добара, другим прометом добара и пружањем услуга, без накнаде, о утврђивању уобичајених количина пословних узорака, рекламним материјалом и другим поклонима мање вредности, *Службени гласник РС*, бр. 118/12.

36 Чл. 18, ст. 2 ЗПДВ.

ке услуге, односно када је примљена накнада или део накнаде (аванс) пре промета ове услуге, у зависности од тога која од ове две радње је раније извршена.³⁷ Због специфичности природе јединствене туристичке услуге, ваља истаћи да се она сматра пруженом даном када је завршено појединачно пружање јединствене услуге.³⁸ Илустрације ради, ако аранжман за туристичко путовање траје од 20. јуна до 5. јула, туристичка услуга ће се сматрати пруженом 5. јула. У овом случају пружалац услуге (туристичка агенција) има обавезу да обрачуна и плати ПДВ за промет јединствене туристичке услуге у пореској пријави коју подноси за јул месец (односно за трећи квартал, уколико је агенција, због тога што јој је укупан промет у претходних 12 месеци, био мањи од 50.000.000 динара тромесечни обвезник).³⁹

У пракси, по правилу, туристичке агенције авансно наплаћују накнаду или део накнаде за промет јединствене туристичке услуге, коју тек треба да изврше. Уколико се догоди да туристичка агенција у истом пореском периоду прими аванс и изврши промет јединствене туристичке услуге за коју је примила тај аванс, она има обавезу да обрачуна и плати ПДВ само по основу извршеног промета јединствене туристичке услуге. Проблем, међутим, настаје када се промет туристичке услуге не изврши у истом пореском периоду када је аванс примљен, већ у неком од наредних пореских периода (нпр. туристичка агенција⁴⁰ прими аванс од путника у марту месецу за туристички аранжман који ће реализовати у августу месецу). Намеће се питање како у тој ситуацији утврдити пореску основицу за обрачун ПДВ-а по основу примљеног аванса за будући промет јединствене туристичке услуге. Тада порески обвезник – туристичка агенција прво мора да утврди колики је проценат учешћа трошкова претходних туристичких услуга у укупној цени аранжмана за коју је примила авансну уплату. Када се тај проценат примени на укупан износ примљеног аванса добија се износ који се односи на трошкове претходних туристичких услуга. Применом прерачунате опште стопе ПДВ-а (16,6667%) на разлику између примљеног аванса и тако утврђених трошкова утврђује се износ ПДВ-а по основу примљеног аванса. У пореском периоду у којем туристичка агенција изврши јединствену туристичку услугу за коју је примила аванс (у нашем примеру, у августу месецу), она у пореској пријави своју обавезу ПДВ-а по основу пружања такве услуге утврђује као разлику између ПДВ-а обрачунаог на промет јединствене туристичке услуге и износа ПДВ-а који је обрачунала на авансна средства која је примила за пружање те туристичке услуге.

37 Чл. 16, ст. 1, тач. 1 и 2 ЗПДВ.

38 Чл. 15, ст. 1, тач. 1 ЗПДВ.

39 Чл. 48, ст. 1 и 2 ЗПДВ.

40 Претпоставка је да је порески период за ову туристичку агенцију календарски месец.

Поставља се питање шта уколико туристичка агенција прими аванс од путника и по том основу обрачуна ПДВ, али из неког разлога не изврши услугу, односно не дође до реализације туристичког аранжмана, већ уговор између туристичке агенције и путника буде раскинут (нпр. не пријави се довољан број путника за реализацију аранжмана). Агенција тада има обавезу да врати новац путнику (то ће се најчешће десити у каснијем пореском периоду у односу на период у којем је примила аванс). У таквој ситуацији туристичка агенција има могућност да умањи обавезу за ПДВ у пореском периоду у којем је вратила новац путнику, односно да измени пореску основицу.⁴¹ Такође, могуће је замислити и ситуацију да је јединствена туристичка услуга извршена, али да је накнадно дошло до повраћаја новца или дела новца путнику (нпр. због рекламације путника да аранжман није извршен у складу са уговором, тј. путник је имао смештај у хотелу ниже категорије од оне за коју је извршио уплату аранжмана). И у овој ситуацији је могуће да агенција изврши измену пореске основице (јер се основица накнадно смањила), с тим да мора да поседује документ о смањењу накнаде за извршени промет услуге том лицу.

VI Ограничено право туристичке агенције на одбитак претходног пореза

Посебност режима ПДВ-а, када су у питању туристичке агенције, огледа се и у томе што агенција за туристичке услуге које пружа путницима има обавезу да обрачуна и плати ПДВ, али не може да за овај промет искаже ПДВ у рачунима и другим документима. Иако туристичка агенција не може да исказује ПДВ у рачунима, она има обавезу да подноси пореске пријаве и да води прописане евиденције.⁴² Ако туристичка агенција ипак искаже порез у рачуну који издаје другом обвезнику ПДВ-а (нпр. предузећу које је уплатило туристичкој агенцији накнаду за реализацију аранжмана ради стручног усавршавања свог запосленог), прималац рачуна нема право да ПДВ исказан у том рачуну одбије као претходни порез, јер се такав рачун не сматра рачуном издатим у складу са одредбом чл. 42 ЗПДВ.

Туристичка агенција нема право на одбитак претходног пореза по основу претходних туристичких услуга које су јој исказане у рачуну.⁴³ Оваква законска одредба представља одступање у односу на одредбу чл. 28 ЗПДВ, која прописује услове за одбитак претходног по-

41 Чл. 21, ст. 4 ЗПДВ.

42 Упор.: Д. Поповић, С. Алексић, *нав. дело*, стр. 295.

43 Чл. 35, ст. 7 ЗПДВ.

реза. Туристичкој агенцији је, према томе, ограничено право на одбитак ПДВ-а који је обрачунат и исказан у рачунима других обвезника ПДВ-а за промет претходних туристичких услуга, тј. за промет добара и услуга које туристичка агенција прима од њих како би могла да изврши јединствену туристичку услугу. Из оваквог законског решења можемо да изведемо закључак да туристичка агенција за промет јединствене туристичке услуге не може да оствари пореско ослобођење са правом на одбитак претходног пореза (нпр. када промет такве услуге врши за личне потребе страног особља међународних организација), пошто је за ове услуге прописан посебан поступак опорезивања, у оквиру којед не постоји могућност исказивања ПДВ-а у рачунима и другим документима (која служе као рачун), као ни могућност остваривања права на одбитак претходног пореза обрачунаог од стране претходног учесника у промету за претходне туристичке услуге.⁴⁴ Разлог због којег није допуштен одбитак претходног пореза за добра и услуге које туристичка агенција набавља непосредно у корист путника објашњава се својеврсним компромисом који је учињен због чињенице да се у случају пружања јединствене туристичке услуге местом промета сматра место седишта пружаоца услуге, а не место где су услуге обављене.⁴⁵ ПДВ који је обрачунат на претходне туристичке услуге, које улазе у јединствену туристичку услугу, представља трошак туристичке агенције, који је неутрализован тиме што је вредност тих претходних услуга (укључујући ПДВ) искључена из марже туристичке агенције, која је опорезива.⁴⁶

Међутим, промет добара и услуга који се не сматра претходним туристичким услугама, а на који је обрачунат ПДВ, се не подводи под наведено ограничење. Наиме, туристичка агенција има право да одбије претходни порез, тј. порез који јој је обрачунат у претходној фази на промет добара и услуга које се не сматрају услугама превоза, смештаја, исхране, осигурања и сл., под условом да поседује рачуне који гласе на туристичку агенцију и да набављена добра и услуге користи за обављање своје туристичке делатности. Тако, на пример, туристичка агенција може да одбије претходни порез по основу набавке објеката и опреме за вршење делатности, закупа пословног простора, као и ПДВ који је обрачунат на промет телекомуникационих услуга (нпр. рачуни за телефон, интернет и сл.), електричну енергију, услуге рекламе, књиговодствене услуге и др. Важно је, дакле, да су у питању добра и услуге које не користе непосредно путници приликом пружања јединствене туристичке услуге од стране агенције.

44 Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-543/2006-04 од 11.5.2006. године.

45 Ana Slavulj Pavletić, *нав. чланак*, стр. 83.

46 K. Dewilde, K. Eeckhout, C. Boonel, *нав. чланак*, стр. 10.

Ако туристичка агенција – правно лице исказа ПДВ у рачуну или другом документу или уколико одбије ПДВ по основу претходних туристичких услуга као претходни порез казниће се за порески прекршај новчаном казном у износу од 100.000 до 1.000.000 динара.⁴⁷

Најзад, за туристичку агенцију, као и за све остале обвезнике ПДВ-а, важе изузимања од одбитка претходног пореза из чл. 29, ст. 1 ЗПДВ, пошто је реч о општим изузецима од права на одбитак претходног пореза. Тако туристичка агенција нема право на одбитак претходног пореза по основу набавке или увоза путничких аутомобила, мотоцикала, јахти, чамаца и ваздухоплова, објеката за смештај тих добара, резервних делова, горива и потрошног материјала за њихове потребе, као и изнајмљивања, одржавања, поправки и других услуга, које су повезане са коришћењем ових превозних средстава; затим по основу издатака за репрезентацију (нпр. у циљу привлачења потенцијалних путника туристичка агенција може да организује промотивне вечере и сличне скупове);⁴⁸ као ни по основу набавке или увоза тепиха, електричних апарата за домаћинство, телевизијских и радио пријемника, уметничких дела ликовне и примењене уметности и других украсних предмета, који се користе за опремање просторија у којима туристичка агенција обавља своју делатност.⁴⁹ Али, уколико би туристичка агенција набавила превозно средство (нпр. аутобус, минибус и сл.) који би користила искључиво за обављање делатности превоза лица и добара, услуга превоза тада није претходна туристичка услуга, него је сопственим превозним средством пружа сама туристичка агенција, која отуда подлеже редовном режиму опорезивања ПДВ-ом, па би се одредба чл. 29, ст. 2 ЗПДВ могла тумачити тако да у том случају туристичка агенција има право на одбитак претходног пореза.

VII Закључак

Некада су туристички аранжмани могли да се купе само путем каталога и брошура. Међутим, захваљујући развоју технологије и интернет услуга данас путници могу да купе туристичке аранжмане од туристичких агенција било где у свету, што је значајно повећало понуду туристичких услуга и утицало на ценовну конкуренцију. Туристички „пакети“ се више не продају само непосредно путницима, већ и другим туристичким агенцијама, авио компанијама, хотелима и др.

47 Чл. 60, ст. 1, тач. 9) ЗПДВ. За овај прекршај казниће се и одговорно лице у правном лицу новчаном казном од 10.000 до 50.000 динара. Вид.: чл. 60, ст. 2 ЗПДВ.

48 Упор.: Мишљење Министарства финансија РС, бр. 413-00-3771/2010-04 од 22.2.2011. године.

49 чл. 29, ст. 1 ЗПДВ.

Главни разлог због којег се, преузимањем решења из пореског законодавства Европске уније, на туристичке агенције које у односу на путнике иступају у своје име, а приликом организовања и реализације туристичког аранжмана користе претходне туристичке услуге других обвезника ПДВ-а примењује посебан начин опорезивања је у поједностављењу поступка. Одређивањем места седишта пружаоца услуге за јединствено место опорезивања туристичког „пакета“ значајно је олакшан поступак, пошто не мора да се утврђује место промета за сваку појединачну претходну туристичку услугу. Сем тога, када се путовање обавља ван територије Републике Србије, местом пружања услуге сматра се Србија, уколико туристичка агенција или пословна јединица преко које је услуга пружена имају седиште на њеној територији. Такође, посебност поступка опорезивања огледа се и у томе што основицу за обрачун ПДВ-а чини само маржа (зарада) туристичке агенције која, заправо, представља „додату вредност“, а не укупна накнада коју туристичка агенција прими за пружену услугу, што би иначе био случај да се примењује редовни поступак опорезивања.

Gordana ILIĆ-POPOV, PhD

Professor at the Faculty of Law University of Belgrade

Svetislav V. KOSTIĆ, Magister Iuris, LL.M.

Assistant at the Faculty of Law University of Belgrade

TRAVEL AGENCIES IN SERBIAN VALUE ADDED TAX SYSTEM

Summary

An increasing number of registered travel agencies shows that this service activity has been considered as a way for profit making. Depending on the manner of taxation of tourist services in the VAT system, different travel agencies can be recognized, such as those which provide passengers with travel services using transport, catering and similar services of the other VAT payers and in respect of passengers acting on their behalf, then the travel agencies which provide accommodation and food in their own buildings, use own vehicles for passengers' transport etc., as well as intermediary travel agencies. This paper deals with the taxation of the supply of the unique tourist services. Travel agencies that implement their own travel arrangements, using the previous travel services of other

VAT payers, are subject to the special taxation scheme in the VAT system. This special regime is characterized by simplicity in determining the place of supply of unique tourist service. Also, the value added is determined by using the direct method (variant subtraction). The authors consider when the VAT tax liability arises if the travel agency received an advance payment for the travel arrangement that shall be realized in the next tax period. In addition, restriction of the right of travel agency to deduct the input tax is analyzed.

Key words: *the input tax, tourism, travel agency, value added tax, unique tourist service.*