

UTICAJ PORESKIH PROPISA NA RAČUNOVODSTVENO OBUHVATANJE USLUGE POSREDOVANJA U PRODAJI TURISTIČKIH ARANŽMANA

dr Momčilo Vasiljević¹; Nenad Mihailović²; dr Miloš Kastratović³; Marina Vulović⁴

¹ Visoka poslovna škola strukovnih studija Valjevo, Valjevo, Srbija, e-mail: momcilo.vasiljevic@vipos.edu.rs

² Visoka poslovna škola strukovnih studija Valjevo, Valjevo, Srbija, e-mail: nenad.mihailovic@vipos.edu.rs

³ Visoka poslovna škola strukovnih studija Valjevo, Valjevo, Srbija, e-mail: office@institutmba.co.rs

⁴ Visoka poslovno-tehnička škola strukovnih studija Užice, Užice, Srbija, e-mail: marina.vulovic@vpts.edu.rs

***Apstrakt:** Turističke aranžmane mogu prodavati turističke agencije organizatori turističkih putovanja i/ili turističke agencije posrednici. Kroz rad je dat popis poslova koje mogu obavljati turističke agencije u Srbiji kao i uticaj poreskih propisa na poslovanje turističkih agencija uz njihov direktan i indirektan uticaj na računovodstveno obuhvatanje “turističkog proizvoda”. Cilj rada je da, uz uvažavanje regulative u Srbiji, ukaže na koji način poreski propisi zahtevaju (uslovljavaju) računovodstveno obuhvatanje usluge posredovanja u prodaji turističkih aranžmana. Primenom metode analize zakonske regulative, sinteze dobijenih rezultata, kao i primenom analogije identifikovan je direktan i indirektan uticaj poreskih propisa. Primarno dejstvo poreza na dodatu vrednost, poreza na dobit i poreza na dohodak građana dato je kroz primere koji se mogu pojaviti uz uvažavanje trenutno važeće regulative u Srbiji i čije poznavanje oslobađa pravna lica od mogućih sankcija.*

***Ključne reči:** Turistički proizvod, porez na dodatu vrednost, porez na dobit pravnih lica, porez na dohodak građana, računovodstvo*

1. UVOD

Regulativa u Srbiji dozvoljava da delatnost putničkih agencija i turoperatora obavljaju privredna društva, druga pravna lica, udruženja, preduzetnici, ogranak stranog pravnog lica ako su upisani u odgovarajućem registru. Prilikom analize uticaja poreskih propisa na računovodstveni sistem u konkretnoj organizaciji kroz rad je dat uticaj regulative na turističke agencije koje su organizovane kao privredna društva (društva). Dve veoma bitne činjenice, koje treba imati u vidu, su da li je turistička delatnost osnovna (pretežna) delatnost konkretnog privrednog subjekta ili je u pitanju sporedna delatnost, kao i da li društvo uslugu prodaje turističkog proizvoda obavlja u sedištu ili na jednoj ili više lokacija van sedišta. Privredna društva koja pružaju turističke usluge u vidu pretežne ili sporedne delatnosti moraju biti upisana u odgovarajući registar, a ukoliko obavljaju delatnost na više lokacija u vidu ogranka obaveza je da svi ogranci budu upisani u pomenuti registar. Sve napred pomenute kombinacije zahtevaju i odgovarajuće računovodstveno obuhvatanje ne samo u cilju ispunjavanja zahteva poreske regulative već i u cilju stvaranje dobre računovodstvene osnove koja će pružiti informacije menadžmentu za kvalitetno poslovno odlučivanje. Tri su noseća stuba neophodna za kvalitetno računovodstveno obuhvatanje a to su dobro poznavanje regulative iz oblasti turizma, poreza i računovodstva. Bez obzira na neminovno njihovo preplitanje u radu su delovi ovih regulativa izdvojeni kao tri posebne celine.

2. IZVOD IZ REGULATIVE IZ OBLASTI TURIZMA

Da ne bih došlo do opterećivanja rada kompletnom regulativom iz oblasti turizma u nastavku će biti date samo osnovne napomene iz Zakona o turizmu i jednog pratećeg podzakonskog akta koje predstavljaju osnovu za razumevanje usluge posredovanja i primenu poreskih i računovodstvenih propisa. Zakon o turizmu poznaje, kada su u pitanju poslovi koje obavljaju turističke agencije, dve vrste turističkih agencija: turističku agenciju-organizatora turističkih putovanja (organizator) i turističku agenciju posrednika u prodaji turističkih putovanja (posrednik). I dok organizator turističkih putovanja vrši organizovanje-prodaje sopstvene aranžmane posrednik na tržištu nastupa u tuđe ime i za tuđi račun tako što obavlja poslove u skladu sa članom iz člana 43. stav 1. tač. 2) do 13) i to:

- ponude, prodaje i posredovanja u prodaji turističkih putovanja;
- prihvata i prevoza putnika (transfer);

- organizovanja izleta, turističkih razgledanja, zabavnih programa i slično, kao i posredovanja u organizovanju skupova, sajmova, manifestacija i sportskih priredbi;
- pružanja, odnosno, posredovanja u pružanju usluga turističkih vodiča, turističkih pratilaca, lokalnih turističkih vodiča i turističkih animatora;
- pribavljanja putnih isprava, rezervacije i prodaje putnih karata u ime i za račun domaćih i stranih prevoznika;
- rezervacije i prodaje turističkih, ugostiteljskih i drugih usluga vezanih za putovanje i boravak putnika;
- posredovanja u pružanju usluga smeštaja i ishrane u objektima domaće radinosti i seoskog turizma;
- posredovanja u prodaji specifičnih turističkih usluga;
- posredovanja u iznajmljivanju vozila turistima i putnicima;
- rezervacije i prodaje karata za sportske, kulturne i druge priredbe i manifestacije, zastupanja u osiguranju putnika i prtljaga u skladu sa zakonom kojim se uređuje osiguranje, prodaje turističkih publikacija i drugo;
- zamene strane valute (menjačke poslove);
- druge poslove uobičajene u turističkom prometu.[1]

Iz popisa poslova koje mogu obavljati turističke agencije posrednici može se zaključiti da one mogu posredovati za pravna ali i za fizička lica što može imati i različit poreski tretman. Posredovanje prilikom prodaje aranžmana koji se nalaze u zemlji i inostranstvu, kao i prodaja istih u ime domaće ili inostrane turističke agencije zahteva pored poreskog i specifično računovodstveno obuhvatanje.

Zakon o turizmu, u članu 58. jasno definiše obaveze posrednika. Posrednik je dužan da:

- pre otpočinjanja obavljanja delatnosti da se registruje u Registru turizma o čemu dobija rešenje o registraciji u Registru turizma koje naročito sadrži: puno poslovno ime, matični broj i sedište. Obaveza Agencije za privredne registre je da na internet stranici istog dana kada je doneto rešenje o registraciji registrovane podatke objavi;
- u svakom poslovnom prostoru, odnosno mestu poslovanja u kom obavlja delatnost drži rešenje o upisu u odgovarajući registar, kao i rešenje o upisu u Registar turizma;
- prilikom nudi na prodaju i prodaje turističko putovanje organizatora putovanja u programu putovanja i potvrdi o putovanju naznači svojstvo u kome nastupa, broj licence organizatora putovanja, broj računa organizatora putovanja i da putniku uruči neposredno ili elektronskim putem, istovremeno sa izdavanjem potvrde o putovanju, program i opšte uslove putovanja organizatora putovanja, uz napomenu da posrednik nudi i prodaje samo turistička putovanja organizatora putovanja sa kojim ima zaključen posrednički ugovor o putovanju;
- nudi i prodaje turistička putovanja pod istim uslovima kao i organizator putovanja;
- o prodatom turističkom putovanju turističke agencije organizatora, bez odlaganja, obavesti organizatora putovanja. Obaveštenje treba da sadrži podatke o putniku (ime i prezime, adresa, kontakt telefon i dr.);
- uslove i način uplate sredstava od prodatog turističkog putovanja, način uređivanja međusobnih odnosa organizatora putovanja i posrednika, kao i odnos organizatora putovanja i posrednika prema putniku, što propisuje Ministar.[1]

U drugoj polovini decembra 2016. godine Ministar je doneo Pravilnik o bližim uslove i način uplate sredstava od prodatog turističkog putovanja, način uređivanja međusobnih odnosa organizatora putovanja i posrednika, kao i odnos organizatora putovanja i posrednika prema putniku. U nastavku su dati smotri članovi i delovi članova pomenutog pravilnika, a sve u svrhu sticanja potpunije slike o procesu posredovanja. Pravilnik zahteva sledeće:

- da ako se turističko putovanje prodaje kod posrednika putnik može da izvrši uplatu direktnim plaćanjem na račun organizatora putovanja koji je naveden u programu putovanja, a ukoliko se uplata za turističko putovanje vrši preko računa posrednika, posrednik u roku od 48 sati, od trenutka uplate, uplaćena sredstva prenosi na račun organizatora putovanja, što je definisno u članu 4;
- da ukoliko je cena turističkog putovanja, koje se u celosti realizuje na teritoriji Republike Srbije, izražena u stranoj valuti obračun uplate vrši se u dinarskoj protivvrednosti po srednjem kursu Narodne banke Srbije na dan uplate, što je u skladu sa članom 5;
- da posrednik po prijemu uplate odnosno akontacije za turističko putovanje na kraju radnog dana organizatoru putovanja elektronskim putem dostavlja obaveštenje o prodatom turističkom putovanju. Obaveštenje sadrži: 1) ime i prezime putnika; 2) adresu putnika; 3) kontakt telefon, e-mail adresu putnika i dr.; 4) broj garancije putovanja; 5) datum izdavanja garancije putovanja; 6) broj potvrde o putovanju; 7) datum izdavanja potvrde o putovanju; 8) mesto polaska; 9) datum i vreme početka i završetka putovanja; 10) odredište (zemlja, mesto); 11) podatke o smeštajnom objektu; 12) periode boravka sa datumima, ako je boravak u delovima; 13) ukupnu cenu turističkog putovanja; 14) iznos uplate odnosno akontacije, ako cena putovanja nije plaćena u celosti. Pored navedenih podataka, posrednik dostavlja elektronskim putem skeniran dokaz o uplati naplaćenih sredstava potpisan od strane putnika (račun, potvrdu ili drugi dokument kojim se potvrđuje prijem uplate), kao što je dato u članu 6.[2]

3. IZVOD IZ REGULATIVE IZ OBLASTI POREZA

Brojni faktori utiču na izbor poreske regulative koju treba primenjivati prilikom pružanja usluge posredovanja. Ono što se sa sigurnošću može potvrditi da presudnu ulogu igra vrsta i raznorodnost usluga koje se pružaju uz uslugu posredovanja, odnosno čine uslugu posredovanja koja se pruža u zemlji i inostranstvu domaćim i stranim pravnim i fizičkim licima. Pre nego što se pristupi identifikovanju regulative koja se primenjuje u Srbiji na ovu uslugu, odnosno njenog najvažnijeg izvora biće dat moguć uticaj po vrstama poreza klasifikovan od strane Organizacije za ekonomsku saradnju i razvoj (OECD) i GFS (Government Finance Statistics) klasifikacije javnih prihoda Međunarodnog monetarnog fonda (MMF), kao i GSF klasifikacija javnih prihoda u Srbiji. Iz naredne tabele može se uočiti da je GSF klasifikacija šira i obuhvata sve javne prihode, OECD klasifikacija je usmerena samo na poreze. Ne ulazeći u poređenje i prednosti i nedostatke jedne ili druge klasifikacije i GSF klasifikacije javnih prihoda u Srbiji u nastavku na osnovu tabele biće identifikovani podsetovi regulative odnosno porezi koje treba imati u vidu prilikom pružanja jedinstvene turističke usluge. Dejstvo poreskih propisa moguće je posmatrati u užem i u širem smislu. U užem smislu biće uzeti u obzir samo oni poreski propisi koji deluju na proces pružanja turističke usluge, a u širem smislu treba uzeti sve poreske propise koji deluju na nivou preduzeća koje obavlja turističku delatnost. Uvažavajući cilj rada akcenat će biti na dejstvu poreskih propisa u užem smislu a sve u svrhu identifikovanja kritičnih pitanja na koja se moraju znati odgovori pre ulaska u posao pružanja usluge posredovanja, kao i odgovori na koji način evidentirati određene vrste poreza.

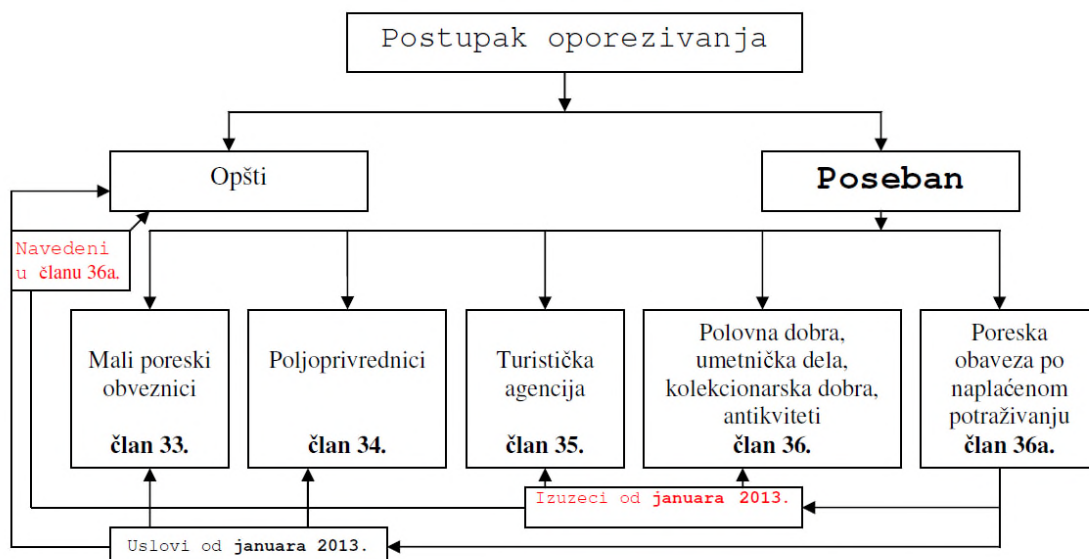
Tabela 1: Izvod iz klasifikacija poreza OECD i GSF klasifikacija javnih prihoda MMF i GSF u Srbiji [3]

Klasifikacija poreza OECD	GFS Klasifikacija javnih prihoda MMF	GFS Klasifikacija javnih prihoda u Srbiji
1000 Porez na dohodak, dobit i kapitalne dobitke	710000 POREZI	710000 POREZI
2000 Doprinosi za socijalno osiguranje	711000 Porez na dohodak, dobit i kapitalne dobitke	711000 Porez na dohodak, dobit i kapitalne dobitke
3000 Porez na platni spisak i radnu snagu	712000 Porez na fond zarada i radnu snagu	713000 Porezi na imovinu
4000 Porez na imovinu	713000 Porezi na imovinu	714000 Porezi na dobra i usluge
5000 Porez na dobra i usluge	714000 Porezi na dobra i usluge	714500 Porezi na upotrebu dobara i na dozvolu da se dobra upotrebljavaju ili delatnosti obavljaju
6000 Ostali porezi	715000 Porezi na međunarodnu trgovinu i transakcije	715000 Porezi na međunarodnu trgovinu i transakcije
	716000 Drugi porezi	716000 Drugi porezi
	720000 SOCIJALNI DOPRINOSI	720000 SOCIJALNI DOPRINOSI
	730000 DONACIJE I TRANSFERI	730000 DONACIJE I TRANSFERI
	740000 DRUGI PRIHODI	740000 DRUGI PRIHODI

Uvažavajući vrstu usluge, korisnike usluge i dat uporedni pregled popisa poreza kroz prethodnu tabelu jasno se izvodi zaključak da podgrupa poreskih propisa koji deluju u užem smislu na proces pružanja turističkih usluga posredovanja obuhvata: Porez na dodatu vrednost, Porez na dohodak građana i Porez na dobit pravnih lica, uz napomenu da uz ove zakone treba uključiti i odgovarajuća podzakonska akta. Takođe treba imati u vidu i boravišne takse koje nisu vrsta poreza, ali su neminovni pratilac ove vrste usluge. Kao potpora navedenom setu propisa svakako je i Zakon o fiskalnim kasama.

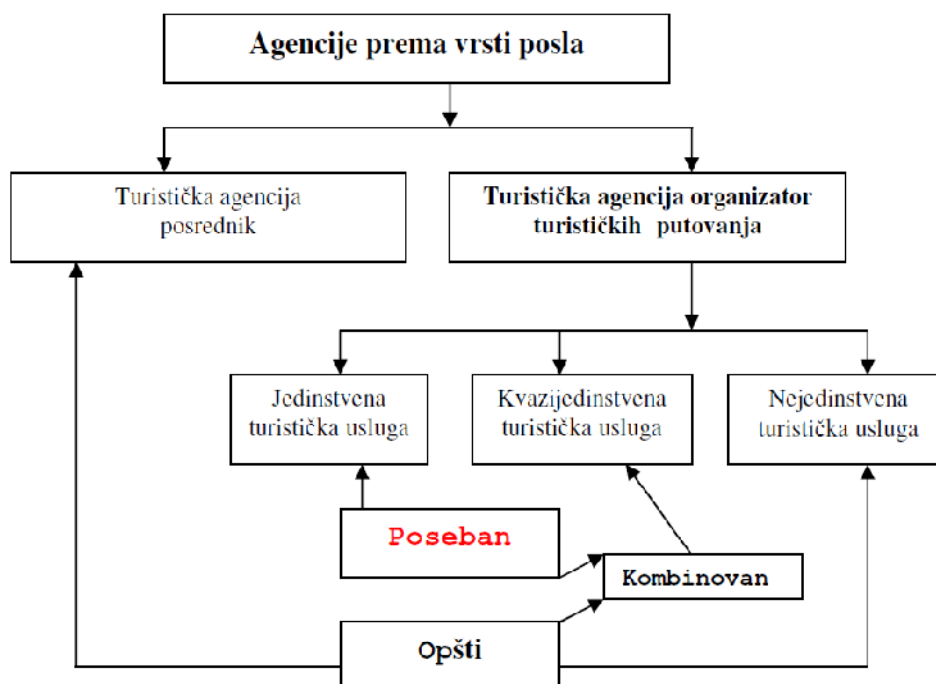
Porez na dodatu vrednost (PDV) poznaje dva postupka oporezivanja: opšti i poseban. Poseban postupak oporezivanja rezervisan je za agenciju organizatora turističkih putovanja, a opšti za agenciju koja pruža uslugu posredovanja, kao što se može videti i na sledećoj šemi.

Šema 1: Postupci oporezivanja u skladu sa Zakonom o PDV[4]



Iz navedene šeme, a i iz zakonskih odredbi, može se zaključiti da sam opšti postupak oporezivanja teče po osnovu ispostavljenih faktura ili drugih dokumenata koje ne moraju biti plaćene da bi se iskazala poreska obaveza. Izmenama zakona iz 2013. godine dat je izuzetak od navedenog pravila kroz poseban postupak oporezivanja gde se poreska obaveza može iskazivati po naplaćenom potraživanju. Bitno je istaći da je turistička agencija organizator turističkih putovanja izuzeta da poresku obavezu iskazuje, što se može uočiti u članu 36a, stav 5 Zakona o PDV. Turistička agencija posrednik ima mogućnost da poresku obavezu iskazuje po naplaćenom potraživanju, ali ako se uzme u obzir da ona radi za proviziju i da je može naplaćivati iz delova ova mogućnost za nju više predstavlja teret nego korist. Treba podvući još jednom činjenicu da PDV primenjuju one turističke agencije koje su u sistemu PDV. Ako konkretno društvo nije u sistemu onda nema ni primene ovog poreskog oblika i računovodstvene evidencije su jednostavnije. [5] Put koji računovođa treba da sledi u zavisnosti od vrste usluge koju pruža konkretna turistička agencija dat je kroz narednu šemu. [4]

Šema 2: Klasifikacija turističkih agencija i postupaka oporezivanj po zahtevima Zakona o turizmu i Zakona o PDV



Kao što se vidi sa prethodne šeme turistička agencija posrednik primenjuje opšti postupak oporezivanja i prema kupcima usluga istupa u tuđe ime i za tuđ račun. Zakon o PDV zahteva kada je u pitanju pružanje usluga da se ima u vidu član 12. Zakona o PDV koji definiše šta se smatra mestom prometa kod usluga posredovanja a što za rezultat ima obračunavanje PDV ili ne. Ukoliko domaća turistička agencija posreduje prilikom prodaje aranžmana stranom poreskom obvezniku nema obračuna PDV, a ukoliko posreduje domaćem poreskom obvezniku ima obračuna PDV iz provizije bez obzira da li su u pitanju aranžmani za putovanje u inostranstvo ili u Srbiju i da li su u pitanju domaća ili strana lica. Ove navode potvrđuju i izvodi iz Zakona:

- ako se promet usluga *vrši poreskom obvezniku*, mestom prometa usluga smatra se mesto u kojem primalac usluga ima sedište ili stalnu poslovnu jedinicu, ako se promet usluga *vrši stalnoj poslovnoj jedinici* koja se *ne nalazi* u mestu u kojem primalac usluga ima sedište, odnosno mesto u kojem primalac usluga ima prebivalište ili boravište;
- ako se promet usluga *vrši licu koje nije poreski obveznik*, mestom prometa usluga smatra se mesto u kojem pružalac usluga ima sedište ili stalnu poslovnu jedinicu ako se promet usluga vrši iz stalne poslovne jedinice koja se ne nalazi u mestu u kojem pružalac usluga ima sedište, odnosno mesto u kojem pružalac usluga ima prebivalište ili boravište;
- posredovanja kod prometa dobara ili usluga koja se *pruža licu koje nije poreski obveznik*, smatra se mesto u kojem je izvršen promet dobara ili usluga koji je predmet posredovanja. [5]

Poreska osnovica prilikom posredovanja u prodaji turističkih aranžmana organizatora putovanja se određuje u skladu sa članom 17. Zakona o PDV, tako da iznos koji je naplaćen u tuđe ime i za tuđ račun i prenet privrednom subjektu u čije ime i za čiji je račun naplaćen ne ulazi u poresku osnovicu. [6] Na tako dobijenu osnovicu primenjuje preračunata stopa od 20% (bruto stopa).

Porez na dohodak građana direktno je vezan za posredovanje koje se može javiti u skladu sa članom 65a do 65g ovog zakona koji zahteva da kod utvrđivanja oporezivog prihoda od nepokretnosti ostvarenog po osnovu iznajmljivanja stanova, soba i postelja putnicima i turistima za koje je plaćena boravišna taksa, normirani troškovi se priznaju u visini od 50% od bruto prihoda. [7] Po ovoj odredbi turistička agencija posrednik mora da obračuna i obustavi porez od 20% iz bruto prihoda, a ukoliko je fizičko lice u sistemu PDV te obaveze nema.

Porez na dobit pravnih lica ima uticaj na posredovanje u situaciji kada posrednik kao prethodnu uslugu prizna iznos po dokumentu koji ne sadrži potrebne elemente iz koga se može zaključiti da je promena vezana za konkretno posredovanje i poreski organ će tada u skladu sa Zakona proglasiti promenu oporezivim prometom, odnosno povećati osnovicu poreza na dobit i osnovicu za PDV. [8]

Zakon o fiskalnim kasama od prvog aprila 2009. godine uveo je obavezu evidentiranja prometa putničkim agencijama i turoperatorima za ostvaren promet fizičkim licima obavezno evidentiraju preko fiskalne kase. [9] Treba istaći činjenicu da agencija posrednik evidentira ukupan promet preko fiskalne kase, odnosno putniku izdaje fiskalni isečak koji sadrži deo prometa koji nije oporezovan i deo prometa koji je oporezovan-iznos provizije. Kada turistička agencija posrednik evidentira promet preko fiskalne kase tu obavezu nema turistička agencija organizator.

4. IZVOD IZ REGULATIVE IZ OBLASTI RAČUNOVODSTVA

U računovodstvenoj literaturi kao kriterijumza podelu računovodstvene regulative koristi donosilac normi, u konkretnom slučaju, državni organ, profesionalna računovodstvena organizacija i organ preduzeća razlikuju se zakonska, profesionalna i interna računovodstvena regulativa.[10] Prema trenutno važećem Zakonu o računovodstvu u Srbiji je profesionalna regulativa postala deo zakonske regulative pa kompletan set propisa iz oblasti računovodstva čine dva stuba zakonska i interna regulativa. [11] Pored internog akta, Pravilnika o računovodstvu i računovodstvenim politikama za turističku agenciju posrednika bitan je i Pravilnik o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za privredna društva, zadruge i preduzetnike gde su definisana konta na kojima se mora evidentirati poslovna promena bez obzira koju računovodstvenu osnovu koriste, odnosno primenjuju društvo. Nebitno je da li primenjuje Međunarodne računovodstvene standarde (MRS), Međunarodne standarde finansijskog izveštavanja (MSFI), Međunarodne standarde finansijskog izveštavanja za mala i srednja pravna lica (MSFI za MSP), Pravilnik za mikro pravna lica u skladu sa Zakonom. Brojne su varijacije primera koji se mogu navesti po osnovu posredovanja turističke agencije posrednika, ali zbog ograničenog prostora biće date samo osnove kroz primer, a u zaključku navedena uputstva za računovođu koja treba da sledi prilikom sprovođenja propisa.

Primer 1: Turistička agencija posrednik, obveznik PDV, iz Valjeva posreduje prilikom iznajmljivanja soba turistima za koje je plaćena boravišna taksa od strane agencije u iznosu od 13.000 dinara, a zakup sobe plaćen fizičkom licu bruto 347.000 dinara. Od turista je naplaćeno u gotovini 480.000 dinara. Razlika između iznosa koji su turisti platili i troškova predstavlja proviziju agencije. Turistička agencija posrednik formira obračun sa odgovarajućom dokumentacijom u prilogu, a kasnije na bazi ostalih dokumenata sprovođi knjiženja.

Tabela 2: Pregled podataka neophodnih za knjiženje

Redni broj	Opis	Dinara
Obračun u skladu sa Zakonom o PDV		
1.	Iznos naplaćen od putnika	480.000,00
2.	Iznos koji je agencija posrednik platila u tuđe ime i za tuđ račun	360.000,00
2.1.	Iznos boravišne takse	13.000,00
2.2.	Iznos bruto zakupnine	347.000,00
3.	Bruto razlika	120.000,00
4.	Porez na dodatu vrednost (120.000,00*20/120)	20.000,00
5.	Neto razlika	100.000,00
Obračun u skladu sa Zakonom o porezu na dohodak građana		
2.2.	Iznos bruto zakupnine	347.000,00
2.3.	Normirani troškovi (2.2.*50%)	173.500,00
2.4.	Osnovica za oporezivanje (2.2.-2.3.)	173.500,00
2.5.	Porez na dohodak građana (2.4.*20%)	34.700,00
2.6.	Neto iznos za isplatu fizičkom licu na tekući račun	312.300,00

Prodaja turističke usluge posredvanja kroz dnevnik finansijskog knjigovodstv obuhvata se na sledeći način:

Red. broj	Broj konta	O P I S	Duguje	Potražuje
1.	243	Blagajna	480.000,00	
	449	Ostale obaveze iz specifičnih poslova		480.000,00
		Blagajnički izveštaj		
2.	449	Ostale obaveze iz specifičnih poslova	360.000,00	
	489	Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine		13.000,00
	465	Obaveze prema fizičkim licima za naknade po ugovorima		312.300,00
	489	Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine		34.700,00
		Pregled i obračun za PPP-PD		
3.	449	Ostale obaveze iz specifičnih poslova	120.000,00	
	614	Prihodi od prodaje proizvoda i usluga na dom.trž.		100.000,00
	476	Obaveze za PDV po osnovu prodaje za gotovinu		20.000,00
		Pregled		
4.	2419	Prelazni račun	480.000,00	
	243	Blagajna		480.000,00
		Blagajnički izveštaj		
5.	241	Tekući (poslovni) račun	480.000,00	
	2419	Prelazni račun		480.000,00
		Izvod tekućeg računa		
6.	476	Obaveze za PDV po osnovu prodaje za gotovinu	20.000,00	
	479	Obaveze za PDV po osnovu razl. obračuna. PDV i pret.		20.000,00
		Poreska prijava PDV		
7.	479	Obaveze za PDV po osnovu razl. obračuna. PDV i pret.	20.000,00	
	489	Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine	13.000,00	
	465	Obaveze prema fizičkim licima za naknade po ugovorima	312.300,00	
	489	Ostale obaveze za poreze, doprinose i druge dažbine	34.700,00	
	241	Tekući (poslovni) račun		380.000,00
		Izvod tekućeg računa i obračun za PPP-PD		

Na osnovu navedenog primera od turističke agencije posrednika se zahteva da u knjigovodstvu obezbedi podatke o ukupnoj vrednosti posredovanja, iznosu obračunatog i plaćenog PDV, iznosu obračunatog i plaćenog poreza na dohodak građana, plaćenju boravišnoj taksi i neto zakupnini fizičkom licu. Ovu evidenciju može proširiti i sa podacima o gotovini iz gotovinske blagajne, potom treba obezbediti podatke o čekovima i platnim karticama kroz odgovarajuće

evidencije u blagajni čekova i potraživanjima po osnovu platnih kartica po vrstama zbog različitih provizija za svaku vrstu platne kartice.

Iz iznetih činjenica, a i primera jasno se uočava da kada su u pitanju poreski propisi presudnu ulogu ima PDV i da većina evidencija je pod uticajem PDV. Da pomenuta agencija nije u sistemu PDV tada nema obavezu obračuna i vođenja odgovarajućih poreskih evidencija, ali i evidencija na računima u knjigovodstvu. U navedenom primeru prihod agencije bi bio 120.000,00 dinara.

Za slučaj da je fizičko lice koje izdaje sobe u sistemu PDV i da se fakturiše isti neto iznos (312.300,00+(312.300,00*10%)) i da je turistička agencija posrednik u sistemu PDV tada bi ostvarila prihoda 102.891,67 dinara.

Kada agencija posrednik ne bi bila u sistemu PDV a fizičko lice koje izdaje sobe bilo obveznik PDV agencija posrednik bi ostvarila prihod u ovoj situaciji od 123.470,00 dinara.

Prilikom posredovanja u prodaji turističkih aranžmana agencije koja nema sedište na teritoriji Srbije agencija posrednik nema obavezu obračuna PDV, ali tada prilikom vođenja računovodstvenih evidencija mora da obezbedi podatke o kursnim razlikama koje se mogu pojaviti između ugovorenih i uplaćenih iznosa zbog promene kursa evra.

5. ZAKLJUČAK

Prilikom otpočinjanja delatnosti, odnosno pružanja usluge posredovanja kao i kasnije u toku samog rada računovođa treba menadžmentu da predstavi uticaj pojedinih usluga na prihode, kao i evidencije koje su uslovljene određenom vrstom usluga, odnosno da da odgovor na pitanje da li je za određene evidencije potrebno angažovati novog radnika, kakav je uticaj na rezultat neangažovanja radnika i odustajanje od posla i kolike su kazne za nevođenje određenih evidencija. Pitanja na koja menadžment, a i računovođa moraju da imaju odgovor a vezana su za evidentiranje u knjigovodstvu, uz napomenu da se pošlo od pretpostavke da je u pitanju agencija posrednik koja se tek osnovala i počela sa radom, su sledeća:

- Da li će se posredovanje obavljati u sedištu ili će biti potrebno osnovati ogranak u zemlji ili inostranstvu? Kroz dobijanje odgovora na ovo pitanje računovođa zaključuje u kom obimu će voditi evidencije i da li mora voditi poslovne knjige i za ogranak u inostranstvu. Takođe ukoliko postoji više prodajnih mesta svako mora biti snabdeveno fiskalnom kasom uz napomenu da prodaju usluge posredovanja mora obavljati stručan kadar.
- Da li će turistička agencija ući u sistem PDV? Ovu odluku agencija donosi nakon sprovedene detaljne analize plana poslovanja za sledeću godinu i strukture vrsta usluga posredovanja koje će pružati, ali i nabavke opreme i ostalih sredstava gde ima pravo na odbitak prethodnog PDV. Ono što je bitno za knjigovodstvo da sa ulaskom u sistem PDV treba voditi više evidencija knjigovodstvenih ali i vanknjigovodstvenih.
- Da li da pruža samo usluge domaćim pravnim i fizičkim licima kada uđe u sistem PDV? Ako se opredeli za posredovanje prilikom prodaje samo na teritoriji Srbije licima fizičkim i pravnim koja imaju sedište u našoj zemlji u obavezi je da obračuna i plati PDV uz napomenu da kada posreduje za usluge koje su oslobođene od plaćanja PDV tada tu obavezu nema npr. kod prodaje karata vazduhoplovne kompanije uz ispunjenje reciprociteta.
- Da li će pretežno pružati uslugu fizičkim licima iz inostranstva ili iz Srbije koja traže smeštaj kod fizičkih lica u Srbiji? Kao što je i primer pokazao ovde se obračunava PDV uz napomenu da se mora voditi i posebna evidencija o obračunatom i plaćenom porezu na dohodak građana.
- Da li agencija organizator putovanja prilikom prodaje aranžmana u Srbiji preko posrednika iste veže za kurs evra? U ovoj situaciji potrebno je voditi dodatne evidencije odnosno posebno evidentirati efekte valutne klauzule.
- Da li je potrebna posebna evidencija kada su putnici usmereni da deo aranžmana uplaćuju organizatoru turističkih putovanja a ne posredniku? Računovođa je u obavezi da ove uplate posebno evidentira i prati u dogovoru sa organizatorom putovanja.
- Da li kod posredovanja postoje i aranžmani turističke agencije organizatora putovanja koja ima sedište van Srbije? Kada se usluga pruži stranom poreskom obvezniku nema obaveze obračuna PDV, a ako se pruže stranom poreskom obvezniku koji ima ogranak u Srbiji tada se PDV obračunava i naravno vode evidencije o tome.
- Da li turistička agencija posrednik može da primenjuje sistem po naplaćenom potraživanju? Ovaj sistem može da se primenjuje i zahteva dodatne evidencije a sama agencija nema preveliku korist od ovog sistema.
- Ako dokumentacija na osnovu koje se vrši posredovanje nije u skladu sa propisima? Za ovu dokumentaciju mora se obezbediti posebna evidencija zbog poreza na dobit i PDV.

Na kraju se može izvesti generalni zaključak da vrsta i obim posredovanja direktno utiču na vrstu i obim evidencija a sve kao rezultat primene poreskih propisa uz napomenu da je dominantan propis koji povećava ili smanjuje obim i vrstu evidencija Zakon o porezu na dodatu vrednost sa pratećim podzakonskim aktima. Takođe, broj i vrstu evidencija ne treba posmatrati kao balast izdvojeno od efekata koje donosi neka vrsta i obim usluge posredovanja.

LITERATURA

1. *ZAKON O TURIZMU*, Službeni glasnik RS, broj 36/2009, 88/2010, 99/2011-dr.zakon, 93/2012 i 84/2015.
2. *PRAVILNIK O BLIŽIM USLOVIMA I NAČINU UPLATE SREDSTAVA OD PRODATOG TURISTIČKOG PUTOVANJA, NAČINU UREĐIVANJA MEĐUSOBNIH ODNOSA ORGANIZATORA PUTOVANJA I POSREDNIKA, KAO I ODNOS ORGANIZATORA PUTOVANJA I POSREDNIKA PREMA PUTNIKU*, Službeni glasnik RS, broj 91/2016.
3. POPOVIĆ D.: *Poresko pravo-dvanaesto izdanje*, Univerzitet u Beogradu-Pravni fakultet Centat za izdavaštvo I informisanje, Beograd, 2015.
4. VASILJEVIĆ, M.; RADOVANOVIĆ, S.; GLIŠOVIĆ, G.; MIHAILOVIĆ, N.; RADOVANOVIĆ, Ž.: *Poreski i računovodstveni tretman jedinstvene turističke usluge*, Turističko poslovanje broj 15/2015, Beograd, 2015.
5. *ZAKON O POREZU NA DODATU VREDNOST*, Službeni glasnik RS, broj 84/2004, 86/2004 - ispr., 61/2005, 61/2007, 93/2012, 108/2013, 6/2014 - usklađeni din. izn., 68/2014 - dr. zakon, 142/2014, 5/2015 - usklađeni din. izn., 83/2015, 5/2016 - usklađeni din. izn., 108/2016 i 7/2017 - usklađeni din. izn.
6. VASILJEVIĆ, M.: *Usluge posredovanja u prodaji turističkih aranžmana i poreski tretman tih usluga*, Revizija broj 25/2007, Beograd, 2007.
7. *ZAKON O POREZU NA DOHODAK GRAĐANA*, Službeni glasnik RS, broj 24/2001, 80/2002, 80/2002 - dr. zakon, 135/2004, 62/2006, 65/2006 - ispr., 31/2009, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011 - odluka US, 7/2012 - usklađeni din. izn., 93/2012, 114/2012 - odluka US, 8/2013 - usklađeni din. izn., 47/2013, 48/2013 - ispr., 108/2013, 6/2014 - usklađeni din. izn., 57/2014, 68/2014 - dr. zakon, 5/2015 - usklađeni din. izn., 112/2015, 5/2016 - usklađeni din. izn. i 7/2017 - usklađeni din. izn.
8. *ZAKON O POREZU NA DOBIT PRAVNIH LICA*, Službeni glasnik RS, broj 25/2001, 80/2002, 80/2002 - dr. zakon, 43/2003, 84/2004, 18/2010, 101/2011, 119/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014 - dr. zakon, 142/2014, 91/2015 - autentično tumačenje i 112/2015.
9. VASILJEVIĆ, M.: *Obaveza evidentiranja prometa preko fiskalne kase kod putničkih agencija i turoperatora*, Revizija broj 10/2009, Beograd, 2009.
10. LJUBISAVLJEVIĆ, S.; VASILJEVIĆ, M.; MIHAILOVIĆ, N.: *Uvod u međunarodnu računovodstvenu regulative*, Visoka poslovna škola strukovnih studija Valjevo, Valjevo, 2013.
11. *ZAKON O RAČUNOVODSTVU* Službeni glasnik RS, broj 62/2013.
12. *PRAVILNIK O KONTNOM OKVIRU I SADRŽINI RAČUNA U KONTNOM OKVIRU ZA PRIVREDNA DRUŠTVA, ZADRUGE I PREDUZETNIKE* Službeni glasnik RS, broj 95/2014.