

IMPACT OF VAT IN CALCULATING PRICE OF TRAVEL ARRANGEMENTS

UTJECAJ PDV-A NA KALKULACIJE CIJENA TURISTI KIH ARANŽMANA

SERGO CHIAVALON, Nikolina; JEREMIC, Zoran & PREDEN, Sanja

Abstract: *The presence of a large number of travel agencies in the Croatian market causes a variety of business activities, and is therefore included in the calculation issue price of travel packages. As tourism demand are spatially separated from the tourist offer mediation in the realization of tourist travel is a significant area of research. By Croatian accession to the European Union 01. July 2013. Year came into effect many laws that are completely new way to regulate their areas. One such law is the Law on Value Added Tax. With the entry into force of the said Act greatly changed treatment of taxpayers in calculating, presenting the accounts and recording the value added tax.*

Keywords: *travel agencies, the Law on Value Added Tax, the European Union*

Sažetak: *Prisutnost velikog broja turisti kih agencija na hrvatskom tržištu izaziva razne poduzetni ke aktivnosti, te je iz tog razloga obuhva ena tema kalkulacije cijena turisti kih aranžmana. Kako je turisti ka potražnja prostorno odvojena od turisti ke ponude, posredovanje u realizaciji turisti kih putovanja predstavlja zna ajno podru je istraživanja. Ulaskom Republike Hrvatske u Europsku uniju 01. srpnja 2013. godine stupili su na snagu mnogi zakoni koji su na posve novi na in regulirali svoja podru ja. Jedan od takvih zakona je Zakon o porezu na dodanu vrijednost.*

Ključne riječi: *turisti ke agencije, Zakon o porezu na dodanu vrijednost, EU*



Authors' data: Nikolina **Sergo Chiavalon**, mr.sc., Visoka poslovna škola s pravom javnosti, Istarska 23, Višnjan, nikolina.sergo@gmail.com; Zoran **Jeremic**, dr.sc., Visoka poslovna škola s pravom javnosti, Istarska 23, Višnjan, jeremic_zoran@net.hr; Sanja **Preden**, bacc.oec., student, Visoka poslovna škola s pravom javnosti, Istarska 23, Višnjan, sanja.preden@gmail.com

1. Uvod

Ulaskom Hrvatske u Europsku uniju stupili su na snagu zakoni koji u bitnom mijenjaju dotadašnju praksu. Jedan od zakona koji je donio mnoge promjene je i Zakon o porezu na dodanu vrijednost. Promjene idu od terminoloških kao što je na primjer da se nabava robe iz zemalja Europske unije više ne naziva uvozom nego stjecanjem, do promjena koje u bitnom mijenjaju na in postupanja pri oporezivanju. Zakonom o porezu na dodanu vrijednost koji je stupio na snagu 01. srpnja 2013. godine u lancima od 91. do 94. reguliran je poseban postupak oporezivanja putni kih agencija. Posebni postupak primjenjuju putni ke agencije koje posluju s putnicima u svoje ime, a koriste isporuke dobara i usluge drugih poreznih obveznika pri obavljanju usluga putovanja. Putni kim agencijama u smislu Zakona o porezu na dodanu vrijednost smatraju se organizatori putovanja, pa se posebni postupak ne odnosi samo na putni ke agencije i organizatore putovanja, ve i na sve ostale osobe koje se bave prodajom putovanja te nije bitno tko obavlja uslugu ve da se radi o uslugama u vezi s putovanjem koju porezni obveznici obave izravno putnicima.

2. Relevantne zna ajke turisti kog aranžmana

Turisti ki je aranžman (paket aranžman, paušalno putovanje) proizvod putni ke agencije.

Turisti ki aranžman predstavlja proizvod koji je rezultat rada radnika i angažiranja sredstava, turisti ke agencije i tuoperaora. To su dvije usluge ili više njih koje su u vremenu i po sadržaju sinkronizirane, a nude se potencijalnom turistu bilo po vlastitoj odluci agencije, bilo na traženje klijenata kojim on (turist) zadovoljava djelomi no ili potpuno svoju turisti ku potrebu. [1]

Hrvatsko zakonodavstvo Zakonom o pružanju usluga u turizmu, aranžman, odnosno paket aranžman, definiran kao „unaprijed utvr enu kombinaciju od najmanje dvije pojedina ne usluge koje se sastoje od prijevoza, smještaja ili drugih turisti kih i ugostiteljskih usluga, što ine cjelinu, a pružaju se u vremenu dužem od 24 sata ili uklju uje barem jedno no enje, te se prodaju po ukupnoj unaprijed utvr enoj (paušalnoj) cijeni“. [3]

Kod turisti kog aranžmana pojavljuju se dvije vrste potroša a: krajnji korisnik usluga (aranžmana) – turist i poslovni partner, odnosno kupac – putni ka agencija.

Kako bi turisti ki aranžman predstavljao turisti ki proizvod koji je jedinstven mora se odvijati u okviru jednog putovanja po odre enom programu koji je predvi en i vremenski uskla en. Tako er mora se izvoditi po jedinstvenim uvjetima i prodavati po jedinstvenoj cijeni koja je unaprijed ugovorena.

Turisti ki aranžman se može razvrstati prema razli itim kriterijima u razli ite vrste. To zna i, da prema svojim obilježjima turisti ki aranžman uvijek pripada razli itim skupinama istodobno, i ne može se odijeliti od drugih aranžmana na temelju samo jednoga kriterija. S obzirom na navedeno, aranžman može biti istodobno raspisani, inozemni, grupni i boravišni.

U praksi turisti ke agencije za formiranje cijena koriste se uglavnom tri pristupa:

1. prema troškovima – u cijenu aranžmana kalkuliraju se pojedina ne usluge dobavlja a, zatim dodaju troškovi agencije i zarada agencije,
2. prema ciljnoj skupini – u formiranju cijena polazi se od želja, potreba, navika, karakteristika segmenata potroša a kojima se namjenjuje aranžman,
3. prema konkurenciji – cijene aranžmana prilago avaju se cijenama aranžmana konkurentskih agencija.

Prilikom izrada kalkulacija turisti kog aranžmana, turisti ka agencija mora zadovoljiti odre ene kriterije, principe. Kako bi zadovoljila princip jasno e, kalkulacija mora biti svima jasna. Princip dokumentiranosti nalaže da svi elementi kalkulacije moraju biti vrsto razloženi. Principom usporedivosti zadovoljava se injenica da se pojedini elementi kalkulacije mogu uspore ivati s prošlogodišnjim. Kako bi se pravodobno obznanila cijena na tržištu mora se zadovoljavati princip ažurnosti. Kako bi zadovoljila princip vremenskog razgrani enja mora troškove koji nastaju jednokratno raspodijeliti na razdoblje prema kojem se sastavlja kalkulacija.

3. Kalkulacije cijena turisti kih agencija sukladno Zakonu o PDV-u

Ulaskom Republike Hrvatske u Europsku uniju 01. srpnja 2013. godine stupili su na snagu mnogi zakoni koji su na posve novi na in regulirali svoja podru ja. Jedan od takvih zakona je Zakon o porezu na dodanu vrijednost. Stupanjem na snagu navedenog zakona u mnogome se promijenilo postupanje poreznih obveznika pri obra unavanju, iskazivanju na ra unima i evidentiranju poreza na dodanu vrijednost. Prije 01. srpnja 2013. godine isporuke u zemlje EU smatrane su izvozom i takve isporuke su bile oslobo ene poreza na dodanu vrijednost temeljem odredbi Zakona vezanih za izvoz. Nakon 01. srpnja 2013. godine, to jest nakon ulaska Republike Hrvatske u Europsku uniju, isporuke u zemlje Europske unije više nisu izvozne isporuke, niti nabava iz zemalja Europske unije nije uvoz. Zakonom o porezu na dodanu vrijednost u znatnome je promijenjen i na in obra una cijena turisti kih aranžmana. Na turisti ke agencije, nakon 01. srpnja 2013. godine, primjenjuje se posebni postupak oporezivanja koji se sastoji u oporezivanju marža. Posebni postupak oporezivanja putni kih agencija propisan je lankom 91. do 94. Zakona o porezu na dodanu vrijednost. [5]

3.1. Posebni postupak oporezivanja uputni kih agencija

Turisti ka agencija je trgova ko društvo, trgovac pojedinac, obrtnik ili njihova organizacijska jedinica koji pružaju usluge organiziranja putovanja ili posredovanja usluga vezanih uz putovanje ili boravak turista (lanak 5. stavak1. to ka 1. Zakona o pružanju usluga u turizmu). [3] Na tržištu se mogu pojavljivati kao organizatori, odnosno uslugu obavljaju u svoje ime ili kao posrednici, a to zna i da rade u tu e ime i za tu i ra un. Ovisno o vrsti usluge, na inu na koji agencije pružaju usluge sukladno odredbama sklopljenih ugovora, te pružaju li usluge unutar jedinstvenog podru ja Europske unije ili izvan ovisi oporezivanje i evidentiranje pruženih usluga.

Upravo iz razloga što se usluge koje su pružene turistu – putniku u sklopu jednog aranžmana obavljene vrlo često na području više zemalja Europske unije uveden je posebni postupak oporezivanja tih usluga. Naime, prema općem načelu oporezivanja trebalo bi se oporezovati u zemlji gdje je sjedište agencije, ali u toj zemlji najčešće nije pružena ta usluga. Niti jedna zemlja se ne želi odrediti dijela prihoda od poreza na dodanu vrijednost na usluge obavljene unutar te zemlje te je osmišljen poseban postupak oporezivanja putničkih agencija, ali samo u dijelu pružanja usluga krajnjem korisniku, putniku unutar aranžmana.

Posebni postupak oporezivanja odnosi se na poslovanje putničkih agencija, ako posluju s putnicima u svoje ime, a koriste isporuke dobara i usluge drugih poreznih obveznika za obavljanje usluga putovanja. [5] Ako se putnička agencija na tržištu pojavljuje kao posrednik, a to znači u tuđe ime i za tuđi račun, tada ne može koristiti posebni postupak oporezivanja. U tom slučaju će primijeniti redovan postupak oporezivanja i samo na svoju proviziju zarađenu unati 25% PDV-a drugom poreznom obvezniku za kojeg je posredovala.

Posebni postupak primjenjivat će putničke agencije koje posluju s putnicima u svoje ime, a koriste isporuke dobara i usluge drugih poreznih obveznika pri obavljanju usluga putovanja. U slučaju da putnička agencija koristi vlastiti autobus za prijevoz putnika, takva usluga ne ulazi u posebni postupak te se na nju obračunava PDV prema redovnom postupku oporezivanja. Posebni postupak oporezivanja putničke agencije primjenjuju samo kad obavljaju usluge putnicima u svoje ime koriste i usluge drugih poreznih obveznika i taj postupak nije opcionalan, odnosno porezni obveznik ne može birati između posebnog postupka i redovnog postupka oporezivanja.

Bitna odrednica u članku 91. Zakona o porezu na dodanu vrijednost je da se transakcije koje obavi putnička agencija u vezi s putovanjem smatraju jedinstvenom uslugom. U Pravilniku o porezu na dodanu vrijednost, u članku 187. detaljnije je obrazložena usluga te se navodi: “Organizator putovanja je osoba koja pribavlja putniku najmanje dvije usluge koje se sastoje od prijevoza, smještaja ili drugih turističkih usluga što čine cjelinu i koje se pružaju u vremenu duljem od 24 sata ili uključuju barem jedno noćenje (paket-aranžman) te da se putnik obvezuje platiti mu za to ukupnu cijenu“. [5]

Kod posebnog postupka oporezivanja porezna osnovica za obračun PDV-a je razlika u cijeni putničke agencije, odnosno marža. Od ukupne naknade koju putnik plaća oduzmu se stvarni troškovi koje putnička agencija plaća pružateljima usluga u tim turističkim aranžmanima. Dobivena razlika u cijeni predstavlja zbroj poreza na dodanu vrijednost i marže. Da bi se dobio iznos poreza na dodanu vrijednost, navedena razlika u cijeni mora se pomnožiti sa preračunatom stopom PDV-a koja za stopu PDV-a od 25% iznosi 20%.

Preračunata stopa se izražava na sljedeći način:

$$\text{Preračunata stopa PDV-a} = \frac{\text{stopa PDV} - a * 100}{100 + \text{stopa PDV} - a} \quad (1)$$

To za stopu poreza od 25% iznosi:

$$\text{Preračunata stopa PDV-a} = \frac{25 * 100}{100 + 25} = 20\% \quad (2)$$

Nadalje, putnička agencija koja primjenjuje poseban postupak oporezivanja ne može odbiti ili vratiti porez na dodanu vrijednost koji joj je obračunao drugi porezni obveznik za isporuke usluga koje se odnose na jedinstvenu uslugu koju putnička agencija izravno obavlja putniku. Putnička agencija i dalje može koristiti odbitak pretporeza po računima poreznih obveznika za nabavu robe ili usluga koje su potrebne za redovan rad agencije. To su računovi za komunalne usluge, za opremu, uredski materijal i slično.

Također, ako agencija samo djelomično koristi poseban postupak oporezivanja, a u djelu redovan postupak oporezivanja, po računima koje je primila za nabavu roba ili usluga koje nisu vezane za poseban postupak oporezivanja, a ispunjavaju ostale uvijete propisane za odbitak pretporeza, može koristiti pretporez pri obračunu PDV-a. Navedeno se najčešće događa u slučaju kad agencija koristi svoj autobus za prijevoz putnika. Za navedenu uslugu ne može koristiti poseban postupak oporezivanja već redovan postupak, ali isto tako po računima za gorivo, cestarinu i slično može odbiti pretporez.

3.2. Turističke usluge unutar Europske unije

Većina turističkih agencija svoje usluge pruža u više zemalja unutar Europske unije. Upravo radi te činjenice je i uveden poseban postupak oporezivanja radi pravednije raspodjele prihoda od PDV-a u zemlje gdje je stvarna usluga i obavljena. Porez na dodanu vrijednost na samu uslugu koju obavlja turistička agencija plaća se u zemlji gdje agencija ima sjedište ili stalnu poslovnu jedinicu. Osnovica za obračun je marža kao i u primjerima prethodnim primjerima posebnog postupka oporezivanja.

Za krajnji obračun usluge putnicima za usluge putovanja unutar EU bitne su još neke odredbe Zakona o PDV-u, osim onih koji se odnose na poseban postupak oporezivanja. Za razliku od obveze obračunavanja PDV-a na domaćim linijama, na uslugu međunarodnog prijevoza putnika, osim cestovnog i željeznog prijevoza, propisano je oslobođenje temeljem članka 43. Zakona o PDV-u. [6] Tako se na uslugu prijevoza zrakoplovom na linijama unutar EU ne obračunava PDV, ali ako se putovanje obavlja autobusom, tada se PDV obračunava. Dodatna komplikacija je izražena i u tome da za svaku dionicu puta u pojedinoj zemlji se mora obračunati PDV po propisima te zemlje. Ako turistička agencija vrši uslugu prijevoza svojim

prijevoznim sredstvom – autobusom, mora poznavati porezne propise zemalja kroz koje provози putnike, a u ve ini zemalja e se morati registrirati kod poreznih tijela te zemlje te i njima dostavljati izvješ a i obra une za usluge prijevoza obavljene u tim zemljama.

Zbog problema pri registraciji kod poreznih tijela razli itih zemalja ve ina agencija koristi usluge drugih poreznih obveznika iz tih zemalja. Dobrom suradnjom izme u agencija ostvaruje se usluga na zadovoljstvo putnika, a omogu uje se lakše evidentiranje obveza same agencije.

Turisti ka agencija može se odlu iti da izvrši uslugu prijevoza vlastitim autobusom, a ostale usluge pribavi od drugih poduze a. Za usluge cestovnog prijevoza nije propisano oslobo enje pa turisti ka agencija mora obra unati PDV. Porez na dodanu vrijednost obra unat e samo na dionicu puta koja se odvija unutar RH, a dionica van Hrvatske ali unutar Europske unije potpada pod nadležnost poreznih propisa zemlje u kojoj se odvija ta dionica. Porezni obveznik koji obavlja prijevoz mora poznavati porezne propise doti ne zemlje i registrirati se kod poreznih tijela te zemlje.

4. Zaklju ak

Velike razlike u postupanju kod oporezivanja porezom na dodanu vrijednost prije i poslije ulaska Hrvatske u Europske uniju dogodile su se kod oporezivanja usluga putni kih agencija.

Osnovni razlog zašto se primjenjuje ovakav na in obra una poreza na dodanu vrijednost za usluge turisti kih agencija u Europskoj uniji se ogleda u injenici da se ve ina turisti kih aranžmana proda u jednoj zemlji, a stvarne usluge konzumiraju se u nekoj drugoj zemlji. Ako bi se primjenjivalo op e na elo i porez na dodanu vrijednost pla ao se u zemlji gdje je prodan aranžman, zemlja gdje je stvarno obavljena usluga ostala bi zakinuta za prihod od poreza na dodanu vrijednost. Pri primjeni posebnog postupka oporezivanja bitno je da turisti ka agencija nema pravo na odbitak pretporeza po primljenim ra unima za obavljene usluge drugih poreznih obveznika putnicima, a porez na dodanu vrijednost pla a samo na maržu, odnosno razliku u cijeni.

Obra un poreza na dodanu vrijednost se usložnjava ako turisti ka agencija dio usluge putnicima obavlja vlastitim sredstvima. Takva usluga ne ulazi u posebni postupak te se na nju obra unava PDV prema redovnom postupku oporezivanja. Na ra unu kojeg turisti ka agencija ispostavlja putniku u tom slu aju e dio biti sa naznakom „poseban postupak oporezivanja – putni ka agencija“i na taj dio na ra unu ne e biti posebno iskazan porez na dodanu vrijednost. Na uslugu koju je putnicima obavila agencija vlastitim sredstvima, turisti ka agencija je obvezna iskazati porez na dodanu vrijednost po stopi od 25% na ra unu.

Prilikom organiziranja putovanja u drugu državu članicu ili u Hrvatskoj, putnička agencija koristi usluge drugih poreznih obveznika, putnička agencija prilikom primjene posebnog postupka oporezivanja razliku u cijeni oporezuje PDV-om po stopi 25%. Način kako se dobiti osnovicu za izračun PDV-a je da iznos marže pomnoži preračunatom stopom PDV-a koja za stopu PDV-a od 25% iznosi 20%. Osnovica za porez na dodanu vrijednost je marža umanjena za izračunati PDV. Izračunata osnovica i PDV se iskazuju u koloni II.3. obračunu PDV za pripadajuće razdoblje.

5. Literatura

- [1] Cerović, Z.; (2003): *Hotelski menadžment*, Opatija: Sveučilište u Rijeci, FTTHM
- [2] Čizmar, S.; Weber, S. (2000) *Osnove turizma i ugostiteljstva*, Školska knjiga, Zagreb
- [3] Rešetar, M.; (1996) *Turističke agencije*, Informator, Zagreb
- [4] Vukonić, B.; (2003) *Turističke agencije*, Mikrorad, Zagreb
- [5] *Zakon o pružanju usluga u turizmu*, Narodne novine, 2007., no. 68, 2010. no. 88
- [6] *Zakon o porezu na dodanu vrijednost*, Narodne novine, Zagreb, 2013, no.73
- [7] *Zakon o porezu na dodanu vrijednost*, Narodne novine, Zagreb, 2013, no.148.
- [8] *Zakon o fiskalizaciji*, Narodne novine, Zagreb, 2012, no.133



Photo 074. Sip / Gutljaj