SPECIFIČNOSTI RAČUNOVODSTVA KOD TURISTIČKIH AGENCIJA

Komić, Anita

Master's thesis / Diplomski rad

2016

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Split, Faculty of economics Split / Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:124:563823

Rights / Prava: In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.

Download date / Datum preuzimanja: **2024-03-28**

Repository / Repozitorij:

REFST - Repository of Economics faculty in Split

zir.nsk.hr

UNIVERSITY OF SPLIT

dabar
DIGITALNI AKADEMSKI ARHIVI I REPOZITORIJI

SVEUČILIŠTE U SPLITU

EKONOMSKI FAKULTET

DIPLOMSKI RAD

SPECIFIČNOSTI RAČUNOVODSTVA KOD TURISTIČKIH AGENCIJA

Mentorica:
Prof.dr.sc. Branka Ramljak

Studentica:
Anita Komić, univ.bacc.oec.
broj indeksa: 2141795

Split, rujan 2016.

SADRŽAJ

1. UVOD....4

1.1. Problem istraživanja....4

1.2. Predmet istraživanja....5

1.3. Ciljevi istraživanja....5

1.4. Istraživačka pitanja....5

1.5. Metode istraživanja....5

1.6. Doprinos istraživanja....6

2. ZAKONODAVNI OKVIR POSLOVANJA TURISTIČKIH AGENCIJA7

2.1. Definicija pojmova turizam i turist....7

2.2. Definicija i djelatnost turističke agencije....7

2.3. Skupine turističkih ugovora....9

2.4. Specifični rizici korisnika usluga turističke agencije....10

2.4.1. Rizici potrošača u turizmu....10

2.4.2. Rizici koji proizlaze iz funkcije turističke agencije....12

2.5. Pravni izvori zaštite usluga turističke agencije....13

2.5.1. Heteronomni izvori....13

2.5.2. Autonomni izvori....14

2.6. Zaštita korisnika usluga turističke agencije prema ZPUT-u....14

2.6.1. Uvjeti za obavljanje djelatnosti pružanja usluga turističke agencije....15

2.6.2. Obveze turističke agencije u pružanju usluga....16

2.6.3. Nadzor i sankcije....17

3. RAČUNOVODSTVENI ASPEKT POSLOVANJA TURISTIČKIH AGENCIJA....19

3.1. Oporezivanje usluga turističkih agencija....19

3.2. Načini poslovanja turističkih agencija....19

3.3. Redovni postupak oporezivanja turističkih agencija....20

3.4. Poseban postupak oporezivanja turističkih agencija 21

3.4.1. Definicija kupca za potrebe oporezivanja usluga turističkih agencija 23

3.4.2. Porezna osnovica kod posebnog postupka oporezivanja 23

3.4.3. Pravo na odbitak pretporeza 24

3.5. Boravišna pristojba 24

3.5.1. Definicija pojma boravišne pristojbe 24

3.5.2. Problemi kod naplate boravišne pristojbe 26

3.5.3. Moguća rješenja naplate boravišne pristojbe 26

3.6. Račun, predujam i porezne evidencije 27

3.7. Porezni položaj usluga turističke agencije - posrednika 28

3.8. Porezni položaj usluga turističke agencije za aranžmane obavljene izvan EU 30

4. SPECIFIČNOSTI RAČUNOVODSTVA KOD TURISTIČKE AGENCIJE "DESTINATIONS F-TOURS D.O.O." 31

4.1. Turistička agencija "Destinations F-tours d.o.o." 31

4.2. Primjer organiziranog putovanja u zemlje članice Europske unije 32

4.2.1. Obračuni nakon ulaska RH u EU 32

4.2.2. Obračuni prije ulaska RH u EU 40

4.2.3. Razlika između obračuna prije i nakon ulaska RH u EU 48

4.3. Primjer organiziranog putovanja unutar Republike Hrvatske 49

4.3.1. Obračuni nakon ulaska RH u EU 49

4.3.2. Obračuni prije ulaska RH u EU 55

4.3.3. Razlika između obračuna prije i nakon ulaska RH u EU 61

5. ZAKLJUČAK 63

LITERATURA 65

POPIS TABLICA 67

SAŽETAK 69

SUMMARY 69

1. UVOD

1.1. PROBLEM ISTRAŽIVANJA

Svakim danom sve više raste potražnja za turističkim uslugama, a sukladno tome i ponuda turističkih usluga. Turističke agencije su se pojavile na tržištu kao subjekt posredovanja između turističke potražnje i turističke ponude, odnosno kao subjekti koji usluge trećih subjekata koje su potrebne za putovanje i boravak, posreduju turistima ili ih nude u posebnim kombinacijama kao nove "vlastite usluge".[1]

Korisnici usluga turističke agencije (putnici) izloženi su specifičnim rizicima koji proizlaze iz karakteristika turizma i turističkog tržišta, posebno udaljenosti turističke ponude od turističke potražnje te funkcija turističke agencije na tom tržištu. Najznačajniji propisi kojima se putnici u Republici Hrvatskoj štite od tih rizika i posljedica njihova nastupa su Zakon o pružanju usluga u turizmu, koji uređuje način i uvjete obavljanja djelatnosti turističke agencije, te Zakon o obveznim odnosima koji u posebnom dijelu uređuje ugovore o putovanju.

Pristupanjem Republike Hrvatske Europskoj uniji došlo je do velikih i značajnih promjena u računovodstvenom poslovanju turističkih agencija, radi pojednostavljenja ubiranja PDV-a.

Postupak oporezivanja usluga turističke agencije ovisi o načinu na koji turistička agencija posluje. Ukoliko turistička agencija tijekom pružanja usluga koristi vlastite usluge, te usluge se oporezuju po redovitom postupku, odnosno oporezuju se PDV-om po stopi od 13% ili 25%. Kada turistička agencija koristi usluge drugih poreznih obveznika i pruža uslugu aranžmana u RH ili unutar EU, tada je obvezna primijeniti poseban postupak oporezivanja turističke agencije, te nema pravo izbora poreznog položaja. Ukoliko agencija te aranžmane pruži izvan EU, tada se agencija promatra kao posrednik i ta usluga posredovanja oslobođena je PDV-a. U slučaju kada agencija djeluje kao posrednik između iznajmljivača i korisnika usluge, tada se na pruženu uslugu obračunava PDV ukoliko je iznajmljivač obveznik PDV-a, dok se na uslugu posredovanja primjenjuje PDV po stopi od 25%.

Posebni postupak oporezivanja turističke agencije značajna je pomoć u poslovanju turističkih agencija jer promatra čitav spektar usluga primljenih od drugih poreznih obveznika kao jedinstvenu uslugu s jedinstvenim poreznim tretmanom. Ujedno i smanjuje slučajeve kada se turistička agencija treba registrirati za potrebe PDV-a u državama članicama Europske unije gdje nema sjedište ili podružnicu i značajno pojednostavljuje postupak obračuna PDV-a.

[1] Pešutić, A., 2014. Zaštita korisnika usluga turističke agencije u RH. *Pravo i porezi,* No. 11, pp. 10-24.

Temeljem prethodno navedenog može se definirati i problem ovog istraživanja, a to je utvrditi razlike između računovodstva turističkih agencija prije i nakon ulaska Republike Hrvatske u Europsku uniju.

1.2. PREDMET ISTRAŽIVANJA

Na temelju opisanog problema istraživanja proizlazi predmet istraživanja, a to je utvrđivanje specifičnosti u računovodstvenom poslovanju turističkih agencija na konkretnom primjeru, u ovom slučaju turističke agencije "Destinations F-tours d.o.o.". Pokušat će se utvrditi osnovna razlika računovodstva turističkih agencija prije i nakon ulaska Republike Hrvatske u Europsku uniju.

1.3. CILJEVI ISTRAŽIVANJA

Cilj istraživanja je definirati i prikazati djelatnost turističke agencije, te prikazati bitne specifičnosti računovodstva u poslovanju turističkih agencija koje su većinom nastale kao posljedica pristupanja Republike Hrvatske Europskoj uniji. Također će se nastojati utvrditi utjecaj uvođenja posebnog postupka oporezivanja na poslovanje turističkih agencija.

1.4. ISTRAŽIVAČKA PITANJA

Definirat će se određena istraživačka pitanja na koja će se pregledom literature i izučavanjem računovodstvenih specifičnosti na primjeru turističke agencije "Destinations F-tours d.o.o." nastojati dati konkretni odgovori. Istraživačka pitanja glase:

1. Da li je uvođenje posebnog postupka oporezivanja utjecalo na zarade turističkih agencija?
2. Ukoliko je uvođenje posebnog postupka oporezivanja utjecalo na zarade turističkih agencija, na koji način je utjecalo – pozitivno ili negativno?
3. Postoji li razlika između eventualnog utjecaja na zaradu turističkih agencija kod aranžmana unutar RH i aranžmana unutar EU?

1.5. METODE ISTRAŽIVANJA

U teorijskom dijelu rada koristit će se metoda indukcije jer će od nekih pojedinačnih pojava dolaziti do općih zaključaka. Isto tako, deduktivnom metodom, od nekih općenitih sudova doći će se do pojedinačnih. Metodom analize, specifičnosti računovodstva u poslovanju

turističkih agencija raščlanjivat će se na jednostavnije sastavne dijelove koji će se dalje analizirati, dok će se metodom sinteze pojedini elementi spajati u cjelinu. Također će se koristiti i metoda kompilacije jer će se preuzimati i tuđi stavovi i zaključci što će biti vidljivo korištenjem fusnota. Metodom deskripcije će se opisivati i pojašnjavati važnija obilježja. U empirijskom dijelu rada koristit će se metoda dokazivanja kojom će se utvrđivati istinitost stavova i spoznaja prikazanih u teorijskom dijelu rada, dok će se metodom studije slučaja izučavati slučaj turističke agencije "Destinations F-tours d.o.o." na temelju relevantne literature.

1.6. DOPRINOS ISTRAŽIVANJA

Radom se nastoji ukazati na specifičnosti računovodstva kod turističkih agencija, te na bitne promjene koje su nastale uvođenjem posebnog postupka oporezivanja.

Primjena posebnog postupka oporezivanja još uvijek je relativno nejasan postupak pojedinim turističkim agencijama. Empirijski dio rada moći će poslužiti kao poticaj za daljnja istraživanja na ovu temu kako bi se turističkim agencijama što više olakšala i pojednostavnila primjena posebnog postupka oporezivanja. Također će se jasno definirati razlika između računovodstva turističkih agencija prije i nakon ulaska RH u EU.

2. ZAKONODAVNI OKVIR POSLOVANJA TURISTIČKIH AGENCIJA

2.1. DEFINICIJA POJMOVA TURIZAM I TURIST

Danas su termini turizam i turist vrlo često u upotrebi. Postoji mnogo definicija turizma da se čak kaže da postoji toliko definicija turizma koliko ima ljudi koji se njime bave. Za mnoge turizam predstavlja putovanje, rekreaciju, godišnji odmor i sl. Dok postoje i osobe, koji rade u turizmu, kojima je turizam čista suprotnost navedenom, jer je vezan za profesiju, rad, zaradu i sl.

Jedna od najprihvatljivijih definicija turizma, koju je usvojilo i Međunarodno udruženje turističkih eksperata (AIEST), glasi: "Turizam je skup odnosa i pojava koje proizlaze iz putovanja i boravka posjetitelja nekog mjesta ako s tim boravkom ne zasniva stalno prebivalište i ako takvim boravkom nije povezana nikakva njihova privredna djelatnost."[2]

Godine 1937. Komitet statističkih eksperata Lige naroda dao je definiciju turista koja glasi: "Turist je svaka osoba koja putuje u zemlju gdje nema svog prebivališta i to u trajanju od najmanje 24 sata." Dok je na skupu statističara održanom u Ottawi 1991. godine dana definicija posjetitelja koja glasi: "Posjetitelj je osoba koja putuje u mjesto izvan uobičajene sredine u trajanju od najviše 12 mjeseci, a glavni razlog putovanja ne smije biti obavljanje plaćene djelatnosti u mjestu koje se posjećuje." Dakle pod pojmom posjetitelja obuhvaćen je i pojam turista i dnevnih posjetitelja.[3]

2.2. DEFINICIJA I DJELATNOST TURISTIČKE AGENCIJE

"Uslugama u turizmu prema odredbama Zakona o pružanju usluga u turizmu[4] smatraju se:

- pružanje usluga turističke agencije
- usluge turističkog vodiča, pratitelja, animatora i turističkog zastupnika
- turističke usluge u nautičkom turizmu
- turističke usluge u seljačkom gospodarstvu ili obiteljskom poljoprivrednom gospodarstvu
- usluge u ostalim oblicima turističke ponude i
- ostale usluge koje se pružaju turistima u svezi s njihovim putovanjem i boravkom."[5]

[2] Petrić, L., 2003. *Osnove turizma*, Split: Ekonomski fakultet u Splitu.
[3] Petrić, L., 2003. *Osnove turizma*, Split: Ekonomski fakultet u Splitu.
[4] dalje u tekstu: ZPUT

"Turistička se agencija na turističkom tržištu pojavila zbog potrebe posredovanja između turističke ponude i turističke potražnje te se razvila u posebnu vrstu subjekta na tom tržištu koji se u teoriji turizma različito definira. Prema jednoj od najprihvaćenijih definicija turistička agencija je subjekt koji usluge trećih subjekata koje su (usluge) potrebne za putovanje i boravak, posreduje turistima ili te usluge nudi u posebnim kombinacijama kao nove "vlastite usluge". Naš zakonodavac u ZPUT-u definira turističku agenciju kao trgovačko društvo, trgovca pojedinca, obrtnika ili njihovu organizacijsku jedinicu koji pružaju usluge organiziranja putovanja ili posredovanja usluga vezanih za putovanje i boravak turista."[6]

Turističke agencije mogu pružati sljedeće usluge:

- organiziranje paket aranžmana[7]
- organiziranje izleta[8]
- organiziranje kongresa
- posredovanje u sklapanju ugovora o organiziranom putovanju (paket-aranžman i izlet)
- posredovanje pri prodaji usluga prijevoza
- organiziranje prihvata i transfera putnika
- posredovanje u pružanju usluga u posebnim oblicima turističke i ugostiteljske ponude
- organiziranje i posredovanje u pružanju usluga turističkih vodiča, turističkih pratitelja i usluga upravljanja plovnim objektima nautičara
- zastupanje domaćih i stranih putničkih agencija
- davanje turističkih obavijesti i promidžbenog materijala
- posredovanje u sklapanju ugovora o osiguranju putnika i prtljage
- pomoć u pribavljanju putnih isprava, viza i drugih isprava potrebnih za prijelaz granice i boravak u inozemstvu, isprava za lov, ribolov, ronjenje, plovidbu nautičara te drugih isprava potrebnih za organizaciju i provođenje različitih oblika turističke ponude
- rezervacija, nabava i prodaja ulaznica za sve vrste priredbi, muzeja i dr., te prodaja robe vezane za potrebe putovanja (suveniri, turističke publikacije i sl.)
- organizacija i pružanje usluga u svezi s poslovanjem karticama i putničkim čekovima, te pružanje mjenjačkih usluga sukladno posebnim propisima

---

[5] Cutvarić, M., 2014. Obračun PDV-a u djelatnosti turističkih agencija. *RIF*, Vol. 7, pp. 66-75.
[6] Pešutić, A., 2014. Zaštita korisnika usluga turističke agencije u RH. *Pravo i porezi*, Vol. 11, pp. 10-24.
[7] **Paket aranžman** (paušalno putovanje) je unaprijed unaprijed utvrđena kombinacija od najmanje dvije pojedinačne usluge koje se sastoje od prijevoza, smještaja ili drugih turističkih i ugostiteljskih usluga što čine cjelinu, a pružaju se u vremenu dužem od 24 sata ili uključuju barem jedno noćenje, te se prodaju po ukupnoj unaprijed utvrđenoj (paušalnoj) cijeni (prema članku 5. Zakona o pružanju usluga u turizmu).
[8] **Izlet** jest unaprijed utvrđena kombinacija od najmanje dvije pojedinačne usluge koje se sastoje od prijevoza ili drugih turističkih i ugostiteljskih usluga, a traju manje od 24 sata i ne uključuje noćenje (prema članku 5. Zakona o pružanju usluga u turizmu).

- iznajmljivanje i posredovanje u iznajmljivanju vozila, letjelica i plovnih objekata
- agencijsko-pomorske usluge za prihvat i opremu plovnih objekata u nautičkom turizmu.[9]

2.3. SKUPINE TURISTIČKIH UGOVORA

Turistička djelatnost je nastala kao posljedica pružanja usluga sudionicima suvremenog, masovnog i elitnog turizma. Njom se, kao svojom glavnom ili sporednom djelatnošću, bave gospodarski subjekti te fizičke osobe. U prethodnom poglavlju navedeno je što se sve smatra uslugama u turizmu.

Sukladno složenosti turističke djelatnosti (zbog raznih potreba turista povećava se i broj i vrsta usluga koje spadaju u turističku djelatnost) sve su važniji subjekti koji se pojavljuju između turista i davatelja usluge, kao što su agenti, organizatori, posrednici i sl. koji obavljaju poslove koordinacije i organizacije u turističkom gospodarstvu. Navedeni subjekti sami izravno obavljaju turističke usluge što se sve temelje na obveznopravnim ugovorima. Zakonodavci ne uređuju ili samo djelomično uređuju ugovore u turizmu. Stoga je poslovni svijet primoran sam iznalaziti rješenja pomoću kojih u obliku poslovnih običaja, općih uvjeta i ugovora i poštujući profesionalnu etiku izgrađuje autonomno pravo u kojem su se razvili i pojedini tipizirani ugovori.[10]

Turistički ugovori su takvi pravni poslovi kojima se uređuju međusobni odnosi u pružanju turističkih usluga. Navedeni pravni poslovi se mogu svrstati u tri glavne skupine:[11]

1. odnosi između davatelja usluga i izravnih korisnika turističkih usluga (putnika, gosta)
   - izravni ugovor o hotelskim uslugama, ugovor o ugostiteljskoj ostavi, ugovor o uslugama prehrane i točenja pića, ugovor o uslugama kampiranja, ugovor o timesharingu, ugovor o smještaju u turističkim apartmanima;
2. odnosi između putničke agencije i izravnog korisnika usluga
   - ugovor o organiziranju putovanja i posrednički ugovor o putovanju;
3. odnosi između davatelja usluga (hotela, kampa, restauracije) i putničke agencije

[9] Cutvarić, M., 2014. Obračun PDV-a u djelatnosti turističkih agencija. *RIF*, Vol. 7, pp. 66-75.
[10] Gorenc, V., 2011. Turistički ugovori - općenito. *Pravo i porezi*, No. 1, pp. 3-7.
[11] Gorenc, V., 2011. Turistički ugovori - općenito. *Pravo i porezi*, No. 1, pp. 3-7.

- agencijski ugovor o hotelskim uslugama, ugovor o zakupu i najmu ugostiteljskog objekta, ugovor o angažiranju ugostiteljskih kapaciteta, ugovor o zastupanju između hotelskog zastupnika i hotelijera te ugovor o franshisingu.

Sve tri skupine ugovora su turistički ugovori u užem smislu jer im je sadržaj uvijek turistička usluga, bez obzira na različite subjekte koji ih sklapaju.

Turističko gospodarstvo u ostvarivanju svoje osnovne djelatnosti sklapa i druge ugovore turističkog i građanskog prava koji nisu specifični samo za turističke organizacije. Tako primjerice hotel sklapa s trgovačkom organizacijom ugovor o kupnji robe. Takvim se ugovorima stvaraju osnovice za sklapanje i ispunjavanje turističkih ugovora u užem smislu. Stoga je jedna od temeljnih pretpostavki uspješnog turističkog poslovanja dobro poznavanje materije i ugovornog prava uz poznavanje posebnih turističkih ugovora.[12]

2.4. SPECIFIČNI RIZICI KORISNIKA USLUGA TURISTIČKE AGENCIJE

Uz sve rizike kojima su izloženi potrošači u turizmu, korisnici usluga turističkih agencija izloženi su i dodatnim rizicima koji proizlaze iz funkcija turističke agencije na turističkom tržištu.

2.4.1. RIZICI POTROŠAČA U TURIZMU

S obzirom da je putnik ujedno uvijek i potrošač, izložen je istoj vrsti rizika kao i drugi potrošači. Sukladno Zakonu o zaštiti potrošača, uvijek treba štititi njegova prava na život, zdravlje i imovinu, ekonomske interese, pravnu zaštitu, informiranje i izobrazbu, udruživanje te predstavljanje u tijelima koja rješavaju pitanja od njihova interesa. Navedena prava potrošača štite se i prije sklapanja ugovora, tj. od trenutka kada proizvođač ili davatelj usluge uputi poziv na davanje ponude za sklapanje ugovora.[13]

Čitav niz specifičnih rizika kojima su izloženi putnici nastaje kao posljedica osnovnih značajki turizma kao što su masovnost, dinamičnost, diverzificiranost ponude, dominantan položaj vodećih grupacija na turističkom tržištu i međunarodni karakter velikog dijela turističkih putovanja.

[12] Gorenc, V., 2011. Turistički ugovori - općenito. *Pravo i porezi,* No. 1, pp. 3-7.
[13] Pešutić, A., 2014. Zaštita korisnika usluga turističke agencije u RH. *Pravo i porezi,* Vol. 11, pp. 10-24.

Kao najznačajniji rizici kojima se izloženi putnici mogu se izdvojiti:[14]

a) rizici vezani za ugovore sklopljene prije početka putovanja

   - Ugovara li putnik uslugu u domicilu, to je najčešće mnogo prije početka putovanja, što za sobom povlači:
     - neizvjesnost u pogledu kvalitete usluge i davatelja usluge
     - neizvjesnost hoće li se putovanje ostvariti i u kojem opsegu jer se do početka putovanja mogu promijeniti okolnosti i na strani putnika i na strani davatelja usluga, ali i u samom odredištu
     - pitanje vraćanja novca uplaćenog prije početka putovanja u slučaju raskida ugovora ili insolventnosti davatelja usluga

b) rizici povezani s mjestom sklapanja ugovora

   - Uobičajeno je da za glavne usluge putovanja i robu potrebnu za putovanje putnik sklapa ugovore u domicilu prije početka putovanja, a ostale ugovore sklapa tijekom putovanja u mjestima u kojima boravi. Rizici povezani s time, naročito kod međunarodnih putovanja, su:
     - razina pravne zaštite putnika, uključujući i pitanje mjerodavnog prava, može ovisiti o tome gdje je, kada i s kime usluga ugovorena odnosno korištena
     - nepoznavanje nedomicilnoga mjerodavnog prava

c) brojnost i međusobna različitost rizika

   - Tijekom jednog putovanja putnik se koristi nizom različitih usluga od kojih svaka nosi svoj specifičan rizik u što putnik može, ali i ne mora biti upućen. Primjerice, kod usluge prijevoza rizik može biti sigurnost prijevoznog sredstva, zakašnjenje prijevoznika, (ne)odgovornost prijevoznika za prtljagu i dr., dok kod sportsko-rekreacijske usluge rizik može biti mogućnost tjelesne povrede, nedovoljna stručnost voditelja aktivnosti i sl.

d) povećana mogućnost povrede prava osobnosti

   - Povećana je mogućnost povrede prava osobnosti zbog značenja koje putovanje ima u životu svakog pojedinca i rizičnijeg ponašanja na putovanju. Putovanje (odmor) je svakom čovjeku dio godine u kojem se žele opustiti i provesti ga ugodno, bez opterećenja, doživjeti nova iskustva, sudjelovati u aktivnostima u kojima inače ne

[14] Pešutić, A., 2014. Zaštita korisnika usluga turističke agencije u RH. *Pravo i porezi,* Vol. 11, pp. 10-24.

sudjeluju i slično. Odnosno, žele zadovoljiti potrebe koje nemaju priliku zadovoljiti u preostalom dijelu godine.

e) mogućnost nepostojanja pravne zaštite odnosno neodgovarajuća pravna zaštita kod novih usluga
   - Navedena pojava je u turizmu učestalija nego u drugim područjima jer skoro pa ne postoji nešto što se na neki način ne bi moglo uključiti u turističku ponudu.

f) nepoznavanje kraja, kulture, jezika, opasnosti, običaja i sl. u destinaciji
   - Navedeno može putnika dovesti u neugodne situacije pa čak i opasne.

g) rizici vezani za neizravno pribavljanje usluga
   - U slučaju kada putniku uslugu pribavlja treća osoba, uglavnom turistička agencija, izloženosti putnika svim unaprijed navedenim rizicima većinom ovisi o stručnosti i savjesnosti tog posrednika. Navedeno predstavlja novi rizik od kojeg putnika treba zaštititi. Upravo iz tog razloga zakonodavci posebnu pozornost pridaju uređenju turističkih agencija, njihove djelatnosti i ugovora koje sklapaju s putnicima.

2.4.2. RIZICI KOJI PROIZLAZE IZ FUNKCIJE TURISTIČKE AGENCIJE

Karakteristike turističke ponude i turističke potražnje upućuju na nužnost postojanja posrednika između njih. Unatoč pojavi novih oblika posredovanja, glavni posrednici su i dalje u velikoj mjeri turističke agencije. Koliko god su putnici sve više informiraniji i sve više su im turističke usluge izravno dostupne, zahvaljujući rezervacijskim sustavima i internetu, turističke agencije su ipak profesionalni davatelji usluga. Upravo zato putnici i angažiraju turističku agenciju.

Uz posredničku funkciju, turističke agencije imaju i informativno-savjetodavnu, promotivnu i organizatorsku funkciju. Svaka od navedenih funkcija može značajno utjecati na razinu zaštite putnika.

Kao posrednik između turističke ponude i turističke potražnje turistička agencija s putnikom sklapa posrednički ugovor o putovanju. Na temelju posredničkog ugovora turistička agencija sklapa ugovor s davateljem usluga (ugovor o prijevozu, ugovor o hotelskim uslugama i dr.). Turistička agencija pritom mora štititi i realizirati suprotne interese davatelja usluga i putnika. S obzirom da je turistička agencija najčešće u dugoročnim poslovnim odnosima s davateljem

usluga, putnik je izložen riziku da će turistička agencija više štititi svoje interese i interese davatelja usluga.[15]

Informativno-savjetodavna funkcija turističke agencije očituje se u informiranju i savjetovanju o uslugama koje agencija nudi, no i u pružanju informacija i savjeta o drugim uslugama potrebnim za putovanje (npr. o prometu, potrebnim dokumentima, itd.). Pritom turističke agencije skupljaju nužno potrebne informacije pri čemu može doći do pogrešnih, nejasnih i/ili nepotpunih informacija.[16]

U oglašavanju vlastitih usluga i/ili usluga davatelja usluga koje zastupa, turistička agencija može pribjeći agresivnoj i/ili zavaravajućoj poslovnoj praksi ili pak može takvu praksu davatelja usluga preuzeti u vlastitim promotivnim aktivnostima.[17]

Organizatorska funkcija je najsloženija i najodgovornija funkcija turističkih agencija. Tijekom organiziranja putovanja, turistička agencija povezuje usluge različitih, prostorno udaljenih davatelja usluga u jedan aranžman za koji putnik plaća jedinstvenu cijenu. Kod tzv. raspisanih aranžmana, turistička agencija unaprijed kreira putovanje, sklapa ugovore s davateljima usluga, priprema program i promidžbene materijale i tek onda nudi putovanje na tržištu. Od trenutka sklapanja ugovora o organiziranju putovanja do početka putovanja obično protekne određeno vrijeme tijekom kojeg može doći do promjena okolnosti na strani na bilo kojeg subjekta ovog poslovnog odnosa, što može rezultirati djelomičnim ispunjenjem ugovora ili pak neispunjenjem ugovora. Uobičajeno je da putnik plati makar dio cijene putovanja prije njegova početka. Iz navedenog proizlaze specifični rizici, a odnose se na: izbor davatelja usluga, potpuno i uredno izvršenje organizacije putovanja i usluga koje čine putovanje, te na vraćanje unaprijed uplaćenog novca za neizvršene usluge.[18]

2.5. PRAVNI IZVORI ZAŠTITE USLUGA TURISTIČKE AGENCIJE

2.5.1. HETERONOMNI IZVORI

Temeljni zakoni koji u Republici Hrvatskoj uređuju pitanja zaštite korisnika usluga turističke agencije su:

[15] Pešutić, A., 2014. Zaštita korisnika usluga turističke agencije u RH. *Pravo i porezi,* Vol. 11, pp. 10-24.
[16] Pešutić, A., 2014. Zaštita korisnika usluga turističke agencije u RH. *Pravo i porezi,* Vol. 11, pp. 10-24.
[17] Pešutić, A., 2014. Zaštita korisnika usluga turističke agencije u RH. *Pravo i porezi,* Vol. 11, pp. 10-24.
[18] Pešutić, A., 2014. Zaštita korisnika usluga turističke agencije u RH. *Pravo i porezi,* Vol. 11, pp. 10-24.

- Zakon o pružanju usluga u turizmu - najvećim dijelom uređuje način i uvjete obavljanja djelatnosti turističke agencije, a manjim dijelom i pružanja ostalih usluga u turizmu[19]
- Zakon o obveznim odnosima[20] - u općem dijelu sadržava opća pravila koja se primjenjuju na sve obvezno pravne odnose pa tako i na one u koje ulaze turističke agencije, a u posebnom dijelu uređuje obje vrste ugovora koje turističke agencije sklapaju s putnicima - ugovor o organiziranju putovanja i posrednički ugovor o putovanju te ugovor o alotmanu koji agencija sklapa s hotelijerima.[21]

Na zaštitu korisnika usluga turističke agencije odgovarajuće se primjenjuju i odredbe Zakona o zaštiti potrošača, među kojima su za zaštitu putnika značajni Dio II. - Poslovanje trgovaca s potrošačima i Dio III. - Potrošački ugovorni odnosi.

Na razini EU-a za zaštitu korisnika turističke agencije najznačajnija je Direktiva Vijeća 90/314/EEZ od 13. lipnja 1990. o putovanjima, odmorima i kružnim putovanjima u paket-aranžmanima. U domaćoj praksi za nju se najčešće rabi naziv Direktiva o paket-aranžmanima. Direktiva je prenesena u naš ZPUT i ZOO.[22]

2.5.2. AUTONOMNI IZVORI

Ugovorni odnosi agencija i njezinih poslovnih partnera uređeni su i brojnim autonomnim izvorima prava. To su na prvom mjestu sami ugovori koje sklapaju turistička agencija i putnik, pri čemu posebnu ulogu imaju opći uvjeti putovanja, poslovni običaji te Posebne uzance u ugostiteljstvu. Sve važniji izvor prava su i pravila ponašanja strukovnih udruženja kojih se njihove članice moraju pridržavati.[23]

2.6. ZAŠTITA KORISNIKA USLUGA TURISTIČKE AGENCIJE PREMA ZPUT-u

Zaštita putnika u ZPUT-u se manifestira kroz odredbe o:

- uvjetima za obavljanje djelatnosti turističke agencije,
- obvezama turističke agencije u pružanju usluga i

[19] Zakon o pružanju usluga u turizmu, [Internet], raspoloživo na: http://www.zakon.hr/z/343/Zakon-o-pružanju-usluga-u-turizmu, [7.2.2016.]
[20] dalje u tekstu: ZOO
[21] Zakon o obveznim odnosima, [Internet], raspoloživo na: http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2005_03_35_707.html, [8.2.2016.]
[22] Pešutić, A., 2014. Zaštita korisnika usluga turističke agencije u RH. *Pravo i porezi,* Vol. 11, pp. 10-24.
[23] Pešutić, A., 2014. Zaštita korisnika usluga turističke agencije u RH. *Pravo i porezi,* Vol. 11, pp. 10-24.

- nadzoru obavljanja djelatnosti i sankcijama zbog nepoštovanja odredaba ZPUT-a.

2.6.1. UVJETI ZA OBAVLJANJE DJELATNOSTI PRUŽANJA USLUGA TURISTIČKE AGENCIJE

Da bi mogla započeti obavljati djelatnost, turistička agencija prvo mora ishoditi rješenje nadležnog ureda kojim se utvrđuje da ispunjava propisane uvjete za obavljanje djelatnosti. Ti se uvjeti odnose na: [24]

a) oblik poslovanja

   - U čl. 3. ZPUT navodi široki krug osoba koje mogu pružati turističke usluge, no djelatnost turističke agencije može obavljati samo trgovačko društvo, trgovac pojedinac obrtnik i njihova organizacijska jedinica. Svrha ograničavanja oblika poslovanja je osigurati da djelatnost turističkih agencija obavljaju samo subjekti za koje je realno pretpostaviti da će moći ispuniti svoje obveze, odnosno da će u suprotnom moći putniku popraviti prouzročenu štetu.

b) usluge turističke agencije

   - ZPUT usluge turističkih agencija dijeli na usluge koje mogu pružati samo turističke agencije te usluge koje mogu pružati i drugi subjekti, ali ih uobičajeno pružaju turističke agencije.

   Usluge koje može pružati samo turistička agencija su najsloženije usluge u turizmu kod kojih je i najizraženija mogućnost povrede osoba i/ili imovine putnika. Da bi spriječio takve povrede, zakonodavac propisuje da ih mogu pružati samo turističke agencije.

c) prostor u kojem turistička agencija obavlja djelatnost

   - Djelatnost turističke agencije može se obavljati u poslovnici, poslovnom prostoru ili prostoru stambene namjene (internetske agencije). Svaki od tih prostora mora ispunjavati propisane uvjete u pogledu uređenja i opremljenosti. Ti su uvjeti usmjereni na podizanje kvalitete pružanja usluga, a propisani su u Pravilniku o minimalno-tehničkim uvjetima i načinu pružanja usluga putničkih agencija, te manjim dijelom i u ZPUT-u.

   Turistička agencija koja neposredno pruža usluge putniku mora imati poslovnicu koja je, u pravilu, zaseban poslovni prostor površine najmanje 16 m^2.

[24] Pešutić, A., 2014. Zaštita korisnika usluga turističke agencije u RH. *Pravo i porezi,* Vol. 11, pp. 10-24.

d) osoblje turističke agencije

- Glavni razlog zbog kojeg putnik pribavlja usluge putovanja od agencije je njezina stručnost. ZPUT tu stručnost osigurava kroz odredbe o osoblju turističke agencije. Tako turistička agencija koja ima poslovnicu mora u punom radnom vremenu u svakoj poslovnici zaposliti najmanje jednog voditelja poslovnice. Turistička agencija koja nema poslovnicu mora imati najmanje jednu zaposlenu osobu koja ispunjava uvjete za voditelja poslovnice.

Za pružanje svojih usluga turistička agencija redovito zapošljava ili na drugi način angažira i turističke vodiče, turističke pratitelje, turističke zastupnike i animatore.

Sve navedeno osoblje mora ispunjavati propisane uvjete. Među uvjetima za voditelje poslovnica, turističke vodiče i turističke pratitelje je položen stručni ispit.

2.6.2. OBVEZE TURISTIČKE AGENCIJE U PRUŽANJU USLUGA

Obveze turističke agencije u obavljanju djelatnosti međusobno se razlikuju s obzirom na vrstu usluge koja se pruža u konkretnoj situaciji. Kako ZPUT uređuje i način i uvjete pružanja drugih davatelja usluga u turizmu, neke od tih obveza jednake su za sve njih. Slijedom navedenog, obveze turističke agencije mogu se podijeliti u četiri skupine:[25]

a) obveze svih davatelja usluga u turizmu
   - objaviti uvjete, sadržaj i cijenu svake pojedine usluge i pridržavati ih se
   - izdavanje računa ili drugog dokaza o primitku uplate za svaku izvršenu uslugu i čuvanje tih dokumenata tri godine
   - postupanje s povećom pažnjom, prema pravilima struke i običajima
   - vođenje knjige žalbe, dostavljanje prigovora Turističkoj inspekciji u roku od pet dana, te odgovaranje na svaku upisanu žalbu u roku od 15 dana

b) obveze svih turističkih agencija
   - na ulazu u poslovnicu vidno izložiti natpisnu ploču na kojoj je istaknut naziv tvrtke i sjedište turističke agencije
   - na ulazu u poslovnicu vidno istaknuti radno vrijeme i pridržavati ga se
   - turistička agencija koja zastupa drugu turističku agenciju mora putnika izvijestiti o svom svojstvu zastupnika u konkretnom slučaju i ovlastima koja ima u tom svojstvu

[25] Pešutić, A., 2014. Zaštita korisnika usluga turističke agencije u RH. *Pravo i porezi,* Vol. 11, pp. 10-24.

- u svim reklamnim i promidžbenim materijalima te poslovnim dokumentima vidljivo naznačiti tvrtku i sjedište te identifikacijski kod turističke agencije
- kao poslovnu tajnu čuvati sve što je saznala o putniku
- putniku pružiti usluge utvrđene u ugovoru
- upoznati putnika sa sadržajem važećeg ugovora o osiguranju od odgovornosti za štetu koju prouzroči putniku neispunjenjem, djelomičnim ispunjenjem ili neurednim ispunjenjem obveza ugovora o organiziranom putovanju
- ponuditi putniku osiguranje od posljedica nesretnog slučaja i bolesti na putovanju, oštećenja i gubitka prtljage, dragovoljno zdravstveno osiguranje za vrijeme puta i boravka u inozemstvu, osiguranje od otkaza putovanja te osiguranje kojim se osiguravaju troškovi pomoći i povratka putnika u mjesto polazišta u slučaju nesreće i bolesti, te ga upoznati sa sadržajem tih osiguranja

c) obveze turističkih agencija koje organiziraju putovanja i izlete
   - za svaku grupu od 15 do 75 putnika osigurati turističkog pratitelja
   - za razgledavanje turističkih cjelina koristiti se uslugama ovlaštenoga turističkog vodiča
   - za svako putovanje prije sklapanja ugovora izdati i staviti putniku na raspolaganje program, prospekt ili katalog
   - koristiti se prijevoznim sredstvima u kojima su putnici osigurani od posljedica nesretnog slučaja, a prtljaga od gubitka i oštećenja te ugostiteljskim objektima u kojima su korisnici usluga osigurani od posljedica nesretnog slučaja

d) obveze turističkih agencija koje organiziraju putovanje
   - za svako putovanje kod banke ili osiguravajućeg društva osigurati jamčevinu iz koje će se u slučaju insolventnosti ili stečaja organizatora putovanja vratiti putniku uplaćena sredstva za usluge koje mu nisu pružene
   - prilikom uplate putovanja izdati putniku potvrdu o osiguranju jamčevine
   - s osiguravateljem sklopiti ugovor o osiguranju od odgovornosti za štetu koju putniku prouzroči neispunjenjem, djelomičnim ispunjenjem ili neurednim ispunjenjem obveza koje se odnose na putovanje.

2.6.3. NADZOR I SANKCIJE

Inspekcijski nadzor nad provedbom ZPUT-a i propisa donesenih na temelju njega provode turistički inspektori i drugi inspektori, svaki u okviru svoje nadležnosti, u skladu s posebnim

propisima. U slučaju utvrđenih nepravilnosti, turistički inspektor može turističkoj agenciji narediti otklanjanje nedostataka i/ili zabraniti pružanje usluga, a prekršaji se kažnjavaju novčanim kaznama te zabranom pružanja usluga u slučaju recidiva.[26]

[26] Pešutić, A., 2014. Zaštita korisnika usluga turističke agencije u RH. *Pravo i porezi,* Vol. 11, pp. 10-24.

3. RAČUNOVODSTVENI ASPEKT POSLOVANJA TURISTIČKIH AGENCIJA

3.1. OPOREZIVANJE USLUGA TURISTIČKIH AGENCIJA

Ulaskom Republike Hrvatske u Europsku uniju, odnosno u skladu s Zakonom o PDV-u i Pravilnikom o PDV-u, propisan je novi način oporezivanja turističkih usluga. Posebni postupak oporezivanja usluga koje pruža putnička agencija propisan Direktivom 2006/112/EZ, koji se sastoji od oporezivanja marže, obvezan je te ga je i Republika Hrvatska preuzela i počela primjenjivati od 1. srpnja 2013. godine. Način oporezivanja posebnog postupka propisan je odredbama čl. 91. - 94. Zakona o PDV-u i čl. 187. Pravilnika o PDV-u.

Primjenom posebnog postupka oporezivanja izbjegava se višestruko registriranje agencija kao obveznika PDV-a u svakoj državi članici u kojoj se usluge obavljaju, a prihodi od obavljenih usluga usmjeravaju se onim državama članicama u kojima je došlo do krajnje potrošnje usluga. Međutim, to ne znači da će se ovim postupkom obveza registriranja putničkih agencija u drugim državama članicama u kojima obavljaju usluge u potpunosti izbjeći, ali je temeljni cilj pojednostavljenje ubiranja PDV-a.[27]

3.2. NAČINI POSLOVANJA TURISTIČKIH AGENCIJA

Agencija može poslovati na različite načine te pritom može sklapati ugovore kojima:[28]

1. **obavlja turističke usluge smještaja u svoje ime i za svoj račun**
    - koristi isporuke dobara i usluge drugih poreznih obveznika i u tom slučaju putnička agencija mora primjenjivati posebni postupak oporezivanja propisan čl. 91. - 94. Zakona o PDV-u. U tom slučaju hotel (smještajni objekt) na izdani račun obračunava PDV po stopi od 13%, a agencija gostu - putniku (domaćem i stranom), kako je riječ o aranžmanu, primjenjuje posebni postupak oporezivanja putničkih agencija
    - koristi vlastita dobra i usluge i u tom slučaju primjenjuje redoviti postupak oporezivanja, tj. usluga je oporeziva stopom PDV-a po stopi od 25%
    - za jedinstvenu uslugu koju pruža putniku koristi isporuke dobara i usluge drugih poreznih obveznika, a koristi i vlastita dobra i usluge (tzv. mješovite

[27] Javor, Lj., 2013. Posebni postupak oporezivanja putničkih agencija. *RRiF*, No. 8, pp. 49-60.
[28] Markota, Lj. ur. 2015. *Porez na dodanu vrijednost - primjena u praksi*, 7. izd. Zagreb: RRiF plus d.o.o..

usluge). U tom slučaju za dio isporuka dobara i usluge drugih poreznih obveznika primjenjuje posebni postupak oporezivanja, a za dio gdje koristi vlastita dobra i usluge, primjenjuje redoviti postupak oporezivanja

2. **obavlja turističke usluge u svoje ime, a za tuđi račun**
   - hotel (smještajni objekt) također na zaračunanu uslugu smještaja na temelju izdanog računa agenciji zaračunava PDV po stopi od 13%, a agencija gostu - putniku treba primijeniti posebni postupak oporezivanja putničkih agencija propisan čl. 91 - 94. Zakona o PDV-u
3. **obavlja turističke usluge u tuđe ime i za tuđi račun kao posrednički posao (za račun pružatelja usluge)** te u ovom slučaju razlikujemo dvije mogućnosti:
   - agencija izdaje račun gostu ili drugom poreznom obvezniku u ime i za račun pružatelja usluge - iznajmljivača. Na računu navodi podatke pružatelja usluge i agencije i sve ostale podatke pružatelja usluge (kronološki red brojeva računa, fiskalizacija računa s digitalnim certifikatima pružatelja usluge i dr.)
   - hotel (smještajni objekt) izdaje račun izravno gostu i primjenjuje stopu od 13% PDV-a. Agencija izdaje račun onome za koga posreduje (nalogodavcu) te samo na uslugu posredovanja obračunava PDV po stopi od 25%.

3.3. REDOVNI POSTUPAK OPOREZIVANJA TURISTIČKIH AGENCIJA

Ukoliko se aranžman turističke agencije sastoji dijelom od usluga koje pruža sama agencija, a dijelom od usluga drugih poreznih obveznika, navedene usluge se oporezuju različitim postupcima. Usluge drugih poreznih obveznika oporezuju se posebnim postupkom, a usluge koje pruža agencija oporezuju se redovitim postupkom.

Za svaku pojedinu uslugu koja se oporezuje redovitim postupkom treba odrediti:

- poreznu stopu koja se primjenjuje te
- mjesto oporezivanja pružene usluge. [29]

Ukoliko je mjesto oporezivanja Hrvatska, PDV se obračunava po stopi od 13% ili 25%.

Usluge koje se oporezuju PDV-om po stopi od 13% su:[30]

- usluga smještaja ili smještaja s doručkom

[29] Baica, N., 2015. Poslovanje putničkih agencija - porezni aspekt. *Računovodstvo i porezi u praksi*, Vol. 4, pp. 52-68.
[30] Markota, Lj., 2015. Oporezivanje usluge smještaja, ugostiteljske usluge i posebni postupak oporezivanja putničkih agencija. *RRiF*, Vol. 5, pp. 67-90.

- polupansiona ili punog pansiona u hotelima ili objektima slične namjene (sve vrste komercijalnih ugostiteljskih objekata)
- turistički aranžmani "all inclusive"
- usluge smještaja koje obavlja izravno hotelsko-ugostiteljsko društvo ili neki drugi komercijalni ugostiteljski objekt gostu građaninu, drugoj pravnoj osobi ili turističkoj agenciji
- pripremanje i usluživanje hrane te bezalkoholnih pića i napitaka, vina, piva i vode kada se pružaju samostalno u svim ugostiteljskim objektima neovisno o vrsti ugostiteljskog objekta

Usluge koje se oporezuju PDV-om po stopi od 25% su:[31]

- usluga smještaja u okviru koje je pružena i neka dodatna usluga i isporuka (npr. izleti, razni tečajevi)
- usluga čuvanja kamp prikolice izvan turističke sezone kada se ne pruža usluga smještaja
- usluživanje alkoholnih pića u svim vrstama ugostiteljskih objekata koja spadaju u skupinu alkoholnih pića u skladu sa Zakonom o trošarinama
- ugostiteljske usluge koje se pružaju u objektima koji nisu ugostiteljski objekti u skladu s posebnim propisima

3.4. POSEBAN POSTUPAK OPOREZIVANJA TURISTIČKIH AGENCIJA

Posebni postupak oporezivanja ne primjenjuju sve turističke agencije, već samo one koje ispunjavaju uvjete za njegovu primjenu, a ti uvjeti propisani su čl. 91. st. 1. Zakona o PDV-u i čl. 187. Pravilnika o PDV-u.

Agencija može obavljati usluge koje se oporezuju po redovitom postupku i usluge koje se oporezuju po posebnom postupku. Međutim, agencija nema pravo izbora primjene načina oporezivanja usluga već ukoliko su zadovoljeni uvjeti za posebno oporezivanje usluga, agencija ga mora primijeniti.[32]

[31] Markota, Lj., 2015. Oporezivanje usluge smještaja, ugostiteljske usluge i posebni postupak oporezivanja putničkih agencija. *RRiF*, Vol. 5, pp.67-90.
[32] Ministarstvo financija, Porezna uprava, Posebni postupak oporezivanja PDV-om putničkih agencija od 1. srpnja 2013., KLASA: 410-19/13-01/251, UR. BROJ: 531-07-21-01/13-01 od 31. srpnja 2013., [Internet], raspoloživo na: http://www.porezna-uprava.hr/HR_publikacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=18695, [19.1.2016.]

Također, poseban postupak oporezivanja primjenjuje se neovisno o tome koristi li turistička agencija isporuke dobara i usluga tuzemnih poreznih obveznika, poreznih obveznika iz EU ili iz trećih zemalja.[33]

Redovni postupak znači obračun poreza na dodanu vrijednost na ukupnu naknadu koja se naplaćuje od korisnika usluge uz korištenje pretporeza po ulaznim računima, dok posebni postupak znači obračun PDV-a samo na maržu, odnosno ostvarenu razliku u cijeni bez mogućnosti korištenja pretporeza za direktne ulazne troškove.[34]

Posebni postupak se primjenjuje na uslugu koja se zaračunava svim kupcima za organizaciju putovanja u:[35]

1. Republici Hrvatskoj
    - marža oporeziva PDV-om (primjena preračunane stope PDV-a od 20%)
2. Europskoj uniji
    - marža oporeziva PDV-om (primjena preračunane stope PDV-a od 20%)
3. u trećim zemljama
    - usluga posredovanja oslobođena PDV-a prema čl. 49. st. 1. Zakona o PDV-u.

Posebni postupak se primjenjuje kada agencija:[36]

- prodaje usluge drugih poreznih obveznika
- prodaje usluge u svoje ime
- prodaje usluge vezane za putovanje (uvjet je da je barem jedna usluga prijevoz ili smještaj).

Za primjenu posebnog postupka oporezivanja trebaju biti ispunjena sva tri uvjeta. U svim ostalim slučajevima agencija primjenjuje redovni postupak oporezivanja.

Osim turističkih agencija koje posluju u svoje ime i prodaju usluge drugih poreznih obveznika posebni postupak oporezivanja obvezno primjenjuju i osobe koje nisu formalno osnovane kao turističke agencije i turoperateri, ali prodaju usluge u vezi s putovanjem koje su nabavile od drugih poreznih obveznika. To mogu biti udruge, škole, fakulteti i drugi porezni obveznici.

[33] Galić, S., 2015. Oporezivanje PDV-om u poslovanju putničkih agencija, u: Aljinović Barać, Ž. ur. *Računovodstvo, revizija, financije i porezi u praksi - zbornik radova,* Split: Udruga računovođa i financijskih djelatnika Split, pp. 81-94.
[34] Cutvarić, M., 2014. Obračun PDV-a u djelatnosti turističkih agencija. *RIF*, Vol. 7, pp. 66-75.
[35] Markota, Lj. ur. 2015. *Porez na dodanu vrijednost - primjena u praksi,* 7. izd. Zagreb: RRiF plus d.o.o..
[36] Cutvarić, M., 2014. Obračun PDV-a u djelatnosti turističkih agencija. *RIF*, Vol. 7, pp. 66-75.

3.4.1. DEFINICIJA KUPCA ZA POTREBE OPOREZIVANJA USLUGA TURISTIČKIH AGENCIJA

Za potrebe primjene posebnog postupka oporezivanja usluga putničkih agencija, u skladu s čl. 187. st. 4. Pravilnika o PDV-u, kupcem se smatra svaka osoba kojoj putnička agencija obavlja usluge. Ova odredba primjenjuje se tek od 1. siječnja 2014. Prije toga, odnosno od 1. srpnja 2013. do 31. prosinca 2013., putnikom se smatrala samo fizička osoba. [37]

Navedena promjena nastala je promjenom u Pravilniku o PDV-u i Zakonu o PDV-u kao posljedica presude Europskog suda pravde, kojom je određeno da se u posebnom postupku oporezivanja putničkih agencija putnikom smatra svaka osoba kojoj putnička agencija obavlja usluge. To znači i pravna i fizička osoba, odnosno porezni obveznici i svi ostali koji nisu u sustavu PDV-a neovisno o tome obavljaju li neku registriranu djelatnost ili su "obični" građani.

3.4.2. POREZNA OSNOVICA KOD POSEBNOG POSTUPKA OPOREZIVANJA

Odredbama čl. 92. Zakona o PDV-u propisano je da je porezna osnovica razlika između ukupne naknade, bez PDV-a, koju plaća kupac i stvarnih troškova turističke agencije za isporuku dobara ili usluge koje su joj obavili drugi porezni obveznici. Stoga se PDV ne obračunava na ukupnu primljenu naknadu već samo na navedenu razliku. [38]

Kad turistička agencija primjenjuje posebni postupak oporezivanja pri čemu koristi usluge drugih poreznih obveznika, razlika u cijeni oporezuje se PDV-om po stopi od 25%, a iznos PDV-a koji je turistička agencija obvezna platiti izračunava se primjenom preračunate stope PDV-a, koja iznosi 20%, na ostvarenu razliku u cijeni.[39]

Boravišna pristojba i kod posebnog postupka oporezivanja predstavlja prolaznu stavku i kao takva nema utjecaj na oporezivanje, tj. ne ulazi u izračun prilikom utvrđivanja razlike u cijeni na koju putnička agencija mora obračunati PDV.

---

[37] Markota, Lj., 2015. Oporezivanje usluge smještaja, ugostiteljske usluge i posebni postupak oporezivanja putničkih agencija. *RRiF*, Vol. 5, pp.67-90.

[38] Ministarstvo financija, Porezna uprava, Oporezivanje putničkih agencija, KLASA: 410-19/14-01/2990, UR. BROJ: 531-07-21-01/15-5 od 5. siječnja 2015., [Internet], raspoloživo na: http://www.porezna-uprava.hr/HR_publikacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=19183, [19.8.2015.]

[39] Ministarstvo financija, Porezna uprava, Oporezivanje putničkih agencija, KLASA: 410-19/14-01/2990, UR. BROJ: 531-07-21-01/15-5 od 5. siječnja 2015., [Internet], raspoloživo na: http://www.porezna-uprava.hr/HR_publikacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=19183, [19.8.2015.]

3.4.3. PRAVO NA ODBITAK PRETPOREZA

U skladu s odredbama čl. 94. Zakona o PDV-u, PDV koji putničkoj agenciji obračunavaju drugi porezni obveznici, a odnosi se na usluge koje se pružaju kupcima u posebnom postupku, ne može se odbiti ili ne može biti vraćen turističkoj agenciji putem povrata PDV-a. Povrat se ne može ostvariti ni u jednoj državi članici EU. Na taj način postiže se da krajnja potrošnja turističkih usluga pruženih putem agencija putnicima bude oporeziva u onoj državi članici u kojoj je došlo do krajnje potrošnje tih usluga, a samo će PDV na razliku, odnosno maržu turističke agencije, biti plaćen tamo gdje je sjedište agencije.[40]

Međutim, putnička agencija može odbiti pretporez po primljenim računima za opće rashode poslovanja kao što su električna energija, grijanje, uredski materijal, telefonski troškovi i slično.

3.5. BORAVIŠNA PRISTOJBA

3.5.1. DEFINICIJA POJMA BORAVIŠNE PRISTOJBE

Boravišna pristojba predstavlja prihod turističkih zajednica koji turističke zajednice koriste za izvršavanje svojih zadaća i za svoje poslovanje.[41]

Boravišna pristojba plaća se po svakom ostvarenom noćenju, te je pod jednakim uvjetima plaćaju i strani državljani.

Boravišnu pristojbu plaćaju:[42]

- osobe koje u turističkoj općini ili gradu u kojem nemaju prebivalište koriste uslugu smještaja u smještajnom objektu u kojem se obavlja ugostiteljska djelatnost,
- putnici koji koriste uslugu noćenja na plovnom objektu nautičkog turizma (charter, cruising),
- osobe koje pružaju usluge smještaja u domaćinstvu ili seljačkom domaćinstvu,
- vlasnik kuće ili stana za odmor u turističkoj općini ili gradu, koji nije smještajni objekt, za sebe i sve osobe koje noće u toj kući ili stanu,
- vlasnik plovila koje nije plovni objekt nautičkog turizma, sebe i sve osobe koje noće na tom plovilu u turističke svrhe.

[40] Markota, Lj. ur. 2015. *Porez na dodanu vrijednost - primjena u praksi*, 7. izd. Zagreb: RRiF plus d.o.o..
[41] Zakon o boravišnoj pristojbi, [Internet], raspoloživo na: http://www.zakon.hr/z/662/Zakon-o-boravišnoj-pristojbi, [2.2.2016.]
[42] Zakon o boravišnoj pristojbi, [Internet], raspoloživo na: http://www.zakon.hr/z/662/Zakon-o-boravišnoj-pristojbi, [2.2.2016.]

Boravišnu pristojbu ne plaćaju:[43]

- djeca do dvanaest godina starosti,
- osobe s tjelesnim invaliditetom od 70% i većim i jedan pratitelj,
- sudionici školskih paket aranžmana odobrenih od strane školske ustanove,
- sezonski radnici,
- članovi uže obitelji stanovnika turističke općine ili grada,
- putnici na putničkom brodu u međunarodnom pomorskom prometu kada se brod nalazi na vezu u luci,
- vlasnici kuće za odmor i članovi njegove obitelji, ako je kuća za odmor izvorna stara obiteljska kuća stečena nasljeđivanjem od ostavitelja koji je imao posljednje prebivalište u turističkoj općini ili gradu, kada noće u toj kući,
- osobe koje uslugu noćenja koriste u okviru ostvarivanja programa socijalne skrbi,
- studenti i đaci koji nemaju prebivalište u općini ili gradu u kojem se školuju.

Boravišnu pristojbu umanjenu za 50% plaćaju:[44]

- osobe od navršenih 12 do 18 godina starosti,
- osobe do 29 godina starosti, koje su članovi međunarodnih omladinskih organizacija, kada koriste usluge noćenja u omladinskim objektima za smještaj koji su uključeni u međunarodnu mrežu omladinskih objekata za smještaj IYHF.

Sukladno Zakonu o boravišnoj pristojbi, Vlada Republike Hrvatske utvrđuje visinu boravišne pristojbe i tako se ona za 2016. godinu utvrđuje u sljedećim iznosima:[45]

- razred A - u glavnoj sezoni 7 kn, u predsezoni i posezoni 5,50 kn, u izvansezoni 4,50 kn
- razred B - u glavnoj sezoni 6 kn, u predsezoni i posezoni 4,50 kn, u izvansezoni 3,50 kn
- razred C - u glavnoj sezoni 5 kn, u predsezoni i posezoni 3,50 kn, u izvansezoni 2,50 kn
- razred D i nerazvrstana mjesta - u glavnoj sezoni 4 kn, u predsezoni i posezoni 2,50 kn, u izvansezoni 2 kn.

[43] Zakon o boravišnoj pristojbi, [Internet], raspoloživo na: http://www.zakon.hr/z/662/Zakon-o-boravišnoj-pristojbi, [2.2.2016.]
[44] Zakon o boravišnoj pristojbi, [Internet], raspoloživo na: http://www.zakon.hr/z/662/Zakon-o-boravišnoj-pristojbi, [2.2.2016.]
[45] Uredba o utvrđivanju visine boravišne pristojbe za 2016., [Internet], raspoloživo na: http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015_07_76_1446.html, [9.2.2016.]

Navedeni razredi predstavljaju određene skupine turističkih mjesta u Hrvatskoj. Naime, već 1992. godine Hrvatska je donijela poseban Pravilnik o razvrstavanju turističkih mjesta na temelju određenih kvantitativnih i kvalitativnih pokazatelja u četiri razreda.[46]

Boravišna pristojba ne podliježe oporezivanju već ona prema čl. 33. st. 3. Zakona o PDV-u predstavlja prolaznu stavku.[47]

3.5.2. PROBLEMI KOD NAPLATE BORAVIŠNE PRISTOJBE

Tijekom pružanja usluga turistima, turističke agencije su im dužne obračunati i iznos boravišne pristojbe. Turističke agencije o svom trošku informiraju turiste, naplaćuju iznos boravišne pristojbe, obrađuju, plaćaju troškove svojih financijskih službi, nabave i održavanja računalnih sustava, snose troškove platnog prometa i provizije kod kartičnog plaćanja, te konačno obrađene iznose doznačuju pružateljima usluga smještaja. Za navedeni dio posla turističke agencije nemaju nikakvu naknadu već sve obavljaju o vlastitom trošku.[48]

3.5.3. MOGUĆA RJEŠENJA NAPLATE BORAVIŠNE PRISTOJBE

Puškar i Vitner Marković navode dva prijedloga rješenja naplate boravišne pristojbe za turističke agencije:[49]

1. naplatu boravišne pristojbe provode isključivo pružatelji usluge smještaja kao što je slučaj kod većine europskih zemalja. U ovom slučaju turističke agencije ne bi trebale voditi brigu o boravišnoj pristojbi, a Hrvatska turistička zajednica bi trebala svim smještajnim objektima ponuditi vlastiti software koji bi omogućio direktnu naplatu boravišnih pristojbi kao i osiguranje da će boravišna pristojba zaista biti uplaćena onima kojima je namijenjena.
2. naplatu boravišne pristojbe provode turističke agencije uz određenu naknadu od 1 kn na način da primjerice boravišna pristojba umjesto 7 kn iznosi 8 kn. Uz takvu naknadu turističke agencije bi makar djelomično pokrile vlastite troškove vezane uz boravišnu pristojbu.

---

[46] Petrić, L., 2011. *Upravljanje turističkom destinacijom: načela i praksa*, Split: Ekonomski fakultet u Splitu.
[47] Zakon o porezu na dodanu vrijednost, [Internet], raspoloživo na: http://www.zakon.hr/z/186/Zakon-o-porezu-na-dodanu-vrijednost, [8.2.2016.]
[48] Puškar, I., Vitner Marković, S., 2012. Uloga boravišne pristojbe u poslovanju turističkih agencija u Republici Hrvatskoj, u Zbornik Veleučilišta u Karlovcu, pp. 195-200.
[49] Puškar, I., Vitner Marković, S., 2012. Uloga boravišne pristojbe u poslovanju turističkih agencija u Republici Hrvatskoj, u Zbornik Veleučilišta u Karlovcu, pp. 195-200.

3.6. RAČUN, PREDUJAM I POREZNE EVIDENCIJE

Porezni obveznik je prema odredbama čl. 79. Zakona o PDV-u i čl. 54. i 54.a Općeg poreznog zakona obvezan izdati račun za obavljenu isporuku dobara i usluga. Ukoliko porezni obveznik primjenjuje posebni postupak oporezivanja putničkih agencija na računu je dužan navesti napomenu "posebni postupak oporezivanja - putničke agencije". Ako porezni obveznik obavlja uslugu putovanja vlastitim i tuđim sredstvima obvezan je na računu odvojiti dio vlastitih usluga, koje podliježu redovnom postupku oporezivanja, od tuđih usluga, koje podliježu posebnom postupku oporezivanja. Na dio koji podliježe redovnom postupku oporezivanja obračunat će pripadajuću stopu PDV-a.[50]

Porezni obveznik koji primjenjuje posebni postupak oporezivanja na računu ne smije iskazati iznos razlike u cijeni, a PDV se ne smije izdvojeno iskazati, već se samo iskazuje naznaka da se radi o posebnom postupku i iskazuje se ukupni iznos računa. Iznosi na računima se iskazuju obvezno u kunama.[51]

Prema odredbama čl. 30. st. 5. Zakona o PDV-u za primljene predujmove obveza obračuna PDV-a na primljeni iznos nastaje u trenutku primitka predujma te je stoga porezni obveznik na primljeni predujam obvezan obračunati PDV. U slučaju da se predujam odnosi na uslugu putovanja koju putnička agencija obavlja sredstvima drugih poreznih obveznika na koju se primjenjuje posebni postupak oporezivanja obvezna je sukladno čl. 187. st. 5. Pravilnika o PDV-u obračunati PDV na način da u računu za primljeni predujam obračuna PDV od porezne osnovice koja je jednaka razlici između prodajne cijene koju će zaračunati i nabavne cijene. Obzirom da u trenutku primanja predujma porezni obveznik ne raspolaže točnim podatkom o razlici u cijeni koju će ostvariti, obvezu PDV-a može utvrditi polazeći od očekivane razlike u cijeni.[52]

Ako porezni obveznik, koji posluje u tuđe ime i za tuđi račun, za davatelja usluge smještaja primi predujam te plaćeni iznos umanjen za svoju proviziju proslijedi davatelju usluge smještaja obvezan je na dio iznosa koji se odnosi na njegovu proviziju obračunati PDV, dok će davatelj usluge PDV obračunati na iznos predujma za navedenu uslugu. Pri tome se

[50] Ministarstvo financija, Porezna uprava, Oporezivanje putničkih agencija, KLASA: 410-19/14-01/2990, UR. BROJ: 531-07-21-01/15-5 od 5. siječnja 2015., [Internet], raspoloživo na: http://www.porezna-uprava.hr/HR_publikacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=19183, [19.8.2015.]
[51] Cutvarić, M., 2014. Obračun PDV-a u djelatnosti turističkih agencija. *RIF*, Vol. 7, pp. 66-75.
[52] Ministarstvo financija, Porezna uprava, Oporezivanje putničkih agencija, KLASA: 410-19/14-01/2990, UR. BROJ: 531-07-21-01/15-5 od 5. siječnja 2015., [Internet], raspoloživo na: http://www.porezna-uprava.hr/HR_publikacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=19183, [19.8.2015.]

predujmom smatra ukupni iznos koji je posrednik u ime i za račun davatelja usluge smještaja primio od primatelja usluge.[53]

Zakonodavac nije propisao porezne evidencije koje se odnose samo i isključivo na posebni postupak oporezivanja putničkih agencija. To znači da postoji obveza vođenja propisanih evidencija, tj. knjige IRA i URA. Obzirom da je riječ o složenom načinu utvrđivanja porezne obveze, pomoćne evidencije bi znatno olakšale utvrđivanje porezne osnovice i svote PDV-a. Pomoćne evidencije mogu biti tablični pregled svih paket aranžmana ili tablica "sastavnica" ili tzv. radni nalog za svaki aranžman, odnosno kalkulacija iz koje će se jasno vidjeti koji ulazni računi ulaze u cijenu tog paket-aranžmana, prodajna cijena i marža.

3.7. POREZNI POLOŽAJ USLUGA TURISTIČKE AGENCIJE - POSREDNIKA

Sukladno čl. 91. st. 1. Zakona o PDV-u, posebni postupak oporezivanja turističkih agencija primjenjuje se kada se agencija za obavljanje usluge koristi isporukama dobara i usluga drugih poreznih obveznika te se ne primjenjuje kada turistička agencija djeluje kao posrednik.

Agencija i nalogodavac, tj. porezni obveznik ili osoba za koju agencija posreduje, sklapaju ugovor o posredovanju. U navedenom ugovoru trebaju definirati ugovorne elemente te naknadu za usluge posredovanja. Riječ je o posredovanju u prodaji i rezervaciji smještaja ili drugih usluga agencije.

Ukoliko je stvarni pružatelj usluge - iznajmljivač obveznik PDV-a, na uslugu smještaja treba obračunati PDV po stopi od 13%, a ako iznajmljivač nije obveznik PDV-a, PDV se na uslugu smještaja ne obračunava. Agencija, odnosno posrednik/zastupnik, ne obavlja uslugu smještaja, nego samo posreduje u dogovaranju i izvršavanju usluge smještaja pa joj pripada naknada za obavljenu uslugu posredovanja koja se oporezuje PDV-om po stopi od 25% (ako je agencija obveznik PDV-a). [54]

Kod posredničkih/zastupničkih poslova agencija može:[55]

[53] Ministarstvo financija, Porezna uprava, Oporezivanje putničkih agencija, KLASA: 410-19/14-01/2990, UR. BROJ: 531-07-21-01/15-5 od 5. siječnja 2015., [Internet], raspoloživo na: http://www.porezna-uprava.hr/HR_publikacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=19183, [19.8.2015.]

[54] Markota, Lj., 2015. Oporezivanje usluge smještaja, ugostiteljske usluge i posebni postupak oporezivanja putničkih agencija. *RRiF*, Vol. 5, pp.67-90.

[55] Markota, Lj., 2015. Oporezivanje usluge smještaja, ugostiteljske usluge i posebni postupak oporezivanja putničkih agencija. *RRiF*, Vol. 5, pp.67-90.

- izdati račun korisniku usluge u ime pružatelja usluge – iznajmljivača sa svim podacima iznajmljivača i korisnika usluge te kronološkim redom i brojem računa svakog pružatelja usluge ili iznajmljivača,
- u ime iznajmljivača primiti plaćanje usluge na svoj račun i proslijediti pripadajući dio iznajmljivaču, bez uključivanja u prihod agencije,
- u ime iznajmljivača građana (obveznika poreza na dohodak – paušalista) platiti njegove porezne i druge zakonske obveze (porez na dohodak, boravišnu pristojbu i sl.).

Agencije najčešće primjenjuju ovakav način poslovanja kod posredovanja pri pružanju usluga u domaćinstvu - najam soba i postelja, kampovi, a obveznik plaća porez na dohodak paušalno ili kod pružanja turističkih usluga u seljačkom domaćinstvu kada poduzetnici nisu obveznici PDV-a.

Ukoliko agencija radi u tuđe ime i za tuđi račun dužna je izdati dva računa:[56]

1. Račun za uslugu posredovanja koju izdaje nalogodavcu
    - U opisanom slučaju prihod agencije je samo usluga posredovanja. Ako je račun izdan poreznom obvezniku u RH ili osobi koja nije porezni obveznik, usluga posredovanja oporeziva je PDV-om po stopi od 25%. Međutim, usluga zaračunana poreznom obvezniku izvan RH (EU ili treća zemlja) ne podliježe oporezivanju u RH te na računu treba staviti napomenu "Prijenos porezne obveze prema čl. 17. st. 1. Zakona o PDV-u - reverse charge".
2. Račun koji izdaje kupcu - naručitelju usluge u ime i za račun osobe za koju posreduje
    - Račun treba sadržavati podatke o agenciji i podatke o iznajmljivaču. Ukoliko agencija izdaje račun u ime iznajmljivača fizičke osobe koji nije obveznik PDV-a, račun treba imati elemente koje propisuje Pravilnik o porezu na dohodak, odnosno Opći porezni zakon u čl. 54.a. Također treba staviti napomenu "PDV nije obračunan prema čl. 90. st. 2. Zakona o PDV-u jer je riječ o malom poreznom obvezniku koji je oslobođen PDV-a".

[56] Markota, Lj., 2015. Oporezivanje usluge smještaja, ugostiteljske usluge i posebni postupak oporezivanja putničkih agencija. *RRiF*, Vol. 5, pp.67-90.

3.8. POREZNI POLOŽAJ USLUGA TURISTIČKE AGENCIJE ZA ARANŽMANE OBAVLJENE IZVAN EU-a

Za uslugu organizacije putovanja koju turistička agencija obavi izvan EU-a također se može reći da agencija ostvaruje maržu koja se u ovom slučaju, ali s poreznog motrišta, smatra uslugom posredovanja. Za razliku od marže u posebnom postupku za aranžmane u RH i EU-u koja je oporeziva u posebnom postupku oporezivanja putničkih agencija, odnosno plaća se PDV na ostvarenu maržu, tzv. posredovanje za aranžmane u zemljama izvan EU-a oslobođeno je PDV-a. [57]

U računu za uslugu koja je obavljena izvan Europske unije agencija se treba pozvati na porezno oslobođenje iz čl. 49. st. 1. t. d). Zakona o PDV-u.

[57] Markota, Lj., 2015. Oporezivanje usluge smještaja, ugostiteljske usluge i posebni postupak oporezivanja putničkih agencija. *RRiF*, Vol. 5, pp.67-90.

4. SPECIFIČNOSTI RAČUNOVODSTVA KOD TURISTIČKE AGENCIJE "DESTINATIONS F-TOURS D.O.O."

4.1. TURISTIČKA AGENCIJA "DESTINATIONS F-TOURS D.O.O."

"Destinations F-tours d.o.o." je turistička agencija koja djeluje na području Dalmacije. Agencija aktivno sudjeluje u "outgoing turizmu" sa posebnim usmjerenjem prema školskom turizmu i grupnim putovanjima.[58]

Agencija je organizirala putovanje za preko 100 000 putnika i na taj način stekla veliko iskustvo. Profesionalni tim agencije čine djelatnici s bogatim radnim iskustvom u svim segmentima turističkog poslovanja. Svi proizvodi i poslovni procesi agencije utemeljeni su na načelima upravljanja kvalitetom, a zadovoljstvo klijenata njeno je glavno usmjerenje.[59]

U Tablici 1 prikazat će se osnovni podaci o agenciji.[60]

Tablica 1: Osnovni podaci o turističkoj agenciji "Destinations F-tours d.o.o."

Pravni oblik	društvo s ograničenom odgovornošću
OIB	05871616331
Sjedište	Split
Adresa	Trg Hrvatske bratske zajednice 3
Temeljni kapital	20.000,00 kn
Predmet poslovanja	turistička agencija
Osnivači društva	Anđelka-Maja Božinović i Mario Miočić
Osnivački akt	društveni ugovor o osnivanju Društva od 14. kolovoza 2015. godine

Izvor: Prikaz autora

[58] Destinations F-tours d.o.o., [Internet], raspoloživo na: http://www.f-tours.hr/, [14.8.2016.]
[59] Destinations F-tours d.o.o., [Internet], raspoloživo na: http://www.f-tours.hr/, [14.8.2016.]
[60] Sudski registar, [Internet], raspoloživo na: https://sudreg.pravosudje.hr/registar/f?p=150:28:0::NO:28:P28_SBT_MBS:060333584, [14.8.2016.]

4.2. PRIMJER ORGANIZIRANOG PUTOVANJA U ZEMLJE ČLANICE EUROPSKE UNIJE

Turistička agencija "Destinations F-tours d.o.o." organizira putovanje u trajanju od osam dana iz Splita u Španjolsku i Portugal. Putovanje se organizira od dana 1. listopada do 9. listopada 2016. godine. Polazak je iz zračne luke u Splitu odakle se avionom ide u Barcelonu. Putnici će u Barceloni provesti tri noći, te vlakom nastavljaju putovanje u Valenciju. U Valenciji će provesti dvije noći odakle lete za Porto gdje također provode dvije noći. Po završetku putovanja iz Porta se avionom vraćaju u Split. Planirani troškovi navedenog putovanja su:

- avionske karte - 140 €
    - Split - Barcelona 50 €
    - Valencija - Porto 30 €
    - Porto - Split 60 €
- vlak Barcelona - Valencija - 30 €
- autobus (prijevoz s aerodroma te panoramski razgledi gradova – 1.000 km x 1,5 €/km) - 1.500 €
- smještaj u Barceloni (3 noći x 40 €) - 120 €
- smještaj u Valenciji (2 noći x 40 €) - 80 €
- smještaj u Portu (2 noći x 40 €) - 80 €
- dnevnice turističkog pratitelja (8 dana x 50 €/dan) - 400 €
- razgled Barcelone, Valencije i Porta – turistički vodič (3 razgleda x 130 €/razgled) - 390 €

Na putovanje ide odrasla grupa od 50 ljudi. U primjeru će se koristiti tečaj 1 € = 7,5 kn.

4.2.1. OBRAČUNI NAKON ULASKA RH U EU

Agencija prije početka putovanja na temelju prethodnog iskustva izrađuje kalkulaciju za putovanje. Na temelju planirane kalkulacije utvrđuje se prodajna cijena putovanja. U Tablici 2 prikazat će se planirana kalkulacija za navedeno putovanje.

Tablica 2: Planirana kalkulacija Split-Barcelona-Valencija-Porto-Split nakon ulaska RH u EU[61]

Usluga			PAX				Ulazna cijena bez PDV-a				Provi-zija	Prodajna cijena s PDV-om			
Usluga	**J.M.**	**Vrsta usluge**	**Uk.**	**Grat. part.**	**Grat. agen.**	**Pl.**	**Kol.**	**Cijena**	**Iznos**	**Neto FTC**	**(%)**	**Cijena (EUR)**	**Cijena (HRK)**	**Iznos (EUR)**	**Iznos (HRK)**
Avio prijevoz	PAX	Zajednički troškovi (po PAX)	50	0	2	48	1	140	140	145,83	10,00	164,06	1.230,47	7.875,00	59.062,50
Vlak Bcn-Val	PAX	Zajednički troškovi (po PAX)	50	0	2	48	1	30	30	31,25	10,00	35,16	263,67	1.687,50	12.656,25
Autobus	PAX	Zajednički troškovi (po grupi)	50	0	2	48	1.000	1,5	1.500	31,25	10,00	35,16	263,67	1.687,50	12.656,25
Smještaj Bcn	PAX	Pojedinačni troškovi (po PAX)	50	2	0	48	3	40	120	120,00	10,00	135,00	1.012,50	6.480,00	48.600,00
Smještaj Valencija	PAX	Pojedinačni troškovi (po PAX)	50	2	0	48	2	40	80	80,00	10,00	90,00	675,00	4.320,00	32.400,00
Smještaj Porto	PAX	Pojedinačni troškovi (po PAX)	50	2	0	48	2	40	80	80,00	10,00	90,00	675,00	4.320,00	32.400,00
Dnevnice pratitelja	PAX	Zajednički troškovi (po grupi)	50	0	2	48	8	50	400	8,33	10,00	9,38	70,31	450,00	3.375,00
Razgledi gradova	PAX	Zajednički troškovi (po grupi)	50	0	2	48	3	130	390	8,13	10,00	9,14	68,55	438,75	3.290,63
Ukupno										504,79		567,89	4.259,18	27.258,75	204.440,63

Izvor:Izračun autora

[61] Moguća su neznatna odstupanja zbog zaokruživanja rezultata na dvije decimale.

U Tablici 2 korištene su iduće kratice:

- PAX – kratica koju turističke agencije često koriste za broj ljudi u grupi
- gratis partner – u navedenom primjeru na putovanje ide grupa od 50 ljudi među kojima je jedan turistički pratitelj i jedan mladi pratitelj koji ide na obuku; navedene dvije osobe ne plaćaju putovanje, a oznaka gratis partner predstavlja situaciju kada partner (primjerice hotel) daje gratis uslugu za određeni broj ljudi
- gratis agencija – situacija kada prethodno utvrđene dvije osobe imaju gratis uslugu, ali trošak te usluge zajedno snose preostale osobe u grupi
- neto FTC – predstavlja ukupni trošak po putniku za određenu uslugu; trošak za uslugu i dio troška koji snosi za osobe koje imaju gratis usluge.

U planiranoj kalkulaciji pojedinačno su prikazani svi planirani troškovi, ukupni trošak po putniku, te prodajna cijena po putniku i za cijelu grupu iskazana u eurima i kunama.

Primjerice, trošak avio prijevoza po putniku iznosi 145,83 €. Tri avionske karte iznose 140 €, ali svaki putnik snosi jednak dio troška za 2 pratitelja, odakle se dolazi do iznosa od 145,83 €. Na iznos ukupnog troška po putniku agencija obračunava 10% provizije, odnosno dolazi se do iznosa od 160,41 €. Konačno do prodajne cijene po putniku dolazi se na način da se ukupna agencijska provizija oporezuje po stopi od 25%, te se ukupni iznos PDV-a dodjeljuje pojedinom trošku na temelju njegovog udjela u ukupnom trošku po putniku. U navedenom primjeru avio prijevoza iznos PDV-a u prodajnoj cijeni po putniku iznosi 3,65 €, te se dolazi do prodajne cijene od 164,06 €.

Ukupni trošak po putniku iznosi 504,79 € (3.785,93 kn), a ukupni trošak za cijelu grupu 24.230,00 € (181.725,00 kn). Ukupna prodajna cijena po putniku je 567,89 € (4.259,18 kn), dok je ukupna prodajna cijena za cijelu grupu 27.258,75 € (204.440,63 kn).

U Tablici 3 prikazat će se rekapitulacija planirane kalkulacije.

Tablica 3: Rekapitulacija planirane kalkulacije Split-Barcelona-Valencija-Porto-Split nakon ulaska RH u EU

	Ukupno s porezom		Ukupno porez		Neoporezivo		PDV 25% EUR		PDV 25% HRK	
Opis	**EUR**	**HRK**	**EUR**	**HRK**	**Osnovica EUR**	**Osnovica HRK**	**Osnovica**	**Porez**	**Osnovica**	**Porez**
Fakturna cijena po putniku	504,79	3.785,94	0,00	0,00	504,79	3.785,94	0,00	0,00	0,00	0,00
Fakturni iznos - total	24.230,00	181.725,00	0,00	0,00	24.230,00	181.725,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Prodajna cijena po putniku	567,89	4.259,18	12,62	94,65	504,79	3.785,94	50,48	12,62	378,59	94,65
Prodajni iznos - total	27.258,75	204.440,63	605,75	4.543,13	24.230,00	181.725,00	2.423,00	605,75	18.172,50	4.543,13
Razlika u cijeni po putniku	63,10	473,24	12,62	94,65	0,00	0,00	50,48	12,62	378,59	94,65
Razlika u cijeni - total	3.028,75	22.715,63	605,75	4543,13	0,00	0,00	2.423,00	605,75	18.172,50	4.543,13
Razlika u cijeni - neto	2.423,00	18.172,50	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Izvor:Izračun autora

U Tablici 3 prikazane su fakturna cijena po putniku i za cijelu grupu, te prodajne cijene po putniku i za cijelu grupu, iskazane u eurima i kunama. Vidljivo je da se samo agencijska provizija (marža) oporezuje. Razlika u cijeni po putniku je 63,10 € (473,24 kn), a razlika u cijeni za cijelu grupu 3.028,75 € (22.715,63 kn). Iz razlike u cijeni za cijelu grupu izdvoji se iznos PDV-a preračunatom stopom od 20%, te se dolazi do neto iznosa razlike u cijeni od 2.423,00 € (18.172,50 kn).

Kao što je to uobičajeno u turističkom poslovanju, putnici su prije polaska na putovanje dužni platiti cjelokupni iznos putovanja. U tom slučaju putniku se izdaje račun za predujam.

Nakon završetka putovanja radi se konačan obračun aranžmana. Tada se putniku izdaje storno računa za predujam, te konačan račun za pruženu uslugu.

U Tablici 4 prikazat će se obračun aranžmana.

Tablica 4: Obračun aranžmana Split-Barcelona-Valencija-Porto-Split nakon ulaska RH u EU

Usluga			PAX				Ulazna cijena bez PDV-a				Pr.	Prodajna cijena s PDV-om					
Usluga	**J.M.**	**Vrsta usluge**	**Uk.**	**Gr. p.**	**Gr. a.**	**Pl.**	**Kol.**	**Cije-na**	**Iznos**	**Neto FTC**	**(%)**	**Neto PC (EUR)**	**Izlazni PDV (EUR)**	**Cijena (EUR)**	**Cijena (HRK)**	**Iznos (EUR)**	**Iznos (HRK)**
Avio prijevoz	PAX	Zajed. tr. (po PAX)	50	0	2	48	1	140	140	145,83	8,18	157,77	2,98	160,75	1.205,63	7.716,00	57.870,00
Vlak Bcn-Val	PAX	Zajed. tr. (po PAX)	50	0	2	48	1	30	30	31,25	8,19	33,81	0,64	34,45	258,38	1.653,60	12.402,00
Autobus	PAX	Zajed. tr. (po grupi)	50	0	2	48	1.000	1,5	1.500	31,25	8,19	33,81	0,64	34,45	258,38	1.653,60	12.402,00
Smještaj Bcn	PAX	Pojed. tr. (po PAX)	50	2	0	48	3	40	120	120,00	8,19	129,82	2,46	132,28	992,10	6.349,44	47.620,80
Smještaj Val.	PAX	Pojed. tr. (po PAX)	50	2	0	48	2	40	80	80,00	8,18	86,54	1,64	88,18	661,35	4.232,64	31.744,80
Smještaj Porto	PAX	Pojed. tr. (po PAX)	50	2	0	48	2	40	80	80,00	8,18	86,54	1,64	88,18	661,35	4.232,64	31.744,80
Dnev. pratitelja	PAX	Zajed. tr. (po grupi)	50	0	2	48	8	50	400	8,33	8,13	9,01	0,17	9,18	68,85	440,64	3.304,80
Razgledi gradova	PAX	Zajed. tr. (po grupi)	50	0	2	48	3	130	390	8,13	8,22	8,79	0,17	8,96	67,20	430,08	3.225,60
Ulaznice Akvarij Bcn	PAX	Pojed. tr. (po PAX)	50	2	0	48	1	10,42	10,42	10,42	8,01	11,25	0,21	11,46	85,95	550,08	4.125,60
Ukupno										515,21				567,89	4.259,18	27.258,72	204.440,40

Izvor:Izračun autora

U Tablici 4 može se uočiti da se pojavio nepredvidiv trošak (ulaznice za Akvarij u Barceloni). Zbog nepredviđenog kašnjenja aviona, turistička agencija je odlučila pokloniti putnicima ulaznice za Akvarij u Barceloni. Dakle, trošak po putniku i trošak za cijelu grupu rastu, dok prodajne cijene ostaju iste. Sukladno tome, smanjuju se marža i obveza za PDV.

Pojedini trošak treba uvećati razmjerno udjelu ukupnog prihoda u ukupnom trošku i na taj način se dolazi do nove prodajne cijene pojedine usluge, te konačno do jednake prodajne cijene aranžmana po putniku koja iznosi 567,89 € (4.259,18 kn).

U Tablici 5 prikazat će se rekapitulacija aranžmana.

Tablica 5: Rekapitulacija obračuna aranžmana Split-Barcelona-Valencija-Porto-Split nakon ulaska RH u EU

	Ukupno (s porezom)		Ukupno porez		Neoporezivo		PDV 25% EUR		PDV 25% HRK	
Opis	**EUR**	**HRK**	**EUR**	**HRK**	**Osnovica EUR**	**Osnovica HRK**	**Osnovica**	**Porez**	**Osnovica**	**Porez**
Fakturna cijena po putniku	515,21	3.864,08	0,00	0,00	515,21	3.864,08	0,00	0,00	0,00	0,00
Fakturni iznos - total	24.730,08	185.475,84	0,00	0,00	24.730,08	185.475,84	0,00	0,00	0,00	0,00
Prodajna cijena po putniku	567,89	4.259,18	10,54	79,05	515,21	3.864,08	42,15	10,54	316,15	79,05
Prodajni iznos - total	27.258,75	204.440,63	505,92	3.794,40	24.730,08	185.475,84	2.023,20	505,92	15.174,24	3.794,40
Razlika u cijeni po putniku	52,68	395,10	10,54	79,05	0,00	0,00	42,15	10,54	316,15	79,05
Razlika u cijeni - total	2.528,67	18.964,79	505,92	3.794,40	0,00	0,00	2.023,20	505,92	15.174,24	3.794,40
Razlika u cijeni - neto	2.032,20	15.174,24	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Izvor:Izračun autora

Na temelju Tablice 5 uočava se utjecaj troška koji nije previđen kalkulacijom. Pojava novog troška dovela je do porasta fakturne cijene po putniku i za cijelu grupu, a prodajne cijene su ostale iste. Posljedično, došlo je do manje razlike u cijeni po putniku i za grupu, te konačno do manje neto razlike u cijeni. Razlika u cijeni po putniku u kalkulaciji je iznosila 63,10 € (473,24 kn), a razlika u cijeni za cijelu grupu 3.028,75 € (22.715,63 kn). Temeljem obračuna razlika u cijeni po putniku iznosi 52,68 € (395,10 kn), a razlika u cijeni za cijelu grupu 2.528,67 € (18.964,79 kn). Konačno, iznos neto razlike u cijeni temeljem obračuna pada s iznosa od 2.423,00 € (18.172,50 kn) na iznos od 2.032,20 € (15.174,24 kn).

Konačnim obračunom utvrđuje se da je turistička agencija platila veći iznos PDV-a nego što je trebala. Tablica 6 detaljno će prikazati navedenu činjenicu.

Tablica 6: Razlika u cijeni na temelju planirane kalkulacije i konačnog obračuna aranžmana Split-Barcelona-Valencija-Porto-Split nakon ulaska RH u EU

	Planirana kalkulacija		**Konačan obračun**	
	EUR	**HRK**	**EUR**	**HRK**
Razlika u cijeni	3.028,75	22.715,63	2.528,67	18.964,79
Prihod	2.423,00	18.172,50	2.032,20	15.174,24
PDV	605,75	4.543,13	505,92	3.794,40

Izvor:Izračun autora

Padom razlike u cijeni pada i obveza za PDV. U navedenom primjeru turistička agencija je platila veći iznos PDV-a nego što je trebala, odnosno 99,83 € (748,73 kn) više.

4.2.2. OBRAČUNI PRIJE ULASKA RH U EU

Prije ulaska Republike Hrvatske u Europsku uniju turističke agencije nisu primjenjivale poseban postupak oporezivanja. Agencije su mogle priznavati pretporez po ulaznim računima i obračunavale su PDV na izlazne račune. U slučaju kada su imale ulazne račune iz inozemstva tada nisu mogle priznati pretporez.

U Tablici 7 će se prikazati kako se radila kalkulacija za navedeni primjer aranžmana Split-Barcelona-Valencija-Porto-Split prije ulaska RH u EU.

Tablica 7: Planirana kalkulacija Split-Barcelona-Valencija-Porto-Split prije ulaska RH u EU

Usluga			PAX				Ulazna cijena bez PDV-a				Provizija	Prodajna cijena s PDV-om			
Usluga	**J.M.**	**Vrsta usluge**	**Uk.**	**Gratis part.**	**Gratis agen.**	**Pl.**	**Kol.**	**Cijena**	**Iznos**	**Neto FTC**	**(%)**	**Cijena (EUR)**	**Cijena (HRK)**	**Iznos (EUR)**	**Iznos (HRK)**
Avio prijevoz	PAX	Zajednički troškovi (po PAX)	50	0	2	48	1	140	140	145,83	12,50	164,06	1.230,47	7.875,00	59.062,50
Vlak Bcn-Val	PAX	Zajednički troškovi (po PAX)	50	0	2	48	1	30	30	31,25	12,50	35,16	263,67	1.687,50	12.656,25
Autobus	PAX	Zajednički troškovi (po grupi)	50	0	2	48	1.000	1,5	1.500	31,25	12,50	35,16	263,67	1.687,50	12.656,25
Smještaj Bcn	PAX	Pojedinačni troškovi (po PAX)	50	2	0	48	3	40	120	120,00	12,50	135,00	1.012,50	6.480,00	48.600,00
Smještaj Valencija	PAX	Pojedinačni troškovi (po PAX)	50	2	0	48	2	40	80	80,00	12,50	90,00	675,00	4.320,00	32.400,00
Smještaj Porto	PAX	Pojedinačni troškovi (po PAX)	50	2	0	48	2	40	80	80,00	12,50	90,00	675,00	4.320,00	32.400,00
Dnevnice pratitelja	PAX	Zajednički troškovi (po grupi)	50	0	2	48	8	50	400	8,33	12,50	9,37	70,31	450,00	3.375,00
Razgledi gradova	PAX	Zajednički troškovi (po grupi)	50	0	2	48	3	130	390	8,13	12,50	9,14	68,55	438,75	3.290,63
Ukupno										504,79		567,89	4.259,18	27.258,75	204.440,63

Izvor:Izračun autora

U Tablici 7 se mogu uočiti jednaki ulazni troškovi te jednake prodajne cijene aranžmana kao i kod postupka nakon ulaska RH u EU. Do agencijske provizije se došlo na način da je prodajna cijena za cijelu grupu stavljena u omjer s ukupnim troškovima. Pojedini trošak se uvećavao za 12,50% te se došlo do prodajne cijene pojedine usluge te konačno do jednake prodajne cijene po putniku.

Druga alternativa je bila da se uz jednake ulazne troškove koristi ista provizija kao i kod postupka nakon ulaska RH u EU. Na taj način bi se došlo do manje prodajne cijene nego kod postupka nakon ulaska RH u EU.

Rekapitulacija planirane kalkulacije prije ulaska RH u EU prikazat će se u Tablici 8.

Tablica 8: Rekapitulacija planirane kalkulacije Split-Barcelona-Valencija-Porto-Split prije ulaska RH u EU

	Ukupno s porezom		Ukupno porez		Neoporezivo		PDV 25% EUR		PDV 25% HRK	
Opis	**EUR**	**HRK**	**EUR**	**HRK**	**Osnovica EUR**	**Opis**	**Osnovica**	**Porez**	**Osnovica**	**Porez**
Fakturna cijena po putniku	504,79	3.785,94	0,00	0,00	504,79	3.785,94	0,00	0,00	0,00	0,00
Fakturni iznos - total	24.230,00	181.725,00	0,00	0,00	24.230,00	181.725,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Prodajna cijena po putniku	567,89	4.259,18	0,00	0,00	567,89	4.259,18	0,00	0,00	0,00	0,00
Prodajni iznos - total	27.258,75	204.440,63	0,00	0,00	27.258,75	204.440,63	0,00	0,00	0,00	0,00
Razlika u cijeni po putniku	63,10	473,24	0,00	0,00	63,10	473,24	0,00	0,00	0,00	0,00
Razlika u cijeni - total	3.028,75	22.715,63	0,00	0,00	3.028,75	22.715,63	0,00	0,00	0,00	0,00
Razlika u cijeni - neto	3.028,75	22.715,63	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Izvor:Izračun autora

U Tablici 8 prikazane su fakturna cijena po putniku i za cijelu grupu, te prodajne cijene po putniku i za cijelu grupu, iskazane u eurima i kunama. Uočava se da je cijeli iznos razlike u cijeni neoporeziv, za razliku kod postupka nakon ulaska RH u EU. Cijeli iznos je neoporeziv jer se radi o tada inozemnim računima, na koje se nije mogao priznavati pretporez niti se na te usluge obračunavao PDV.

Razlika u cijeni po putniku je 63,10 € (473,24 kn), a razlika u cijeni za cijelu grupu 3.028,75 € (22.715,63 kn). Razlika u cijeni za cijelu grupu ujedno predstavlja i neto razliku u cijeni, odnosno zaradu turističke agencije. Može se uočiti da je zarada kod planirane kalkulacije prije ulaska RH u EU veća od je zarade kod planirane kalkulacije nakon ulaska RH u EU za iznos PDV-a kod planirane kalkulacije nakon ulaska RH u EU.

Nakon završetka putovanja radi se konačan obračun aranžmana, te se putniku izdaje storno račun za predujam i konačan račun.

U Tablici 9 prikazat će se obračun aranžmana.

Tablica 9: Obračun aranžmana Split-Barcelona-Valencija-Porto-Split prije ulaska RH u EU

Usluga			PAX				Ulazna cijena bez PDV-a				Provizija	Prodajna cijena			
Usluga	**J.M.**	**Vrsta usluge**	**Uk.**	**Gr. p.**	**Gr. a.**	**Pl.**	**Kol.**	**Cije-na**	**Iznos**	**Neto FTC**	**(%)**	**Cijena (EUR)**	**Cijena (HRK)**	**Iznos (HRK)**	**Iznos (EUR)**
Avio prijevoz	PAX	Zajednički troškovi (po PAX)	50	0	2	48	1	140	140	145,83	10,23	160,75	1.205,59	7.715,77	57.868,29
Vlak Bcn-Val	PAX	Zajednički troškovi (po PAX)	50	0	2	48	1	30	30	31,25	10,23	34,45	258,34	1.653,38	12.400,35
Autobus	PAX	Zajednički troškovi (po grupi)	50	0	2	48	1.000	1,5	1.500	31,25	10,23	34,45	258,34	1.653,38	12.400,35
Smještaj Bcn	PAX	Pojedinačni troškovi (po PAX)	50	2	0	48	3	40	120	120,00	10,23	132,27	992,03	6.348,98	47.617,34
Smještaj Val.	PAX	Pojedinačni troškovi (po PAX)	50	2	0	48	2	40	80	80,00	10,23	88,18	661,35	4.232,65	31.744,89
Smještaj Porto	PAX	Pojedinačni troškovi (po PAX)	50	2	0	48	2	40	80	80,00	10,23	88,18	661,35	4.232,65	31.744,89
Dnev. pratitelja	PAX	Zajednički troškovi (po grupi)	50	0	2	48	8	50	400	8,33	10,23	9,19	68,89	440,90	3.306,76
Razgledi gradova	PAX	Zajednički troškovi (po grupi)	50	0	2	48	3	130	390	8,13	10,23	8,96	67,17	429,88	3.224,09
Ulaznice Akvarij Bcn	PAX	Pojedinačni troškovi (po PAX)	50	2	0	48	1	10,42	10,42	10,42	10,23	11,48	86,11	551,13	4.133,45
Ukupno										515,21		567,89	4.259,18	27.258,72	204.440,40

Izvor:Izračun autora

U Tablici 9 može se uočiti da se pojavio nepredvidiv trošak (ulaznice za Akvarij u Barceloni). Zbog nepredviđenog kašnjenja aviona, turistička agencija je odlučila pokloniti putnicima ulaznice za Akvarij u Barceloni. Dakle, trošak po putniku i trošak za cijelu grupu rastu, dok prodajne cijene ostaju iste. Sukladno tome, smanjuju se provizija te konačno i zarada.

Pojedini trošak treba uvećati razmjerno udjelu ukupnog prihoda u ukupnom trošku i na taj način se dolazi do nove prodajne cijene pojedine usluge, te konačno do jednake prodajne cijene aranžmana po putniku koja iznosi 567,89 € (4.259,18 kn).

U Tablici 10 prikazat će se rekapitulacija aranžmana.

Tablica 10: Rekapitulacija obračuna aranžmana Split-Barcelona-Valencija-Porto-Split prije ulaska RH u EU

	Ukupno (s porezom)		Ukupno porez		Neoporezivo		PDV 25% EUR		PDV 25% HRK	
Opis	**EUR**	**HRK**	**EUR**	**HRK**	**Osnovica EUR**	**Osnovica HRK**	**Osnovica**	**Porez**	**Osnovica**	**Porez**
Fakturna cijena po putniku	515,21	3.864,08	0,00	0,00	515,21	3.864,08	0,00	0,00	0,00	0,00
Fakturni iznos - total	24.730,00	185.475,00	0,00	0,00	24.730,00	185.475,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Prodajna cijena po putniku	567,89	4.259,18	0,00	0,00	567,89	4.259,18	0,00	0,00	0,00	0,00
Prodajni iznos - total	27.258,72	204.440,40	0,00	0,00	27.258,72	204.440,40	0,00	0,00	0,00	0,00
Razlika u cijeni po putniku	52,68	395,10	0,00	0,00	52,68	395,10	0,00	0,00	0,00	0,00
Razlika u cijeni - total	2.528,72	18.965,40	0,00	0,00	2.528,72	18.965,40	0,00	0,00	0,00	0,00
Razlika u cijeni - neto	2.528,72	18.965,40	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Izvor:Izračun autora

U Tablici 10 uočava se posljedica pojave novog troška (ulaznice za Akvarij u Barceloni) – porast fakturne cijene po putniku i za cijelu grupu, te konstantnost prodajnih cijena. Došlo je do manje razlike u cijeni po putniku i za grupu. Razlika u cijeni po putniku u kalkulaciji je iznosila 63,10 € (473,24 kn), a razlika u cijeni za cijelu grupu 3.028,75 € (22.715,63 kn). Temeljem obračuna razlika u cijeni po putniku iznosi 52,68 € (395,10 kn), a razlika u cijeni za cijelu grupu 2.528,72 € (18.965,40 kn). S obzirom da se navedene usluge prije ulaska RH u EU nisu oporezivale, iznos od 2.528,72 € (18.965,40 kn) bi predstavljao ukupnu zaradu. Navedeni iznos veći je od neto razlike u cijeni u postupku obračuna nakon ulaska RH u EU točno za iznos obveze PDV-a kod postupka obračuna nakon ulaska RH u EU.

4.2.3. RAZLIKA IZMEĐU OBRAČUNA PRIJE I NAKON ULASKA RH U EU

Tablica 11 će prikazati glavne razlike između obračuna prije i nakon ulaska RH u EU.

Tablica 11: Glavne razlike između obračuna prije i nakon ulaska RH u EU[62]

	Prije ulaska RH u EU				**Nakon ulaska RH u EU**			
	Planirana kalkulacija		**Konačni obračun**		**Planirana kalkulacija**		**Konačni obračun**	
	EUR	**HRK**	**EUR**	**HRK**	**EUR**	**HRK**	**EUR**	**HRK**
Razlika u cijeni	3.028,75	22.715,63	2.528,72	18.965,40	3.028,75	22.715,63	2.528,67	18.964,79
Prihod	3.028,75	22.715,63	2.528,72	18.965,40	2.423,00	18.172,50	2.032,20	15.174,24
PDV	0,00	0,00	0,00	0,00	605,75	4.543,13	505,92	3.794,40

Izvor:Izračun autora

Temeljem Tablice 11 uočavaju se glavne razlike između obračuna prije i nakon ulaska RH u EU. Razlike u cijeni na temelju planiranih kalkulacija prije i nakon ulaska RH u EU su jednake, kao i razlike u cijeni na temelju konačnih obračuna. Razlika između obračuna prije i nakon ulaska RH u EU jest što razlike u cijeni kod obračuna prije ulaska RH u EU ujedno predstavljaju i zarade agencije. Dok razlike u cijeni kod obračuna nakon ulaska RH u EU sadržavaju iznos zarade i iznos PDV-a. Do iznosa PDV-a se dođe na način da se ukupna razlika u cijeni oporezuje preračunatom stopom od 20%, odnosno iznos PDV-a se izdvoji iz iznosa razlike u cijeni.

[62] Moguća su neznatna odstupanja zbog zaokruživanja rezultata na dvije decimale.

4.3. PRIMJER ORGANIZIRANOG PUTOVANJA UNUTAR REPUBLIKE HRVATSKE

Turistička agencija "Destinations F-tours d.o.o." organizira putovanje u trajanju od tri dana iz Splita u Hrvatsko zagorje. Putovanje se organizira od dana 1. listopada do 3. listopada 2016. godine. Polazak je iz Splita odakle se autobusom ide u Krapinske toplice gdje će putnici biti smješteni. Drugi dan se ide u razgled Krapine te u posjet dvorcu Trakošćan. Po završetku putovanja putnici se autobusom vraćaju u Split. Planirani troškovi navedenog putovanja su:

- autobus (1.000 km x 11kn/km) – 11.000 kn
- smještaj i korištenje bazena u Krapinskim toplicama (2 noći x 300 kn) – 600 kn
- dnevnice turističkog pratitelja (3 dana x 300 kn/dan) – 900 kn
- razgled Krapine – turistički vodič – 400 kn
- ulaznica za Trakošćan – 30 kn

Na putovanje ide odrasla grupa od 50 ljudi od kojih je jedan turistički pratitelj i jedan mladi turistički pratitelj koji ide na obuku.

4.3.1. OBRAČUNI NAKON ULASKA RH U EU

Prije početka putovanja agencija na temelju prethodnog iskustva izrađuje planiranu kalkulaciju te na temelju kalkulacije utvrđuje prodajnu cijenu putovanja.

U Tablici 12 prikazat će se planirana kalkulacija aranžmana Hrvatsko zagorje.

Tablica 12: Planirana kalkulacija aranžmana Hrvatsko zagorje nakon ulaska RH u EU

Usluga			PAX				Ulazna cijena bez PDV-a				Provizija	Prodajna cijena s PDV-om	
Usluga	**J.M.**	**Vrsta usluge**	**Ukupno**	**Gratis partner**	**Gratis agencija**	**Plaćaju**	**Količina**	**Cijena**	**Iznos**	**Neto FTC**	**(%)**	**Cijena**	**Iznos**
Autobus	PAX	Zajednički troškovi (po grupi)	50	0	2	48	1.000	11	11.000	229,17	10,00	257,81	12.375,00
Smještaj Krapinske toplice	PAX	Pojedinačni troškovi (po PAX)	50	2	0	48	2	300	600	600,00	10,00	675,00	32.400,00
Dnevnice pratitelja	PAX	Zajednički troškovi (po grupi)	50	0	2	48	3	300	900	18,75	10,00	21,09	1.012,50
Razgled Krapina	PAX	Zajednički troškovi (po grupi)	50	0	2	48	1	400	400	8,33	10,00	9,38	450,00
Ulaznice Trakošćan	PAX	Pojedinačni troškovi (po PAX)	50	0	2	48	1	30	30	31,25	10,00	35,16	1.687,50
Ukupno										887,50		998,44	47.925,00

Izvor:Izračun autora

U Tablici 12 prikazani su svi planirani troškovi, ukupni trošak po putniku te prodajna cijena po putniku i za cijelu grupu.

Primjerice, trošak autobusa po putniku iznosi 229,17 kn. Planira se da će biti potrebno autobusom prijeći 1.000 km, a cijena autobusa je 11 kn/km. Ukupni trošak za autobus iznosi 11.000 kn, te se dijeli na 48 putnika (plaćaju i dio za 2 pratitelja) i dolazi do iznosa od 229,17 kn po putniku. Na iznos ukupnog troška po putniku agencija obračunava 10% provizije, te se dolazi do iznosa 252,09 kn. Konačno do prodajne cijene po putniku dolazi se na način da se ukupna agencijska provizija oporezuje po stopi od 25%, te se ukupni iznos PDV-a dodjeljuje pojedinom trošku na temelju njegovog udjela u ukupnom trošku po putniku. U primjeru troška autobusa iznos PDV-a u prodajnoj cijeni po putniku iznosi 5,73 kn, te se dolazi do prodajne cijene od 257,81 kn.

Ukupni trošak po putniku iznosi 887,50 kn, a ukupni trošak za cijelu grupu 42.600,00 kn. Ukupna prodajna cijena po putniku je 998,44 kn, dok je ukupna prodajna cijena za cijelu grupu 47.925,00 kn.

U Tablici 13 prikazat će se rekapitulacija planirane kalkulacije.

Tablica 13: Rekapitulacija planirane kalkulacije aranžmana Hrvatsko zagorje nakon ulaska RH u EU

	Ukupno s porezom	**Ukupno porez**	**Neoporezivo**	**PDV 25%**	
	HRK	**HRK**	**Osnovica**	**Osnovica**	**Porez**
Fakturna cijena po putniku	887,50	0,00	887,50	0,00	0,00
Fakturni iznos - total	42.600,00	0,00	42.600,00	0,00	0,00
Prodajna cijena po putniku	998,44	22,19	887,50	88,75	22,19
Prodajni iznos - total	47.925,00	1.065,12	42.600,00	4.260,00	1.065,12
Razlika u cijeni po putniku	110,94	22,19	0,00	88,75	22,19
Razlika u cijeni - total	5.325,00	1.065,12	0,00	4.260,00	1.065,12
Razlika u cijeni - neto	4.260,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Izvor:Izračun autora

U Tablici 13 prikazane su fakturna cijena po putniku i za cijelu grupu, te prodajne cijene po putniku i za cijelu grupu. Može se uočiti da se samo iznos agencijske provizije (marže) oporezuje. Razlika u cijeni po putniku je 110,94 kn, a razlika u cijeni za cijelu grupu 5.325,00 kn. Iz razlike u cijeni za cijelu grupu izdvoji se iznos PDV-a preračunatom stopom od 20%, te se dolazi do neto iznosa razlike u cijeni od 4.260,00 kn.

Nakon završetka putovanja radi se konačan obračun aranžmana.

U Tablici 14 prikazat će se obračun aranžmana.

Tablica 14: Obračun aranžmana Hrvatsko zagorje nakon ulaska RH u EU

Usluga			PAX				Ulazna cijena bez PDV-a				Provizija	Prodajna cijena s PDV-om			
Usluga	**J.M.**	**Vrsta usluge**	**Uk.**	**Gr. p.**	**Gr. a.**	**Pl.**	**Kol.**	**Cije-na**	**Iznos**	**Neto FTC**	**(%)**	**Neto PC**	**Izlazni PDV**	**Cijena**	**Iznos**
Autobus	PAX	Zajednički troškovi (po grupi)	50	0	2	48	1.000	11	11.000	229,17	5,96	242,83	3,42	246,25	11.820,20
Smještaj Krapinske toplice	PAX	Pojedinačni troškovi (po PAX)	50	2	0	48	2	300	600	600,00	5,96	635,78	8,95	644,73	30.946,97
Dnevnice pratitelja	PAX	Zajednički troškovi (po grupi)	50	0	2	48	3	300	900	18,75	5,96	19,87	0,28	20,15	967,09
Razgled Krapina	PAX	Zajednički troškovi (po grupi)	50	0	2	48	1	400	400	8,33	5,96	8,83	0,12	8,95	429,65
Ulaznice Trakošćan	PAX	Pojedinačni troškovi (po PAX)	50	0	2	48	1	30	30	31,25	5,96	33,11	0,47	33,58	1.611,82
Ulaznice Muzej krapinskih neandertalaca	PAX	Pojedinačni troškovi (po PAX)	50	0	2	48	1	40	40	41,67	5,96	44,16	0,62	44,78	2.149,27
Ukupno										929,17		984,58	13,86	998,44	47.925,00

Izvor:Izračun autora

U Tablici 14 vidimo neplanirani trošak (ulaznice za Muzej krapinskih neandertalaca). Naime, zbog nepoznatih razloga dio bazena u hotelu nije otvoren za goste u određenom razdoblju. Turistička agencija je odlučila pokloniti putnicima posjet Muzeju krapinskih neandertalaca kao znak isprike zbog ograničenih sadržaja u hotelu. Posljedično, raste trošak po putniku i trošak za cijelu grupu, a prodajne cijene ostaju jednake. Marža i obveza za PDV se smanjuju.

Uvećanjem pojedinog troška razmjerno udjelu ukupnog prihoda u ukupnom trošku dolazi se do nove prodajne cijene pojedine usluge, te konačno i do prodajne cijene aranžmana po putniku koja iznosi 998,44 kn.

U Tablici 15 prikazat će se rekapitulacija aranžmana.

Tablica 15: Rekapitulacija obračuna aranžmana Hrvatsko zagorje nakon ulaska RH u EU

	Ukupno s porezom	Ukupno porez	Neoporezivo	PDV 25%	
	HRK	HRK	Osnovica	Osnovica	Porez
Fakturna cijena po putniku	929,17	0,00	929,17	0,00	0,00
Fakturni iznos - total	44.600,16	0,00	44.600,16	0,00	0,00
Prodajna cijena po putniku	998,44	13,86	929,17	55,41	13,68
Prodajni iznos - total	47.925,00	665,28	44.600,16	2.659,68	665,28
Razlika u cijeni po putniku	69,27	13,86	0,00	55,41	13,86
Razlika u cijeni - total	3.324,84	665,28	0,00	2.659,68	665,28
Razlika u cijeni - neto	2.659,68	0,00	0,00	0,00	0,00

Izvor:Izračun autora

Na temelju Tablice 15 uočava se utjecaj troška koji nije previđen kalkulacijom. Pojava novog troška dovela je do porasta fakturne cijene po putniku i za cijelu grupu, a prodajne cijene su ostale jednake. Posljedično, došlo je do manje razlike u cijeni po putniku i za grupu, te konačno do manje neto razlike u cijeni. Razlika u cijeni po putniku u planiranoj kalkulaciji je iznosila 110,94 kn, a razlika u cijeni za cijelu grupu 5.325,00 kn. Temeljem obračuna razlika

u cijeni po putniku iznosi 69,27 kn, a razlika u cijeni za cijelu grupu 3.324,84 kn. Konačno, iznos neto razlike u cijeni temeljem obračuna pada s iznosa 4.260,00 kn na iznos od 2.659,68 kn.

Konačnim obračunom utvrđuje se da je turistička agencija platila veći iznos PDV-a nego što je trebala. Tablica 16 detaljno će prikazati navedenu činjenicu.

Tablica 16: Razlika u cijeni na temelju planirane kalkulacije i konačnog obračuna aranžmana Hrvatsko zagorje nakon ulaska RH u EU

	Planirana kalkulacija	Konačan obračun
Razlika u cijeni	5.325,00	3.324,84
Prihod	4.260,00	2.659,68
PDV	1.065,12	665,28

Izvor: Izračun autora

Padom razlike u cijeni pada i obveza za PDV. U navedenom primjeru turistička agencija je platila 399,84 kn više PDV-a nego što je trebala.

4.3.2. OBRAČUNI PRIJE ULASKA RH U EU

Prije ulaska Republike Hrvatske u Europsku uniju turističke agencije nisu primjenjivale poseban postupak oporezivanja. Agencije su mogle priznavati pretporez po ulaznim računima i obračunavale su PDV na izlazne račune.

U Tablici 17 prikazat će se planirana kalkulacija prije ulaska RH u EU.

Tablica 17: Planirana kalkulacija aranžmana Hrvatsko zagorje prije ulaska RH u EU

Usluga			PAX				Ulazna cijena s PDV-om						Provizija		Prodajna cijena s PDV-om			
Usluga	**J.M.**	**Vrsta usl.**	**Uk.**	**G. p.**	**G. a.**	**Pl.**	**Kol.**	**Cije-na**	**Iznos**	**Neto FTC**	**Pre-tporez**	**Bruto FTC**	**(%)**	**HRK**	**Osno-vica**	**PDV**	**Cijena**	**Iznos**
Autobus	PAX	Zaj. tr. (po grupi)	50	0	2	48	1.000	11	11.000	183,34	45,83	229,17	12,50	22,92	206,25	51,56	257,82	12.375,18
Smještaj Krap. toplice	PAX	Poj. tr. (po PAX)	50	2	0	48	2	300	600	545,45	54,55	600,00	12,50	68,18	613,64	61,36	675,00	32.400,00
Dnevni-ce pratitelja	PAX	Zaj. tr. (po grupi)	50	0	2	48	3	300	900	15,00	3,75	18,75	12,50	1,88	16,88	4,22	21,09	1.012,50
Razgled Krapina	PAX	Zaj. tr. (po grupi)	50	0	2	48	1	400	400	6,66	1,67	8,33	12,50	0,83	7,50	1,87	9,37	449,82
Ulaznice Trako-šćan	PAX	Poj. tr. (po PAX)	50	0	2	48	1	30	30	25,00	6,25	31,25	12,50	3,13	28,13	7,03	35,16	1.687,50
Ukupno										775,45	112,05	887,50		96,93	872,39	126,05	998,44	47.925,00

Izvor: Izračun autora

U Tablici 17 se mogu uočiti jednaki ulazni troškovi te jednake prodajne cijene aranžmana kao i kod postupka nakon ulaska RH u EU. Do agencijske provizije se došlo na način da je prodajna cijena za cijelu grupu stavljena u omjer s ukupnim troškovima. Pojedini trošak se uvećavao za 12,50% te se došlo do prodajne cijene pojedine usluge te konačno do jednake prodajne cijene po putniku.

Druga alternativa je bila da se uz jednake ulazne troškove koristi ista provizija kao i kod postupka nakon ulaska RH u EU. Na taj način bi se došlo do manje prodajne cijene nego kod postupka nakon ulaska RH u EU.

S obzirom da su svi računi za usluge iz RH, agencija može priznati pretporez.

Trošak za određenu uslugu se dijeli na osnovicu i pretporez, te se na osnovicu dodaje provizija od 12,50%. Na taj način se dolazi do osnovice izlaznog računa na koju se obračunava PDV. Osnovica i odgovarajući PDV zajedno čine prodajnu cijenu pojedine usluge, a prodajne cijene svih pojedinih usluga čine prodajnu cijenu aranžmana.

Sve usluge oporezuju se po stopi od 25% osim usluge smještaja. Usluga smještaja oporezivala se po stopi od 10% prije ulaska RH u EU.[63]

Rekapitulacija planirane kalkulacije prije ulaska RH u EU prikazat će se u Tablici 18.

Tablica 18: Rekapitulacija planirane kalkulacije aranžmana Hrvatsko zagorje prije ulaska RH u EU

	Ukupno s porezom	**Ukupno porez**	**Neoporezivo**	**PDV 10%**		**PDV 25%**	
	HRK	**HRK**	**Osnovica**	**Osnovica**	**Porez**	**Osnovica**	**Porez**
Fakturna cijena po putniku	887,50	112,05	0,00	545,45	54,55	230,00	57,50
Fakturni iznos - total	42.600,00	5.378,18	0,00	26.181,82	2.618,18	11.040,00	2.760,00
Prodajna cijena po putniku	998,44	126,05	0,00	613,64	61,36	258,75	64,49
Prodajni iznos - total	47.925,00	6.050,45	0,00	29.454,55	2.945,45	12.420,00	3.105,00
Razlika u cijeni po putniku	110,94	14,00	0,00	68,19	6,81	28,75	7,19

[63] Od dana 1.1.2014. godine primjenjuje se stopa od 13%.

Razlika u cijeni - total	5.325,00	672,27	0,00	3.272,73	327,27	1.380,00	345,00
Razlika u cijeni - neto	4.652,73	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Izvor:Izračun autora

U Tablici 18 prikazane su fakturna cijena po putniku i za cijelu grupu, te prodajne cijene po putniku i za cijelu grupu.

Razlika u cijeni po putniku je 110,94 kn, a razlika u cijeni za cijelu grupu 5.325,00 kn. Neto razlika u cijeni iznosi 4.652,73 kn. Može se uočiti da je zarada kod planirane kalkulacije prije ulaska RH u EU veća od je zarade kod planirane kalkulacije nakon ulaska RH u EU, te da je manja obveza za PDV.

Nakon završetka putovanja radi se konačan obračun aranžmana, te se putniku izdaje storno račun za predujam i konačan račun.

U Tablici 19 prikazat će se obračun aranžmana.

Tablica 19: Obračun aranžmana Hrvatsko zagorje prije ulaska RH u EU

Usluga			PAX				Ulazna cijena bez PDV-a						Provizija		Prodajna cijena s PDV-om			
Usluga	**J.M.**	**Vrsta usl.**	**Uk.**	**Gr. p.**	**Gr. a.**	**Pl.**	**Kol.**	**Cije-na**	**Iznos**	**Neto FTC**	**Pre-tporez**	**Bruto FTC**	**(%)**	**HRK**	**Osno-vica**	**PDV**	**Cijena**	**Iznos**
Autobus	PAX	Zaj. tr. (po grupi)	50	0	2	48	1.000	11	11.000	183,34	45,83	229,17	7,45	13,67	197,00	49,25	246,25	11.820,23
Smještaj Krapinske toplice	PAX	Poj. tr. (po PAX)	50	2	0	48	2	300	600	545,45	54,55	600,00	7,45	40,66	586,12	58,61	644,73	30.947,05
Dnevnice pratitelja	PAX	Zaj. tr. (po grupi)	50	0	2	48	3	300	900	15,00	3,75	18,75	7,45	1,12	16,12	4,03	20,15	967,10
Razgled Krapina	PAX	Zaj. tr. (po grupi)	50	0	2	48	1	400	400	6,66	1,67	8,33	7,45	0,50	7,16	1,79	8,95	429,65
Ulaznice Trakošćan	PAX	Poj. tr. (po PAX)	50	0	2	48	1	30	30	25,00	6,25	31,25	7,45	1,86	26,86	6,72	33,58	1.611,83
Ulaznice Muzej krap. neand.	PAX	Poj. tr. (po PAX)	50	0	2	48	1	40	40	33,34	8,33	41,67	7,45	2,49	35,82	8,96	44,78	2.149,27
Ukupno										808,79	120,38	929,17		60,30	869,09	129,35	998,44	47.925,12

Izvor:Izračun autora

U Tablici 19 može se uočiti da se pojavio nepredvidiv trošak (ulaznice za Muzej krapinskih neandertalaca). Naime, zbog nepoznatih razloga dio bazena u hotelu nije otvoren za goste u određenom razdoblju. Turistička agencija je odlučila pokloniti putnicima posjet Muzeju krapinskih neandertalaca kao znak isprike zbog ograničenih sadržaja u hotelu. Dakle, trošak po putniku i trošak za cijelu grupu rastu, dok prodajne cijene ostaju iste. Sukladno tome, smanjuju se provizija te konačno i zarada.

Pojedini trošak treba uvećati razmjerno udjelu ukupnog prihoda u ukupnom trošku i na taj način se dolazi do nove prodajne cijene pojedine usluge, te konačno do jednake prodajne cijene aranžmana po putniku koja iznosi 998,44 kn.

U Tablici 20 prikazat će se rekapitulacija aranžmana.

Tablica 20: Rekapitulacija obračuna aranžmana Hrvatsko zagorje prije ulaska RH u EU

	Ukupno s porezom	**Ukupno porez**	**Neoporezivo**	**PDV 10%**		**PDV 25%**	
	HRK	**HRK**	**Osnovica**	**Osnovica**	**Porez**	**Osnovica**	**Porez**
Fakturna cijena po putniku	929,17	120,38	0,00	545,45	54,55	263,34	65,83
Fakturni iznos - total	44.600,16	5.778,21	0,00	26.181,82	2.618,18	12.640,13	3.160,03
Prodajna cijena po putniku	998,44	129,35	0,00	586,12	58,61	282,97	70,74
Prodajni iznos - total	47.925,12	6.208,98	0,00	28.133,68	2.813,37	13.582,45	3.395,61
Razlika u cijeni po putniku	69,27	8,97	0,00	40,67	4,06	19,63	4,91
Razlika u cijeni - total	3.324,96	430,77	0,00	1.951,86	195,19	942,32	235,58
Razlika u cijeni - neto	2.894,18	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Izvor: Izračun autora

U Tablici 20 uočava se posljedica pojave novog troška (ulaznice za Muzej krapinskih neandertalaca) – porast fakturne cijene po putniku i za cijelu grupu, te konstantnost prodajnih cijena. Došlo je do manje razlike u cijeni po putniku i za grupu. Razlika u cijeni po putniku u

kalkulaciji je iznosila 110,94 kn, a razlika u cijeni za cijelu grupu 5.325,00 kn. Temeljem obračuna razlika u cijeni po putniku iznosi 69,27 kn, a razlika u cijeni za cijelu grupu 3.324,96 kn. Neto razlika u cijeni planirane kalkulacije iznosila je 4.652,73 kn, dok neto razlika u cijeni na temelju konačnog obračuna iznosi 2.894,18 kn.

Konačnim obračunom utvrđuje se da je turistička agencija platila veći iznos PDV-a nego što je trebala. Tablica 21 detaljno će prikazati navedenu činjenicu.

Tablica 21: Razlika u cijeni na temelju planirane kalkulacije i konačnog obračuna aranžmana Hrvatsko zagorje prije ulaska RH u EU

	Planirana kalkulacija	Konačan obračun
Razlika u cijeni	5.325,00	3.324,96
Prihod	4.652,73	2.894,19
PDV	672,27	430,77

Izvor: Izračun autora

Padom razlike u cijeni pada i obveza za PDV. U navedenom primjeru turistička agencija je platila 241,15 kn više PDV-a nego što je trebala.

4.3.3. RAZLIKA IZMEĐU OBRAČUNA PRIJE I NAKON ULASKA RH U EU

Tablica 22 će prikazati glavne razlike između obračuna prije i nakon ulaska RH u EU.

Tablica 22: Glavne razlike između obračuna prije i nakon ulaska RH u EU[64]

	Prije ulaska RH u EU		Nakon ulaska RH u EU	
	Planirana kalkulacija	**Konačni obračun**	**Planirana kalkulacija**	**Konačni obračun**
Razlika u cijeni	5.325,00	3.324,96	5.325,00	3.324,84
Prihod	4.652,73	2.894,19	4.260,00	2.659,68
PDV	672,27	430,77	1.065,12	665,28

Izvor: Izračun autora

Temeljem Tablice 22 uočavaju se glavne razlike između obračuna prije i nakon ulaska RH u EU. Razlike u cijeni na temelju planiranih kalkulacija prije i nakon ulaska RH u EU su

[64] Moguća se neznatna odstupanja zbog zaokruživanja rezultata na dvije decimale.

jednake, kao i razlike u cijeni na temelju konačnih obračuna. Razlike u cijeni kod obračuna sadržavaju iznos zarade i iznos PDV-a. U odnosu na situaciju nakon ulaska u EU, prije ulaska RH u EU zarade agencije su bile veće, a obveza za PDV manja.

5. ZAKLJUČAK

Porastom turističke potražnje i turističke ponude pojavile su se turističke agencije kao posrednici između turističke potražnje i turističke ponude. Korisnici usluga turističke agencije (putnici) izloženi su specifičnim rizicima koji proizlaze iz karakteristika turizma i turističkog tržišta, posebno udaljenosti turističke ponude od turističke potražnje te funkcija turističke agencije na tom tržištu. Najznačajniji propisi kojima se putnici u Republici Hrvatskoj štite od tih rizika i posljedica njihova nastupa su ZPUT, koji uređuje način i uvjete obavljanja djelatnosti turističke agencije, te ZOO koji u posebnom dijelu uređuje ugovore o putovanju.

Pristupanjem Republike Hrvatske Europskoj uniji došlo je do velikih i značajnih promjena u računovodstvenom poslovanju turističkih agencija, te je i sami cilj rada bio prikazati navedene specifičnosti.

Postupak oporezivanja usluga turističke agencije ovisi o načinu na koji turistička agencija posluje. Ukoliko turistička agencija tijekom pružanja usluga koristi vlastite usluge, te usluge se oporezuju po redovitom postupku, odnosno oporezuju se PDV-om po stopi od 13% ili 25%. Kada turistička agencija koristi usluge drugih poreznih obveznika i pruža uslugu aranžmana u RH ili unutar EU, tada je obvezna primijeniti poseban postupak oporezivanja turističke agencije, te nema pravo izbora poreznog položaja. Ukoliko agencija te aranžmane pruži izvan EU, tada se agencija promatra kao posrednik i ta usluga posredovanja oslobođena je PDV-a. U slučaju kada agencija djeluje kao posrednik između iznajmljivača i korisnika usluge, tada se na pruženu uslugu obračunava PDV ukoliko je iznajmljivač obveznik PDV-a, dok se na uslugu posredovanja primjenjuje PDV po stopi od 25%.

Posebni postupak oporezivanja turističke agencije značajna je pomoć u poslovanju turističkih agencija, jer promatra čitav spektar usluga primljenih od drugih poreznih obveznika kao jedinstvenu uslugu s jedinstvenim poreznim tretmanom, te smanjuje slučajeve kada se turistička agencija treba registrirati za potrebe PDV-a u državama članicama Europske unije gdje nema sjedište ili podružnicu i značajno pojednostavljuje postupak obračuna PDV-a.

Na primjeru turističke agencije "Destinations F-tours d.o.o." moglo se zaključiti da je uvođenje posebnog postupka oporezivanja utjecalo na zaradu turističke agencije na način da se zarada smanjila. Također je potvrđeno da postoji razlika između turističkih aranžmana unutar Europske unije te turističkih aranžmana unutar Republike Hrvatske.

Prije ulaska RH u EU, pri organiziranju aranžmana unutar Europske unije, nije bilo pretporeza pri računima iz zemalja EU. Isto tako agencija nije obračunavala PDV na svojim uslugama. Tako da je cijeli iznos razlike u cijeni ujedno predstavljao i zaradu agencije. Nakon ulaska RH u EU, pri organiziranju aranžmana unutar Europske unije, turistička agencija oporezuje samo maržu (razliku u cijeni) preračunatom stopom od 20%. Razlika u cijeni više ne predstavlja samo zaradu agencije već i odgovarajući iznos PDV-a. Iako je iznos razlike u cijeni u oba slučaja bio jednak, ulaskom RH u EU smanjila se zarada agencije na aranžmanima unutar EU i to za iznos obveze za PDV.

Prije ulaska RH u EU, pri organiziranju aranžmana unutar Republike Hrvatske, priznavao se pretporez na ulaznim računima za usluge. Također je agencija obračunavala odgovarajući iznos PDV-a pri izdavanju računa kupcima. S obzirom da je agencija mogla priznati odgovarajući iznos pretporeza po ulaznim računima te je morala platiti odgovarajući iznos PDV-a, agencija je imala obvezu platiti samo razliku između poreza i pretporeza. Razlika u cijeni je sadržavala iznos zarade agencije i obveze za PDV. Nakon ulaska RH u EU, pri organiziranju aranžmana unutar Republike Hrvatske, turistička agencija oporezuje samo maržu (razliku u cijeni) preračunatom stopom od 20%. Razlika u cijeni i sad sadržava iznos zarade agencije i iznos obveze za PDV. Iako je iznos razlike u cijeni u oba slučaja bio jednak te je u oba slučaja sadržavao i iznos obveze za PDV, ulaskom RH u EU smanjila se zarada agencije na aranžmanima unutar RH jer je iznos obveze za PDV postao veći.

LITERATURA

KNJIGE

1. Galić, S., 2015. Oporezivanje PDV-om u poslovanju putničkih agencija, u: Aljinović Barać, Ž. ur. *Računovodstvo, revizija, financije i porezi u praksi - zbornik radova,* Split: Udruga računovođa i financijskih djelatnika Split, pp. 81-94.
2. Markota, Lj. ur. 2015. *Porez na dodanu vrijednost - primjena u praksi,* 7. izd. Zagreb: RRiF plus d.o.o..
3. Petrić, L., 2003. *Osnove turizma*, Split: Ekonomski fakultet u Splitu.
4. Petrić, L., 2011. *Upravljanje turističkom destinacijom: načela i praksa*, Split: Ekonomski fakultet u Splitu.

ČLANCI

5. Baica, N., 2015. Poslovanje putničkih agencija - porezni aspekt. *Računovodstvo i porezi u praksi*, Vol. 4, pp. 52-68.
6. Cutvarić, M., 2014. Obračun PDV-a u djelatnosti turističkih agencija. *RIF*, Vol. 7, pp. 66-75.
7. Gorenc, V., 2011. Turistički ugovori - općenito. *Pravo i porezi*, No. 1, pp. 3-7.
8. Javor, Lj., 2013. Posebni postupak oporezivanja putničkih agencija. *RRiF*, No. 8, pp. 49-60.
9. Markota, Lj., 2015. Oporezivanje usluge smještaja, ugostiteljske usluge i posebni postupak oporezivanja putničkih agencija. *RRiF*, Vol. 5, pp.67-90.
10. Pešutić, A., 2014. Zaštita korisnika usluga turističke agencije u RH. *Pravo i porezi*, Vol. 11, pp. 10-24.
11. Puškar, I., Vitner Marković, S., 2012. Uloga boravišne pristojbe u poslovanju turističkih agencija u Republici Hrvatskoj, u Zbornik Veleučilišta u Karlovcu, pp. 195-200.

INTERNET IZVORI

12. Destinations F-tours d.o.o., [Internet], raspoloživo na: http://www.f-tours.hr/, [14.8.2016.]
13. Ministarstvo financija, Porezna uprava, Oporezivanje putničkih agencija, KLASA: 410-19/14-01/2990, UR. BROJ: 531-07-21-01/15-5 od 5. siječnja 2015., [Internet],

raspoloživo na: http://www.porezna-uprava.hr/HR_publikacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=19183, [19.8.2015.]

14. Ministarstvo financija, Porezna uprava, Posebni postupak oporezivanja PDV-om putničkih agencija od 1. srpnja 2013., KLASA: 410-19/13-01/251, UR. BROJ: 531-07-21-01/13-01 od 31. srpnja 2013., [Internet], raspoloživo na: http://www.porezna-uprava.hr/HR_publikacije/Lists/mislenje33/Display.aspx?id=18695, [19.1.2016.]
15. Sudski registar, [Internet], raspoloživo na: https://sudreg.pravosudje.hr/registar/f?p=150:28:0::NO:28:P28_SBT_MBS:060333584, [14.8.2016.]
16. Uredba o utvrđivanju visine boravišne pristojbe za 2016., [Internet], raspoloživo na: http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2015_07_76_1446.html, [9.2.2016.]
17. Zakon o boravišnoj pristojbi, [Internet], raspoloživo na: http://www.zakon.hr/z/662/Zakon-o-boravišnoj-pristojbi, [2.2.2016.]
18. Zakon o obveznim odnosima, [Internet], raspoloživo na: http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2005_03_35_707.html, [8.2.2016.]
19. Zakon o porezu na dodanu vrijednost, [Internet], raspoloživo na: http://www.zakon.hr/z/186/Zakon-o-porezu-na-dodanu-vrijednost, [8.2.2016.]
20. Zakon o pružanju usluga u turizmu, [Internet], raspoloživo na: http://www.zakon.hr/z/343/Zakon-o-pružanju-usluga-u-turizmu, [7.2.2016.]

POPIS TABLICA

Tablica 1: Osnovni podaci o turističkoj agenciji "Destinations F-tours d.o.o." 31

Tablica 2: Planirana kalkulacija Split-Barcelona-Valencija-Porto-Split nakon ulaska RH u EU 33

Tablica 3: Rekapitulacija planirane kalkulacije Split-Barcelona-Valencija-Porto-Split nakon ulaska RH u EU 35

Tablica 4: Obračun aranžmana Split-Barcelona-Valencija-Porto-Split nakon ulaska RH u EU 37

Tablica 5: Rekapitulacija obračuna aranžmana Split-Barcelona-Valencija-Porto-Split nakon ulaska RH u EU 39

Tablica 6: Razlika u cijeni na temelju planirane kalkulacije i konačnog obračuna aranžmana Split-Barcelona-Valencija-Porto-Split nakon ulaska RH u EU 40

Tablica 7: Planirana kalkulacija Split-Barcelona-Valencija-Porto-Split prije ulaska RH u EU 41

Tablica 8: Rekapitulacija planirane kalkulacije Split-Barcelona-Valencija-Porto-Split prije ulaska RH u EU 43

Tablica 9: Obračun aranžmana Split-Barcelona-Valencija-Porto-Split prije ulaska RH u EU 45

Tablica 10: Rekapitulacija obračuna aranžmana Split-Barcelona-Valencija-Porto-Split prije ulaska RH u EU 47

Tablica 11: Glavne razlike između obračuna prije i nakon ulaska RH u EU 48

Tablica 12: Planirana kalkulacija aranžmana Hrvatsko zagorje nakon ulaska RH u EU 50

Tablica 13: Rekapitulacija planirane kalkulacije aranžmana Hrvatsko zagorje nakon ulaska RH u EU 51

Tablica 14: Obračun aranžmana Hrvatsko zagorje nakon ulaska RH u EU 53

Tablica 15: Rekapitulacija obračuna aranžmana Hrvatsko zagorje nakon ulaska RH u EU ... 54

Tablica 16: Razlika u cijeni na temelju planirane kalkulacije i konačnog obračuna aranžmana Hrvatsko zagorje nakon ulaska RH u EU 55

Tablica 17: Planirana kalkulacija aranžmana Hrvatsko zagorje prije ulaska RH u EU 56

Tablica 18: Rekapitulacija planirane kalkulacije aranžmana Hrvatsko zagorje prije ulaska RH u EU 57
Tablica 19: Obračun aranžmana Hrvatsko zagorje prije ulaska RH u EU 59
Tablica 20: Rekapitulacija obračuna aranžmana Hrvatsko zagorje prije ulaska RH u EU 60
Tablica 21: Razlika u cijeni na temelju planirane kalkulacije i konačnog obračuna aranžmana Hrvatsko zagorje prije ulaska RH u EU 61
Tablica 22: Glavne razlike između obračuna prije i nakon ulaska RH u EU 61

SAŽETAK

Specifičnosti računovodstva kod turističkih agencija podrazumijevaju uvođenje posebnog postupka oporezivanja te promatranje čitavog spektra usluga primljenih od drugih poreznih obveznika kao jedinstvenu uslugu s jedinstvenim poreznim tretmanom. Rad daje uvid u teorijska i praktična objašnjenja posebnog postupka oporezivanja s osvrtom na poslovanje turističke agencije Destinations F-tours d.o.o. U teorijskom dijelu utvrđuju se specifičnosti računovodstva turističkih agencija. U empirijskom dijelu rada, na primjeru turističke agencije Destinations F-tours d.o.o., ukazano je na razliku između računovodstvenih specifičnosti prije i nakon ulaska RH u EU. Rezultati istraživanja ukazuju da je uvođenje posebnog postupka oporezivanja negativno utjecalo na zarade turističkih agencija, ali i da je pojednostavnilo postupak obračuna PDV-a.

Ključne riječi: poseban postupak oporezivanja, jedinstvena usluga, Destinations F-tours d.o.o.

SUMMARY

Specifics in accounting of travel agencies include the special scheme and observation of the entire spectrum of services received from other taxpayers as a single service transaction with a unique tax treatment. The paper provides an insight into theoretical and practical explanation of the special scheme with regard to the way of doing business of travel agency Destinations F-Tours Ltd. The theoretical part sets out the definition of the specifics in accounting of travel agencies. In the empirical part of the paper, using the example of a travel agency Destinations F-Tours Ltd., the difference between the accounting specifics, before and after Croatia became a member of European Union, were pointed out. The research results indicate that the introduction of a special scheme adversely affected the earnings of travel agencies, but also it made simpler the process of calculating VAT.

Key words: the special scheme, a single service transaction, Destinations F-tours Ltd.