



SEKTOR ZA POREZE

Broj: 17-3003-1/06

Datum: 18.05.2006. godine

SVIM ORGANIZACIONIM JEDINICAMA SEKTORA ZA POREZE

PREDMET: Usluge posredovanja u prodaji pre paid kartica, objašnjenje

U vezi sa pružanjem usluga posredovanja u prodaji pre-paid kartica, vaučera ili bonova za dopunu (u daljnjem tekstu: pre paid kartice) za usluge mobilne telefonije koje pružaju registrirani i ovlašteni (licencirani) operateri, a cilju jednoobraznog pristupa u pogledu oporezivanja PDV-om, dajem sljedeće objašnjenje:

Licencirani operateri su jedini registrirani operateri za pružanje usluga mobilne telefonije, i niko drugi ne može pružati navedene usluge niti ostvarivati prihode po osnovu pružanja istih.

Ovlašteni operateri koji se bave pružanjem usluga mobilne telefonije pružaju navedenu usluge krajnjim potrošačima na način da za određenu naknadu krajnji potrošač dobije korisnički broj, koji je vremenski i obimom ograničen u smislu korištenja takvih usluga.

Kada krajnji korisnik pre-paid opcijom korištenja mobilnog telefona želi produžiti korištenje istog, može kupiti tkz. pre paid karticu, s tim da se takva kartica obično prodaje na maloprodajnim mjestima koji zastupaju operatere u prodaji kartica, mada je dostupna i na maloprodajnim mjestima samog operatera.

Pre paid kartica sadrži „skriveni broj“, koji se nakon otkrivanja šalje SMS-om operateru, te se automatski iznos registruje kao kredit u smislu da ga krajnji korisnik može kontinuirano koristiti. Kartica je dakle „nosilac“ dokaza za kredit ili vaučer na ime usluga koje će se kasnije koristiti. Dakle, ona predstavlja instrument (zamjenski oblik novca) ili bon koji olakšava posredovanje između operatera i krajnjeg potrošača ili korisnika.

U smislu oporezivanja PDV-om navedenih usluga javlja se nekoliko pitanja, a čijim se rješavanjem neophodno obezbjeđuje jednoobrazan pristup zasnovan na Zakonu:

1. Da li je riječ o prometu dobara ili prometu usluga?
2. Ko je pružalac a ko primalac usluga mobilne telefonije?
3. Kakve su posljedice u pogledu PDV-a na posrednika u prodaji pre paid kartica?

Kada krajnji potrošač kupuje pre paid karticu jasno je da istu nabavlja isključivo radi korištenja usluga mobilne telefonije, a ne da bi raspolagao karticom kao „komadom plastificiranog papira“. Upravo nakon što aktivira „skriveni“ broj na kartici, krajnji potrošač će imati mogućnost korištenja usluga mobilne telefonije koje mu direktno pruža operater. Proizilazi da kupovinom predmetne kartice ni u kom slučaju ne dolazi do prometa dobara već je isključivo riječ o prometu usluga. Pružalac usluga je eksplicitno operater, a primalac usluga

krajnji potrošač. Zaključak je jasan: nema mogućnosti da se u konkretnom slučaju usluga mobilne telefonije proda komisiono, maloprodajno mjesto gdje krajnji korisnik kupi kartice ne može izvršiti pružanje usluga mobilne telefonije već samo može posredovati u prodaji iste usluge.

Naime članom 4. stav (3) tačka 2. Zakona o porezu na dodatu vrijednost („Službeni glasnik Bosne i Hercegovine“, broj: 9/05 i 35/05) prometom dobara smatra se **isporuka dobara** po ugovoru na osnovu kojeg se plaća provizija pri kupovini ili prodaji dobara. Obzirom da je u konkretnom slučaju riječ o **pružanju usluga** posredovanja u prodaji usluga ili pružanju usluga po ugovoru na osnovu kojeg se plaća provizija, proizilazi da ne postoji pravni osnov da bi se ovakve usluge posredovanja mogle tretirati prometom dobara. Dalje članom 8. stav (1) Zakona o porezu na dodatu vrijednost, u smislu ovog zakona, smatraju se svi poslovi i radnje izvršene u okviru obavljanja privredne djelatnosti, a koji ne čine promet dobara iz članova 4-7 ovog zakona, iz čega proizilazi da pružene usluge posredovanja ili zastupanja u prodaji pre paid kartica predstavljaju promet usluga u smislu Zakona o PDV-a.

Sama prodaja pre paid kartica u praksi najčešće nema obilježja direktne prodaje između operatera i krajnjeg korisnika, već se obično u „lancu“ pojavljuje i zastupnik koji u ime i za račun operatera vrši distribuciju i prodaju istih. Isporuka kartica od strane operatera posredniku nema obilježja prometa dobara, već operater samo daje ovlaštenje posredniku da prodaje kartice krajnjim korisnicima usluga mobilne telefonije. Dakle, riječ je o klasičnom obliku posredovanja, tj. pružanju usluga posredovanja operaterima od strane posrednika.

Propisi koji uređuju oblast trgovine u Bosni i Hercegovini takođe uređuju posredovanje kao poseban način prodaje usluga koje spadaju u trgovinske usluge, s tim da posrednik nastupa u tuđe ime i za tuđi račun i na taj način posreduje između ugovorenih strana, uz posredničku proviziju za koju je po entiteskim zakonima o obligacionim odnosima nalagodavac obavezan prema posredniku.

Operater i posrednik zaključuju ugovor o posredovanju i u istom definišu međusobna prava i obaveze vezano za odnos u koji stupaju kao što su: iznos posredničke provizije, način utvrđivanja iste, način preuzimanja kartica, vrijeme i način prosljeđivanja novca prikupljenog prodajom kartica operateru i sl.

Imajući u vidu da Zakon o PDV-u poslove posredovanja-zastupanja tretira prometom usluga posrednik (registrirani PDV obveznik) izdaje poreznu fakturu operateru za iznos ugovorene naknade-provizije i na istoj iskazuje i obračunava PDV na proviziju. Dakle, iznos ugovorene naknade za pružanje usluga posredovanja čini poreznu osnovicu na koju, primjenom standardne stope od 17%, posrednik obračunava i iskazuje PDV.

Operater ima obavezu obračunati izlazni PDV na iznose koje primi od posrednika na ime prodatih pre paid kartica krajnjim potrošačima, saglasno članu 12. stav (4) Zakona kojim je, između ostalog, propisano da je obveznik PDV-a lice u čije ime i za čiji račun se vrši pružanje usluga.

Obzirom da je na pre paid kartici uvijek iskazana prodajna cijena (odštampana ili utisnuta) u kojoj je sadržan PDV, operater će utvrđivati poreznu osnovicu saglasno članu 23. stav (2) Pravilnika o primjeni Zakona o porezu na dodatu vrijednost („Službeni glasnik Bosne i Hercegovine“, broj: 93/05 i 21/06) , tj. da na bruto iznos primljene naknade primjeni preračunatu stopu od 14,5299%.

Po međunarodnom računovodstvenom standardu 18 (priznavanje prihoda), posrednik ne može u svojim poslovnim knjigama knjižiti prihod nalagodavca operatera kao svoj, nego je to moguće isključivo za posredničku proviziju, koju je posrednik ostvario u pružanju usluga posredovanja. Posrednici su registrirani za pružanje usluga u oblasti trgovine iz čega proizilazi da posredovanje i jeste njihova djelatnost, te po osnovu usluga posredovanja jedino i mogu ostvarivati prihod.

Prodaja usluga mobilne telefonije organizovana preko posrednika korištenjem pre-paid kartica isključivo se smatra prodajom u tuđe ime i za tuđi račun, te će se u konkretnom slučaju, sa stanovišta oporezivanja PDV-om, desiti dva (2) prometa usluga:

- (1) promet telekomunikacionih usluga od strane operatera krajnjem korisniku
- (2) promet usluga posredovanja u prodaji od strane posrednika operateru.

U slučaju navedenih prometa, pružaoci usluga dužni su izdati poreznu fakturu, svaki za svoju izvršenu uslugu, nakon čega su stvoreni uslovi za obračun porezne obaveze.

Evidentno je da u smislu Zakona o PDV-u do prometa između posrednika i krajnjeg korisnika neće ni doći, te se u odnosu između posrednika i krajnjeg korisnika ne mogu ni primjeniti odredbe Zakona koje se vežu za oporezive promete.

Članom 55. stav (1) Zakona **obveznik je dužan** klijentu **izdati fakturu** ili drugi dokument koji služi kao faktura **za svaki promet dobara ili usluga**, izuzev za onaj promet koji je oslobođen plaćanja PDV-a u smislu člana 24. i 25. ovog zakona. Shodno navedenim zakonskim odredbama, između posrednika i krajnjeg korisnika neće ni doći do prometa usluga u smislu Zakona o PDV-u, te proizilazi da posrednik ne izdaje poreznu fakturu, niti obračunava PDV, prilikom prodaje pre-paid kartica krajnjim korisnicima. Takođe, posrednik ne može vršiti izdavanje blagajničkih računa na način propisan odredbama člana 115. i 116. Pravilnika iz istih razloga koji se odnose na nepostojanje pravnog osnova za izdavanje porezne fakture. Ukoliko bi posrednik postupio suprotno gore navedenom, krajnji korisnik (PDV obveznik) po tako izdatim fakturama (blagajničkim računima) ne bi imao pravo na odbitak ulaznog poreza.

Naravno da će posrednici morati koristiti određeni **model evidentiranja prodaje pre-paid kartica** krajnjim korisnicima, kako bi na pravilan način sastavili mjesečni obračun o izvršenoj prodaji i isti dostavili operateru, slijedom čega su stvorene pretpostavke da i operater i posrednik ispostave poreznu fakturu kako je to gore i opisano. U slučaju da posrednik vrši prodaju pre-paid kartice PDV obvezniku, te da PDV obveznik traži ispostavljanje porezne fakture, jedini način da se ista obezbijedi jeste da posrednik zatraži od operatera izdavanje takve fakture na ime PDV obveznika ili da dovede u direktnu vezu operatera i PDV obveznika. Operater će morati voditi posebnu evidenciju o tako izdatim fakturama, kako bi se izbjeglo eventualno dvostruko oporezivanje po istom osnovu.

Obzirom da većina krajnjih korisnika pre-paid opcije u pružanju usluga mobilne telefonije nema status PDV obveznika, za svrhe alokacije PDV-a obračunatog neregistriranim PDV obveznicima u PDV prijavi, validni dokumenti za operatera mogu biti isključivo mjesečni obračuni prodatih pre paid kartica dostavljeni od strane posrednika. Sav promet izvršen na gore opisani način operater će evidentirati u polja 32, 33 i 34 na PDV prijavi saglasno sjedištu posrednika (obveznika PDV-a) koji je izvršio prodaju usluga mobilne telefonije u ime i za račun operatera te ispostavio poreznu fakturu operateru na ime posredničke provizije.

Izuzetno, u slučajevima prometa PDV obveznicima izvršenih na vlastitim maloprodajnim mjestima ili putem posrednika (gdje postoji posebna evidencija o tako izdatim poreznim fakturama), operater ih neće evidentirati u navedenim poljima (podaci o krajnjoj potrošnji) jer nije riječ o PDV-u obračunatom licima koji nisu registrirani PDV obveznici.

Dostaviti:

1. Naslovu
2. 01/1
3. 01/2
4. 04
5. a/a

Pomoćnik direktora:

Dinko Ćorluka