



---

## СЕКТОР ЗА ПОРЕЗЕ

Број: 17-3003-1/06

Датум: 18.05.2006. године

### СВИМ ОРГАНИЗАЦИОНИМ ЈЕДИНИЦАМА СЕКТОРА ЗА ПОРЕЗЕ

#### **ПРИДМЕТ: Услуге посредовања у продаји при пејд картица, објашњење**

У вези са пружањем услуга посредовања у продаји при-пејд картица, ваучера или бонова за допуну (у даљем тексту: при пејд картице) за услуге мобилне телефоније које пружају регистровани и овлашћени (лиценцирани) оператери, а циљу једнообразног приступа у погледу опорезивања ПДВ-ом, дајем слиједеће објашњење:

Лиценцирани оператери су једини регистровани оператери за пружање услуга мобилне телефоније, и нико други не може пружати наведене услуге нити остваривати приходе по основу пружања истих.

Овлашћени оператери који се баве пружањем услуга мобилне телефоније пружају наведену услугу крајњим потрошачима на начин да за одређену накнаду крајњи потрошач добије кориснички број, који је временски и обимом ограничен у смислу коришћења таквих услуга.

Када крајњи корисник при-пејд опцијом коришћења мобилног телефона жели продужити коришћење истог, може купити ткз. при пејд картицу, с тим да се таква картица обично продаје на малопродајним мјестима који заступају оператере у продаји картица, мада је доступна и на малопродајним мјестима самог оператора.

При пејд картица садржи „скривени број“, који се након откривања шаље СМС-ом оператеру, те се аутоматски износ региструје као кредит у смислу да га крајњи корисник може континуирано користити. Картица је дакле „носилац“ доказа за кредит или ваучер на име услуга које ће се касније користити. Дакле, она представља инструмент (замјенски облик новца) или бон који олакшава посредовање између оператора и крајњег потрошача или корисника.

У смислу опорезивања ПДВ-ом наведених услуга јавља се неколико питања, а чијим се рјешавањем неопходно обезбјеђује једнообразан приступ заснован на Закону:

1. Да ли је ријеч о промету добара или промету услуга?
2. Ко је пружалац а ко прималац услуга мобилне телефоније?
3. Какве су посљедице у погледу ПДВ-а на посредника у продаји при пејд картица?

Када крајњи потрошач купује при пејд картицу јасно је да исту набавља искључиво ради коришћења услуга мобилне телефоније, а не да би располагао картицом као „комадом пластифицираног папира“. Управо након што активира „скривени“ број на картици, крајњи потрошач ће имати могућност коришћења услуга мобилне телефоније које му директно пружа оператер. Произилази да куповином предметне картице ни у

ком случају не долази до промета добара већ је искључиво ријеч о промету услуга. Пружалац услуга је експлицитно оператер, а прималац услуга крајњи потрошач. Закључак је јасан: нема могућности да се у конкретном случају услуга мобилне телефоније прода комисионо, малопродајно мјесто гдје крајњи корисник купи картице не може извршити пружање услуга мобилне телефоније већ само може посредовати у продаји исте услуге.

Наиме чланом 4. став (3) тачка 2. Закона о порезу на додату вриједност („Службени гласник Босне и Херцеговине“, број: 9/05 и 35/05) прометом добара сматра се **испорука добара** по уговору на основу којег се плаћа провизија при куповини или продаји добара. Обзиром да је у конкретном случају ријеч о **пружању услуга** посредовања у продаји услуга или пружању услуга по уговору на основу којег се плаћа провизија, произилази да не постоји правни основ да би се овакве услуге посредовања могле третирати прометом добара. Даље чланом 8. став (1) Закона прометом услуга, у смислу овог закона, сматрају се сви послови и радње извршене у оквиру обављања привредне дјелатности, а који не чине промет добара из чланова 4-7 овог закона, из чега произилази да пружене услуге посредовања или заступања у продаји при пејд картица представљају промет услуга у смислу Закона о ПДВ-а.

Сама продаја при пејд картица у пракси најчешће нема обиљежја директне продаје између оператера и крајњег корисника, већ се обично у „ланцу“ појављује и заступник који у име и за рачун оператера врши дистрибуцију и продају истих. Испорука картица од стране оператера посреднику нема обиљежја промета добара, већ оператер само даје овлашћење посреднику да продаје картице крајњим корисницима услуга мобилне телефоније. Дакле, ријеч је о класичном облику посредовања, тј. пружању услуга посредовања оператерима од стране посредника.

Прописи који уређују област трговине у Босни и Херцеговини такође уређују посредовање као посебан начин продаје услуга које спадају у трговинске услуге, с тим да посредник наступа у туђе име и за туђи рачун и на тај начин посредује између уговорених страна, уз посредничку провизију за коју је по ентитеским законима о облигационим односима налогодавац обавезан прима посреднику.

Оператер и посредник закључују уговор о посредовању и у истом дефинишу међусобна права и обавезе везано за однос у који ступају као што су: износ посредничке провизије, начин утврђивања исте, начин приузимања картица, вријеме и начин прослијеђивања новца прикупљеног продајом картица оператеру и сл.

Имајући у виду да Закон о ПДВ-у послове посредовања-заступања третира прометом услуга посредник (регистровани ПДВ обвезник) издаје пореску фактуру оператеру за износ уговорене накнаде-провизије и на истој исказује и обрачунава ПДВ на провизију. Дакле, износ уговорене накнаде за пружање услуга посредовања чини пореску основицу на коју, примјеном стандардне стопе од 17%, посредник обрачунава и исказује ПДВ.

Оператер има обавезу обрачунати излазни ПДВ на износе које прими од посредника на име продатих при пејд картица крајњим потрошачима, сагласно члану 12. став (4) Закона којим је, између осталог, прописано да је обвезник ПДВ-а лице у чије име и за чији рачун се врши пружање услуга.

Обзиром да је на при пејд картици увијек исказана продајна цијена (одштампана или утиснута) у којој је садржан ПДВ, оператер ће утврђивати пореску основицу сагласно члану 23. став (2) Правилника о примјени Закона о порезу на додату вриједност („Службени гласник Босне и Херцеговине“, број: 93/05 и 21/06) , тј. да на бруто износ примљене накнаде примјени прирачунату стопу од 14,5299%.

По међународном рачуноводственом стандарду 18 (признавање прихода), посредник не може у својим пословним књигама књижити приход налогодавца

оператера као свој, него је то могуће искључиво за посредничку провизију, коју је посредник остварио у пружању услуга посредовања. Посредници су регистровани за пружање услуга у области трговине из чега произилази да посредовање и јесте њихова дјелатност, те по основу услуга посредовања једино и могу остваривати приход.

Продаја услуга мобилне телефоније организована прико посредника коришћењем при-пејд картица искључиво се сматра продајом у туђе име и за туђи рачун, те ће се у конкретном случају, са становишта опорезивања ПДВ-ом, десити два (2) промета услуга:

(1) промет телекомуникационих услуга од стране оператера крајњем кориснику

(2) промет услуга посредовања у продаји од стране посредника оператеру.

У случају наведених промета, пружаоци услуга дужни су издати пореску фактуру, сваки за

своју извршену услугу, након чега су створени услови за обрачун пореске обавезе.

Евидентно је да у смислу Закона о ПДВ-у до промета између посредника и крајњег корисника неће ни доћи, те се у односу између посредника и крајњег корисника не могу ни примјенити одредбе Закона које се вежу за опорезиве промете.

Чланом 55. став (1) Закона **обвезник је дужан** клијенту **издати фактуру** или други документ који служи као фактура **за сваки промет добара или услуга**, изузев за онај промет који је ослобођен плаћања ПДВ-а у смислу члана 24. и 25. овог закона. Сходно наведеним законским одредбама, између посредника и крајњег корисника неће ни доћи до промета услуга у смислу Закона о ПДВ-у, те произилази да посредник не издаје пореску фактуру, нити обрачунава ПДВ, приликом продаје при-пејд картица крајњим корисницима. Такође, посредник не може вршити издавање благајничких рачуна на начин прописан одредбама члана 115. и 116. Правилника из истих разлога који се односе на непостајање правног основа за издавање пореске фактуре. Уколико би посредник поступио супротно горе наведеном, крајњи корисник (ПДВ обвезник) по тако издатим фактурама (благајничким рачунима) не би имао право на одбитак улазног пореза.

Наравно да ће посредници морати користити одређени **модел евидентирања продаје при-пејд картица** крајњим корисницима, како би на правилан начин саставили мјесечни обрачун о извршеној продаји и исти доставили оператеру, слиједом чега су створене притпоставке да и оператер и посредник испоставе пореске фактуре како је то горе и описано. У случају да посредник врши продају при-пејд картице ПДВ обвезнику, те да ПДВ обвезник тражи испостављање пореске фактуре, једини начин да се иста обезбиједи јесте да посредник затражи од оператера издавање такве фактуре на име ПДВ обвезника или да доведе у директну везу оператера и ПДВ обвезника. Оператер ће морати водити посебну евиденцију о тако издатим фактурама, како би се избјегло евентуално двоструко опорезивање по истом основу.

Обзиром да већина крајњих корисника при-пејд опције у пружању услуга мобилне телефоније нема статус ПДВ обвезника, за сврхе алокације ПДВ-а обрачунатог нерегистрованим ПДВ обвезницима у ПДВ пријави, валидни документи за оператера могу бити искључиво мјесечни обрачуни продатих при пејд картица достављени од стране посредника. Сав промет извршен на горе описани начин оператер ће евидентирати у поља 32, 33 и 34 на ПДВ пријави сагласно сједишту посредника (обвезника ПДВ-а) који је извршио продају услуга мобилне телефоније у име и за рачун оператера те испоставио пореску фактуру оператеру на име посредничке провизије.

Изузетно, у случајевима промета ПДВ обвезницима извршених на властитим малопродајним мјестима или путем посредника (гдје постоји посебна евиденција о тако издатим пореским фактурама), оператер их неће евидентирати у наведеним пољима

(подаци о крајњој потрошњи) јер није ријеч о ПДВ-у обрачунатом лицима који нису регистровани ПДВ обвезници.

Доставити:

1. Наслову
2. 01/1
3. 01/2
4. 04
5. а/а

Помоћник директора:

Динко Ћорлука