

Trostrani posao

19.07.2021. · Hrvoje Zgombić

Trostrani posao

Ovaj članak objašnjava trostrani posao između poreznih obveznika u zemljama članicama EU. Ovaj članak također objašnjava zašto članak 10 o trostranom poslu hrvatskog Zakona o porezu na dodanu vrijednost nije primjenjiv u praksi jer sadrži greške koje onemogućavaju njegovu primjenu.

Kako B sa sjedištem u Hrvatskoj u našem primjeru može za razne transakcije praktički imati dobavljače iz svih država članica i isporučivati tako nabavljenu robu u praktički sve države članice s jednim prijevozom robe od prvog dobavljača do zadnjeg kupca, B bi se za potrebe oporezivanja isporuka u nizu morao registrirati za potrebe PDV bilo u zemlji svog dobavljača ili u zemlji svog kupca. To bi značilo silno povećane administrativne troškove oko registracije u državama članicama gdje B nema sjedište i troškove pripreme i predaje PDV prijave u tim drugim zemljama članicama. Svu kompleksnost tog pitanja vidjeli smo na primjeru kad postoje transakcije s jednim prijevozom robe s 10 poreznih obveznika iz 10 država članica.

Kako bi se takvi dodatni administrativni poslovi i troškovi izbjegli, PDV direktiva je za trostrane poslove u kojima sudjeluju tri porezna obveznika iz tri države članice predvidjela pojednostavljeni postupak koji posredniku (B) omogućava da se za potrebe obavljanja trostranog posla s jednim prijevozom robe ne mora za PDV potrebe registrirati ni u državi članici svog dobavljača, niti u državi članici svog kupca.

Trostrani posao reguliran člankom 141 EU PDV direktive i člankom 10 Zakona o porezu na dodanu vrijednost (PDV), a koji je u primjeni od 1.1.2021.

Članak 141 Direktive prenesen je u Zakon u članku 10. Na žalost, članak 141 PDV direktive (hrvatski tekst) prenesen je pogrešno u članak 10 Zakona, što članak 10 Zakona čini neupotrebljivim za primjenu u trostranom poslu što se objašnjava u idućem dijelu ovog članka.

Sudionici trostranog posla u kojem je jedan sudionik posrednik, morat će se pri ugovaranju trostranog posla pouzdati u PDV direktivu, a ne u Zakon.

Članak 141 Direktive glasi:

Članak 141.

Sve države članice dužne su poduzeti posebne mjere kojima se osigurava da se PDV ne obračunava na stjecanje robe unutar Zajednice unutar njihovog teritorija, koje se provodi u skladu s člankom 40., ukoliko su ispunjeni sljedeći uvjeti:

(a) stjecanje robe provodi porezni obveznik koji nema sjedište u dotičnoj državi članici ali je identificiran u svrhu PDV-a u drugoj državi članici;

(b) stjecanje robe provodi, u svrhu njezine daljnje isporuke, u dotičnoj državi članici, porezni obveznik iz točke (a);

(c) roba koju na taj način stječe porezni obveznik iz točke (a) izravno se otprema ili prevozi iz države članice osim iz one u kojoj je on identificiran u svrhu PDV-a, osobi za koju on treba izvršiti daljnju isporuku;

(d) osoba kojoj se izvršava daljnja isporuka je drugi porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, koji je identificiran u svrhu PDV-a u dotičnoj državi članici;

(e) osoba iz točke (d) određena je u skladu s člankom 197. kao osoba odgovorna za plaćanje PDV-a za isporuku koju obavlja porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi članici u kojoj se porez plaća.

Članak 10 Zakona glasi:

„Članak 10.

(1) »Trostranim poslom« u smislu ovoga Zakona smatra se transakcija koju tri porezna obveznika iz tri različite države članice zaključe za ista dobra koja su prevezena ili otpremljena od prvog isporučitelja

neposredno posljednjem kupcu te kada su ispunjeni uvjeti za oslobođenje iz stavka 2. ovoga članka. Navedeno se primjenjuje i kada je posljednji kupac pravna osoba koja nije porezni obveznik, a registrirana je za potrebe PDV-a.

(2) Stjecanje dobara unutar Europske unije koje je u skladu s [člankom 27.](#) stavkom 1. ovoga Zakona obavljeno u tuzemstvu oslobođeno je PDV-a pod sljedećim uvjetima:

- a) porezni obveznik (stjecatelj) nema sjedište ili prebivalište u tuzemstvu, ali je na području Europske unije u nekoj drugoj državi članici registriran za potrebe PDV-a,*
- b) stjecanje dobara obavljeno je u svrhu daljnje isporuke dobara koju obavlja porezni obveznik (stjecatelj) iz točke a) ovoga stavka u tuzemstvu,
- c) stečena dobra izravno se otpremaju ili prevoze iz druge države članice u kojoj porezni obveznik iz točke a) ovoga stavka nije registriran za potrebe PDV-a primatelju daljnje isporuke,
- d) primatelj daljnje isporuke dobara je porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, a registrirana je za potrebe PDV-a u tuzemstvu,
- e) primatelj iz točke d) ovoga stavka plaća PDV prema stavku 4. ovoga članka.

(3) Ako se primjenjuje oslobođenje u smislu stavka 2. ovoga članka, tada račun mora uz podatke iz [članka 79](#) . stavka 1. ovoga Zakona sadržavati i sljedeće podatke:

a) poziv na odredbe članka 141. Direktive Vijeća 2006/112/EZ te napomenu»prijenos porezne obveze«,

b) PDV identifikacijski broj pod kojim je porezni obveznik (stjecatelj) obavio stjecanje unutar Europske unije i daljnju isporuku dobara,

c) PDV identifikacijski broj primatelja isporuke.

(4) Kod trostranog posla primatelj oporezive isporuke dobara obvezan je platiti PDV ako su ispunjeni uvjeti iz stavaka 2. i 3. ovoga članka.

(5) Ako se radi o trostranom poslu u smislu ovoga članka, stjecatelj koji obavlja daljnju isporuku dobara u Zbirnoj prijavi mora iskazati podatke iz [članka 89](#). stavka 1. ovoga Zakona.

(6) Ministar financija pravilnikom propisuje provedbu ovoga članka u vezi trostranog posla.“

Primjena PDV direktive

U primjeru ćemo pretpostaviti da imamo tri porezna obveznika iz tri države članice: A iz Španjolske, B iz Hrvatske i C iz Nizozemske i da imamo jedan prijevoz robe izravno iz luke u Barceloni do luke u Rotterdamu od A do C. B je posrednik.

Hrvatska je, kao i druge zemlje članice, dužna osigurati da ne obračunava PDV na svom teritoriju na stjecanja unutar Zajednice, koje se provodi u skladu s člankom 141 Direktive, ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

a) Stjecanje robe provodi porezni obveznik koji nema sjedište u dotičnoj državi članici ali je identificiran u svrhu PDV-a u drugoj državi članici.

U konkretnom slučaju radi se o B-u, koji nema sjedište u Nizozemskoj koja je dotična država, a u svrhu PDV je identificiran u Hrvatskoj (gdje B ima i sjedište).

b) stjecanje robe provodi, u svrhu njezine daljnje isporuke, u dotičnoj državi članici, porezni obveznik iz točke (a).

U konkretnom slučaju stjecanje robe unutar Zajednice u Nizozemskoj provodi B (koji je za PDV svrhe identificiran u Hrvatskoj), a u svrhu njezine daljnje isporuke.

Napomena: bit će potrebno u VIES sustavu provjeriti PDV identifikacijske brojeve A i C, odnosno države članice koje su za A i C izdale PDV identifikacijske brojeve i u kojima A i C imaju sjedište.

c) roba koju na taj način stječe porezni obveznik iz točke (a) izravno se otprema ili prevozi iz države članice osim iz one u kojoj je on identificiran u svrhu PDV-a, osobi za koju on treba izvršiti daljnju isporuku;

Porezni obveznik koji na taj način stječe robu je B, a roba se otprema ili prevozi izravno iz Španjolske, osim one u kojoj je (B) identificiran u svrhu PDV-a (Hrvatska), osobi kojoj on treba izvršiti daljnju isporuku (C) u Nizozemskoj.

d) osoba kojoj se izvršava daljnja isporuka je drugi porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, koji je identificiran u svrhu PDV-a u dotičnoj državi članici;

Osoba kojoj se izvršava daljnja isporuka je drugi porezni obveznik (C) koji je identificiran u svrhu PDV-a u dotičnoj državi članici (Nizozemska)

e) osoba iz točke (d) određena je u skladu s člankom 197.[\[1\]](#) kao osoba odgovorna za plaćanje PDV-a za isporuku koju obavlja porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi članici u kojoj se porez plaća.

C je odgovoran za plaćanje PDV-a za isporuku koju obavlja porezni obveznik koji nema poslovni nastan, tj. sjedište (B) u državi članici u kojoj se plaća porez (Nizozemska).

Svih pet uvjeta za primjenu članka 141 PDV Direktive su ispunjeni kako bi se u pogledu plaćanja PDV-a transakcija provela kako slijedi:

1. B je proveo stjecanje unutar Zajednice (u Nizozemskoj), identificiran je u svrhu PDV-a u Hrvatskoj, a nema poslovni nastan (sjedište) u Nizozemskoj

2. Stjecanje robe provedeno je u svrhu daljnje isporuke robe u Nizozemskoj (dotična država)
3. Roba je izravno prevezena od iz A iz Španjolske, dakle iz zemlje različite od one u kojoj je B identificiran u svrhu PDV-a (Hrvatska), do osobe C u Nizozemsku. Osoba B obavlja daljnju isporuku (C)
4. Osoba kojoj se obavlja daljnja isporuka je drugi porezni obveznik (C) koji je u svrhu PDV-a identificiran u Nizozemskoj.
5. C je osoba koja je u skladu s člankom 197 Direktive odgovorna za plaćanje PDV na isporuku koju je obavio B.

Iz gore navedenog proizlazi:

1. A obavlja isporuku unutar Zajednice u Španjolskoj. Ta isporuka oslobođena je PDV-a ako su ispunjeni svi uvjeti iz članka 138^[2] PDV Direktive

1. B obavlja stjecanje unutar Zajednice u Nizozemskoj. Stjecanje unutar Zajednice je oslobođeno PDV-a zbog primjene odredbi članka 141 PDV Direktive. Da se radi o transakcijama u nizu kad se ne može primijeniti pojednostavljeni postupak iz članka 141 Direktive tada bi:

1. u slučaju primjene općeg pravila iz stavka 1 članka 36a PDV direktive:

1. A bi obavio neoporezivu isporuku unutar zajednice B-u

2. B bi obavio oporezivo stjecanje unutar Zajednice u Nizozemskoj,

- B bi morao imati PDV identifikacijski broj izdan u Nizozemskoj i tamo bi predao svoju PDV prijavu.

1. B bi tada obavio oporezivu domaću isporuku C-u u Nizozemskoj

1. u slučaju primjene podrednog pravila iz stavka 2 članka 36a PDV direktive:

1. B bi morao imati PDV identifikacijski broj izdan u Španjolskoj o čemu mora obavijestiti A
2. A bi obavio oporezivu domaću isporuku B-u u Španjolskoj

- B bi obavio neoporezivu isporuku unutar Zajednice u Španjolskoj C-u u Nizozemsku

1. C bi obavio oporezivo stjecanje unutar Zajednice u Nizozemskoj

1. B obavlja oporezivu domaću isporuku u Nizozemskoj C-u. C je odgovoran za plaćanje PDV-a u Nizozemskoj na tu isporuku u skladu sa člankom 197 Direktive. Da se radi o transakcijama u nizu kad se ne može primijeniti pojednostavljeni postupak iz članka 141 PDV direktive,

isporuka od B do C obavljena u Nizozemskoj bila bi oporeziva, a B bi morao imati PDV identifikacijski broj izdan u Nizozemskoj koji je dobio već za potrebe stjecanja robe u Nizozemskoj i predati PDV prijavu u Nizozemskoj.

Vodimo računa da je svako stjecanje unutar Zajednice uvijek oporezivo, osim kad je dopušteno primijeniti pojednostavljeni postupak iz članka 141 PDV direktive.

U konkretnom slučaju imamo dvije isporuke, od kojih je jedna isporuka unutar Zajednice, a druga domaća isporuka i jedno stjecanje unutar Zajednice. To su isporuka unutar Zajednice robe od A prema B-u, stjecanje unutar Zajednice B-a u Nizozemskoj i domaća isporuka robe u Nizozemskoj od B do C.

Da nema pojednostavljenog postupka u skladu s člankom 141 Direktive, B bi se u svrhu PDV-a morao registrirati ili u Španjolskoj ili u Nizozemskoj:

1. Kad bi se B u svrhu PDV-a registrirao u Španjolskoj uz primjenu podrednog pravila iz stavka 2 članka 36a PDV direktive, isporuka od A B-u ne bi bila oslobođena PDV-a, već bi B u svojoj PDV prijavi u Španjolskoj odbio pretporez iskazan na računu od A. Nakon toga bi B obavio C-u neoporezivu isporuku unutar Zajednice oslobođenu PDV-a C-u koji bi (C) obavio oporezivo stjecanje robe unutar Zajednice. Imamo kao i prije dvije isporuke i jedno stjecanje robe.

Obzirom na važnost trenutka prijenosa raspolaganja robom kao vlasnik, potrebno je raspraviti pitanje što ako je u oba ugovora A/B i B/C ugovorena CIF klauzula[3] po kojima je pravo raspolaganja robom u svojstvu vlasnika B-a i odmah potom i C-a stečeno po utovaru robe na brod u Barceloni u Španjolskoj. Primjena te klauzule vrlo je česta u pomorskom pravu.

Prema točki 45 obrazloženja presude Suda EU u slučaju EMAG Handel Eder C-245/04 kad se radi o dvije uzastopne isporuke, a samo jednoj otpremi ili transportu unutar Zajednice, ta otprema ili transport može se pripisati samo jednoj od te dvije isporuke i samo ta isporuka može biti oslobođena PDV-a. Pri tome je nevažno koja osoba tijekom prijevoza - prvi dobavljač, prvi kupac ili drugi kupac - ima pravo raspolaganja robom u svojstvu vlasnika.

Isto proizlazi iz točke 40 presude u slučaju Euro Tyre Holding C-430/09 po kojoj je nevažno kome pripada pravo raspolaganja robom u svojstvu vlasnika tijekom transporta robe.

Iz ovoga proizlazi da bi se u našem primjeru mogao primijeniti pojednostavljeni postupak predviđen člankom 141 Direktive kako je navedeno dolje u Zaključku.

1. Kad bi se B u svrhu PDV-a registrirao u Nizozemskoj uz primjenu općeg pravila prema stavku 1 članka 2 PDV direktive, tada bi isporuka od A do B bila neoporeziva isporuka unutar Zajednice, toj bi se isporuci pripisao prijevoz i stoga bi bila oslobođena PDV-a, ako su ispunjeni uvjeti iz članka 138 PDV direktive. B bi u Nizozemskoj obavio oporezivo stjecanje unutar Zajednice i u svojoj bi PDV prijavi u Nizozemskoj obračunao PDV i odbio pretporez te obavio oporezivu domaću isporuku C-u. I u ovom slučaju imamo dvije isporuke i jedno stjecanje.

-

Međutim, zbog pojednostavljenog postupka propisanog u članku 141 Direktive, B se ne mora registrirati ni u Španjolskoj, niti u Nizozemskoj te, shodno tome, ne treba u tim dvjema zemljama podnositi PDV prijave. Kako bi se B osigurao da ga se ne oporezuje u Hrvatskoj kao da se radi o stjecanju unutar Zajednice, B mora ispuniti uvjete iz članka 42[4] Direktive.

Potrebno je utvrditi ispunjava li B uvjete iz članka 42 Direktive. Postoje dva uvjeta iz članka 42 i oba moraju biti ispunjeni da bi B mogao postupiti prema pojednostavljenom postupku iz članka 141 PDV direktive:

1. Osoba (B) koja stječe robu utvrđuje da je provela stjecanje unutar Zajednice radi daljnje isporuke unutar teritorija države članice (Nizozemska) određene u skladu s člankom 40., (mjesto gdje završava otprema ili prijevoz), za što je osoba kojoj se obavlja isporuka (C) označena u skladu s člankom 197. kao osoba odgovorna za plaćanje PDV-a; i
2. Osoba koja stječe robu (B) ispunila je obveze utvrđene člankom 265.[\[5\]](#) koje se odnose na podnošenje rekapitulacijskog izvješća (zbirne prijave).

Prema tom članku, B mora u rekapitulacijskom izvješću (zbirnoj prijavi) iskazati sljedeće:

1. Svoj PDV identifikacijski broj koji mu je izdan u Hrvatskoj pod kojim je obavio stjecanje (od A) i naknadnu isporuku robe (C-u)
2. U državi članici u kojoj je završila otprema ili prijevoz robe (Nizozemska), PDV identifikacijski broj osobe (C-a) kojoj je poreznik obveznik (B) izvršio naknadnu isporuku robe i
3. Za svaku osobu kojoj je obavljena naknadna isporuku robe (u našem primjeru samo je jedna takva osoba – C), ukupnu vrijednost bez PDV-a obavljenih isporuka od strane poreznog obveznika (B-a) u državi članici u kojoj je završila otprema ili prijevoz robe (Nizozemska).

Primjena hrvatskih propisa (Zakon o PDV-u i Pravilnik o PDV-u, oba u primjeni od 1.1.2021.) i usporedba s PDV direktivom

Zakon o porezu na dodanu vrijednost

Članak 10 Zakona o PDV koji se odnosi na trostrani posao predstavlja (odnosno trebao je predstavljati) prijenos članka 141 PDV direktive u hrvatsko zakonodavstvo.

Tako je pet kriterija koji moraju biti kumulativno ispunjeni da bi se mogao primijeniti pojednostavljeni postupak trebalo biti preuzeto iz PDV direktive [točke a) do e) članka 141 Direktive].

Međutim, čini se da je kod prijevoda tog dijela PDV direktive[\[6\]](#) i preuzimanja u Zakon došlo do greške koja članak 10 Zakona čini neupotrebljivim.

Naime, točka a) članka 141 PDV direktive glasi ovako:

„(a) stjecanje robe provodi porezni obveznik koji nema sjedište u dotičnoj državi članici ali je identificiran u svrhu PDV-a u drugoj državi članici“

Ovdje je došlo do nesporazuma oko toga što je to ‘dotična država članica’. Verzija PDV direktive na engleskom jeziku glasi ‘Member State concerned’ što su hrvatski prevoditelji PDV direktive pravilno preveli kao ‘dotična država članica’, dok zrcalna točka a) stavka 2 članka 10 Zakona glasi:

„a) porezni obveznik (stjecatelj) nema sjedište ili prebivalište u tuzemstvu, ali je na području Europske unije u nekoj drugoj državi članici registriran za potrebe PDV-a“ (naglasio: HZ)

Pojam ‘dotična država članica’ iz PDV direktive u Zakonu je naveden kao ‘tuzemstvo’. Isto je napravljeno točki b) stavka 2 članka 10 Zakona koja glasi:

„b) stjecanje dobara obavljeno je u svrhu daljnje isporuke dobara koju obavlja porezni obveznik (stjecatelj) iz točke a) ovoga stavka u tuzemstvu,“

Kako točka a) članka 141 PDV Direktive govori o:

1. stjecanju,
2. od strane poreznog obveznika koji nema sjedište u dotičnoj državi, ali je
 - identificiran za potrebe PDV-a u drugoj državi članici (dakle ne u dotičnoj državi),

očito je da država članica stjecanja ne može biti Hrvatska (tuzemstvo) jer se roba prevozi izravno iz Španjolske u Nizozemsku, hrvatski posrednik (B) nema sjedište u dotičnoj državi (Nizozemska), a za potrebe PDV-a identificiran je u drugoj državi članici (Hrvatska), a ne u dotičnoj državi (Nizozemska)

Ostale točke c) do e) članka 141 PDV direktive su ispravno preuzete iz PDV direktive u stavak 2 članka 10 Zakona.

Problem s točkama a) i b) stavka 2 članka 10 Zakona što je pojam 'tuzemstvo' korišten umjesto pojma 'dotična država', što je pogrešno.

Prema članku 141 pod pojmom 'dotična država' u trostranom poslu smatra se treća država članica u kojoj se obavlja daljnja isporuka nakon stjecanja u kojoj se nalazi treći porezni obveznik (C), a to je Nizozemska, a ne tuzemstvo (Hrvatska).

Prema točki a) stavka 2 članka 10 Zakona, B ne može biti stjecatelj jer nema sjedište u tuzemstvu, što nikako ne može biti točno jer B ima sjedište u tuzemstvu (Hrvatska) i nije za potrebe PDV registriran u nekoj drugoj državi članici, već u Hrvatskoj.

S druge strane, s primjenom točke a) članka 141 PDV direktive B nema nikakvih problema:

Stjecanje robe u Nizozemskoj provodi B (Nizozemska je 'dotična država'), a u svrhu PDV-a registriran je u drugoj državi članici, a to je Hrvatska.

Niti s primjenom točke b) članka 141 PDV direktive nema problema:

B stjecanje robe u Nizozemskoj provodi u svrhu njezine daljnje isporuke u dotičnoj državi članici (Nizozemska) porezni obveznik iz točke a), a to je B.

Kad bi se B registrirao za PDV potrebe u Španjolskoj, tada u Španjolskoj ne bi bilo stjecanja, već bi se radilo o oporezivoj domaćoj isporuci od A do B, a B bi tada napravio neoporezivu

isporuku unutar Zajednice C-u, a C bi proveo stjecanje unutar Zajednice.

Ako bi B proveo stjecanje u Nizozemskoj, u standardnom poslu isporuka u nizu (chain transactions) bi morao tražiti PDV identifikacijski broj u Nizozemskoj, dok u pojednostavljenom postupku koji je predviđen za trostrane poslove u članku 141 PDV direktive, B ne treba tražiti PDV identifikacijski broj u Nizozemskoj, ali niti u Španjolskoj. Za takav tretman, B-u je dovoljno je da ispuni uvjete iz članka 42 Direktive.

Prema nedvojbenom značenju točke a) i b) stavka 2 članka 10 Zakona, B uopće ne bi mogao obaviti stjecanje jer ima sjedište u tuzemstvu (Hrvatska).

Da je pojam 'tuzemstvo' pogrešno korišten u točki a) stavka 2 članka 10 Zakona vidi se i iz točke b) istog stavka.

Prema točki b), stjecanje je obavljeno u svrhu daljnje isporuke. Ako bi iz točke a) mogli shvatiti da bi stjecatelj mogao biti C jer nema sjedište u tuzemstvu, ta pretpostavka otpada jer iz sadržaja točke b) proizlazi da je C stekao dobra radi daljnje isporuke, a C je u stvarnosti drugi (i zadnji) kupac u trostranom poslu i on više ne obavlja daljnje isporuke. Međutim, ako ispravno B proglasimo za stjecatelja onda je jasna primjena točke b) na B jer on stekao dobra radi daljnje isporuke.

U uvodnom tekstu stavka 2 članka 10 Zakona prije nabrojanja točki a) do e) navodi se:

„Stjecanje dobara unutar Europske unije koje je u skladu s [člankom 27.](#) stavkom 1. ovoga Zakona obavljeno u tuzemstvu oslobođeno je PDV-a pod sljedećim uvjetima: ...“

U uvodnom dijelu članka 141 PDV direktive prije nabrojanja točki a) do e) navodi se:

„Sve države članice dužne su poduzeti posebne mjere kojima se osigurava da se PDV ne obračunava na stjecanje robe unutar Zajednice unutar njihovog teritorija, koje se provodi u skladu s člankom 40., ukoliko su ispunjeni sljedeći uvjeti: ...“

U engleskoj verziji PDV direktive, taj uvodni dio članka 141 glasi:

„Each Member State shall take specific measures to ensure that VAT is not charged on the intra-Community acquisition of goods within its territory, made in accordance with Article 40, where the following conditions are met: ...“

Međutim, oba ta uvodna dijela članka 141 PDV direktive (hrvatski i engleski) ne treba tumačiti na način kako je napravljeno u uvodnom dijelu stavka 2 članka 10 Zakona gdje se govori o stjecanju unutar Europske unije (Zajednice, *prim. HZ*) koje je „obavljeno u tuzemstvu“.

Trebalo je prenijeti ono što jasno govori PDV direktiva – da se države članice (u našem primjeru Hrvatska) obvezuju da na svom teritoriju (tuzemstvu) neće oporezivati stjecanja unutar Zajednice koja su obavljena u skladu s člankom 40 i uz ispunjenje pet uvjeta iz članka 141, a ne kako to govori uvodni dio stavka 2 članka 10 Zakona da se neće oporezivati stjecanja

dobara unutar Europske unije obavljena u tuzemstvu. Iz tog uvodnog teksta stavka 2 članka 10 Zakona su onda proizašle i pogrešno prenesene točke a) i b) iz članka 141 PDV direktive.

Dakle, stavkom 2 člankom 10 Zakona Hrvatska se trebala obvezati da neće na svom teritoriju oporezivati stjecanja unutar Zajednice (a ne stjecanja unutar Zajednice obavljena u tuzemstvu) i kad neki stjecatelj (u konkretnom slučaju B u Nizozemskoj) ima PDV identifikacijski broj izdan u RH. Zašto? Jer u pojednostavljenom postupku predviđenom za trostrani posao, stjecatelj (B) se ne mora registrirati za PDV potrebe ni u zemlji prvog dobavljača, niti u zemlji drugog kupca.

Da nešto nije u redu s uvodnim tekstom stavka 2 članka 10 Zakona i njegovim pripadajućim točkama a) i b), vidi se iz stavka 4 članka 10 Zakona koji glasi:

„Kod trostranog posla primatelj oporezive isporuke dobara obavezan je platiti PDV ako su ispunjeni uvjeti iz stavaka 2. i 3. ovoga članka.“

Stavak 4 članka 10 je ispravan. Po tom članku, primatelj oporezive isporuke je obavezan platiti PDV. A primatelj u slučaju trostranog posla A/B/C može biti samo C. Naime, prva neoporeziva isporuka odvija se od A do B kao isporuka unutar Zajednice. Tada B obavlja oporezivo stjecanje unutar Zajednice u Nizozemskoj i drugu oporezivu domaću isporuku C-u, a samo C može biti primatelj isporuke robe. A je isporučitelj u Španjolskoj, a B stjecatelj i isporučitelj u Nizozemskoj. Primjenom pojednostavljenog postupka iz članka 141 PDV direktive, stjecanje B-a u Nizozemskoj, kao i domaća isporuka

od B do C neće biti oporeziva. C će biti obvezan platiti PDV.

Stavak 5 članka 10 Zakona također je ispravan. On glasi:

„Ako se radi o trostranom poslu u smislu ovoga članka, stjecatelj koji obavlja daljnju isporuku dobara u Zbirnoj prijavi mora iskazati podatke iz [članka 89.](#) stavka 1. ovoga Zakona.“

Ispravnost članka 141 Direktive u odnosu na točke a) i b) stavka 2 članka 10 Zakona jasno se vidi iz stavaka 1 i 4 članka 27 Zakona koji glase:

„(1) Mjestom stjecanja dobara unutar Europske unije smatra se mjesto gdje završava otprema ili prijevoz dobara stjecatelju.[\[7\]](#)

(2) Neovisno o stavku 1. ovoga članka, mjestom stjecanja dobara unutar Europske unije u smislu [članka 4.](#) stavka 1. točke 2.a) ovoga Zakona smatra se područje države članice koja je stjecatelju izdala PDV identifikacijski broj pod kojim je stjecatelj stekao ta dobra, osim ako stjecatelj dokaže da je na stečena dobra PDV bio obračunan u skladu sa stavkom 1. ovoga članka.

(4) Neovisno o stavku 2. ovoga članka smatra se da je PDV obračunan na stjecanje dobara unutar Europske unije u skladu sa stavkom 1. ovoga članka, ako stjecatelj:

- 1. a) dokaže da je stjecanje obavio u svrhu daljnje isporuke na području države članice u skladu sa stavkom 1. ovoga članka za koju je primatelj dobara obvezan platiti PDV u skladu s [člankom 75.](#) stavkom 1. točkom 3. ovoga Zakona,*

2. b) podnese Zbirnu prijavu u skladu s [člancima 88. i 89.](#) ovoga Zakona.“

Ako je u oba posla A/B i B/C dogovorena CIF klauzula, B lako dokazuje da robu stječe u Nizozemskoj (iako je pravo raspolaganja robom kao vlasnik stekao još u trenutku utovara robe na brod u Barceloni) i to u svrhu daljnje isporuke primatelju robe koji je obvezan platiti PDV (C).

Kad stjecatelj ne bi imao sjedište u tuzemstvu (Hrvatska), onda ne bi bilo prisilnih okolnosti za njega da podnosi zbirnu prijavu. Ali kako je stjecatelj B sa sjedištem u Hrvatskoj, onda će to B napraviti u skladu sa stavkom 1 članka 89 Zakona koji glasi:

„Porezni obveznik registriran za potrebe PDV-a u tuzemstvu gdje mu je izdan PDV identifikacijski broj pod kojim je obavio stjecanje, obvezan je prema članku 10. stavku 5. ovoga Zakona u Zbirnoj prijavi navesti sljedeće podatke:

1. a) svoj PDV identifikacijski broj pod kojim je stekao dobra i obavio daljnju isporuku tih dobara,
2. b) PDV identifikacijski broj primatelja daljnje isporuke koji je izdan u državi članici u kojoj prijevoz ili otprema dobara završava,
3. c) za svakog pojedinog primatelja kojemu je obavljena isporuka iz točke b) ovoga stavka zbroj naknada bez PDV-a za isporuke koje je na taj način obavio porezni obveznik u državu članicu u kojoj otprema ili prijevoz dobara završava“

Treba uzeti obzir i sadržaj računa koji će izdavati B, a koji treba imati sve podatke u skladu sa stavkom 3 članka 10 Zakona.

Kako u našem primjeru trostranog posla ne postoji osoba-posrednik koja nema sjedište u tuzemstvu (sjedište u Hrvatskoj ima B), očito je da je samo B ima PDV identifikacijski broj u tuzemstvu (Hrvatska) te je obvezan sastaviti zbirnu prijavu koja mora sadržavati sljedeće podatke:

1. PDV identifikacijski broj (izdan u RH) pod kojim je stekao robu u Njemačkoj i pod kojim je obavio daljnu isporuku tih dobara (C-u)
2. PDV identifikacijski broj primatelja daljnje isporuke (C-a) koji je izdan u državi članici gdje prijevoz robe završava (Njemačka)
3. Točka c) nije primjenjiva jer u Njemačkoj postoji samo jedan primatelj (C), a ne više njih

Obzirom da će B u svojoj zbirnoj prijavi navesti da je robu stekao u Nizozemskoj pod PDV identifikacijskim brojem izdanim u Hrvatskoj, jasno proizlazi da se B za potrebe trostranog posla zbog primjene pravila o pojednostavljenju prema članku 141 PDV direktive ne treba za PDV potrebe registrirati u Nizozemskoj, tj. dobiti PDV identifikacijski broj Nizozemske.

U slučaju trostranog posla primijenili smo članak 141 PDV direktive, a ne Zakon jer članak 141 PDV direktive nije ispravno prenesen u članak 10 Zakona, pa će u slučaju spora

PDV direktiva imati prednost.

Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost

Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost trostrani posao regulira u članku 32:

„Trostrani posao

Članak 32.

(1) Porezni obveznik može primijeniti pojednostavljenje u slučaju iz članka 10. stavka 2. Zakona ako se radi o trostranom poslu.

(2) Trostranim poslom smatra se posao u kojem:

a) sudjeluju tri porezna obveznika i radi se o isporuci istih dobara koja su otpremljena ili prevezena izravno od prvog isporučitelja posljednjem kupcu iz jedne države članice u drugu,

b) osobe koje sudjeluju su registrirane za potrebe PDV-a u tri različite države članice,

c) prvi kupac nema sjedište ili prebivalište u tuzemstvu i koristi isti porezni identifikacijski broj koji je dao isporučitelju i drugom kupcu,

d) je isporučitelj ili prvi kupac ili druga osoba za njihov račun otpremio ili prevezao dobra,

e) drugi, odnosno posljednji kupac koristi PDV identifikacijski broj koji mu je dodijelila država članica u kojoj završava otprema ili prijevoz dobara,

f) drugi, odnosno posljednji kupac je obveznik plaćanja PDV-a.

(3) Ako su uvjeti iz stavka 2. ovoga članka ispunjeni, prvi kupac oslobođen je plaćanja PDV-a na stjecanje dobara iz druge države članice.

(4) Prvi kupac mora izdati račun drugom kupcu, koji ne smije sadržavati iznos PDV-a i u kojem se navodi da se radi o trostranom poslu.“

Međutim, iz točke a stavka 2 članka 32 Pravilnika moglo bi se razumjeti da je za trostrani posao dovoljno ako se radi o tri porezna obveznika, a samo dvije države članice. Tek se u točki b) stavka 2 članka 32 Pravilnika pojašnjava da se radi o tri države članice.

Točka c) stavka 2 članka 32 Pravilnika **pogrešna je i nemoguća** jer B iz našeg primjera ima sjedište u tuzemstvu, ali koristi isti PDV identifikacijski broj koji je dao svom

dobavljaču i svom kupcu, a to je PDV identifikacijski broj koji mu je izdan u Hrvatskoj.

Točka d) stavka 2 članka 32 Pravilnika isto je pogrešna jer pojednostavljeni postupak iz članka 10 Zakona i članka 141 PDV direktive ne razmatra niti ne propisuje tko bi trebao obaviti prijevoz robe, za razliku od isporuka u nizu gdje je bitno tko obavlja prijevoz robe. Prijevoz robe u trostranom poslu može obaviti ili organizirati i zadnji kupac.

Točke e) i f) stavka 2 članka 32 Pravilnika su točne, ali kako je točka c) stavka 2 članka 32 Pravilnika pogrešna i nemoguća, cijeli članak 32 Pravilnika je neprimjenjiv.

Hrvoje Zgombić, 19. srpnja 2021.

[\[1\]](#) Članak 197.

1. PDV je odgovorna plaćati osoba kojoj se isporučuje roba ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

(a) oporeziva transakcija je isporuka robe obavljena sukladno uvjetima iz članka 141.;

(b) osoba kojoj se isporučuje roba je drugi porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik identificiran u svrhe plaćanja PDV-a u državi članici u kojoj se obavlja isporuka;

(c) račun koji izdaje porezni obveznik koji nema poslovni nastan u državi članici osobe kojoj je roba isporučena sastavlja se u skladu s odjeljcima od 3. do 5. poglavlja 3. ▼B

2. Ako je u skladu s odredbama članka 204. porezni zastupnik određen kao osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a, države članice mogu propisati iznimku od stavka 1. ovog članka.

[\[2\]](#) Članak 138.

1. Države članice izuzimaju isporuku robe koju prodavatelj ili osoba koja stječe robu otprema ili prevozi na odredište izvan njihova državnog područja, ali unutar Zajednice, ili takve robe koja se otprema ili prevozi za račun prodavatelja ili osobe koja stječe robu, ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

(a) roba se isporučuje drugom poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik, a koja djeluje kao takva, u državi članici koja nije država članica u kojoj otprema ili prijevoz robe počinje;

(b) porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik za koje se obavlja isporuka identificirani su za potrebe PDV-a u državi članici koja nije država članica u kojoj otprema ili prijevoz robe počinje te su dobavljaču priopćili taj identifikacijski broj za PDV.

1.a Izuzeće predviđeno u stavku 1. ne primjenjuje se kada isporučitelj nije postupio u skladu s obvezom podnošenja zbirne prijave predviđenom u člancima 262. i 263. ili kada se u zbirnoj prijavi koju je podnio ne iskazuju točne informacije u vezi s tom isporukom kako se zahtijeva u članku 264., osim ako dobavljač može propisno opravdati svoj propust na način koji zadovoljava nadležna tijela.

[\[3\]](#) Prema CIF klauzuli (uobičajenoj u brodskom prijevozu robe) prodavatelj snosi troškove prijevoza i osiguranja od utovarne luke (u našem primjeru Barcelona) do luke istovara (u našem primjeru Rotterdam). Međutim, pravo vlasništva nad robom i rizik propasti stvari prelazi na kupca već utovarom robe u utovarnoj luci (Barcelona), odnosno, prema PDV propisima, pravo raspolaganja robom u svojstvu vlasnika.

[\[4\]](#)

Članak 42.

Prvi stavak članka 41. ne primjenjuje se i smatra se da je PDV primijenjen na stjecanje robe unutar Zajednice u skladu s člankom 40. ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

(a) osoba koja stječe robu utvrđuje da je provela stjecanje unutar Zajednice radi daljnje isporuke, unutar teritorija države članice određene u skladu s člankom 40., za što je osoba kojoj se obavlja isporuka označena u skladu s člankom 197. kao osoba odgovorna za plaćanje PDV-a;

(b) osoba koja stječe robu ispunila je obveze utvrđene člankom 265. koje se odnose na podnošenje rekapitulacijskog izvješća.

[\[5\]](#) Članak 265.

1. U slučaju stjecanja robe unutar Zajednice, kako je navedeno u članku 42., porezni obveznik identificiran u svrhu PDV-a u državi članici koja mu je izdala identifikacijski broj za PDV pod kojim je on proveo to stjecanje jasno iskazuje sljedeće informacije u rekapitulacijskom izvješću:

(a) svoj identifikacijski broj za PDV u toj državi članici, te pod kojim je obavio stjecanje i naknadnu isporuku robe;

(b) u državi članici u kojoj je završila otprema ili prijevoz robe, identifikacijski broj za PDV osobe kojoj je porezni obveznik izvršio naknadnu isporuku robe;

(c) za svaku osobu kojoj je obavljena naknadna isporuka robe, ukupna vrijednost bez PDV-a obavljenih isporuka od strane poreznog obveznika u državi članici u kojoj je završila otprema ili prijevoz robe.

2. Vrijednost navedena u stavku 1.c prijavljuje se za razdoblje podnošenja utvrđeno u skladu s člankom 263. stavcima od 1. do 1.b tijekom kojeg PDV postaje naplativ

[6] Na više mjesta hrvatski tekst PDV direktive i Zakona nisu usklađeni i to bi trebalo ispraviti, a i isto tako voditi o tome računa u budućnosti.

[7] A to nikako nije tuzemstvo kako navodi stavak 2 članka 10 Zakona jer prijevoz robe završava u Nizozemskoj koja je dotična država.

Hrvoje Zgombić

Ovlašteni revizor

Ovlašteni porezni savjetnik

Sudski vještak za financije i računovodstvo

www.zgombic.eu

Izvor: <https://zgombic.eu/trostrani-posao/>