

ISPORUKE U NIZU

Ovaj članak bavi se PDV učincima isporuka robe u nizu između poreznih obveznika objašnjava kojoj isporuci se pripisuje prijevoz robe u isporuka u nizu i koja od isporuka je neoporeziva, a koja je oporeziva. Također se objašnjava stjecanje unutar Zajednice i porezni tretman takvog stjecanja

Ovaj članak ne bavi se osobama iz Glave XIII, Poglavlja 1 – Posebne odredbe za mala poduzeća (članci 281 do 293 PDV direktive), niti izuzećima od oporezivanja iz Glave IX. PDV direktive.

Opće pravilo

PDV direktiva u članku 2 daje opće pravilo o oporezivanju svake isporuke robe uz naknadu od strane poreznog obveznika na teritoriju zemlje članice i o oporezivanju svakog stjecanja robe unutar Zajednice uz naknadu na teritoriju neke države članice kad je stjecatelj porezni obveznik. To pravilo jasno je navedeno u stavku 1, točki a) i uvodnom dijelu točke b) članka 2 PDV direktive.

Porezni obveznik i gospodarska aktivnost

'Porezni obveznik' kao pojam definiran je stavkom 1 članka 9 PDV direktive kao svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

U okviru istog tog stavka pod '*gospodarskom aktivnošću*' podrazumijevaju se sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.

Isporuka i stjecanje robe

U stavku 1 članka 14 PDV direktive definirana je '*Isporuka robe*' kao prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.

Vlasnička prava na robi uključuju pravo korištenja, uživanja plodova, posjedovanja i pravo raspolaganja (prodaje ili druge vrste otuđenja u smislu raspolaganja robom).

U stavku 1 članka 20 PDV direktive definirano je '*Stjecanje robe unutar Zajednice*' kao stjecanje prava na raspolaganje u svojstvu vlasnika pokretnom materijalnom imovinom koju osobi koja stječe robu otprema ili prevozi prodavatelj ili neka druga osoba u njegovo ime ili osoba koja stječe robu, u državi članici osim one u kojoj otprema ili prijevoz robe počinje.

Dok pojam *Isporuka robe* ima samo jedno svojstvo, a to je prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik, pojam *Stjecanje robe* ima više svojstava:

1. Stjecanje se mora dogoditi unutar Zajednice. Zajednica u skladu sa stavkom 2 članka 5 PDV direktive predstavlja teritorij svih zemalja članica na koje se primjenjuje ugovor o osnivanju Europske zajednice,
2. Pod stjecanjem robe se smatra stjecanje prava raspolaganja robom u svojstvu vlasnika
3. Robu treba otpremiti ili prevesti prodavatelj ili neka druga osoba u njegovo ime ili osoba koja stječe robu iz države članice isporuke. PDV direktiva govori o otpremi ili prijevozu u državi članici, osim one u kojoj otprema ili prijevoz počinje, a otprema ili prijevoz počinju u državi isporuke. Stjecanje se, dakle, provodi u državi članici gdje otprema ili prijevoz robe završava.
4. Stjecanje je uvijek oporezivo (osim kad se radi o prometu robom ili uslugama koje su oslobođene poreza)

Do oporezivog stjecanja unutar Zajednice ne može doći, ako mu ne prethodi neoporeziva isporuka unutar Zajednice.

Samo isporuka može biti oslobođena PDV, i to samo kao isporuka unutar Zajednice, a nikad samo stjecanje unutar Zajednice.

Isporuka robe bez prijevoza ili s prijevozom i mjesto oporezivih transakcija

Prema članku 31 PDV direktive, ako se roba ne prevozi, mjestom isporuke smatra se mjesto gdje je roba smještena u trenutku isporuke.

Prema stavku 1 članka 32 PDV direktive, mjestom isporuke smatra se mjesto gdje je roba smještena u trenutku kad počinje prijevoz robe kupcu.

Mjestom oporezivih transakcija PDV direktiva smatra ono mjesto gdje se roba nalazi u trenutku kad počinje prijevoz u slučaju isporuke robe ili gdje prijevoz robe završava u slučaju stjecanja robe.

Problem nastaje kod isporuka u nizu u kojima postoje najmanje dvije sukcesivne isporuke, a samo jedan prijevoz robe između država članica Zajednice, od prvog dobavljača do zadnjeg kupca.

Sud EU riješio je to pitanje u presudi EMAG (C-245/04), ali je to pitanje u PDV direktivi ostalo otvoreno sve do novele PDV direktive koja je stupila na snagu 1. siječnja 2020. godine umetanjem novog članka 36a kojim je jasno određeno kojoj isporuci treba pripisati prijevoz robe, odnosno koja će se isporuka smatrati isporukom unutar Zajednice koja je oslobođena PDV-a u skladu sa člankom 138 PDV direktive. Oslobođena PDV-a može biti samo ona isporuka unutar Zajednice kojoj je pripisan prijevoz.

Na isporuke u nizu primjenjuje se članak 36a PDV direktive koji je u primjeni od 1. siječnja 2020. godine. Taj članak nema nikakvu drugu funkciju osim da se odredi kojoj isporuci u nizu se pripisuje prijevoz.

Članak 36a u svom stavku 1 određuje opće pravilo kojoj isporuci se mora pripisati prijevoz robe. Prema općem pravilu prijevoz robe se uvijek pripisuje isporuci obavljenoj posredniku.

Stavak 2 članka 36a derogira opće pravilo i dopušta odstupanje od njega uvodeći podredno pravilo kad se prijevoz robe mora pripisati isporuci koju je obavio posrednik.

U nastavku ovog članka detaljno ćemo opisati koje su isporuke u nizu oporezive, koje su oslobođene PDV-a, i kako se postupa sa stjecanjem unutar Zajednice.

Opće pravilo (stavak 1 članka 36a PDV direktive)

Porezni obveznici moraju primijeniti članak 36a PDV direktive ako su ispunjeni svi sljedeći uvjeti:

1. Kad se roba isporučuje uzastopno (u nizu),
2. Kad se prevozi izravno od prvog dobavljača do zadnjeg kupca u nizu te
3. Kad se roba prevozi iz jedne države članice u drugu.

Stavak 1 članka 36a propisuje opće pravilo o pripisivanju prijevoza robe.

Kad su sva ova tri uvjeta ispunjena, tada se, prema članku 36a, prijevoz robe pripisuje samo isporuci koja je obavljena poreznom obvezniku-posredniku.

Ako su u isporuke u nizu uključene tri zemlje (Španjolska, Hrvatska i Nizozemska) i tri porezna obveznika (A, B i C), tada će u našem primjeru posrednik biti kompanija B iz Hrvatske .

Samo ona isporuka kojoj je pripisan prijevoz će biti oslobođena PDV-a, i samo će se ona smatrati isporukom unutar Zajednice, a ne oporezivom domaćom isporukom.

Ako bi tri porezna obveznika imala sjedište u samo dvije zemlje, bilo da se dva nalaze u državi Španjolskoj, a jedan u Hrvatskoj ili jedan u Španjolskoj, a dva u Hrvatskoj, a u oba slučaja pretpostavimo da je B posrednik, onda možemo imati ove situacije:

Situacija 1a: dva porezna obveznika imaju sjedište u Španjolskoj, a treći u Hrvatskoj

Ako dva porezna obveznika A i B imaju sjedište u Španjolskoj, a treći (zadnji kupac, C) u Hrvatskoj, a prijevoz se obavlja izravno od A do C, prijevoz se ne može jednostavno pripisati isporuci između A i B jer oba imaju sjedište u Španjolskoj, a roba se izravno od A iz Španjolske prevozi do C koji ima sjedište u Hrvatskoj.

Općim pravilom iz stavka 1 članka 36a propisano je da se prijevoz robe mora pripisati isporuci **obavljenoj posredniku** (B). Kako to nije moguće jer B ima sjedište u Španjolskoj i ima PDV identifikacijski broj izdan u Španjolskoj, da bi se prijevoz mogao pripisati isporuci od A do B, dakle isporuci posredniku, isporuka od A do B mora se moći kvalificirati kao isporuka unutar Zajednice koja je oslobođena PDV-a, odnosno mora se osloboditi kvalifikacije da se radi o domaćoj isporuci. Ne postoje uvjeti da se isporuka od A do B oslobodi od atributa 'domaća' sve dok B koristi svoj PDV identifikacijski broj izdan u Španjolskoj.

Domaća isporuka između A i B može se pretvoriti u isporuku unutar Zajednice samo:

1. ako se B za potrebe PDV-a ne koristi svojim PDV identifikacijskim brojem koji mu je izdan u Španjolskoj,
2. već zatraži i dobije PDV identifikacijski broj od Hrvatske,
3. obavijesti A o svom PDV identifikacijskom broju izdanom u Hrvatskoj te
4. u Hrvatskoj obavi stjecanje unutar Zajednice pod PDV identifikacijskim brojem izdanim u Hrvatskoj. Tom stjecanju prethodi neoporeziva isporuka unutar Zajednice (ne više domaća isporuka) od A do B, pri čemu

B u ovom poslu djeluje kao porezni obveznik u Hrvatskoj, iako mu je sjedište u Španjolskoj.

Kako B postaje za potrebe te isporuke porezni obveznik u Hrvatskoj, u Hrvatskoj će predati svoju PDV prijavu (za potrebe isporuka u nizu).

Kako svakom stjecanju unutar Zajednice mora prethoditi neoporeziva isporuka unutar Zajednice, tada će biti ispunjeni svi uvjeti da se isporuka unutar Zajednice **obavljena posredniku** u skladu sa stavkom 1 članka 36a PDV direktive (isporuka od A do B) oslobodi PDV-a jer:

1. Isporuka unutar Zajednice bit će obavljena B-u u Hrvatsku gdje je B registriran za potrebe PDV-a (iako sjedište ima u Španjolskoj). Ta isporuka bit će oslobođena PDV-a u skladu sa člankom 138 PDV direktive ako su ispunjeni uvjeti iz tog članka, a B će u Hrvatskoj obaviti oporezivo stjecanje unutar Zajednice. Umjesto oporezive domaće isporuke između A i B, doći će do neoporezive isporuke unutar Zajednice između A i B, oporezivog stjecanja unutar Zajednice od strane B-a te do oporezive domaće isporuke između B i C u Hrvatskoj. B će na stjecanje unutar Zajednice (kao posljedica neoporezive isporuke unutar Zajednice između A i B) primijeniti mehanizam prijenosa porezne obveze, zaračunati PDV i odbiti pretporez, a na oporezivu domaću isporuku između B i C će obračunati PDV prema propisima Hrvatske te u Hrvatskoj B predati svoju PDV prijavu. Kako ne bi bilo zabune, B će i dalje u Španjolskoj predavati svoje PDV prijave za isporuke obavljene pod PDV identifikacijskim brojem izdanim u Španjolskoj.
2. Roba će biti prevezena izravno od A do C
3. Roba će se prevesti iz jedne države članice (Španjolska) u drugu (Hrvatska)

Situacija 2a: Jedan porezni obveznik ima sjedište u Španjolskoj, a druga dva u Hrvatskoj

Ako pretpostavimo drugi slučaj, još uvijek unutar općeg pravila iz stavka 1 članka 36a PDV direktive da A ima sjedište u Španjolskoj, dok B i C imaju sjedišta u Hrvatskoj, onda će PDV situacija biti ovakva:

1. Prijevoz će se pripisati isporuci od A do B jer se prema općem pravilu prijevoz robe mora pripisati isporuci obavljenoj posredniku. To će biti isporuka unutar Zajednice te će stoga biti oslobođena PDV-a.
2. Roba će se prevesti iz jedne države članice (Španjolska) u drugu (Hrvatska)

3. B će obaviti oporezivo stjecanje unutar Zajednice u Hrvatske te će dalje imati oporezivu domaću isporuku prema C koji također ima sjedište u Hrvatskoj.

Kod isporuka u nizu s jednim prijevozom robe, bez obzira na broj sudionika u transakciji i bez obzira na broj zemalja iz kojih su sudionici transakcije, uvijek će biti dvije ili više isporuka i samo jedno stjecanje. Isporuka kojoj se pripíše prijevoz ima sljedeća obilježja:

1. samo ta isporuka može biti isporuka unutar Zajednice (dakle ne domaća isporuka) i
2. samo ta isporuka može biti oslobođena PDV-a.

Sve ostale isporuke koje su dio isporuka u nizu mogu biti samo oporezive domaće isporuke.

Kod isporuka u nizu, stjecanje unutar Zajednice uvijek je:

1. samo jedno
2. oporezivo (ako je stjecatelj porezni obveznik, on će primijeniti mehanizam prijenosa porezne obveze i za njega će stjecanje biti porezno neutralno)

Situacija 3a: porezni obveznik A ima sjedište u Španjolskoj, porezni obveznik B (posrednik) u Hrvatskoj, a porezni obveznik C u Nizozemskoj

Ako primijenimo opće pravilo na slučaju isporuka u nizu gdje postoje tri porezna obveznika u tri države članice, onda će se prijevoz pripisati samo isporuci posredniku (B). To znači da će A obaviti neoporezivu isporuku unutar Zajednice B-u, ali B-u koji će morati uzeti PDV identifikacijski broj u Nizozemskoj, iako mu je sjedište u Hrvatskoj i ima hrvatski PDV identifikacijski broj. B će s nizozemskim PDV identifikacijskim brojem obaviti oporezivo stjecanje u Nizozemskoj i potom oporezivu domaću isporuku C-u. B će za tu transakciju podnijeti PDV prijavu u Nizozemskoj.

Podredno pravilo (stavak 2 članka 36a PDV direktive)

Za razliku od općeg pravila kad se prijevoz robe pripisuje **isporuci obavljenoj posredniku** (B u našem primjeru), prema podrednom pravilu, koje odstupa od općeg pravila, prijevoz robe se pripisuje **isporuci koju obavlja posrednik**. Da bi se moglo primijeniti podredno pravilo postoji uvjet – posrednik mora svog

dobavljača obavijestiti o PDV identifikacijskom broju koji mu je izdala država članica iz koje se roba prevozi.

Pogledajmo kako bi sad izgledale naše tri situacije iz gornjeg primjera kad primjenjujemo podredno pravilo.

Situacija 1b: dva porezna obveznika imaju sjedište u Španjolskoj, a treći u Hrvatskoj

A isporučuje robu B-u (oba u Španjolskoj), a B je prodaje dalje C-u u Hrvatskoj. Ako, što je dopušteno, odstupimo od općeg pravila po kojem se prijevoz robe pripisuje isporuci obavljenoj posredniku te primijenimo podredno pravilo po kojem se prijevoz robe pripisuje isporuci koju obavlja posrednik, tada će B obavijestiti A o svom PDV identifikacijskom broju koji je izdan u Španjolskoj gdje B i inače ima sjedište.

U tom slučaju smatrat će se da se prijevoz pripisuje isporuci koju obavlja B kao posrednik. Samo ona isporuka kojoj se pripisuje prijevoz može biti oslobođena PDV-a. Tako ćemo u Situaciji 1b imati oporezivu domaću isporuku od A do B, neoporezivu isporuku unutar Zajednice od B do C (jer se isporuci koju obavlja B kao posrednik pripisuje prijevoz), a C će u Hrvatskoj obaviti oporezivo stjecanje unutar Zajednice.

Kako ne bi bilo zabune o tome što je dopušteno, a što ne, B (posrednik) može birati hoće li:

1. primijeniti opće pravilo te A-u dati svoj PDV identifikacijski broj izdan u Hrvatskoj. Tada će se prijevoz robe pripisati neoporezivoj isporuci unutar zajednice koju A obavlja B-u (isporuka obavljena posredniku).
2. primijeniti podredno pravilo te A-u dati svoj PDV identifikacijski broj izdan u Španjolskoj. Tada će se prijevoz robe pripisati neoporezivoj isporuci unutar Zajednice koju B obavlja C-u (isporuku obavlja posrednik), ili

Situacija 2b: Jedan porezni obveznik ima sjedište u Španjolskoj, a druga dva u Hrvatskoj

Ako se u situaciji 2b B odluči primijeniti podredno pravilo, A neće moći obaviti neoporezivu isporuku unutar Zajednice B-u jer se, pri primjeni podrednog pravila, prijevoz može pripisati samo isporuci koju obavlja posrednik (B) i samo ta isporuka može biti oslobođena PDV-a. stoga će B morati dobiti u Španjolskoj

PDV identifikacijski broj kako bi mu A mogao obaviti oporezivu domaću isporuku. Kako se prijevoz pripisuje isporuci koji obavlja B i samo ta isporuka može biti oslobođena PDV-a, a koja **mora biti** isporuka unutar Zajednice, B će sa španjolskim PDV identifikacijskim brojem obaviti neoporezivu isporuku unutar Zajednice C-u, a C će obaviti oporezivo stjecanje unutar Zajednice.

I ovdje B može birati hoće li pribjeći primjeni općeg ili podrednog pravila. Kad bi B odabrao primjenu općeg pravila, ne bi morao u Španjolskoj dobiti PDV identifikacijski broj, A bi obavio neoporezivu isporuku unutar Zajednice B-u, B bi u Hrvatskoj obavio oporezivo stjecanje unutar zajednice te potom oporezivu domaću isporuku C-u.

Situacija 3b: porezni obveznik A ima sjedište u Španjolskoj, porezni obveznik B (posrednik) u Hrvatskoj, a porezni obveznik C u Nizozemskoj

Ako primijenimo podredno pravilo na slučaju isporuka u nizu gdje postoje tri porezna obveznika u tri države članice, onda će se prijevoz pripisati samo isporuci koju obavlja posrednik (B). U tom slučaju B će morati uzeti PDV identifikacijski broj u Španjolskoj, A će B-u obaviti oporezivu domaću isporuku u Španjolskoj, B će obaviti neoporezivu isporuku unutar Zajednice C-u (jer je prijevoz pripisan isporuci koju obavlja B) te će C potom obaviti oporezivo stjecanje unutar Zajednice.

Tko može biti posrednik

Tko uopće u isporukama u nizu može biti posrednik? Prvi dobavljač izrijeком je u stavku 1 članka 36a PDV direktive isključen kao posrednik. Drugi, odnosno zadnji kupac uopće nije označen kao dobavljač, već samo kao zadnji kupac, tj. onaj koji više ne obavlja isporuke koje bi bile dio isporuka u nizu. Zadnji kupac može obavljati daljnje isporuke, ali kako je prijevoz robe završio kod njega, on je zadnji subjekt u isporukama u nizu. Njegove eventualno daljnje isporuke više ne pripadaju isporukama u nizu. Stoga drugi, odnosno zadnji kupac (C) ne može biti posrednik.

Članak 36a PDV direktive jasno propisuje kome se pripisuje isporuka:

- i) Ako prijevoz robe organizira A, prijevoz se pripisuje isporuci koju obavlja A. I ta se isporuka tada smatra isporukom unutar Zajednice i oslobođena je stoga PDV-a. Radi se o isporuci od A do B, a B mora dobiti PDV identifikacijski broj u Nizozemskoj gdje B stječe robu unutar Zajednice i dalje je kao oporezivu domaću isporuku prodaje C-

u. Radi se o primjeni općeg pravila iz stavka 1 članka 36a PDV direktive.

- ii) Ako prijevoz robe organizira C, prijevoz se pripisuje isporuci koja je obavljena C-u. Tada se ta isporuka smatra isporukom unutar Zajednice od B do C i oslobođena je stoga PDV-a. Radi se o isporuci unutar Zajednice koja je oslobođena PDV-a. Radi se o isporuci od B do C, a B mora dobiti PDV identifikacijski broj u Španjolskoj gdje mu A obavlja oporezivu domaću isporuku, B obavlja neoporezivu isporuku unutar Zajednice, a C obavlja oporezivo stjecanje unutar Zajednice. Radi se o primjeni podrednog pravila iz stavka 2 članka 36a PDV direktive.

Isporuke u nizu nisu ograničene samo na tri sudionika, već broj sudionika može biti neodređen, ali najmanje tri kako bismo imali najmanje dvije sukcesivne isporuke uz jedan prijevoz. Ako imamo više sudionika, npr. A, B, C i D, iz četiri zemlje (Španjolska, Hrvatska, Nizozemska i Njemačka) onda bismo mogli imati sljedeće situacije:

Znamo da posrednik ne mogu biti A niti D jer je A izrijekom u stavku 1 članka 36a PDV direktive isključen kao posrednik, a D ne može biti posrednik jer je zadnji kupac i više ne obavlja isporuke koje bi bile dio isporuka u nizu jer kod njega završava prijevoz.

Uloga A svodi se na dobavljača (ne može imati i svojstvo kupca), dok se uloga D svodi na kupca (ne može imati i svojstvo dobavljača). Ostaje da posrednici mogu biti B ili C koji svaki istovremeno imaju dva svojstva - i dobavljača i kupca.

Primjena općeg pravila kad u isporukama u nizu sudjeluju više od tri porezna obveznika

Primjenom općeg pravila iz stavka 1 članka 36a PDV direktive ne može se izbjeći da se prijevoz robe ne pripíše isporuci u kojoj sudjeluju A ili D, ako jedan od njih organizira prijevoz robe. U tim slučajevima, smatra se da se radi o isporuci posredniku, a samo ona isporuka kojoj se može pripisati prijevoz robe može biti neoporeziva isporuka unutar Zajednice.

Ako A organizira prijevoz robe, prijevoz se može pripisati samo isporuci koju obavlja A. Kako A obavlja isporuku B-u, samo ta isporuka može biti neoporeziva isporuka unutar Zajednice. Da bi ta isporuka bila neoporeziva moraju biti ispunjeni uvjeti iz članka 138 PDV direktive.

B koji ima sjedište u Hrvatskoj neće obaviti stjecanje unutar Zajednice u Hrvatskoj, već u Njemačkoj gdje je sjedište zadnjeg kupca (D). To stjecanje unutar Zajednice je oporezivo, a B će morati u Njemačkoj dobiti PDV identifikacijski broj. B će imati ulogu posrednika.

Kako B ne prodaje robu zadnjem kupcu u nizu (D), već C-u, i C će morati u Njemačkoj dobiti PDV identifikacijski broj. Nakon što B u Njemačkoj obavi oporezivo stjecanje unutar Zajednice, obaviti će u Njemačkoj oporezivu domaću isporuku C-u, a C će dalje obaviti oporezivu domaću isporuku D-u isto u Njemačkoj. I B i C će morati u Njemačkoj predati svoje PDV prijave pod PDV identifikacijskim brojem izdanim u Njemačkoj

Ako D organizira prijevoz robe, prijevoz robe morat će se pripisati isporuci koju je obavljena D-u jer D ne može imati svojstvo dobavljača jer je zadnji kupac u isporukama u nizu. Ako D i obavlja daljnje isporuke, one više ne pripadaju isporukama u nizu jer prijevoz robe završava kod D-a.

U tom slučaju, kad se prijevoz robe pripiše isporuci koja je obavljena D-u, isporuka od C do D smatrat će se neoporezivom isporukom unutar Zajednice. Da bi ta isporuka bila neoporeziva moraju biti ispunjeni uvjeti iz članka 138 PDV direktive. B i C će morati dobiti PDV identifikacijski broj u državi članici prvog dobavljača (A), a to je Španjolska. Isporuke od A do B i od B do C obaviti će se kao oporezive domaće isporuke u Španjolskoj, a iza njih slijedi neoporeziva isporuka unutar Zajednice od C do D. D će obaviti oporezivo stjecanje unutar Zajednice u Njemačkoj. Sada će C imati ulogu posrednika. B i C će morati u Španjolskoj podnijeti svoje PDV prijave pod PDV identifikacijskim brojem izdanim u Španjolskoj.

Kako smo već prije naveli, bez obzira na broj sudionika u nizu (ali ih mora biti najmanje tri), uvijek ćemo imati samo jednu neoporezivu isporuku unutar Zajednice i samo jedno oporezivo stjecanje unutar Zajednice. Sve ostale isporuke obaviti će se kao oporezive domaće isporuke bilo u državi članici prvog dobavljača ili u državi članici zadnjeg kupca.

Primjena podrednog pravila kad u isporukama u nizu sudjeluju više od tri porezna obveznika

Primjena stavka 2 članka 36a PDV direktive derogira opće pravilo iz stavka 1 tog članka. Kad posrednik obavijesti svog dobavljača o svom PDV identifikacijskom broju izdanom u državi članici u kojoj počinje prijevoz robe, tada se više ne može primijeniti opće pravilo iz stavka 1 članka 36a PDV direktive.

U toj situaciji ne može se više prijevoz robe pripisati isporuci obavljenoj posredniku, već isporuci koju obavlja posrednik. B je posrednik.

Tada će se neoporezivom isporukom unutar Zajednice smatrati isporuka od B do C. Za to oslobođenje od PDV-a moraju biti ispunjeni uvjeti iz članka 138 PDV direktive. Isporuka od A do B smatrat će se oporezivom domaćom isporukom jer je B obavijestio A o svom PDV identifikacijskom broju izdanom u Španjolskoj (gdje A ima sjedište).

C će morati u Njemačkoj dobiti njemački PDV identifikacijski broj. Tada će C u Njemačkoj obaviti oporezivo stjecanje unutar Zajednice te će dalje obaviti oporezivu domaću isporuku D-u u Njemačkoj.

Valja primijetiti da za razliku od primjene općeg pravila, kad posrednici ovisno o tome kojoj isporuci se pripisuje prijevoz robe mogu biti i B i C, pri primjeni podrednog pravila, posrednik može biti samo B, odnosno onaj sudionik isporuka u nizu koji obavijesti prvog dobavljača (A) o svom PDV identifikacijskom broju izdanom u državi članici gdje A ima sjedište. Kako A ima ugovorni odnos samo s poreznim obveznikom B, samo B može obavijestiti A o svom PDV identifikacijskom broju izdanom u državi članici gdje počinje prijevoz robe i samo B može obaviti neoporezivu isporuku unutar Zajednice. Ako se primjenjuje podredno pravilo, C ne može biti posrednik.

Ako zamislimo primjer isporuka u nizu u kojem imamo 10 poreznih obveznika iz 10 država članica i jedan prijevoz robe od prvog dobavljača do zadnjeg kupca, samo će B biti posrednik. B će u državi članici gdje počinje prijevoz robe primiti oporezivu domaću isporuku od A jer je A-u dao svoj PDV identifikacijski broj izdan u prvoj državi članici gdje počinje prijevoz robe, a onda će u istoj toj članici obaviti neoporezivu isporuku unutar Zajednice C-u. C će morati dobiti PDV identifikacijski broj u desetoj državi članici gdje je sjedište zadnjeg kupca. Tamo će C obaviti oporezivo stjecanje unutar Zajednice, a tada će se dogoditi sedam oporezivih domaćih isporuka u državi članici gdje je sjedište zadnjeg kupca: C/D, D/E, E/F, F/G, G/H, H/I i I/J. Porezni obveznik J je zadnji kupac u isporukama u nizu. Svi kupci od C do J koji imaju sjedište izvan države članice u kojoj sjedište ima J, morat će u državi članici gdje sjedište ima J dobiti svoje PDV identifikacijske brojeve.

Kako je to važno, ponovimo još jednom pravilo:

kad se kod isporuka u nizu primjenjuje podredno pravilo, bez obzira na broj sudionika i broj država članica koje su uključeni u transakciju sa samo jednim prijevozom robe od prvog dobavljača do zadnjeg kupca,

- 1. samo se jedna isporuka može kvalificirati da bude isporuka unutar Zajednice i**
- 2. samo ta isporuka može biti oslobođena PDV-a.**
- 3. samo prvi posrednik u nizu može obaviti takvu isporuku i to iz države članice prvog dobavljača.**
- 4. samo jedan porezni obveznik u isporukama u nizu može obaviti oporezivo stjecanje unutar Zajednice i to u državi članici zadnjeg kupca:**
 - a. ako u isporukama u nizu sudjeluju tri osobe, tada će oporezivo stjecanje unutar Zajednice obaviti zadnji kupac**
 - b. ako u isporukama u nizu sudjeluje više od tri osobe, tada će oporezivo stjecanje unutar Zajednice obaviti drugi posrednik u nizu i to u državi članici zadnjeg kupca**
- 5. Sve ostale isporuke u nizu moraju biti oporezive domaće isporuke, od kojih je samo prva (od A do B) u državi članici prvog dobavljača, a sve ostale u državi članici zadnjeg kupca (od C do J).**

Hrvoje Zgombić, 9. lipnja 2021.