

Dr. sc. Ljerka MARKOTA, prof. v. š. i ovl. rač.

Posebnosti u oporezivanju trostranog posla

UDK 336.2

U laskom RH u EU moguće su, osim jednostavnih transakcija između dvaju poreznih obveznika, pri čemu je jedan isporučitelj dobara, a drugi stjecatelj, i transakcije u nizu između triju poreznih obveznika iz triju različitih zemalja članica. U opisanom je slučaju riječ o trostranom poslu i pojednostavljenju u oporezivanju koje propisuje Direktiva o PDV-u te jednako tako i odredbe Zakona o PDV-u. Međutim, to ne znači da je trostrani posao svaka transakcija između triju poreznih obveznika, nego sudionici u trostranom poslu trebaju zadovoljiti propisane uvjete kako bi se moglo primijeniti pojednostavljenje u oporezivanju. Posljednjim izmjenama Zakona o PDV-u od 1. siječnja 2019. godine propisani su neki novi uvjeti u trostranom poslu. Koje sve uvjete trebaju zadovoljiti sudionici trostranog posla kako bi se moglo primijeniti pojednostavljenje u oporezivanju, može se pročitati u nastavku članka.

1. UVOD

Trostrani je posao (engl. *triangular transaction*, *triangular*, *ABC transaction*) transakcija između triju poreznih obveznika iz triju različitih država članica kada se ista dobra prevoze ili otpremaju od prvog sudionika – isporučitelja, neposredno zadnjem kupcu.

Porezni položaj trostranog posla propisuje čl. 10. st. 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13. – 106/18., dalje: Zakon o PDV-u) u kojemu je navedeno da se *“Trostranim poslom” u smislu ovoga Zakona smatra transakcija koju tri porezna obveznika iz tri različite države članice zaključče 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.*

Trostranim se poslom smatra transakcija u kojoj sudjeluju tri porezna obveznika iz triju različitih država članica EU-a, pri čemu postoje dva obvezno-pravna odnosa kupoprodaje dobara, a samo jedno fizičko kretanje tih dobara. To znači da je riječ o trima sudionicima iz triju država članica EU-a, o dvjema isporukama i samo o jednom prijevozu tih dobara. Dobra su prevezena ili otpremljena od prvog isporučitelja neposredno posljednjem kupcu. Trostranim se poslom izbjegava višestruko plaćanje PDV-a na stjecanje i odbitak pretporeza te obveza registracije za potrebe PDV-a poreznog obveznika, prvog kupca, u državi članici gdje završava otprema ili prijevoz. Riječ je o pojednostavljenju u oporezivanju, pri čemu prvi kupac u trostranom poslu, društvo B, nije obvezno platiti PDV na stjecanje u državi članici 2 niti u državi članici 3 jer je prenio obvezu na poreznog obveznika C iz države članice 3 – posljednjeg kupca, odnosno primatelja isporuke u trostranom poslu.

S poreznog je motrišta riječ o isporuci dobara samo unutar EU-a koja, uz zadovoljenje propisanih uvjeta, može biti oslobođena PDV-a u državi članici u kojoj se dobro otprema, a oporezivo stjecanje dobara je u državi članici u kojoj je završio prijevoz dobara, odnosno porez će obračunati porezni obveznik – stjecatelj dobara.

U praksi se također često susreće pojam „lažni“ trostran posao. Treba napomenuti da ni propisi o PDV-

u ni Direktiva Vijeća 2006/112/EZ (dalje: Direktiva o PDV-u) ne definiraju pojam „lažnih“ trostranih poslova. S motrišta PDV-a, ti poslovi predstavljaju poslove za koje nisu ispunjeni uvjeti za primjenu oslobođenja od plaćanja PDV-a iz čl. 141. Direktive o PDV-u, čl. 10. st. 2. Zakona o PDV-u i čl. 32. Pravilnika o PDV-u za trostrane poslove. To su, primjerice, slučajevi kada je jedan od triju sudionika porezni obveznik iz treće zemlje, kada nisu ispunjeni svi uvjeti za trostrani posao, npr. prijevoz robe je obavio treći sudionik u trostranom poslu, kada u isporuci u nizu sudjeluje četiri porezna obveznika i dr. To znači da ako nije ispunjen jedan uvjet ili više uvjeta koji su propisani za trostrani posao, riječ je o tzv. „lažnom“ trostranom poslu te se ne može primijeniti pojednostavljenje u oporezivanju.

2. TROSTRANI POSAO – ODREĐIVANJE MJESTA ISPORUKE I STJECANJA PRI ISPORUCI DOBARA

Određivanje poreznog položaja u prometu dobara propisuje odredbe o mjestu oporezivanja iz čl. 12. i 13. Zakona o PDV-u koje definiraju gdje, odnosno u kojoj zemlji članici treba obračunati PDV. U skladu s čl. 12. Zakona o PDV-u *mjestom isporuke dobara koja se ne otpremaju niti prevoze smatra se mjesto gdje se dobra nalaze u trenutku isporuke.* Navedeno prikazuje sljedeća slika za isporuke dobara bez prijevoza.

✓ **Slika 1. Mjesto isporuke dobara bez prijevoza u RH**



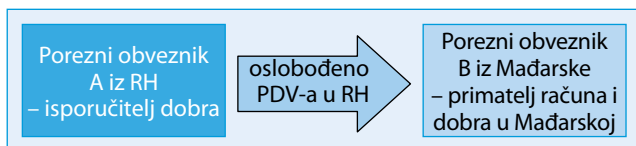
Kako je iz slike vidljivo, mjesto isporuke dobara je u RH te porezni obveznik treba obračunati PDV neovisno o tome što je kupac porezni obveznik iz Italije jer dobra nisu isporučena u Italiju, odnosno ostaju u RH.

Nadalje, prema čl. 13. Zakona o PDV-u *mjestom isporuke dobara koja otprema ili prevozi isporučitelj, kupac ili treća osoba, smatra se mjesto gdje se dobra nalaze na početku otpreme ili prijevoza do kupca.* Međutim, ako je riječ o isporuci dobara između dvaju poreznih obveznika iz EU-a, uz zadovoljenje propisanih uvjeta, isporuka je za isporučitelja, u skladu s čl. 41. st. 1. t. a) Zakona o PDV-u, oslobođena PDV-a u

RH, a porezni je obveznik stjecatelj dobara u drugoj državi članici EU-a.

Navedeno prikazuje sljedeća slika za isporuke dobara s prijevozom.

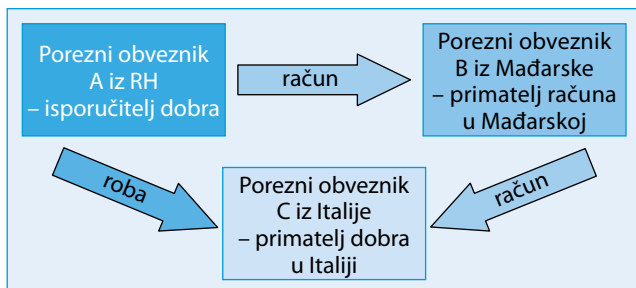
✓ **Slika 2. Mjesto isporuke dobara s prijevozom u Mađarsku**



Kako je iz slike vidljivo, riječ je o isporuci dobara s prijevozom te je mjesto oporezivanja u RH. Međutim, mjestom stjecanja unutar EU-a, prema čl. 27. st. 1. Zakona o PDV-u, smatra se mjesto gdje završava otprema ili prijevoz dobara stjecatelju. Tako je uz zadovoljeni uvjet iz čl. 41. st. 1. t. a) Zakona o PDV-u (kupac je porezni obveznik u bazi VIES, dokaz o otpremi dobara u zemlju članicu EU-a i dr.) isporuka za poreznog obveznika u RH oslobođena PDV-a, a oporezivo stjecanje za poreznog je obveznika, u ovom primjeru u Mađarskoj.

Međutim, u slučaju trostranog posla, kada je riječ o dvjema isporukama istog dobra, a samo o jednom prijevozu, uz propisane uvjete može se primijeniti pojednostavljenje u oporezivanju.

✓ **Slika 3. Mjesto isporuke i mjesto stjecanja dobara u trostranom poslu**



Iz opisane je slike vidljivo da je prva isporuka poreznog obveznika A iz RH koji prodaje dobra i izdaje račun poreznom obvezniku B iz Mađarske. Druga je isporuka, odnosno izdani račun od poreznog obveznika B iz Mađarske prema poreznom obvezniku C iz Italije pri čemu su dobra otpremljena – prevezena izravno od poreznog obveznika A iz RH poreznom obvezniku C iz Italije. Mjestom stjecanja dobara unutar EU-a, prema čl. 27. st. 1. Zakona o PDV-u, smatra se mjesto gdje završava otprema ili prijevoz dobara stjecatelju. **Uz propisane uvjete i primjenu pojednostavljenja za trostrani posao, isporuka je za poreznog obveznika A iz RH oslobođena PDV-a, porezni obveznik B iz Mađarske nema obvezu u Mađarskoj obračunati PDV niti se u Italiji treba registrirati za potrebe PDV-a, a oporezivo će stjecanje u opisanom primjeru iskazati porezni obveznik C iz Italije.**

U navedenoj slici dane su porezne obveze i kretanje dobara odnosno izdavanje računa kada je isporučitelj dobara porezni obveznik iz RH. U nastavku članka pod t. 3. objasniti će se porezne obveze poreznog obveznika iz RH kada je u trostranom poslu isporučitelj dobara, kada je stjecatelj dobara prvi kupac te kada je posljednji kupac, odnosno primatelj dobara.

3. TROSTRANI POSAO – PROPISANI UVJETI ZA POJEDNOSTAVLJENJE U OPOREZIVANJU

Osim odredaba čl. 10. Zakona o PDV-u, na oporezivanje u trostranom poslu primjenjuju se i odredbe čl. 27. st. 4., 75. st. 1. t. 3., čl. 88., 89. te 79. st. 3. Zakona o PDV-u te čl. 32., 174. t. 3. i 175. t. 13. Pravilnika o PDV-u.

Člankom 32. st. 1. Pravilnika o PDV-u navedeno je da porezni obveznik može primijeniti pojednostavljenje ako je riječ o trostranom poslu. Stavkom 2. navedenog članka propisano je da se trostranim poslom smatra posao za koji su ispunjeni uvjeti kako se navodi u nastavku.

TROSTRANIM SE POSLOM SMATRA POSAO U KOJEMU:

- 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
- osobe koje sudjeluju u trostranom poslu registrirane su za potrebe PDV-a u trima različitim državama članicama
- prvi kupac nema sjedište ili prebivalište u tuzemstvu (može biti registriran za potrebe PDV-a u RH) i koristi isti porezni identifikacijski broj koji je dao isporučitelju i drugom kupcu
- isporučitelj ili prvi kupac ili druga osoba za njihov je račun otpremio ili prevezao dobra
- drugi, odnosno posljednji kupac koristi PDV identifikacijski broj koji mu je dodijelila država članica u kojoj završava otprema ili prijevoz dobara
- drugi, odnosno posljednji kupac obveznik je plaćanja PDV-a

Iz navedenih odredaba proizlazi da sudionici trostranog posla trebaju biti tri porezna obveznika, odnosno da su sudionici registrirani za potrebe PDV-a u trima različitim zemljama članicama (treći ne mora). U situaciji u kojoj su sudionici trostranog posla društva A, B i C iz različitih država članica EU-a, to bi značilo da društvo B nije registrirano za potreba PDV-a u državi članici društva C – posljednjeg kupca. Društvo B koristi se svojim PDV ID brojem koji je dao društvima A i C pri stjecanju dobara u državi članici u kojoj završava otprema ili prijevoz dobara i s kojim izdaje račun društvu C u državi članici u kojoj završava otprema. Treba napomenuti da u skladu s čl. 10. Zakona o PDV-u i čl. 32. Pravilnika o PDV-u, porezni obveznik C (ako je to posljednji kupac u RH) može biti i mali porezni obveznik (registriran za potrebe PDV-a) kao sudionik trostranog posla.

Naime, u čl. 10. st. 2. Zakona o PDV-u je navedeno da se trostrani posao može primijeniti *i kada je posljednji kupac pravna osoba koja nije porezni obveznik, a registrirana je za potrebe PDV-a*. Držimo da se ova odredba odnosi na pravne osobe iz čl. 6. st. 5. Zakona o PDV-u, odnosno tijela državne vlasti, tijela državne uprave i dr. koje se ne smatraju poreznim obveznikom. Osobe iz čl. 90. st. 2. Zakona o PDV-u smatraju se poreznim obveznikom i kada se registri- raju za potrebe PDV-a, mogu također kao posljednji kupac biti sudionici trostranog posla.

Međutim, nije ispunjen uvjet za primjenu trostranog posla i pojednostavljenja u oporezivanju ako su porezni obveznici A i B kao sudionici trostranog posla samo registrirani za potrebe PDV-a. Naime, njihove su isporuke oslobođene PDV-a bez prava priznavanja pretporeza u skladu s čl. 90. st. 2. Zakona o PDV-u jer je riječ o malom poreznom obvezniku. Znači da mali porezni obveznici ne mogu primijeniti oslobođenje za isporuke dobara unutar EU-a koje proizlazi iz čl. 41. st. 1. Zakona o PDV-u.

Nadalje, u trostranom poslu prijevoz mogu u opisanom slučaju obaviti društvo A, društvo B ili neka druga osoba koja je prijevoz obavila za njihov račun. To znači da za primjenu trostranog posla prijevoz ne može obaviti (ili snositi trošak) društvo C – posljednji kupac ili netko u njegovo ime jer bi u tom slučaju mjesto oporezivanja bilo mjesto gdje je preneseno pravo raspolaganja nad dobrima, odnosno gdje se dobra nalaze u trenutku isporuke, a to je u državi članici društva A. Društvo A tada bi trebalo zaračunati PDV društvu B jer je mjesto oporezivanja u državi članici društva A.

Međutim, ako isporuku obavi društvo B, onda je isporuka između društva A i B oporeziva isporuka u državi članici društva A, a društvo B (treba se registrirati u državi članici društva A) kao isporučitelj dobara društvu C može primijeniti oslobođenje. Navedeno je u skladu s presudom Europskog suda u slučaju EMAG – presuda C-245/04 kada je riječ o isporukama u nizu te samo jedna isporuka može biti isporuka s prijevozom (oslobođena isporuka), a druga je isporuka bez prijevoza (oporeziva isporuka). Društvo C kao posljednji kupac (stjecatelj dobara) u opisanom je slučaju obveznik plaćanja PDV-a.

Kako bi isporuka u tuzemstvu za isporučitelja dobra u trostranom poslu bila oslobođena PDV-a, trebaju biti zadovoljeni sljedeći uvjeti iz čl. 10. st. 2. Zakona o PDV-u koji se navode u nastavku.

- 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.

Nadalje, a prema čl. 10. st. 3. Zakona o PDV-u, ako se primjenjuje oslobođenje na temelju prethodno navedenih uvjeta, tada račun mora uz podatke iz čl. 79. st. 1. Zakona o PDV-u 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.

Kod trostranog posla primatelj oporezive isporuke dobara obavezan je platiti PDV ako su ispunjeni prethodno navedeni uvjeti iz čl. 10. st. 2. i 3. Zakona o PDV-u. Napominjemo da je porezni obveznik registriran za potrebe PDV-a u tuzemstvu, gdje mu je izdan PDV ID broj pod kojim je obavio stjecanje, obavezan prema čl. 10. st. 5. Zakona o PDV-u u Zbirnoj prijavi (Obrazac ZP) navesti podatke iz čl. 89. st. 1. Zakona o PDV-u, a to su sljedeći podatci:

a) svoj PDV identifikacijski broj pod kojim je stekao dobra i obavio daljnju isporuku tih dobara,

b) PDV identifikacijski broj primatelja daljnje isporuke koji je izdan u državi članici u kojoj prijevoz ili otprema dobara završava,

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.

Koje su porezne obveze sudionika u trostranom poslu, tko je oslobođen PDV-a, a tko plaća PDV i koja porezna izvješća trebaju predavati sudionici trostranog posla, objašnjava se u nastavku.

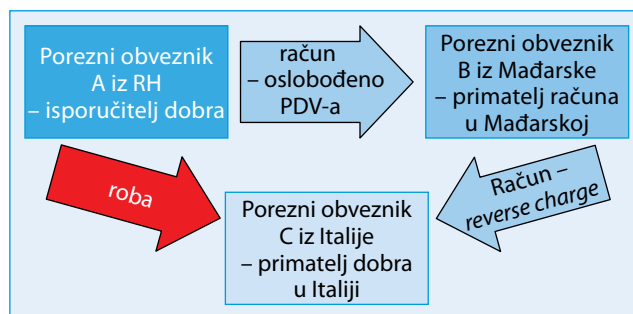
Kako nije svaka transakcija, odnosno isporuka dobara u kojoj sudjeluje tri porezna obveznika iz tri različite države članice trostrani posao, prema odredbama Zakona o PDV-u i Pravilnika o PDV-u na koje se može primijeniti pojednostavljenje, u nastavku se objašnjavaju porezne situacije kada je porezni obveznik iz RH u trostranom poslu isporučitelj dobara, kada je stjecatelj dobara – prvi kupac te kada je posljednji kupac, odnosno primatelj dobara.

4. POREZNE I OSTALE OBVEZE SUDIONIKA U TROSTRANOM POSLU

4.1. HRVATSKI POREZNI OBVEZNIK KAO ISPORUČITELJ DOBARA U TROSTRANOM POSLU – PRVI U NIZU

U ovom je slučaju porezni obveznik iz RH stvarni isporučitelj dobara koji će ispostaviti račun poreznom obvezniku u drugu državu članicu EU-a na kojem će navesti PDV ID broj najčešće u zemlji gdje ima sjedište (to može biti i PDV ID broj iz neke druge države članice EU-a), a prema njegovu nalogu dobra će isporučiti poreznom obvezniku u neku drugu državu članicu. Sljedeća slika prikazuje navedenu transakciju.

✓ **Slika 4.** Trostrani posao u kojem je porezni obveznik iz RH isporučitelj dobara



Porezni obveznik A iz RH kao isporučitelj dobra može, ali i ne mora znati da je u opisanom slučaju riječ o trostranom poslu. Na temelju dobivenog PDV ID broja od kupca – poreznog obveznika iz Mađarske te obavljene isporuke u drugu zemlju članicu (uz dokaz o isporuci – CMR i sl., a prema nalogu mađarskoga poreznog obveznika, u ovom slučaju u Italiju), za hrvatskog su poreznog obveznika zadovoljeni uvjeti za oslobođenu isporuku. Mogućnost primjene oslobođenja proizlazi iz čl. 41. st. 1. t. a) Zakona o PDV-u.

Hrvatski porezni obveznik A će u Obrascu PDV navedenu oslobođenu isporuku prikazati na rednom broju **I. 3. – Isporuke dobara unutar EU**, u skladu s čl. 174. t. 3. Pravilnika o PDV-u gdje je navedeno da podatak u okviru trostranog posla unosi samo prvi isporučitelj.

Osim prikazivanja navedene isporuke u Obrascu PDV, navedenu isporuku treba evidentirati i u Zbirnu prijavu (Obrazac ZP), pri čemu se vrijednost isporuke dobara unosi u stupac (11.) – **Vrijednost isporuke dobara (u kunama i lipama)**. To znači da se u opisanom slučaju, gdje je hrvatski porezni obveznik isporučitelj dobara u trostranom poslu, ne popunjava stupac (13.) – **Vrijednost isporuke dobara u okviru trostranog posla (u kunama i lipama)** nego stupac (11.).

Na temelju navedenoga može se zaključiti da je za hrvatskoga poreznog obveznika A riječ o isporuci dobara u drugu državu članicu koja je oslobođena PDV-a prema čl. 41. st. 1. t. a) Zakona o PDV-u. Pritom nema značenje što je kupac – porezni obveznik B iz Mađarske (koji ima mađarski PDV ID broj) dao nalog hrvatskome poreznom obvezniku A da dobra preveze i otpremi izravno primatelju – poreznom obvezniku C u Italiju.

Za navedeni poslovni događaj u trostranom poslu hrvatski porezni obveznik A treba izdati račun, evidentirati ga u poslovnim knjigama te u Obrascu ZP na način pokazan u sljedećem primjeru.

✓ **Primjer 1. Hrvatski porezni obveznik kao isporučitelj dobara u trostranom poslu**

Hrvatski porezni obveznik - A izdaje račun poreznom obvezniku iz Mađarske - B za prodana dobra u svoti od 150.000,00 kn (protuvrijednost 20.000,00 eura). Hrvatski je porezni obveznik dobra, po nalogu mađarskoga poreznog obveznika, otpremio u Italiju, poreznom obvezniku C. Nabavna je vrijednost prodane robe 100.000,00 kn.

Za navedeni poslovni događaj u trostranom poslu hrvatski porezni obveznik A treba izdati račun, evidentirati ga u poslovnim knjigama te u Obrascu ZP na sljedeći način.

✓ **Slika 5. Račun izdan poreznom obvezniku u Mađarsku**

A d.o.o. Vrtna 15 10 000 Zagreb PDV ID. br: HR12345678912		Društvo B Lajos Nagy 151 Budapest PDV ID. br: HU12345678			
Račun br. 55-11-1		Datum izdavanja računa: 15. 9. 2019. Datum isporuke: 15. 9. 2019. Vrijeme izdavanja: 11:15			
Red. br.	Trgovački naziv	Količina	Jedinična cijena u € (bez PDV-a)	Popust	Svota (bez PDV-a) u kn
1.	Vrata dvokrilna	50 kom	400,00	–	20.000,00 €
Ukupno:					20.000,00 € (150.000,00 kn)
Oslobođeno PDV-a prems čl. 41. st. 1. t. a) Zakona o PDV-u					
Uplatu je potrebno izvršiti na račun otvoren kod JV Banke d.d. u eurima.					
Oznaka operatera: Ivana Kralj			Direktor: Ante Marić		
A d.o.o. RegistarSKI sud: Trgovački sud u Zagrebu MBS: 090335715 Žiro račun (IBAN) HR36239000311100359781, JV Banka d.d. Temeljni kapital: 40 mil. kn uplaćen u cijelosti. Član uprave: Ante Marić					

Navedeni račun napisan je na hrvatskom jeziku, a svote su iskazane u eurima i kunama, što odgovara odredbama propisa o PDV-u i Zakona o računovodstvu (Nar. nov., br. 78/15., 120/16. i 116/18.). Naime, kako se poslovni događaji na temelju vjerodostojnih knjigovodstvenih isprava evidentiraju u poslovnim knjigama, zaključujemo da i knjigovodstvene isprave i poslovne knjige trebaju biti na hrvatskom jeziku. O tome se očitovalo i Ministarstvo financija u stajalištu **KLASA: 410-01/13-01/3534, od 30. listopada 2013.** U mišljenju je navedeno da se računi izdani kupcima izvan RH trebaju izdavati na hrvatskom jeziku te da se ne mogu izdavati dvojezično (na hrvatskom i istodobno na još nekom drugom jeziku). Međutim, u mišljenju **MF KLASA: 410-01/13-01/3534, od 4. svibnja 2017.,** odgovoreno je da nema zapreke da se računi izdaju dvojezično, ali ne samo na nekom svjetskom jeziku.

Praksa pokazuje drukčije postupanje i naše je stajalište da se računi, ovisno i o dogovoru između prodavatelja i kupca, osim dvojezično mogu izdavati i na nekom svjetskom jeziku. O tome svjedoči i svjetska praksa pri izdavanju računa na nekom od svjetskih jezika, a ne samo na jeziku zemlje izdavatelja računa.

✓ **Knjiženje:**

Red. br.	O P I S	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Potraživanja od kupaca dobara iz EU-a (20.000,00 eura) Prihodi od prodaje dobara u EU-u Za izdani račun za isporuku dobara u EU	1210 7540	150.000,00	150.000,00
2.	Nabavna vrijednost prodane robe Zalihe trgovačke robe Za razduženje zaliha robe	7101 6600	100.000,00	100.000,00



Da se računi mogu izdavati i samo na nekom svjetskom jeziku, potvrđuje i presuda Europskog suda pravde u slučaju društva New Valmar BVBBBA i Global Pharmacies Partner Healtha (GPPH) koja je objavljena 21. lipnja 2016. godine u kojem su riješene dvojbe oko izdavanja računa na stranom

jeziku. Naime, prema navedenoj presudi društva unutar EU-a trebaju imati mogućnost izdavanja računa na stranim jezicima, odnosno, nacionalni propisi zemalja članica EU-a ne smiju ograničavati izdavanje računa samo na jeziku zemlje izdavatelja ili primatelja računa.


U Obrazac ZP treba evidentirati račun i isporuku na sljedeći način:

Obrazac ZP

POREZNA UPRAVA PODRUČNI URED (1)	ZAGREB	PDV identifikacijski broj (3)	HR	12345678912
ISPOSTAVA (2)	SUSEDGRAD	Porezni obveznik (naziv/ime i prezime) (4)	A d.o.o.	
		Adresa (mjesto, ulica i broj) (5)	ZAGREB ZAGREBAČKA 22	
		PDV identifikacijski broj poreznog zastupnika (6)	HR	

ZBIRNA PRIJAVA
Zbirna prijava za isporuke dobara i usluga u druge države članice Europske unije
Za mjesec **RUJAN** godina **2019.**
(7)

Red. br.	Kôd države	PDV identifikacijski broj primatelja (bez kôda države)	Vrijednost isporuke dobara (u kunama i lipama)	Vrijednost isporuke dobara u postupcima 42 i 63 (u kunama i lipama)	Vrijednost isporuke dobara u okviru trostranog posla (u kunama i lipama)	Vrijednost obavljenih usluga (u kunama i lipama)
(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)	(14)
1.	HU	12345678	150.000,00			
Ukupna vrijednost			150.000,00 (15)	(16)	(17)	(18)

Potvrđujem istinitost navedenih podataka.		Potpis (20)	
Obračun sastavio (ime i prezime) (19)	Ivana Marić	Broj telefona/fax/e-mail (21)	01/4655-111

Napominjemo da se u opisanom slučaju, gdje je hrvatski porezni obveznik isporučitelj dobara u trostranom poslu, ne popunjava Obrazac ZP stupac (13.) – Vrijednost isporuke dobara u okviru trostranog posla (u kunama i lipama) nego samo stupac (11.), a kako je prethodno pokazano u navedenom Obrascu ZP.

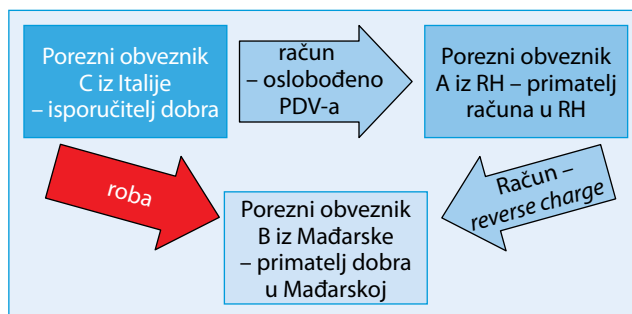
4.2. HRVATSKI POREZNI OBVEZNIK KAO STJECATELJ DOBARA U TROSTRANOM POSLU – DRUGI U NIZU – PRVI KUPAC

U trostranom poslu kada je porezni obveznik A iz RH primatelj računa, ali ne i dobara od isporučitelja – poreznog obveznika C iz EU-a, odnosno iz Italije, treba znati da je riječ o trostranom poslu jer je upravo on i ugovorio navedene uvjete prodaje te, uz zadovoljenje propisnih uvjeta, može primijeniti pojednostavljenje u oporezivanju. Upravo prema njegovu nalogu dobra nisu isporučena u RH nego, u našem primjeru, poreznom obvezniku u Mađarsku koji je sljedeći kupac dobara kojemu će porezni obveznik A iz RH izdati račun. Napominjemo da otpre-

mu ili prijevoz može organizirati isporučitelj ili prvi kupac ili druga osoba za njihov račun.

Sljedeća slika prikazuje navedenu transakciju.

✓ **Slika 6. Trostrani posao u kojem je porezni obveznik iz RH stjecatelj dobara – prvi kupac**



Kako je prikazano na prethodnoj slici, hrvatski porezni obveznik A smatra se stjecateljem dobara jer je primio račun, ali je dao nalog poreznom obvezniku C iz Italije da dobra isporuči u Mađarsku. Međutim, prema

ŠTO TREBA ZNATI!

U trostranom je poslu riječ o isporuci u kojoj sudjeluju tri sudionika – porezna obveznika iz triju država članica EU-a, dvije isporuke i samo jedan prijevoz tih dobara.

Trostranim se poslom izbjegava višestruko plaćanje PDV-a na stjecanje i odbitak pretporeza i obveza registracije za potrebe PDV-a poreznog obveznika – prvog kupca, u državi članici gdje završava otprema ili prijevoz.

U trostranom se poslu primjenjuje pojednostavljenje u oporezivanju.

Uz zadovoljenje propisanih uvjeta, isporuka može biti oslobođena PDV-a u državi članici u kojoj se dobro otprema, a oporezivo stjecanje dobara je u državi članici u kojoj je završio prijevoz dobara, odnosno, PDV će obračunati porezni obveznik – primatelj dobara u trostranom poslu.

Za sudionika trostranog posla – isporučitelja dobra u trostranom poslu isporuka je oslobođena PDV-a.

Prvi kupac u trostranom poslu ne iskazuje stjecanje nego prenosi svoju obvezu na zadnjeg kupca u trostranom poslu – primatelja dobara.

Zadnji kupac kao stjecatelj dobara u trostranom posluje obavezan je platiti PDV na stjecanje, odnosno treba iskazati obvezu za PDV te može priznati pretporez.

čl. 27. st. 1. Zakona o PDV-u, *mjestom stjecanja dobara unutar Europske unije smatra se mjesto gdje završava otprema ili prijevoz dobara stjecatelju*, što znači da je mjesto oporezivanja u Italiji. Kako hrvatski porezni obveznik A nije registriran za potrebe PDV-a u Italiji, trebao bi se za potrebe PDV-a registrirati u Mađarskoj te na taj način platiti PDV na stjecanje u Mađarskoj ali i u RH jer se pri nabavi (na računu od talijanskoga poreznog obveznika) koristio PDV ID brojem iz RH.

Međutim, neće imati obvezu obračuna PDV-a u RH pod čijim je PDV ID brojem stekao dobra od talijanskoga poreznog obveznika C, ako u skladu s čl. 27. st. 2. Zakona o PDV-u dokaže da je PDV obračunan u zemlji gdje je dobro isporučeno (Mađarska) i ako ispuni uvjete iz čl. 27. st. 4. Zakona o PDV-u, a to su:

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 obavezan platiti PDV u skladu s člankom 75. stavkom 1. točkom 3. ovoga Zakona*

Treba dokazati da je porezni obveznik u Mađarskoj, gdje je otprema dobra završila, plaćen PDV. Jednako tako nema obvezu plaćanja PDV-a u RH jer može primijeniti porezno oslobođenje iz čl. 10. st. 2. Zakona o PDV-u za trostrani posao, ali ako dokaže da su ispunjeni uvjeti iz čl. 10. st. 3. Zakona o PDV-u (elementi računa kako se navodi u nastavku);

b) *podnese Zbirnu prijavu u skladu s člancima 88. i 89. ovoga Zakona.*

Prema čl. 10. st. 5. Zakona o PDV-u u Zbirnoj prijavi (Obrazac ZP) treba navesti podatke iz čl. 89. st. 1. Zakona o PDV-u, a to su sljedeći podatci:

- svoj PDV identifikacijski broj pod kojim je stekao dobra i obavio daljnju isporuku tih dobara*
- PDV identifikacijski broj primatelja daljnje isporuke koji je izdan u državi članici u kojoj prijevoz ili otprema dobara završava*
- 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.*

Nadalje, a prema čl. 10. st. 3. Zakona o PDV-u, **ako se primjenjuje oslobođenje na temelju prethodno navedenih uvjeta, tada račun poreznog obveznika A iz RH treba uz podatke iz čl. 79. st. 1. Zakona o PDV-u sadržavati i sljedeće podatke:**

- poziv na odredbe članka 141. Direktive Vijeća 2006/112/EZ te napomenu "prijenos porezne obveze"*
- PDV identifikacijski broj pod kojim je porezni obveznik (stjecatelj) obavio stjecanje unutar Europske unije i daljnju isporuku dobara*
- PDV identifikacijski broj primatelja isporuke.*

Napominjemo da ni u odredbama Zakona o PDV-u ni Pravilnika o PDV-u nije navedeno da hrvatski porezni obveznik A treba izdati račun evidentirati u Obrascu PDV. Naime, u čl. 174. t. 3. Pravilnika o PDV-u navedeno je da podatak u okviru trostranog posla unosi samo prvi isporučitelj. Međutim, neovisno o navedenom, naše je mišljenje da izdati račun treba evidentirati u knjigu I-RA – stupac 9 – *Isporuke dobara unutar EU* (pritom treba paziti da program „ne povuče“ podatak na poziciju Obrasca PDV). Isporuku treba evidentirati samo u Obrascu ZP, stupac (13.) – *Vrijednost isporuke dobara u okviru trostranog posla (u kunama i lipama)*.

Na temelju prethodno navedenoga može se zaključiti da hrvatski porezni obveznik A kao stjecatelj dobara – prvi kupac u trostranom poslu, primjenjuje pojednostavljenje u oporezivanju, a to znači da ne treba iskazati stjecanje u RH niti u Mađarskoj te da također ne treba predavati Obrazac PDV-S.

Za navedeni poslovni događaj u trostranom poslu hrvatski porezni obveznik A treba izdati račun, evidentirati ga u poslovnim knjigama te Obrascu ZP na način pokazan u sljedećem primjeru.

✓ **Primjer 2.** *Hrvatski porezni obveznik kao stjecatelj dobara u trostranom poslu – prvi kupac*

Hrvatski porezni obveznik A kupio je dobra od poreznog obveznika iz Italije C, za što je primio račun u svoti od 150.000,00 kn (protuvrijednost 20.000,00 eura). Navedena su dobra, prema nalogu poreznog obveznika A iz RH, otpremljena iz Italije u Mađarsku poreznom obvezniku B, za što je porezni obveznik A iz RH izdao račun na svotu od 165.000,00 kn (protuvrijednost 22.000,00 eura).

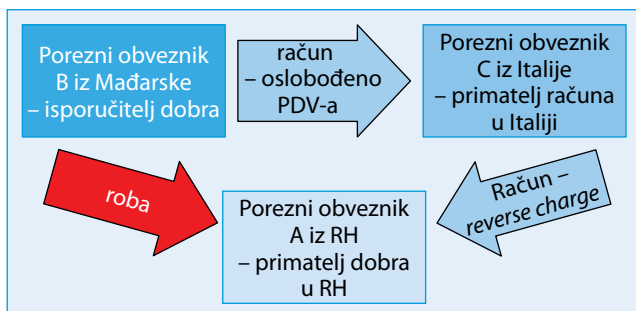
Za navedeni poslovni događaj u trostranom poslu hrvatski porezni obveznik A treba izdati račun, evidentirati ga u poslovnim knjigama te Obrascu ZP na sljedeći način.

4.3. HRVATSKI POREZNI OBVEZNIK KAO PRIMATELJ DOBARA U TROSTRANOM POSLU – TREĆI U NIZU – ZADNJI KUPAC

U ovom je slučaju porezni obveznik A iz RH primatelj dobara. Dobra su isporučena iz Mađarske – od poreznog obveznika B, a račun je primljen od poreznog obveznika C iz Italije koji je na računu stavio napomenu *reverse charge* i poziv na čl. 141. Direktive vijeća 2006/112/EZ. Prema čl. 10. st. 4. Zakona o PDV-u i čl. 75. st. 1. t. 3. Pravilnika o PDV-u hrvatski porezni obveznik A, kao primatelj dobara u trostranom poslu, obavezan je platiti PDV jer je na njega u opisanoj transakciji prešla porezna obveza. Osim toga, isporuka je obavljena, odnosno dobra su isporučena u RH, a mjesto stjecanja dobara unutar EU-a je mjesto gdje završava otprema ili prijevoz dobara stjecatelju, prema čl. 27. st. 1. Zakona o PDV-u.

Sljedeća slika prikazuje navedenu transakciju.

✓ **Slika 8.** Trostrani posao u kojem je porezni obveznik iz RH primatelj dobara – posljednji kupac



Iz slike je vidljivo da je porezni obveznik A primio dobro u RH te je u trostranom poslu, prema čl. 10. st. 4. Zakona o PDV-u, obavezan platiti PDV. U skladu s čl. 75. st. 1. t. 3. Zakona o PDV-u, obveza PDV-a na temelju prijenosa porezne obveze „plaća“ se bez novčanog tijeka. Naime, prema čl. 76. st. 4. Zakona o PDV-u, obveza za PDV smatra se plaćenom tako da se navedena obveza iskaže u Obrascu PDV kao obračunska kategorija, pri čemu se u istom Obrascu PDV može priznati i pretporez, što proizlazi iz čl. 58. st. 3. t. 2. Zakona o PDV-u.

Navedeni poslovni događaj u trostranom poslu hrvatski porezni obveznik A treba evidentirati u poslovnim knjigama na način pokazan u sljedećem primjeru.

✓ **Primjer 3.** Hrvatski porezni obveznik kao primatelj isporuke u trostranom poslu – posljednji kupac

Hrvatski porezni obveznik A primio je račun od dobavljača – poreznog obveznika C iz Italije za dobra u svoti od 165.000,00 kn (protuvrijednost 22.000,00 eura) te su dobra zaprimljena na skladište. Porezni obveznik A obračunao je PDV na stjecanje dobara te u poreznim i knjigovodstvenim evidencijama iskazao obvezu (u Obrascu PDV, pozicija II. 13.) i pripadajući pretporez (u Obrascu PDV, pozicija III. 13.), pri čemu je navedeni poslovni događaj u poslovnim knjigama evidentiran na način prikazan u nastavku.

✓ **Knjiženje:**

Red. br.	OPIS	Račun	Svota	
			Duguje	Potražuje
1.	Roba u veleprodajnom skladištu Obveze prema dobavljačima u EU-a – talijanski porezni obveznik C (22.000 eura) <i>Za nabavu dobara od dobavljača iz EU-a u trostranom poslu</i>	6600 2210	165.000,00	165.000,00
2.	Pretporez od poreznih obveznika bez sjedišta u RH – 25 % Obveza PDV-a za primljena dobra i usluge od poreznih obveznika bez sjedišta u RH – 25 % <i>Za PDV na stjecanje dobara od poreznog obveznika bez sjedišta u RH – trostrani posao</i>	14042 24042	41.250,00	41.250,00

Hrvatski porezni obveznik A – primatelj dobara (posljednji kupac) obvezu za PDV iskazuje u Obrascu PDV na rednom broju II. 13. – *Primljene isporuke dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u RH po stopi od 25 %* (ili II. 11. za 5 % odnosno II. 12. za 13 %) te kao pretporez na III. 13. – *Pretporez od primljenih isporuka dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u RH po stopi od 25 %* (ili III. 11. za 5 % odnosno III. 12. za 13 %).

Kako hrvatski porezni obveznik A kao posljednji kupac u trostranom poslu zapravo nije stekao dobra unutar EU-a već je na njega samo prešla porezna obveza, nema obvezu iskazivati stjecanje dobara u evidenciji o stjecanju dobara kao niti u Prijavi za stjecanje dobara i usluga – *Obrazac PDV-S*. Jednako tako nema obvezu iskazivati podatke niti u zbirnoj prijavi – *Obrazac ZP*.

Međutim, kada je porezni obveznik A primatelj isporuke u trostranom poslu – posljednji kupac, svotu primljenih dobara u trostranom poslu također treba evidentirati u Obrascu PDV pod VIII. 6. – *Primljena dobra iz EU u okviru trostranog posla*.

Navedeno potvrđuje i stajalište Ministarstva financija u vezi s evidentiranjem poslovnih događaja u okviru trostranog posla kada je hrvatski porezni obveznik primatelj dobara u trostranom poslu – posljednji kupac. U stajalištu se također navodi da se u slučaju naknadnih popusta ne podnosi ispravak već podnesenih prijavi, nego se popust iskazuje u prijavi za razdoblje oporezivanja u kojem je popust odobren te svote mogu biti iskazane i u minusu, a tekst mišljenja MF KLASA: 410-19/14-01/670, od 11. veljače 2015., daje se u nastavku.

Porezni obveznik iz dostavnog popisa postavio je upit o evidentiranju poslovnih događaja u Obrascu PDV i Obrascu PDV-S. U upitu se navodi da je porezni obveznik koji je upisan u registar obveznika poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) primio isporuku dobara u okviru trostranog posla kao posljednji kupac te se postavlja pitanje na kojim pozicijama Obrasca PDV navedeno treba iskazati. Nadalje, postavljeno je pitanje kako porezni obveznik evidentira financijsko odobrenje za dobra koja je stekao u prethodnom poreznom razdoblju od isporučitelja iz druge države članice Europske unije.

... Prema odredbama članka 10. stavka 4. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 73/13., 99/13., 148/13., 153/13. i 143/14., u daljnjem tekstu: Zakon) kod trostranog posla primatelj oporezive isporuke obavezan je platiti PDV ako su ispunjeni uvjeti za oslobodenje od plaćanja PDV na stjecanje obavljeno u tuzemstvu te ako račun sadrži podatke propisane stavkom 3. istog članka.

Sukladno odredbama članka 175. točke 13. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Nar. nov., br. 79/13., 85/13., 160/13., 35/14. i 157/14., u daljnjem tekstu: Pravilnik) vrijednost dobara koja je primatelj oporezive isporuke iz članka 10. stavka 4. Zakona primio u okviru trostranog posla upisuje se pod točkom II.13. Obrasca PDV, kada je porezni obveznik primatelj dobara obavezan obračunati PDV po stopi 25%.

U istom poreznom razdoblju, porezni obveznik ima pravo na odbitak pretporeza temeljem članka 58. stavka 2. Zakona, ukoliko su ispunjeni uvjeti za odbitak pretporeza iz članka 60. Zakona te se u skladu s odredbama članka 176. točke 13. Pravilnika podaci o iznosu PDV-a obračunanog po stopi PDV-a 25% u okviru trostranog posla iz članka 10. stavka 4. Zakona za koje porezni obveznik ima pravo na odbitak pretporeza upisuju pod točkom III.13. Obrasca PDV.

Nadalje, pod točkom VIII.6. Obrasca PDV upisuju se podaci o primljenim dobrima iz Europske unije u okviru trostranog posla.

Napominjemo da se podaci o primljenim dobrima u okviru trostranog posla ne iskazuju u Prijavi za stjecanje dobara i primljene usluge iz drugih država članica Europske unije (Obrazac PDV-S).

U slučaju naknadnih popusta ne podnosi se isprava već podnesenih prijava, već se popust iskazuje u prijavi za razdoblje oporezivanja u kojem je popust odobren, sukladno tome iznosi u prijavama mogu biti iskazani u minusu.

5. OSLOBODENJE OD PLAĆANJA PDV-a PRI UVOZU DOBARA U POSTUPKU 42 I ISPORUKA DOBARA U DRUGU ZEMLJU ČLANICU EU-a U TROSTRANOM POSLU

Pojednostavljenje pri isporuci dobara koju će uvoznik – porezni obveznik iz RH ili iz druge zemlje isporučiti drugom poreznom obvezniku u drugu zemlju članicu propisano je čl. 107.a st. 9. Pravilnika o PDV-u.

Naime, navedena se odredba odnosi na oslobodenje od plaćanja PDV-a pri uvozu dobara prema čl. 44. st. 1. t. 26. Zakona o PDV-u i ta se mogućnost primjenjuje još od 1. svibnja 2017. godine (izmjena Pravilnika o PDV-u, Nar. nov., br. 41/17.). To se oslobodenje, prema čl. 44. st. 2. Zakona o PDV-u, primjenjuje u slučajevima kada nakon uvoza dobara slijedi isporuka dobara koja je prema čl. 41. st. 1. t. a) i d) Zakona o PDV-u oslobođena od plaćanja PDV-a, ali samo ako je uvoznik u trenutku uvoza Carinskoj upravi pružio najmanje propisane podatke. U opisnom je slučaju riječ o primjeni carinskog postupka 42 pri uvozu i mogućnosti primjene postupka 42 u okviru trostranog posla.

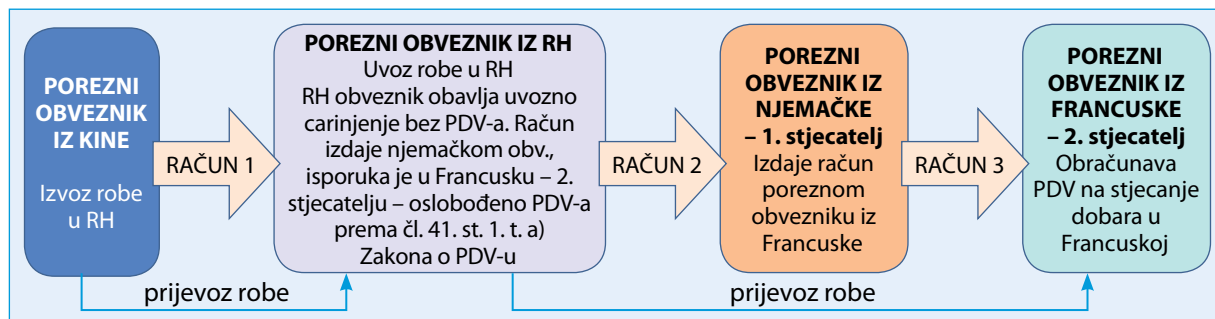
To znači da se na temelju navedenih odredaba može primijeniti porezno oslobodenje na temelju postupka 42 i ako je riječ o trostranom poslu.

Uvjet je da porezni obveznik u trenutku uvoza (u našem primjeru uvoznik je porezni obveznik iz RH, a može biti i porezni obveznik iz EU-a ili iz treće zemlje) Carinskoj upravi uz PDV identifikacijski broj (dalj: PDV ID broj) stjecatelja, izdan u drugoj državi članici, kojemu se isporučuju dobra prema čl. 41. st. 1. t. a) Zakona o PDV-u, a koji obavlja daljnju isporuku dobara, dostavi i PDV identifikacijski broj (krajnjeg) stjecatelja izdanog u državi članici u koju se dobra izravno otpremaju ili prevoze. To znači da treba dostaviti dva PDV identifikacijska broja, odnosno prvog i drugog stjecatelja iz EU-a.

Pritom uvoznik dobara u Zbirnoj prijavi navodi PDV ID broj stjecatelja koji obavlja daljnju isporuku dobara u drugu državu članicu, odnosno u našem primjeru prvog stjecatelja.

Sljedeća slika prikazuje navedene isporuke.

✓ **Slika 9.** Uvoz dobara u RH od strane poreznog obveznika u RH, prodaja njemačkom poreznom obvezniku i isporuka izravno francuskom poreznom obvezniku



Napominjemo da je Ministarstvo financija Carinska uprava dalo stajalište, KLASA: 410-19/16-01/10, od 5. svibnja 2016. u kojemu je navedeno da se prema mišljenju Porezne uprave u slučaju trostranog posla i postupka 42 radi o dva pojednostavljenja koja se NE mogu kombinirati primjenjivati obzirom da se u tom slučaju ne bi mogli zadovoljiti zakonom propisani uvjeti za njihovu primjenu...

Kako su sada, odredbom 107.a st. 9. Pravilnika o PDV-u zadovoljeni propisani uvjeti, navedeni način isporuke može se primjenjivati uz porezno oslobodenje kako je prethodno objašnjeno, odnosno uz mogućnost primjene postupka 42 u okviru trostranog posla.

✓ *Napomena: O postupku 42 opširno smo pisali u časopisu RRiF br. 5/17., str. 119 te u PDV priručniku, Porez na dodanu vrijednost, primjena u praksi, Zagreb, 2018., str. 175.*

6. ZAKLJUČAK

Trostranim se poslom smatra transakcija u kojoj sudjeluju tri porezna obveznika iz triju različitih država članica EU-a, pri čemu postoje dva obvezno-pravna odnosa kupoprodaje dobara, a samo jedno fizičko kretanje tih dobara. To znači da je riječ o trima sudionicima iz triju država članica EU-a, o dvjema

isporukama i o samo jednom prijevozu tih dobara. Dobra su prevezena ili otpremljena od prvog isporučitelja neposredno zadnjem kupcu. Trostranim se poslom izbjegava višestruko plaćanje PDV-a na stjecanje i odbitak pretporeza i obveza registracije za potrebe PDV-a poreznog obveznika – prvog kupca, u državi članici gdje završava otprema ili prijevoz. Riječ je o pojednostavljenju u oporezivanju, pri čemu prvi kupac u trostranom poslu – društvo B, nije obvezno platiti PDV na stjecanje u državi članici 2 ni u državi članici 3 jer je prenio obvezu na poreznog obveznika C iz države članice 3 –zadnjeg kupca, odnosno primatelja isporuke u trostranom poslu. 