

PDV kod isporuka u nizu

Jadranka Knežević, mag. oec.

U praksi su česti slučajevi isporuka dobara u nizu između tri porezna obveznika iz tri različite države članice Europske unije, pri čemu se dobra isporučuju direktno od dobavljača drugom (krajnjem) kupcu i u tom slučaju se radi o pravom trostranom poslu. Međutim, u praksi imamo veliki broj isporuka dobara u nizu kada je jedan od sudionika u isporuci iz treće zemlje i tada govorimo o „lažnom“ trostranom poslu. Kod isporuka dobara u nizu i određivanja mjesta isporuke dobara treba uzeti u obzir i Ino terms paritete isporuke, odnosno voditi računa o tome u kojem trenutku odgovornost i rizici pri isporuci dobara prelaze sa prodavatelja na kupca. Najčešće primjere sa kojima se susrećemo u praksi dajemo u nastavku članka.

1. Zakonski okvir

1.1. Zakon o PDV-u

Mjesto isporuke dobara bez prijevoza ili s prijevozom propisuju članci 12. i 13. Zakona o porezu na dodanu vrijednost¹ (u nastavku teksta: Zakon o PDV-u). Tako se **mjestom isporuke dobara koja se ne otpremaju niti prevoze smatra mjesto gdje se dobra nalaze u trenutku isporuke**. Mjestom isporuke dobara koja otprema ili prevozi isporučitelj, kupac ili treća osoba je mjesto gdje se dobra nalaze na početku otpreme ili prijevoza do kupca.

Ako je mjesto iz kojeg se dobra otpremaju ili prevoze treće područje ili treća zemlja, tada se mjestom isporuke dobara koju obavi uvoznik, kao i mjestom bilo koje naknadne isporuke tih dobara, smatra država članica uvoza. Iznimno, mjestom isporuke dobara koja isporučitelj ili druga osoba za račun isporučitelja otpremi ili preveze iz države članice koja nije država članica u kojoj završava otprema ili prijevoz, smatra se mjesto gdje se dobra nalaze u trenutku kad otprema ili prijevoz kupcu završava, ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

- dobra su isporučena poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik, a čija stjecanja dobara unutar Europske unije nisu predmet oporezivanja PDV-om ili bilo kojoj drugoj osobi koja nije porezni obveznik,
- ne radi se o isporuci novih prijevoznih sredstava.

Odredbom članka 108. stavka 9. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost² (u nastavku teksta: Pravilnik o PDV-u), koja se primjenjuje od 01. svibnja 2017. godine, omogućeno je prvom dobavljaču u nizu koji posjeduje izvoznu carinsku deklaraciju od svog kupca kao dokaz da je njegov kupac robu izveo u treće zemlje, izvan Europske unije, da fakturira robu bez PDV-a pozivajući se na oslobođenje za izvozne isporuke.



ističemo...

Porezni obveznici mogu primijeniti oslobođenje temeljem članka 45. stavka 1. točke 1. Zakona o PDV-u za poslove u nizu u okviru izvoznih transakcija u slučaju kada porezni obveznik isporučuje već izvezno ocarinjena dobra drugom poreznom obvezniku, a ta će se dobra izravno otpremi kupcu izvan Europske unije.

U skladu s člankom 10. Zakona o PDV-u **trostranim poslom se smatra transakcija koju tri porezna obveznika iz tri različite države članice zaključuje za ista dobra koja su prevezena ili otpremljena od prvog isporučitelja neposredno posljednjem kupcu**. Navedeno se primjenjuje i kada je posljednji kupac pravna osoba koja nije porezni obveznik, a registrirana je za potrebe PDV-a.

Dalje, isti članak 10. Zakona o PDV-u u člancima 2. do 6. propisuje:

„(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:*

- porezni obveznik (stjecatelj) nema sjedište ili prebivalište i nije registriran za potrebe PDV-a u tuzemstvu, ali je na području Europske unije u nekoj drugoj državi članici registriran za potrebe PDV-a,*
- stjecanje dobara obavljeno je u svrhu daljnje isporuke dobara koju obavlja porezni obveznik (stjecatelj) iz točke a) ovoga stavka u tuzemstvu,*
- 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,*
- primatelj daljnje isporuke dobara je porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, a registrirana je za potrebe PDV-a u tuzemstvu,*

1 Nar. nov. br. 73/13, 99/13 - Rješenje USRH i 148/13, 153/13, 143/14 i 115/16

2 Nar. nov. br. 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 1/17 i 41/17





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 obavezan 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.“

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

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.

Člankom 32. stavak 2. Pravilnika o PDV-u je propisano sljedeće:

„(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 nije registriran za potrebe PDV-a u državi članici drugog, odnosno posljednjeg kupca i on 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.“

Ako su ispunjeni svi naprijed navedeni uvjeti prvi kupac oslobođen je plaćanja PDV-a na stjecanje dobara iz druge države članice.

U trostranom poslu 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 - poziv na odredbe članka 141. Direktive Vijeća 2006/112/EZ te napomenu prijenos porezne obveze .

Hrvatski porezni obveznici se mogu pojaviti u sva tri porezna položaja – kao isporučitelj, kao prvi kupac (stjecatelj) i kao posljednji kupac (primatelj isporuke).

Ako jedan od sudionika isporuka dobara u nizu nije iz Europske unije, već iz treće zemlje radi se o „lažnom“ trostranom poslu, te u utvrđivanju poreznog aspekta takve transakcije treba uzeti u obzir i Incoterms paritete isporuke. O „lažnim“ trostranim poslovima govorimo u sljedećim slučajevima:

- jedan od sudionika u trostranom poslu je iz treće zemlje (nije iz države članice EU);
- dva sudionika su porezni obveznici iz iste države članice EU;
- sva tri sudionika trostranog posla su iz EU, ali jedan od njih nije porezni obveznik;
- u isporukama u nizu sudjeluje više od tri porezna obveznika, primjerice četiri i više.

1.2. Incoterms pariteti isporuke

Incoterms pariteti su službena pravila Međunarodne trgovinske Komore kojima se određuje u kojem trenutku odgovornost i rizici pri isporuci dobara prelaze sa prodavatelja na kupca.

U nastavu slijedi pregled Incoterms pariteta, koji se primjenjuju od 01.01.2011. godine:

Incoterms pariteti koji se primjenjuju za sve vrste prijevoza:

- **EXW** - franko tvornica, kupac preuzima robu i odgovornost u tvornici prodavatelja, prodavatelj ne snosi nikakve ostale troškove
- **FCA** - franko prijevoznik uz naznačeno mjesto, prodavatelj predaje izvozno ocarinjenju robu u ruke prijevoznika kojeg odabire kupac
- **CPT** - vozarina plaćena do uz naznačeno mjesto, prodavatelj plaća sve troškove prijevoza do naznačenog mjesta, a rizik prenosi predavanjem robe prvom prijevozniku
- **CIP** - vozarina i osiguranje plaćeni do naznačenog mjesta, prodavatelj snosi sve troškove, uključujući i osiguranje do naznačenog mjesta, a rizik prenosi predavanjem robe prijevozniku.
- **DAT** - isporučeno terminal, prodavatelj snosi trošak transporta do naznačenog terminala u luci ili mjestu odredišta, mora iskrcati robu te snosi trošak i rizik dok roba nije isporučena uključujući izvozne carinske formalnosti i tranzit kroz treću zemlju. Kupac mora preuzeti robu, te snosi rizik i trošak nakon što je roba isporučena uključujući uvozne formalnosti, carinu, porez i ostale troškove nakon uvoza.
- **DAP** - isporučeno na mjestu uz navedeno mjesto, prodavatelj stavlja robu na raspolaganje kupcu na dolaznom prijevoznom sredstvu pripremljeno za iskrcaj, snosi trošak i rizik dok roba nije isporučena uključujući izvozne carinske formalnosti i tranzit kroz treću zemlju. Kupac mora preuzeti robu te snosi rizik i trošak nakon što je roba isporučena uključujući iskrcaj, uvozne formalnosti, carinu, porez i ostale troškove nakon uvoza.
- **DDP** - isporučeno ocarinjeno uz naznaku mjesta, prodavatelj snosi sve troškove transporta i sav rizik do dostave i carinjenja robe. Incoterms pariteti koji se primjenjuju na isporuke samo u morskoj i unutarnjoj plovidbi:
- **FAS** - franko uz bok broda uz naznaku luke, prodavatelj mora dovesti robu pored broda, spremnu za utovar u dogovorenoj luci te ima obvezu izvozno ocariniti robu
- **FOB** - franko utovareno na brod uz naznaku luke, prodavatelj ispunjava svoju obvezu isporuke kada izvozno ocarinjenju robu isporuči preko ograde broda u imenovanoj luci, od tog trenutka sve troškove i rizike snosi kupac

- **CFR** - cijena s vozarinom uz naznaku luke, prodavatelj plaća troškove transporta do naznačene određene luke, troškove osiguranja snosi kupac. Rizik prelazi na kupca u trenutku prelaska ograde broda u luci otpreme.
- **CIF** - cijena sa osiguranjem i vozarinom uz naznaku luke, ovaj paritet je isti kao i CFR uz dodatni uvjet da prodavatelj snosi i troškove osiguranja do određene luke.

1.3. Presude Europskog suda pravde („The European Court of Justice – ECJ“)

U praksi postoji veći broj presuda ECJ, a koje se odnose na problematiku isporuka dobara u nizu. Jedna od poznatijih presuda je ECJ C-430/09³ u kojoj društvo A iz Nizozemske isporučuje iz svog skladišta u Nizozemskoj robu kupcu B iz Belgije, po paritetu EXW, što znači da kupac preuzima robu i odgovornost u tvornici prodavatelja. Kako je društvo A iz Nizozemske dobilo obavijest od društva B iz Belgije da će dobra biti prevezena u Belgiju, društvo A nije zaračunalo nizozemski PDV. Ali društvo B je robu prodalo drugom društvu C iz Belgije i to prije nego je društvo B preuzelo robu iz skladišta od dobavljača A.

Dolazi do pitanja je li isporuka od A prema B oslobođena PDV-a ili je oslobođena isporuka B prema C, kao isporuka unutar EU. Sud smatra kako pri preuzimanju dobara od strane društva B iz skladišta od društva A, na društvo B dolazi do prijenosa prava raspolaganja nad dobrima u svojstvu vlasnika, te se isporuka između A i B smatra isporukom unutar EU. Međutim, kako je prije početka prijevoza robe iz skladišta u Nizozemskoj, pravo raspolaganja nad dobrima sa B prenjeto na drugo društvo C u Belgiji, sud smatra kako se transakcija između B i C smatra isporukom unutar EU. Tako Sud transakciju između A i B smatra tuzemnom u kojem slučaju društvo A iz Nizozemske obvezno je obračunati PDV na robu.

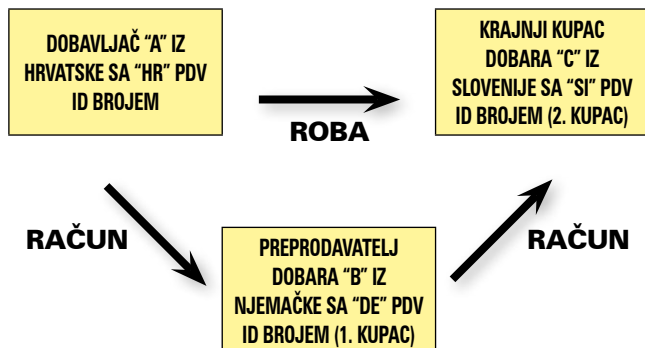
Iz navedene presude ECJ jasno je kako treba sa velikom pažnjom voditi računa o paritetima isporuke, kao i svim drugim ugovornim uvjetima, jer sve to dovodi do različitog poreznog tretmana kod isporuka u nizu.

U nastavku navodimo više primjera isporuka u nizu u praksi, pri čemu su pored pravih trostranih poslova puno češći primjeri „lažnih“ trostranih poslova.

2. Primjeri isporuka u nizu

2.1. „Pravi“ trostrani poslovi

Primjer 1. – Porezni obveznik iz Hrvatske je prodavatelj dobara u isporuci u nizu (pravi trostrani posao)



Porezni obveznik „A“ iz Hrvatske je prodao trgovačku robu poreznom obvezniku „B“ iz Njemačke. Porezni obveznik „B“ iz Njemačke

prodaje predmetnu robu poreznom obvezniku „C“ iz Slovenije. Sva tri porezna obveznika posjeduju PDV identifikacijske brojeve država članica u kojima imaju sjedište.

Prema nalogu njemačkog poreznog obveznika „B“ (1. kupca), porezni obveznik „A“ iz Hrvatske isporučio je direktno trgovačku robu u vrijednosti od 20.000,00 EUR-a (150.000,00 kn) poreznom obvezniku „C“ iz Slovenije (2. kupcu). Fakturiranje je izvršeno od strane „A“ iz Hrvatske poreznom obvezniku „B“ iz Njemačke, te od obveznika „B“ iz Njemačke poreznom obvezniku „C“ iz Slovenije.

Trgovačko društvo „B“ iz Njemačke kupuje dobra po paritetu DDP Ljubljana (Slovenija), a to znači kako društvo „B“ iz Njemačke preuzima dobra u Sloveniji. Paritet DDP znači kako društvo „A“ iz Hrvatske podmiruje sve troškove prijevoza do ugovorenog odredišta u Sloveniji (Ljubljana) i preuzima sve eventualne druge troškove i rizike koji se mogu pojaviti od njegovog skladišta do skladišta u Sloveniji.

Navedena isporuka se evidentira u sljedećim evidencijama kod hrvatskog poreznog obveznika „A“:

- **Knjiga izdanih - izlaznih računa** (stupac 9 – Isporuke dobara unutar EU),
- **Obrazac PDV** (pozicija I.3. – Isporuke dobara unutar EU),
- **Obrazac ZP** (stupac 11 - Vrijednost isporuke dobara).

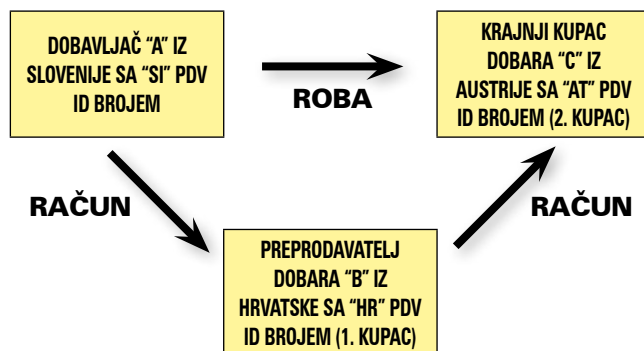
Na izlaznom računu prema poreznom obvezniku iz Njemačke (1. kupcu), hrvatski obveznik je obavezan staviti napomenu: „Oslobođeno PDV-a prema članku 41. stavku 1. točke a) Zakona o PDV-u“.

U nastavku slijedi primjer knjiženja.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Račun	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1		3	4	5
Izdan račun broj 500-1-1 za trgovačku robu poreznom obvezniku „B“ iz Njemačke				
1	Potraživanja od kupaca u inozemstvu	121	150.000,00	
	Prihodi od prodaje robe na inozemnom tržištu	7561		150.000,00

Primjer 2. - Porezni obveznik iz Hrvatske je preprodavatelj dobara u isporuci u nizu (1. kupac u pravom trostranom poslu)



Porezni obveznik „A“ iz Slovenije je prodao trgovačku robu poreznom obvezniku „B“ iz Hrvatske. Porezni obveznik „B“ iz Hrvatske prodaje predmetnu robu poreznom obvezniku „C“ iz Austrije. Sva tri porezna obveznika posjeduju PDV identifikacijske brojeve država članica u kojima imaju sjedište.

Prema nalogu hrvatskog poreznog obveznika „B“ (1. kupca), porezni obveznik „A“ iz Slovenije isporučio je direktno trgovačku robu u vrijednosti od 15.000,00 EUR-a (112.000,00 kn) poreznom obvezniku „C“ iz Austrije (2. kupcu). Fakturiranje je izvršeno od strane „A“ iz Slovenije poreznom obvezniku „B“ iz Hrvatske, te od obveznika

3 Izvor: Porezni savjetnik, Mazars, studeni 2015.



„B“ iz Hrvatske poreznom obvezniku „C“ iz Austrije u vrijednosti od 18.000,00 EUR-a (134.000,00 kn).

Trgovačko društvo „B“ iz Hrvatske kupuje dobra po paritetu DDP Graz (Austrija), a to znači kako društvo „B“ iz Hrvatske preuzima dobra u Austriji. Paritet DDP znači kako društvo „A“ iz Slovenije podmiruje sve troškove prijevoza do ugovorenog odredišta u Austriji (Graz) i preuzima sve eventualne druge troškove i rizike koji se mogu pojaviti od njegovog skladišta do skladišta u Austriji.

U skladu s člankom 27. stavkom 1. Zakona o PDV-u mjestom stjecanja dobara unutar Europske unije smatra se mjesto gdje završava otprema ili prijevoz dobara stjecatelju. Znači kako je u ovom slučaju mjesto oporezivanja u Austriji. Uz ispunjenje uvjeta iz članka 10. stavka 2. Zakona o PDV- u i članka 32. stavka 2. Pravilnika o PDV-u hrvatski porezni obveznik ne evidentira isporuku u obrascu PDV-a i ne popunjava PDV-S u Hrvatskoj i ne mora se registrirati za potrebe PDV-a u Austriji.

Ulazni račun se NE evidentira ni obrascu PDV ni u obrascu PDV-S-u, već se evidentira samo u financijskom knjigovodstvu.

Navedena isporuka se evidentira u sljedećim evidencijama kod hrvatskog poreznog obveznika „B“:

- **Knjiga izdanih - izlaznih računa** (stupac 9 – Isporuke dobara unutar EU),
- **Obrazac PDV** (pozicija I.3. – Isporuke dobara unutar EU),
- **Obrazac ZP** (stupac 13 - Vrijednost isporuke dobara u okviru trostranog posla).

Na izlaznom računu prema poreznom obvezniku iz Austrije (2. kupcu), hrvatski porezni obveznik je obavezan staviti napomenu: **“Oslobođeno PDV-a temeljem članka 141. Direktive Vijeća 2006/112/EZ - prijenos porezne obveze.**

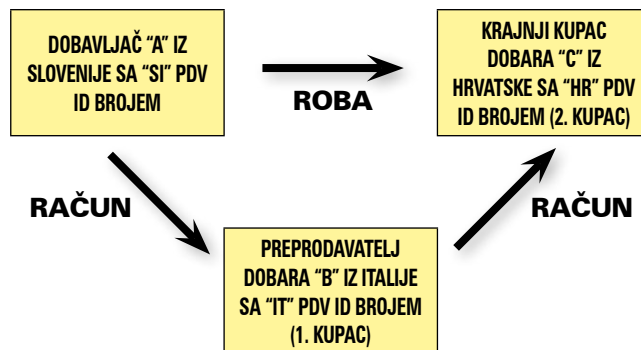
U nastavku slijedi primjer knjiženja.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Račun	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Nabava robe u trostranom poslu od dobavljača „A“ iz Slovenije				
1	Nabavna vrijednost prodane robe	709	112.000,00	
	Obveze prema dobavljačima u inozemstvu	2210		112.000,00
Prodaja robe u trostranom poslu kupcu „C“ iz Austrije				
2	Potraživanja od kupaca u inozemstvu od prodaje proizvoda, roba i usluga	1210	134.000,00	
	Prihod od prodaje robe na inozemnom tržištu	7561		134.000,00

Hrvatski porezni obveznik kao 1. kupac u trostranom poslu ne evidentira kupljenu robu na zalihe, jer je ista direktno otpremljena kupcu iz Austrije (2. kupac) bez zaduživanja na skladište u Hrvatskoj, te se istovremeno evidentiraju rashodi i prihodi od prodaje robe.

Primjer 3. - Porezni obveznik iz Hrvatske je krajnji kupac dobara u isporuci u nizu (2. kupac u pravom trostranom poslu)



Porezni obveznik „A“ iz Slovenije je prodao trgovačku robu poreznom obvezniku „B“ iz Italije. Porezni obveznik „B“ iz Italije prodaje predmetnu robu poreznom obvezniku „C“ iz Hrvatske. Sva tri porezna obveznika posjeduju PDV identifikacijske brojeve država članica u kojima imaju sjedište.

Prema nalogu talijanskog poreznog obveznika „B“ (1. kupca), porezni obveznik „A“ iz Slovenije isporučio je direktno trgovačku robu u vrijednosti od 13.500,00 EUR-a (100.000,00 kn) poreznom obvezniku „C“ iz Hrvatske (2. kupcu). Fakturiranje je izvršeno od strane „A“ iz Slovenije poreznom obvezniku „B“ iz Italije, te od obveznika „B“ iz Italije poreznom obvezniku „C“ iz Hrvatske.

Trgovačko društvo „B“ iz Italije kupuje dobra po paritetu DDP Rijeka (Hrvatska), a to znači kako društvo „B“ iz Italije preuzima dobra u Hrvatskoj. Paritet DDP znači kako društvo „A“ iz Slovenije podmiruje sve troškove prijevoza do ugovorenog odredišta u Hrvatskoj (Rijeka) i preuzima sve eventualne druge troškove i rizike koji se mogu pojaviti od njegovog skladišta do skladišta u Hrvatskoj.

Navedena isporuka se evidentira u sljedećim evidencijama kod hrvatskog poreznog obveznika „C“:

- **Evidencija za stjecanje dobara i usluga od poreznog obveznika bez sjedišta u RH** (stupac 8 – Porezna osnovica 25%, stupac 9 – Ukupni iznos računa, stupac 14 – Pret porez po stopi od 25% može se odbiti i stupac 18 - Obveza za PDV 25%),
- **Obrazac PDV (pozicija II.13.** – Primljene isporuke dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u RH po stopi 25% i **pozicija III.13.** – Pret porez od primljenih isporuka dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u RH po stopi 25% i **pozicija VIII.6.** – primljena dobra iz EU u okviru trostranog posla).

Obrazac PDV-S se NE popunjava.

U nastavku slijedi primjer knjiženja.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Račun	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Račun broj 122-2017 za trgovačku robu od poreznog obveznika „B“ iz Italije				
1	Roba u skladištu	6600	100.000,00	
	Obveze prema dobavljačima u inozemstvu	2210		100.000,00

Zahvaljujemo na vašem povjerenju!

Pretplatite se na časopis RAČUNOVODSTVO i POREZI u praksi

Red. br.	Opis	Račun	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Obračun PDV-a				
2	Pret porez od primljenih isporuka dobara u okviru trostranog posla od poreznih obveznika iz EU bez sjedišta u RH po stopi od 25%	160533	25.000,00	
	Obveze za PDV od primljenih isporuka dobara u okviru trostranog posla od poreznih obveznika iz EU bez sjedišta u RH po stopi od 25%	260533		25.000,00

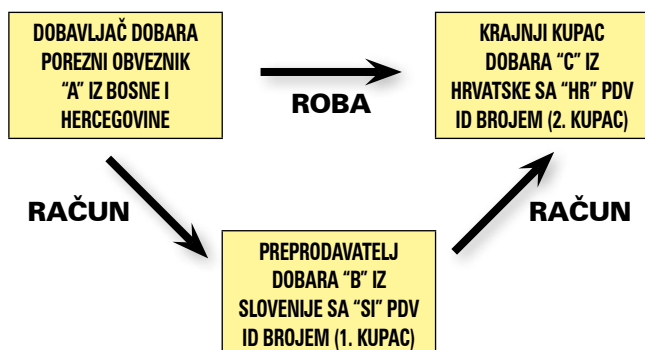
2.2. „Lažni“ trostrani poslovi

Učestali primjeri u praksi su veliki broj isporuka dobara u nizu kada je jedan od sudionika u isporuci iz treće zemlje i tada govorimo o „lažnom“ trostranom poslu. Mogući primjeri „lažnih“ trostranih poslova su sljedeći:

- jedan od sudionika u trostranom poslu je iz treće zemlje (nije iz države članice EU);
- dva sudionika su porezni obveznici iz iste države članice EU;
- sva tri sudionika trostranog posla su iz EU, ali jedan od njih nije porezni obveznik;
- u isporukama u nizu sudjeluje više od tri porezna obveznika, primjerice četiri i više.

U nastavku slijede primjeri „lažnih“ trostranih poslova.

Primjer 4. – Dobavljač iz treće zemlje



Porezni obveznik „A“ iz Bosne i Hercegovine je prodao trgovačku robu poreznom obvezniku „B“ iz Slovenije. Porezni obveznik „B“ iz Slovenije prodaje predmetnu robu poreznom obvezniku „C“ iz Hrvatske. Porezni obveznici iz Slovenije i Hrvatske (iz EU) posjeduju PDV identifikacijske brojeve iz svojih država članica, dok je porezni obveznik „A“ iz treće zemlje. Kako je jedan od poreznih obveznika u ovoj isporuci u nizu iz treće zemlje, radi se o „lažnom“ trostranom poslu.

Prema nalogu slovenskog poreznog obveznika „B“ (1. kupca), porezni obveznik „A“ iz Bosne i Hercegovine isporučio je direktno trgovačku robu u vrijednosti od 26.800,00 EUR-a (200.000,00 kn) poreznom obvezniku „C“ iz Hrvatske (2. kupcu). Fakturiranje je izvršeno od strane „A“ iz Bosne i Hercegovine poreznom obvezniku „B“ iz Slovenije, te od obveznika „B“ iz Slovenije poreznom obvezniku „C“ iz Hrvatske. Ugovoren je paritet DDP - isporučeno ocarinjeno uz naznak mjestu, prodavatelj snosi sve troškove transporta i sav rizik do dostave i carinjenja robe. Preprodavatelj robe „B“ iz Slovenije neće se morati registrirati za potrebe PDV-a u Bosni i Hercegovini, jer je izvoznik robe prema paritetu DDP bosanski porezni obveznik „A“.

Roba je izvezno ocarinjena u Bosni i Hercegovini, a uvezno carinjenje je obavio hrvatski porezni obveznik „C“, pri čemu je platio carinu u iznosu od 20.000,00 kn i PDV pri uvozu u iznosu od 55.000,00 kn.

Navedena isporuka se evidentira u sljedećim evidencijama kod hrvatskog poreznog obveznika „C“:

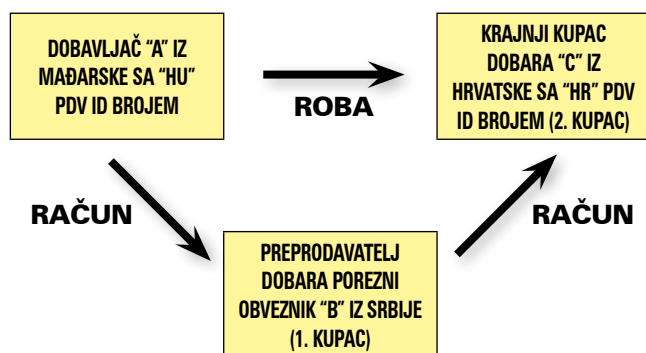
- **Evidencija o PDV-u pri uvozu** (stupac 8 – Porezna osnovica 25%, stupac 9 – Ukupni iznos računa, stupac 10 – Ukupno i stupac 15 - Pret porez po stopi od 25% može se odbiti),
- **Obrazac PDV (pozicija III.14. – Pret porez pri uvozu).**

U nastavku slijedi primjer knjiženja.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Račun	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Primljen račun od poreznog obveznika "B" iz Slovenije				
1	Vrijednost robe po kupovnoj cijeni od dobavljača u inozemstvu	6501	200.000,00	
	Obveze prema dobavljačima u inozemstvu	2210		200.000,00
Plaćanje carine i PDV-a pri uvozu				
2	Carina	6520	20.000,00	
	Pret porez pri uvozu plaćen carinarnici	16070	55.000,00	
	Žiro-račun	1000		75.000,00
Obračun nabave trgovačke robe				
3	Obračun nabave robe	659	220.000,00	
	Vrijednost robe po kupovnoj cijeni od dobavljača u inozemstvu	6501		200.000,00
	Carina	6520		20.000,00
Roba je stavljena na skladište				
4	Roba u skladištu	6600	220.000,00	
	Obračun nabave robe	659		220.000,00

Primjer 5. – Preprodavatelj iz treće zemlje



Porezni obveznik „A“ iz Mađarske je prodao trgovačku robu poreznom obvezniku „B“ iz Srbije. Porezni obveznik „B“ iz Srbije prodaje predmetnu robu poreznom obvezniku „C“ iz Hrvatske. Porezni obveznici iz Mađarske i Hrvatske (iz EU) posjeduju PDV identifikacijske brojeve iz svojih država članica, dok je porezni obveznik „B“ iz treće zemlje. Kako je jedan od poreznih obveznika u ovoj isporuci u nizu iz treće zemlje, radi se o „lažnom“ trostranom poslu.

Prema nalogu poreznog obveznika „B“ iz Srbije (1. kupca), porezni obveznik „A“ iz Mađarske isporučio je direktno trgovačku robu u vrijednosti od 10.738,00 EUR-a (80.000,00 kn) poreznom obvezniku „C“ iz Hrvatske (2. kupcu). Fakturiranje je izvršeno od strane „A“ iz Mađarske poreznom obvezniku „B“ iz Srbije, te od obveznika „B“ iz Srbije poreznom obvezniku „C“ iz Hrvatske.

U ovom slučaju preprodavatelj robe iz Srbije koji kupuje i prodaje robu unutar EU obavezan se registrirati u državi članici koja je konačni kupac, što znači u Hrvatskoj. Porezni obveznici iz trećih zemalja moraju imati svoje porezne zastupnike u državi članici kako bi se mogli registrirati za potrebe PDV-a. Kada porezni obveznik iz Srbije nabavi HR PDV identifikacijski broj napraviti će stjecanje dobara od poreznog obveznika iz Mađarske, pri čemu iskazuje i obvezu i pretporez u obrascu PDV-a u Hrvatskoj. Pri fakturiranju od strane poreznog obveznika iz Srbije u Hrvatsku, porezni obveznik iz Srbije napraviti će prijenos porezne obveze u skladu s člankom 75. stavka 2. Zakona o PDV-u.

U skladu s člankom 75. stavkom 2. Zakona o PDV-u, ako oporezive isporuke dobara ili usluga u tuzemstvu obavlja porezni obveznik koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu, PDV plaća porezni obveznik odnosno pravna osoba koja nije porezni obveznik, ali je registrirana za potrebe PDV-a, kojemu je obavljena isporuka dobara ili usluga.

Poreznim obveznikom iz članka 75. stavka 2. Zakona o PDV-u koji nema sjedište, prebivalište ili uobičajeno boravište u tuzemstvu smatra se **porezni obveznik sa sjedištem, prebivalištem ili uobičajenim boravištem u drugoj državi članici Europske unije ili u trećoj zemlji neovisno o tome ima li ili nema dodijeljen hrvatski PDV identifikacijski broj** (članak 150. stavak 4. Pravilnika o PDV-u). Posjedovanje PDV identifikacijskog broja se ne može ni u kojem slučaju izjednačavati sa sjedištem, prebivalištem ili uobičajenim boravištem te se tako **prijenos porezne obveze prema članku 75. stavku 2. Zakona o PDV-u primjenjuje i u slučaju ako je stranom poreznom obvezniku u Republici Hrvatskoj dodijeljen PDV identifikacijski broj.**

Navedeno je potvrđeno i mišljenjem Ministarstva financija, Središnjeg ureda Porezne uprave Klasa: 410-19/14-01/599, Urudžbeni broj: 513-07-21-01/15-2 od 15. siječnja 2015. godine.

Porezni obveznik „C” iz Hrvatske koji zaprimi račun od poreznog obveznika iz Srbije „B”, a koji posjeduje hrvatski PDV ID broj, iskazat će u obrascu PDV-a obračunski PDV (obvezu i pretporez), bez popunjavanja PDV-S obrasca.

Navedena isporuka se evidentira u sljedećim evidencijama kod hrvatskog poreznog obveznika „C”:

- **Evidencija za stjecanje dobara i usluga od poreznog obveznika bez sjedišta u RH** (stupac 8 – Porezna osnovica 25%, stupac 9 – Ukupni iznos računa, stupac 14 – Pretporez po stopi od 25% može se odbiti i stupac 18 - Obveza za PDV 25%),
- **Obrazac PDV (pozicija II.13.** – Primljene isporuke dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u RH po stopi 25% i **pozicija III.13.** – Pretporez od primljenih isporuka dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u RH po stopi 25%

Obrazac PDV-S se NE popunjava.

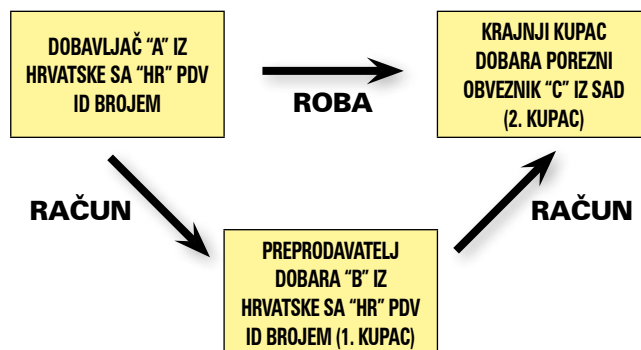
U nastavku slijedi primjer knjiženja.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Račun	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Račun broj 315-2017 za trgovačku robu od poreznog obveznika „B” iz Srbije				
1	Roba u skladištu	6600	80.000,00	
	Obveze prema dobavljačima u inozemstvu	2210		80.000,00

Red. br.	Opis	Račun	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Obračun PDV-a				
2	Pretporez od primljenih isporuka dobara u okviru trostranog posla od poreznih obveznika iz EU bez sjedišta u RH po stopi od 25%	160533	20.000,00	
	Obveze za PDV od primljenih isporuka dobara u okviru trostranog posla od poreznih obveznika iz EU bez sjedišta u RH po stopi od 25%	260533		20.000,00

Primjer 6. – Krajnji kupac iz treće zemlje



Porezni obveznik „A” iz Hrvatske je prodao trgovačku robu poreznom obvezniku „B” iz Hrvatske. Porezni obveznik „B” iz Hrvatske prodaje predmetnu robu poreznom obvezniku „C” iz SAD. Dobavljač i preprodavatelj iz Hrvatske posjeduju PDV identifikacijske brojeve iz svojih država članica, dok je porezni obveznik „C” iz treće zemlje. Kako je jedan od poreznih obveznika u ovoj isporuci u nizu iz treće zemlje, a dobavljač i preprodavatelj su iz iste države članice EU, radi se o „lažnom” trostranom poslu.

Prema nalogu poreznog obveznika „B” iz Hrvatske (1. kupca), porezni obveznik „A” iz Hrvatske isporučio je direktno trgovačku robu u vrijednosti od 16.100,00 EUR-a (120.000,00 kn) poreznom obvezniku „C” iz USA (2. kupcu). Fakturiranje je izvršeno od strane „A” iz Hrvatske poreznom obvezniku „B” iz Hrvatske, te od obveznika „B” iz Hrvatske poreznom obvezniku „C” iz SAD. Međutim, preprodavatelj dobara (1. kupac) iz Hrvatske je obavio izvozno carinjenje robe u Hrvatskoj.

U trenutku fakturiranja isporuke dobara od poreznog obveznika „A” iz Hrvatske drugom poreznom obvezniku „B” iz Hrvatske, dobavljač posjeduje izveznu carinsku deklaraciju od svog kupca (1. kupca „B” iz Hrvatske), kao dokaz da je njegov kupac robu izvezao u treće zemlje, izvan Europske unije. U skladu s člankom 108. stavka 9. Pravilnika o PDV-u, dobavljač iz Hrvatske primjenjuje oslobođenje temeljem članka 45. stavka 1. točke 1. Zakona o PDV-u.

Porezni obveznici mogu primijeniti oslobođenje temeljem članka 45. stavka 1. točke 1. Zakona o PDV-u za poslove u nizu u okviru izvoznih transakcija u slučaju kada porezni obveznik isporučuje već izvozno ocarinjena dobra drugom poreznom obvezniku, a ta će se dobra izravno otpremiti kupcu izvan Europske unije.

Navedena isporuka se evidentira u sljedećim evidencijama kod hrvatskog poreznog obveznika „A”:

- **Knjiga izdanih - izlaznih računa** (stupac 15 – Izvozne isporuke),
- **Obrazac PDV (pozicija I.9.** – Izvozne isporuke).

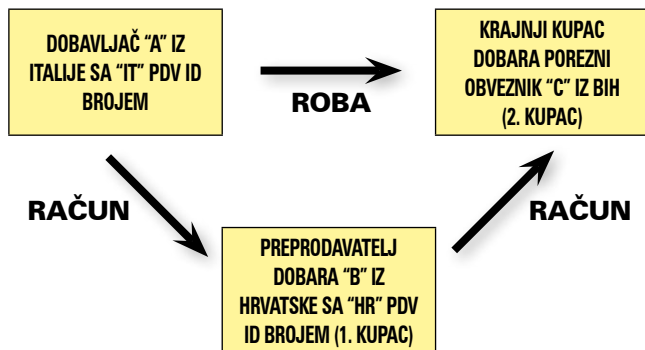
U nastavku slijedi primjer knjiženja:



Knjiženje:

Red. br.	Opis	Račun	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Izdan račun broj 223-1-1 za trgovačku robu poreznom obvezniku "B" iz Hrvatske				
1	Potraživanja od kupaca u zemlji	1200	120.000,00	
	Prihodi od prodaje robe na domaćem tržištu	7560		120.000,00

Primjer 7. – Krajnji kupac iz treće zemlje



Porezni obveznik „A“ iz Italije je prodao trgovačku robu poreznom obvezniku „B“ iz Hrvatske. Porezni obveznik „B“ iz Hrvatske prodaje predmetnu robu poreznom obvezniku „C“ iz Bosne i Hercegovine. Porezni obveznici iz Italije i Hrvatske (iz EU) posjeduju PDV identifikacijske brojeve iz svojih država članica, dok je porezni obveznik „C“ iz treće zemlje. Kako je jedan od poreznih obveznika u ovoj isporuci u nizu iz treće zemlje, radi se o „lažnom“ trostranom poslu.

Prema nalogu poreznog obveznika „B“ iz Hrvatske (1. kupca), porezni obveznik „A“ iz Italije isporučio je direktno trgovačku robu u vrijednosti od 20.000,00 EUR-a (150.000,00 kn) poreznom obvezniku „C“ iz Bosne i Hercegovine (2. kupcu). Fakturiranje je izvršeno od strane „A“ iz Italije poreznom obvezniku „B“ iz Hrvatske, te od obveznika „B“ iz Hrvatske poreznom obvezniku „C“ iz Bosne i Hercegovine u vrijednosti od 22.800,00 EUR-a (170.000,00 kn).

Porezni obveznik „A“ iz Italije se ne može osloboditi plaćanja PDV-a temeljem isporuke dobara u drugu državu članicu EU, jer ne dolazi do isporuke robe u drugu državu članicu EU, već dolazi do isporuke robe u treću zemlju.

Ako je izvoznik dobara porezni obveznik „A“ iz Italije, on će se pozvati na oslobodjenje od PDV-a vezano na izvezno carinjenje robe, a u tom slučaju porezni obveznik iz Hrvatske koji ne ide u posjed robe, ne prikazuje ulaz i izlaz dobara u svojim poreznim knjigama već samo u financijskom knjigovodstvu. Pri fakturiranju robe porezni obveznik „B“ iz Hrvatske na računu će staviti napomenu: „**Ne podliježe oporezivanju prema članku 4. Zakona o PDV-u**“, jer predmetna roba nije niti predmet oporezivanja u Hrvatskoj, jer je direktno iz Italije otpremljena u Bosnu i Hercegovinu.

U nastavku slijedi primjer knjiženja.

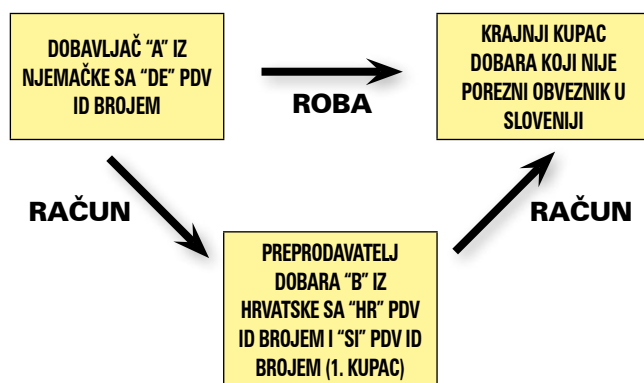
Knjiženje:

Red. br.	Opis	Račun	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Nabava robe od dobavljača "A" iz Italije				
1	Nabavna vrijednost prodane robe u tranzitu	7092	150.000,00	
	Obveze prema dobavljačima u inozemstvu	2210		150.000,00

Red. br.	Opis	Račun	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Prodaja robe kupcu "C" iz Bosne i Hercegovine				
2	Potraživanja od kupaca u inozemstvu od prodaje proizvoda, roba i usluga	1210	170.000,00	
	Prihod od prodaje robe u tranzitu na inozemnom tržištu	7563		170.000,00

Hrvatski porezni obveznik kao 1. kupac u trostranom poslu ne evidentira kupljenu robu na zalihu, jer je ista direktno otpremljena kupcu iz Bosne i Hercegovine (2. kupac) bez zaduživanja na skladište u Hrvatskoj, te se istovremeno evidentiraju rashodi i prihodi od prodaje robe.

Primjer 8. – Krajnji kupac dobara iz EU nije porezni obveznik



Porezni obveznik „A“ iz Njemačke je prodao trgovačku robu poreznom obvezniku „B“ iz Hrvatske. Porezni obveznik „B“ iz Hrvatske prodaje predmetnu robu kupcu koji nije porezni obveznik u Sloveniji. Porezni obveznici iz Njemačke i Hrvatske posjeduju PDV identifikacijske brojeve iz svojih država članica, dok kupac „C“ iz Slovenije ne posjeduje PDV identifikacijski broj, jer nije porezni obveznik. Kako je jedan od sudionika u ovoj isporuci u nizu ne posjeduje PDV identifikacijski broj, radi se o „lažnom“ trostranom poslu.

Prema nalogu poreznog obveznika „B“ iz Hrvatske (1. kupca), porezni obveznik „A“ iz Njemačke isporučio je direktno trgovačku robu u vrijednosti od 9.300,00 EUR-a (70.000,00 kn) građaninu koji nije porezni obveznik iz Slovenije (2. kupcu). Za stjecanje dobara u Sloveniji, porezni obveznik iz Hrvatske se registrirao za potrebe PDV-a u Sloveniji i pribavio slovenski „SI“ PDV ID broj. Fakturiranje je izvršeno od strane „A“ iz Njemačke poreznom obvezniku „B“ iz Hrvatske, ali na SI PDV ID broj poreznog obveznika iz Hrvatske, te od obveznika „B“ iz Hrvatske sa SI PDV ID broja građaninu iz Slovenije.

Porezni obveznik „B“ iz Hrvatske je obavio stjecanje dobara na slovenski PDV ID broj, primjenjujući slovensku stopu PDV-a od 22% u iznosu od 2.067,00 EUR-a (15.400,00 kn), evidentirajući u slovenske porezne knjige stjecanje dobara kao obvezu i pretporez, jer je stjecanje dobara obavljeno u Sloveniji. Pri fakturiranju dobara slovenskom građaninu koji nije porezni obveznik u Sloveniji, hrvatski porezni obveznik „B“ sa slovenskim PDV ID brojem je zaračunao slovenski PDV po stopi od 22%, te je izdao račun u skladu sa slovenskim poreznim propisima u vrijednosti od 12.080,00 EUR-a (90.000,00 kn) uvećano za slovenski PDV u iznosu od 2.657,00 EUR-a (19.800,00 kn). Ukupna vrijednost transakcije robe koju hrvatski porezni obveznik fakturira sa slovenskog PDV ID broja iznosi 14.737,00 EUR-a (109.800,00 kn). Kako je hrvatski porezni obveznik stekao dobra na slovenski „SI“ PDV ID broj, te je isporuku građaninu u Sloveniji izvršio sa slovenskim PDV-om od 22%, ni stjecanje dobara u Sloveniji, kao ni



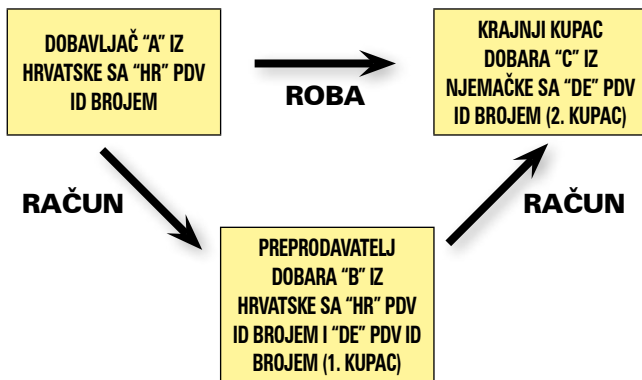
isporuka u Sloveniji NE evidentiraju se u porezne knjige u Hrvatskoj, već samo u financijskom knjigovodstvu u Hrvatskoj, a evidentiraju se u porezne knjige u Sloveniji.

U nastavku slijedi primjer knjiženja.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Račun	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Nabava robe od dobavljača "A" iz Njemačke				
1	Nabavna vrijednost prodane robe	709	70.000,00	
	Obveze prema dobavljačima u inozemstvu	2210		70.000,00
	Ostali pretporez za PDV - pretporez od 22% u Sloveniji	1609	15.400,00	
	Ostale obveze za PDV - obveza PDV-a od 22% u Sloveniji	2609		15.400,00
Prodaja robe kupcu građaninu iz Slovenije				
2	Potraživanja od kupaca u inozemstvu od prodaje proizvoda, roba i usluga	1210	109.800,00	
	Ostale obveze za PDV - obveza PDV-a od 22% u Sloveniji	2609		19.800,00
	Prihod od prodaje robe na inozemnom tržištu	7561		90.000,00

Primjer 9. - Dobavljač i preprodavatelj iz iste države članice EU



Porezni obveznik „A“ iz Hrvatske je prodao trgovačku robu poreznom obvezniku „B“ iz Hrvatske. Porezni obveznik „B“ iz Hrvatske prodaje predmetnu robu poreznom obvezniku „C“ u Njemačkoj. Dobavljač i preprodavatelj su porezni obveznici iz iste države članice EU, iz Hrvatske koji posjeduju PDV identifikacijske brojeve iz svojih država članica, dok kupac „C“ iz Njemačke posjeduje PDV identifikacijski broj svoje države članice. Kako su u ovom primjeru i dobavljač i preprodavatelj iz iste države članice EU, u isporuci u nizu ne sudjeluju tri porezna obveznika iz tri različite države članice EU, radi se o „lažnom“ trostranom poslu.

Prema nalogu poreznog obveznika „B“ iz Hrvatske (1. kupca), porezni obveznik „A“ isto iz Hrvatske isporučio je direktno trgovačku robu u vrijednosti od 13.500,00 EUR-a (100.000,00 kn) poreznom obvezniku „C“ iz Njemačke (2. kupcu). Za stjecanje dobara u Njemačkoj, porezni obveznik „B“ iz Hrvatske se registrirao za potrebe PDV-a u Njemačkoj i pribavio njemački „DE“ PDV ID broj. Fakturiranje je izvršeno od strane „A“ iz Hrvatske poreznom obvezniku „B“ iz Hrvatske, ali na „DE“ PDV ID broj poreznog obveznika iz Hrvatske, te od obveznika „B“ iz Hrvatske sa „DE“ PDV ID broja poreznom obvezniku „C“ u Njemačkoj.

Porezni obveznik „A“ iz Hrvatske je obavio oslobođenu isporuku u skladu s člankom 41. stavkom 1. točke a) Zakona o PDV-u, 1. kupcu „B“ iz Hrvatske, na njegov njemački PDV ID broj, koji je pribavio za potrebe stjecanja robe u Njemačkoj.

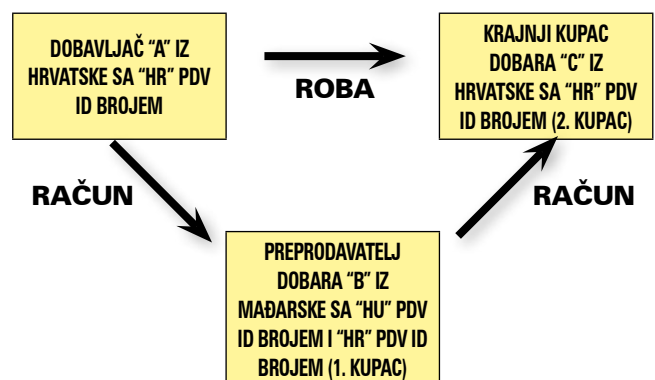
Kako je 1. kupac „B“ iz Hrvatske pribavio njemački PDV ID broj, porezni obveznik „B“ iz Hrvatske je obavio stjecanje dobara na njemački PDV ID broj, primjenjujući njemačku stopu PDV-a od 19% u iznosu od 2.067,00 EUR-a (19.000,00 kn), evidentirajući u njemačke porezne knjige stjecanje dobara kao obvezu i pretporez, jer je stjecanje dobara obavljeno u Njemačkoj. Pri fakturiranju dobara njemačkom poreznom obvezniku „C“, hrvatski porezni obveznik „B“ sa njemačkim PDV ID brojem je primjenio prijenos porezne obveze, a pod pretpostavkom da Njemačka primjenjuje pojednostavljeno (hrvatski članak 75. stavak 2. Zakona o PDV-u). To znači kako će hrvatski porezni obveznik „B“ sa njemačkim PDV ID brojem napraviti „prijenos porezne obveze“, a njemački porezni obveznik „C“ će iskazati obračunski PDV po stopi od 19% u svojim poreznim knjigama. Hrvatski 1. kupac će izdati račun u skladu s njemačkim poreznim propisima u vrijednosti od 16.107,00 EUR-a (120.000,00 kn), a njemački porezni obveznik „C“ će iskazati obvezu i pretporez u iznosu od 3.060,00 EUR-a (22.800,00 kn). Kako je hrvatski porezni obveznik stekao dobra na njemački „DE“ PDV ID broj, te je i isporuku poreznom obvezniku „C“ u Njemačkoj izvršio sa prijenosom porezne obveze na njemačkog poreznog obveznika „C“, ni stjecanje dobara u Njemačkoj, kao ni isporuka u Njemačkoj NE evidentiraju se u porezne knjige u Hrvatskoj, već samo u financijskom knjigovodstvu u Hrvatskoj, a evidentiraju se u porezne knjige u Njemačkoj.

U nastavku slijedi primjer knjiženja.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Račun	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Nabava robe od dobavljača "A" iz Hrvatske na njemački PDV ID broj				
1	Nabavna vrijednost prodane robe	709	100.000,00	
	Obveze prema dobavljačima	2200		100.000,00
	Ostali pretporez za PDV - pretporez od 19% u Njemačkoj	1609	19.000,00	
	Ostale obveze za PDV - obveza PDV-a od 19% u Njemačkoj	2609		19.000,00
Prodaja robe poreznom obvezniku "C" iz Njemačke				
2	Potraživanja od kupaca u inozemstvu od prodaje proizvoda, roba i usluga	1210	120.000,00	
	Prihod od prodaje robe na inozemnom tržištu	7561		120.000,00

Primjer 10. - Dobavljač i krajnji kupac iz iste države članice EU



Porezni obveznik „A“ iz Hrvatske je prodao trgovačku robu poreznom obvezniku „B“ iz Mađarske. Porezni obveznik „B“ iz Mađarske prodaje predmetnu robu poreznom obvezniku „C“ u Hrvatske. Dobavljač i krajnji kupac su porezni obveznici iz iste države članice EU, iz Hrvatske koji posjeduju PDV identifikacijske brojeve iz svojih država članica, dok kupac „B“ iz Mađarske posjeduje PDV identifikacijski broj svoje države članice. Kako su u ovom primjeru i dobavljač i krajnji kupac iz iste države članice EU, u isporuci u nizu ne sudjeluju tri porezna obveznika iz tri različite države članice EU, radi se o „lažnom“ trostranom poslu.

Prema nalogu poreznog obveznika „B“ iz Mađarske (1. kupca), porezni obveznik „A“ iz Hrvatske isporučio je direktno trgovačku robu u vrijednosti od 26.800,00 EUR-a (200.000,00 kn) poreznom obvezniku „C“ isto iz Hrvatske (2. kupcu). Za stjecanje dobara u Hrvatskoj, porezni obveznik „B“ iz Mađarske se registrirao za potrebe PDV-a u Hrvatskoj i pribavio hrvatski „HR“ PDV ID broj. Fakturiranje je izvršeno od strane „A“ iz Hrvatske poreznom obvezniku „B“ iz Mađarske, ali na „HR“ PDV ID broj poreznog obveznika iz Mađarske, te od obveznika „B“ iz Mađarske sa „HR“ PDV ID broja poreznom obvezniku „C“ u Hrvatskoj.

Pri fakturiranju od strane poreznog obveznika „B“ iz Mađarske sa „HR“ PDV ID brojem poreznom obvezniku „C“ iz Hrvatske, porezni obveznik iz Mađarske sa „HR“ PDV ID broja napraviti će prijenos porezne obveze u skladu s člankom 75. stavka 2. Zakona o PDV-u.

Porezni obveznik „C“ iz Hrvatske koji zaprimi račun od poreznog obveznika iz Mađarske „B“, a koji posjeduje hrvatski PDV ID broj, iskazat će u obrascu PDV-a obračunski PDV (obvezu i pretporez), bez popunjavanja PDV-S obrasca.

Navedena isporuka se evidentira u sljedećim evidencijama kod hrvatskog poreznog obveznika „C“:

- **Evidencija za stjecanje dobara i usluga od poreznog obveznika bez sjedišta u RH** (stupac 8 – Porezna osnovica 25%, stupac 9 – Ukupni iznos računa, stupac 14 – Pret porez po stopi od 25% može se odbiti i stupac 18 - Obveza za PDV 25%),
- **Obrazac PDV (pozicija II.13.** – Primljene isporuke dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u RH po stopi 25% i **pozicija III.13.** – Pret porez od primljenih isporuka dobara i usluga od poreznih obveznika bez sjedišta u RH po stopi 25% .

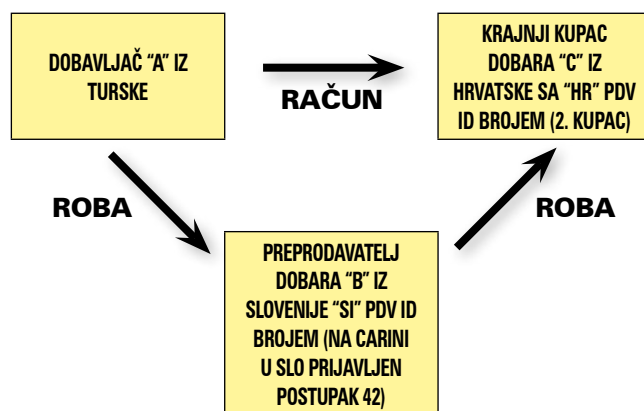
Obrazac PDV-S se NE popunjava.

U nastavku slijedi primjer knjiženja.

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Račun	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Račun broj 556-2017 za trgovačku robu od poreznog obveznika "B" iz Mađarske				
1	Roba u skladištu	6600	200.000,00	
	Obveze prema dobavljačima u inozemstvu	2210		200.000,00
Obračun PDV-a				
2	Pret porez od primljenih isporuka dobara u okviru trostranog posla od poreznih obveznika iz EU bez sjedišta u RH po stopi od 25%	160533	50.000,00	
	Obveze za PDV od primljenih isporuka dobara u okviru trostranog posla od poreznih obveznika iz EU bez sjedišta u RH po stopi od 25%	260533		50.000,00

Primjer 11. - Postupak 42 u kojem je porezni obveznik iz Hrvatske – uvoznik u Sloveniji



Porezni obveznik „A“ iz Hrvatske obavio je uvozno carinjenje u Sloveniji, za robu u vrijednosti od 40.000,00 EUR-a (300.000,00 kn) koju je kupio od poreznog obveznika „B“ iz Turske. Društvo „B“ iz Turske fakturiralo je kupcu – poreznom obvezniku „A“ iz Hrvatske kupljenu robu u vrijednosti od 40.000,00 EUR-a (300.000,00 kn).

Porezni obveznik „A“ iz Hrvatske nije uzeo u Sloveniji PDV identifikacijski broj, već je angažirao poreznog zastupnika u Sloveniji, koji će otpremu robe iz Slovenije u RH evidentirati u svom obrascu PDV-a. Carina i prijevozni troškovi (koji su uključeni u poreznu osnovicu pri uvozu robe) u iznosu od 5.300,00 EUR-a (40.000,00 kn) plaćeni su pri uvozu robe u Sloveniji.

Nakon obavljenog uvoznog carinjenja u Sloveniji, roba je direktno otpremljena poreznom obvezniku „A“ u Hrvatske na način da je porezni zastupnik iz Slovenije izdao račun sa slovenskog PDV identifikacijskog broja na PDV identifikacijski broj poreznog obveznika „A“ iz RH. Porezni zastupnik iz Slovenije izdaje račun samo za porezne potrebe poreznom obvezniku „A“ iz RH, prijavljuje isporuku samo u slovenskim poreznim evidencijama, ali isto ne knjiži u financijskom knjigovodstvu, jer obavlja isporuku robe u ime i za račun poreznog obveznika „A“ iz RH. Tako porezni zastupnik iz Slovenije izdaje račun na iznos od 45.300,00 EUR-a (340.000,00 kn) za premještanje robe iz Slovenije u RH.

Za špediterske troškove porezni obveznik „A“ iz RH je dobio račun na iznos od 2.000,00 EUR-a (15.000,00 kn) koje je slovenski špediter fakturirao uz prijenos porezne obveze. Porezni obveznik „A“ je obračunao PDV i u knjigovodstvenim i poreznim evidencijama iskazao obvezu i pretporez. Usluge prijevoza robe obavilo je društvo, porezni obveznik iz Slovenije koje je izdalo račun sa prijenosom porezne obveze u iznosu od 3.000,00 EUR-a (23.000,00 kn) za koje je porezni obveznik „A“ iz Hrvatske također evidentirao obvezu i pretporez u svojim knjigovodstvenim i poreznim evidencijama.

Primljeni račun za robu od poreznog zastupnika iz Slovenije, porezni obveznik „A“ iz Hrvatske, isto kao i porezni zastupnik iz Slovenije, evidentira samo u svojim poreznim knjigama:

- **Evidencija za stjecanje dobara iz EU** (stupac 8 – Porezna osnovica 25%, stupac 9 – Ukupni iznos računa, stupac 14 – Pret porez po stopi od 25% može se odbiti i stupac - 18 - Obveza za PDV 25%),
- **Obrazac PDV-a (pozicija II.7.** – Stjecanje dobara unutar EU po stopi 25% i **pozicija III.7.** – Pret porez od stjecanja dobara unutar EU po stopi 25%),
- **Obrazac PDV-S** (stupac 11 - Vrijednost stečenih dobara).



Primljene račune za špediterske troškove i usluge prijevoza porezni obveznik „A“ iz Hrvatske evidentira u u sljedećim evidencijama i obrascima:

- **Evidencija za stjecanje usluga iz EU** (stupac 8 – Porezna osnovica 25%, stupac 9 – Ukupni iznos računa, stupac 14 – Pret porez po stopi od 25% može se odbiti i stupac 18 - Obveza za PDV 25%),
- **Obrazac PDV (pozicija II.10.** – Primljene usluge iz EU po stopi 25% i **pozicija III.10.** – Pret porez od primljenih usluga iz EU po stopi 25%),
- **Obrazac PDV-S** (stupac 12 - Vrijednost primljenih usluga).

U nastavku slijede obračun nabave robe i knjiženje:

Obračun nabave robe:	
1. Račun dobavljača iz Turske	300.000,00
2. Carina (prema UCD-u)	40.000,00
3. Usluge špeditera	15.000,00
4. Usluge prijevoza robe	23.000,00
Ukupno trošak nabave robe (1+2+3+4)	378.000,00

Knjiženje:

Red. br.	Opis	Račun	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Primljen račun od inodobavljača iz Turske za robu				
1	Vrijednost robe po kupovnoj cijeni od dobavljača u inozemstvu	6501	300.000,00	
	Obveze prema dobavljačima u inozemstvu	2210		300.000,00
Obveze za carinu				
2	Carina	6520	40.000,00	
	Obveze prema carinarnici	261		40.000,00
Obraču PDV-a na stjecanje dobara iz Slovenije				
3	Pret porez od stjecanja dobara unutar EU po stopi od 25%	16033	85.000,00	
	Obveze za PDV od stjecanja dobara unutar EU po stopi od 25%	26033		85.000,00

Red. br.	Opis	Račun	Iznos	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
Primljen račun za troškove špedicije				
4	Troškovi usluga otpremnika	6524	15.000,00	
	Obveze prema dobavljačima u inozemstvu	2210		15.000,00
4a	Pret porez od primljenih usluga iz EU po stopi od 25%	16043	3.750,00	
	Obveze za PDV od primljenih usluga iz EU po stopi od 25%	26043		3.750,00
Primljen račun za prijevoz trgovačke robe				
5	Prijevozni troškovi	6510	23.000,00	
	Obveze prema dobavljačima u tuzemstvu	2200		23.000,00
5a	Pret porez od primljenih usluga iz EU po stopi od 25%	16043	5.750,00	
	Obveze za PDV od primljenih usluga iz EU po stopi od 25%	26043		5.750,00
Obračun nabave trgovačke robe				
5	Obračun nabave robe	659	378.000,00	
	Vrijednost robe po kupovnoj cijeni od dobavljača u inozemstvu	6501		300.000,00
	Carina	6520		40.000,00
	Troškovi usluga otpremnika	6524		15.000,00
	Prijevozni troškovi	6510		23.000,00
Roba je stavljena na skladište				
6	Roba u skladištu	6600	378.000,00	
	Obračun nabave robe	659		378.000,00

Detaljnije o carinskom postupku 42 možete pročitati i u našem članku „Carinski postupak 42 – porezni aspekt“, RiPup broj 4/2016, strana 95.

Bilješke
