



# Trostrani posao

Neven Baica, mag. oec.

Trostrani posao je naziv za isporuku dobara koja se odvija između tri porezna obveznika iz tri različite države članice EU, pod uvjetima propisanim Zakonom o PDV-u. U ovom članku detaljno pojašnjavamo propisane uvjete za trostrani posao, koju dokumentaciju treba posjedovati radi dokazivanja obavljenog trostranog posla, te evidentiranja u poreznim knjigama za sva tri sudionika trostranog posla.

## Sadržaj:

<b>1.</b>	<b>Uvod</b>	<b>92</b>
<b>2.</b>	<b>Osnovno o stjecanju/isporuci unutar EU</b>	<b>92</b>
2.1.	Isporuka u drugu državu članicu EU	93
2.1.1.	Provjera PDV-ID broja	93
2.1.2.	Dokaz o otpremi	93
2.1.3.	Ispostavljanje računa i evidentiranje isporuke	94
2.2.	Stjecanje iz druge države članice	94
<b>3.</b>	<b>Osnovno o isporukama u nizu i trostranom poslu</b>	<b>94</b>
3.1.	Definiranje trostranog posla	94
3.2.	Uvjet za postojanje trostranog posla	95
3.3.	Što se ne smatra trostranim poslom?	95
<b>4.</b>	<b>Pravila provođenja trostranog posla</b>	<b>95</b>
4.1.	Pravila za prvog isporučitelja	96
4.1.1.	Zaprimanje naloga od preprodavatelja	96
4.1.2.	Dokaz o otpremi dobara i ispostavljanje računa	96
4.1.3.	Evidentiranje u poreznim knjigama i evidencijama	97
4.1.3.1.	Unos podataka u knjigu IRA i Obrazac PDV	97
4.1.3.2.	Sastavljanje Zbime prijave	97
4.2.	Pravila za preprodavatelja	97
4.2.1.	Priprema trostranog posla	97
4.2.2.	Nalog i zaprimanje računa od prvog isporučitelja	97
4.2.3.	Ispostavljanje računa posljednjem kupcu	97
4.2.4.	Evidentiranje u poreznim evidencijama i izvještajima	98
4.2.4.1.	Unos podataka iz računa zaprimljenog od prvog isporučitelja	98
4.2.4.2.	Unos podataka o isporuci zadnjem kupcu u okviru trostranog posla	98
4.3.	Pravila za posljednjeg kupca	99
4.3.1.	Zaprimanje i provjera ulaznog računa prvog kupca	99
4.3.2.	Evidentiranje u poreznim evidencijama i izvještajima	99
<b>5.</b>	<b>Praktični primjeri</b>	<b>100</b>

5.1.	Prvi isporučitelj iz RH	100
5.2.	Prvi kupac iz RH	100
5.3.	Posljednji kupac iz RH	101
<b>6.</b>	<b>Detaljnije</b>	<b>102</b>
6.1.	Dokaz o otpremi - dodatne upute	102
6.2.	Postupanja kada uvjeti za trostrani posao nisu zadovoljeni	103
6.2.1.	Isporuka kod koje roba dolazi na skladište preprodavatelja - "klasična" isporuka/stjecanje	103
6.2.2.	Isporuke u nizu unutar iste države članice	104
6.2.3.	Isporuke u nizu koje završavaju u trećoj zemlji	104
6.2.4.	Isporuke u nizu koje započinju u trećoj zemlji	104
6.2.5.	Isporuke u nizu s više od tri sudionika	104
6.2.6.	Isporuke u kojima je sudionik građanin	104
6.2.7.	Kada jedan od sudionika nema valjan PDV-ID broj	104
6.2.8.	Nepostojanje dokaza o otpremi ili nedostatni dokazi o otpremi	104
6.2.9.	Mali porezni obveznik kao sudionik isporuka u nizu	104
6.3.	Primjena incoterms pariteta u trostranom poslu	105
<b>7.</b>	<b>Grafički usporedni prikaz obveza hrvatskog poreznog obveznika u trostranom poslu u sva tri moguća slučaja (kroz primjer)</b>	<b>106</b>

## 1. Uvod

Ulaskom Republike Hrvatske u članstvo Europske unije, odnosno 1. srpnja 2013. godine na snagu je stupio novi Zakon o porezu na dodatnu vrijednost u kojem su ugrađene i posebnosti u vezi isporuka dobara iz jedne u drugu državu članicu. Jedna od posebnosti je i isporuka u nizu koja se naziva trostrani posao.

**Trostrani posao** je naziv za specifičnu isporuku dobara iz jedne države članice EU u drugu, kod koje se javljaju tri porezna obveznika kao sudionici transakcija. Da bi se određena transakcija smatrala trostranim poslom mora biti kumulativno zadovoljeno više propisanih uvjeta, a sam postupak uključuje oslobođenje i specifični način ispunjavanja poreznih izvještaja i evidencija.

Uvjeti postojanja trostranog posla, kao i postupanja u smislu izdavanja računa, te evidentiranja u poreznim knjigama propisani su odredbama:

- **Zakona o porezu na dodanu vrijednost** (Nar. nov., br. 73/13, 99/13 - Rješenje USRH, 148/13, 153/13 - Rješenje USRH, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22 113/22 i 33/23 ; u daljnjem tekstu: **ZPDV**), te
- **Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost** (Nar. nov., br. 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 1/17, 41/17, 128/17, 1/19, 01/20, 1/21, 73/21, 41/22 i 133/22 ; u daljnjem tekstu: **PPDV**).



### ističemo...

Trostrani posao je specifična isporuka dobara između tri porezna obveznika pri čemu se dobro otprema iz jedne u drugu državu članicu, a koja zadovoljava uvjete propisane odredbama ZPDV-a i PPDV-a.

U ovom članku kroz praktične primjere pojašnjavamo postupanja za sva tri sudionika trostranog posla, te način izvještavanja o tro-

stranom poslu. U ovom članku prenosimo i korisne upute u vezi izvještavanja o trostranom poslu u Zbirnoj prijavi koje su objavljene u slijedećoj uputi Ministarstva financija - Porezna uprava: **"Uputa za popunjavanje Zbirne prijave za isporuku dobara i usluga u druge države članice Europske unije (Obrazac ZP)"**.<sup>1</sup>

U ovom članku bavit ćemo se isključivo transakcijama koje zadovoljavaju uvjete za trostrani posao propisane odredbama gore navedenih propisa. Slučajeve isporuka u nizu koji se ne smatraju trostranim poslom u ovom časopisu samo spominjemo, dok smo detaljno o njima pisali u drugim člancima koji se bave isporukama dobara unutar EU.

## 2. Osnovno o stjecanju/isporuci unutar EU

U zajedničkom sustavu oporezivanja PDV-om predviđena su posebna postupanja u slučajevima kada se dobro otprema iz jedne države članice u drugu državu članicu. Takva isporuka osnova je i trostranog posla, pa prije nego krenemo s pojašnjavanjem obveza kada su sudionici takve transakcije tri porezna obveznika u trostranom poslu, pojasnit ćemo osnovna pravila isporuke dobara koja su propisana za "klasičnu" isporuku u drugu državu članicu, što znači isporuku u kojoj sudjeluju samo dva sudionika: isporučitelj i stjecatelj dobara.

Postupcima u slučaju kada se dobra otpremaju iz jedne države članice u drugu zasnivaju se na pravilu mjesta oporezivanja iz članka 27. ZPDV-a:

"Mjestom stjecanja dobara unutar Europske unije smatra se mjesto gdje završava otprema ili prijevoz dobara stjecatelju"

Iz navedene odredbe proizlazi oslobođenje od plaćanja PDV-a za isporučitelja dobara u drugu državu članicu EU, te obveza obraču-

1 Broj klase: 410-19/19-02/340, Uredžbeni broj: 513-07-21-01-20-1, Zagreb, 03.01.2020





na PDV-a stjecatelja tako isporučenih dobara, za što su propisani posebni porezni postupci isporuke odnosno stjecanja koji uključuju prikupljanje i čuvanje dokaza o takvoj isporuci, te evidentiranje podataka o takvim isporukama u propisanim poreznim evidencijama i izvještajima.

**ističemo...**

Dakle, u nastavku prenosimo obveze isporučitelja, odnosno stjecatelja iz RH koje su propisane za isporuku, odnosno stjecanje dobara kada se radi o "klasičnoj" isporuci (izravnom odnosu isporučitelja iz jedne države članice i stjecatelja iz druge države članice)

U poglavljima koje slijede ukratko prenosimo pravila koja se odnose na "klasičnu" isporuku, s napomenom u kojem je djelu primjenjiva i na isporuke u trostranom poslu, dok pravila koja vrijede za trostrani posao u cijelosti iznosimo u poglavlju 3. i 4. ovog članka. Pravila koja se na isti način primjenjuju i u trostranom poslu iznosimo u cijelosti, te se na njih pozivamo u poglavljima 3. i 4. u kojima pojašnjavamo pravila provođenja trostranog posla.

**2.1. Isporuka u drugu državu članicu EU**

Odredbama članka čl. 41. stavka 1. točke a) ZPDV-a propisana su pravila koja mora primijeniti isporučitelj dobara u drugu državu članicu EU:

*"(1) PDV-a su oslobođene:*

- a) isporuke dobara koje prodavatelj ili osoba koja stječe dobra ili druga osoba za njihov račun otpremi ili preveze iz tuzemstva u drugu državu članicu, ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:*
- 1) dobra se isporučuju drugom poreznom obvezniku ili pravnoj osobi koja nije porezni obveznik, a koja djeluje kao takva, u drugoj državi članici i*
  - 2) porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik kojoj se obavlja isporuka registrirana je za potrebe PDV-a u drugoj državi članici te je isporučitelj dala svoj PDV identifikacijski broj,"*

Oslobođenje iz članka čl. 41. stavka 1. točke a) ZPDV-a koju može primijeniti svaki isporučitelj dobara u drugu državu članicu koji zadovolji navedene uvjete.

**ističemo...**

Ova pravila dužan je primijeniti i prvi isporučitelj u trostranom poslu.

Iz navedene odredbe mogu se jasno razabrati **dva uvjeta** za gore citirano oslobođenje. **Prvi uvjet** je i izrijekom naveden u točki 2. gore citirane odredbe. Isporučitelj uvjet zadovoljava provjerom PDV-ID broja stjecatelja isporuke što pojašnjavamo u poglavlju koje slijedi. **Drugi uvjet** proizlazi iz činjenice da se mora raditi o otprem u drugu državu članicu. Kako se dokazuje otprema pojasnili smo u poglavlju 2.1.2. ovog članka.

**2.1.1. Provjera PDV-ID broja**

Prije nego što se otpremi dobro i zaračuna isporuka u drugu državu članicu od izuzetne je važnosti provjeriti ispravnost PDV-ID broja koji je za potrebe provođenja postupka "prijenosa porezne obveze"

predočio stjecatelj takve isporuke. Naime, ako kupac ne posjeduje valjani PDV identifikacijski broj, porezno oslobođenje iz članka 41. st. 1. točke a) ZPDV-a ne može se primijeniti.

**ističemo...**

Valjanost broja treba provjeriti na internetskim stranicama Europske komisije i to na stranici: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/](http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/).

Nakon unosa PDV-ID broja u polje za unos pojavit će se kao rezultat provjere poruka o valjanosti PDV-ID broja. **PDV-ID broj je valjan kada se na ekranu ispiše poruka: "DA, PDV ID broj je valjan"**

Kao dokaz da je provjera obavljena, porezni obveznik dužan je zaslonski prikaz poruke tiskati na papir, te ga povezati s izlaznim računom na koji se odnosi. Smatramo da se dokaz se može čuvati i kao elektronički zapis ovjeren elektroničkim potpisom osobe odgovorne za njegovo prikupljanje.

**2.1.2. Dokaz o otpremi**

Koje dokaze treba osigurati da su dobra zaista otpremljena u drugu državu članicu EU, **uređeno je odredbama članka 45.a Provedene uredbe vijeća EU br. 2018/1912** koja je od 1. siječnja 2020. izravno implementirana u hrvatsko zakonodavstvo. Navedenu odredbu citiramo:

*"1. Za potrebe primjene izuzeća iz članka 138. Direktive 2006/112/EZ pretpostavlja se da je roba otpremljena ili prevezena iz države članice do odredišta izvan njezina državnog područja, ali unutar Zajednice, u bilo kojem od sljedećih slučajeva:*

- (a) prodavatelj navede da je sam otpremio ili prevezao robu ili da je to za njegov račun obavila treća osoba, i da prodavatelj posjeduje barem dva neproturječna dokaza iz stavka 3. točke (a), koja su izdale dvije različite strane koje su međusobno neovisne te neovisne i o prodavatelju i o stjecatelju, ili da prodavatelj posjeduje bilo koji pojedinačni dokaz iz stavka 3. točke (a) zajedno s bilo kojim pojedinačnim neproturječnim dokazom iz stavka 3. točke (b) kojim se potvrđuje otprema ili prijevoz, koje su izdale dvije različite strane koje su međusobno neovisne te neovisne i o prodavatelju i o stjecatelju;*
- (b) prodavatelj posjeduje sljedeće:*
- i. pisanu izjavu stjecatelja kojom potvrđuje da je stjecatelj otpremio ili prevezao robu ili je to za račun stjecatelja obavila treća strana, i u kojoj se navodi ime države članice odredišta robe; u toj pisanoj izjavi navode se: datum izdavanja; ime i adresa stjecatelja; količina i priroda robe; datum i mjesto dolaska robe; u slučaju isporuke prijevoznih sredstava, identifikacijski broj prijevoznog sredstva; i identifikacija pojedinca koji preuzima robu za račun stjecatelja; i*
  - ii. barem dva neproturječna dokaza iz stavka 3. točke (a), koje su izdale dvije različite strane koje su međusobno neovisne te neovisne i o prodavatelju i o stjecatelju, ili bilo koji pojedinačni dokaz iz stavka 3. točke (a) zajedno s bilo kojim pojedinačnim neproturječnim dokazom iz stavka 3. točke (b) kojim se potvrđuje otprema ili prijevoz, koje su izdale dvije različite strane koje su međusobno neovisne te neovisne i o prodavatelju i o stjecatelju.*

Stjecatelj je prodavatelju dužan predočiti pisanu izjavu iz točke (b) podtočke i. do desetog dana mjeseca koji slijedi nakon isporuke.

- 2) Porezno tijelo može oboriti pretpostavku koja se primjenjuje na temelju stavka 1.
- 3) Za potrebe stavka 1. kao dokaz otpreme ili prijevoza prihvaća se sljedeće:
  - (a) dokumenti koji se odnose na otpremu ili prijevoz robe, poput potpisanog međunarodnog teretnog lista ili bilješke (CMR), teretnice, računa za zračni teretni prijevoz ili računa prijevoznika robe;
  - (b) sljedeći dokumenti:
    - i. polica osiguranja povezana s otpremom ili prijevozom robe ili bankovni dokumenti kojima se potvrđuje plaćanje otpreme ili prijevoza robe;
    - ii. službeni dokumenti koje je izdalo tijelo javne vlasti, poput javnog bilježnika, kojima se potvrđuje dolazak robe u državu članicu odredišta;
    - iii. potvrda koju je u državi članici odredišta izdao posjednik skladišta, a kojom se potvrđuje skladištenje robe u toj državi članici."

Detalje u vezi primjene citirane točke Provedbene uredbe pisali smo u poglavlju 6.1. u ovom članku.

### 2.1.3. Ispostavljanje računa i evidentiranje isporuke

Kada obavi provjere koje omogućuju korištenje oslobođenja iz članka 41. stavka 1. točke a), prvi isporučitelj ispostavlja račun kupcu iz druge države članice s oslobođenjem i napomenom "prijenos porezne obveze". Izgled računa isporučitelja "klasične" isporuke dobara u drugu državu članicu i isporuke prvog isporučitelja u trostranom poslu identičan je, kao i postupak evidentiranja ove transakcije u poreznim evidencijama i izvještajima.

Detalnije o obvezama prvog isporučitelja u trostranom poslu koja dobra otprema iz RH u drugu državu članicu EU pišemo u poglavlju 4.1, ovog članka, a praktični primjer dajemo u poglavlju 5.1. ovog članka.

### 2.2. Stjecanje iz druge države članice

Obveza obračuna PDV-a u RH temeljem stjecanja dobara iz druge države članice propisana je člankom 4. stavkom 2. točkom a) ZPDV-a.

*"Predmet oporezivanja PDV-om je stjecanje dobara unutar Europske unije koje u tuzemstvu obavi uz naknadu porezni obveznik koji djeluje kao takav ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, ako je prodavatelj (isporučitelj) porezni obveznik koji djeluje kao takav u drugoj državi članici i koji u skladu s propisima te države članice nije oslobođen obračunavanja PDV-a kao mali porezni obveznik i na njega se ne odnose odredbe članka 13. stavaka 3. i 4. ovoga Zakona."*

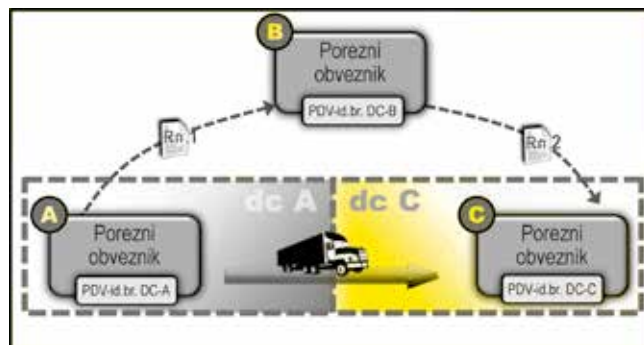
Posljednji kupac u trostranom poslu smatra se stjecateljem prema ovoj odredbi. Međutim, pravila evidentiranja u poreznim evidencijama i izvještajima u RH za obavljeno stjecanje dobara dopremljenih iz druge države članice različita su u slučaju kada je stjecanje obavljeno u okviru trostranog posla u odnosu na pravila koja se primjenjuju za "klasično" stjecanje.

Detaljno, o pravilima "klasičnog" stjecanja pisali smo u članku "Stjecanje i isporuke dobara unutar EU s primjerima iz prakse",

koji je objavljen u RiPup-u br. 3/2015. Detaljno o pravilima stjecanja koje treba primijeniti zadnji kupac iz RH u trostranom poslu pisali smo u poglavlju 4.3. ovog članka.

## 3. Osnovno o isporukama u nizu i trostranom poslu

Isporukom dobara u okviru trostranog posla smatra se transakcija koju tri porezna obveznika iz tri različite države članice Europske unije zaključuje za ista dobra. Isporučitelj dobara registriran za potrebe PDV-a u državi članici A izdaje račun za isporuku dobara u drugu državu članicu Europske unije stjecatelju dobara registriranom za potrebe PDV-a u državi članici B za dobra koja se dalje prevoze ili otpremaju primatelju dobara registriranom za potrebe PDV-a u državi članici C.



Međutim isporuka dobara u trostranom poslu znatno je kompleksnija od gore navedene definicije, obzirom da postoji veći broj uvjeta koji treba zadovoljiti da bi se transakcija mogla u poreznim evidencijama i izvještajima evidentirati kao trostrani posao, što pojašnjavamo u poglavlju koja slijede.

### 3.1. Definiranje trostranog posla

Definicija trostranog posla dana je člankom 10. stavkom 1. ZPDV-a:

*»Trostranim poslom« u smislu ovoga Zakona smatra se 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 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.*

Prema članku 32. stavku 1. PPDV-a, ako se radi o trostranom poslu iz članka 10. stavka 2. ZPDV-a porezni obveznik **može primijeniti pojednostavljenje**. Stavkom 3. istog članka pojašnjeno je da je u tom slučaju **prvi kupac oslobođen plaćanja PDV-a na stjecanje dobara iz druge države članice**.

Uputa pojašnjava da u tom slučaju isporučitelj dobara registriran za potrebe PDV-a u državi članici A izdaje račun za isporuku dobara u drugu državu članicu Europske unije stjecatelju dobara registriranom za potrebe PDV-a u državi članici B za dobra koja se dalje prevoze ili otpremaju primatelju dobara registriranom za potrebe PDV-a u državi članici C.

Dakle radi se o transakciji kod koje se roba izravno prevozi iz države članice A do države članice C, ali pri tome su obavljene dvije isporuke:



- 1) isporuka robe poreznog obveznika A iz države članice A, s PDV-ID brojem te države članice ➔ poreznom obvezniku B s PDV-ID broj iz države članice B
- 2) isporuka iste te robe poreznog obveznika B s PDV-ID broj iz države članice B ➔ poreznom obvezniku iz države članice C s PDV-ID brojem te države članice

**ističemo...**

Uputom je pojašnjeno da se isporukom dobara u okviru trostranog posla smatra samo ona isporuka koju obavi drugi porezni obveznik u okviru trostranog posla - stjecatelj registriran u državi članici B trećem poreznom obvezniku registriranom u državi članici C.

Dakle, prva isporuka obavlja se prema pravilima koja se ne tiču trostranog posla, već standardnih pravila za isporuku u drugu državu članicu EU (kao da se radi o izravnoj isporuci između dva porezna obveznika). Druga isporuka se provodi prema pravilima trostranog posla ako su zadovoljeni uvjeti iz članka 10. stavka 2. ZPDV-a.

**3.2. Uvjet za postojanje trostranog posla**

Trostrani posao ne može se u potpunosti definirati jer za njegovo postojanje kumulativno moraju biti zadovoljeni brojni uvjeti. Kompleksnost definiranih uvjeta potvrđuje i činjenica da su uvjeti propisani odredbama članka 10. stavka 2. Zakona, koje su primjenom nešto drugačije terminologije pojašnjene odredbama članka 32. stavka 2. PPDV-a. Navedene odredbe prenosimo u cijelosti.

**Uvjeti za oslobođenje temeljem trostranog posla** propisani su člankom 10. stavkom 2. ZPDV-a ujedno su i uvjeti da bi se određena isporuka u nizu mogla smatrati trostranim poslom. Navedenu odredbu citiramo:

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

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

Pojašnjenje navedenih odredbi dano je odredbama članka 32. stavka 2. PPDV-a:

*“Trostranim poslom smatra se posao u kojem:*

- a) sudjeluju tri porezna obveznika i radi se o isporuci istih dobara koja su otpremljena ili prevezena izravno od prvog isporučitelja posljednjem kupcu iz jedne države članice u drugu,
- b) osobe koje sudjeluju su registrirane za potrebe PDV-a u tri različite države članice,
- c) prvi kupac nema sjedište ili prebivalište u tuzemstvu i koristi isti porezni identifikacijski broj koji je dao isporučitelju i drugom kupcu,
- d) je isporučitelj ili prvi kupac ili druga osoba za njihov račun otpremio ili preveo 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.”

U ovom članku bavimo se isključivo transakcijama u kojima su zadovoljena svi uvjeti za postojanje trostranog posla navedeni u gore citiranim odredbama, ali i ostali uvjeti koji proizlaze iz primjene ostalih pravila povezanih s evidentiranjem trostranog posla i ispostavljanjem računa.

**ističemo...**

Stoga naglašavamo da je za ispravnu primjenu trostranog posla potrebno poznavati sva propisana postupanja.

Detaljno o pravilima koje trebaju primijeniti sudionici trostranog posla dali smo u poglavlju 4. ovog članka, a primjere u poglavlju 5. ovog članka.

**3.3. Što se ne smatra trostranim poslom?**

Ako neki od propisanih uvjeta za postojanje trostranog posla nije zadovoljen, postupci koji su propisani za trostrani posao se ne primjenjuju. U pojedinim slučajevima i dalje će se raditi o isporukama u nizu za koje također postoje propisana posebna postupanja. Kako bi se istaklo da se radi o isporukama u nizu sa tri ili više sudionika koja ne zadovoljavaju uvjete za trostrani posao, za takve isporuke u literaturi se koristi i naziv “lažni trostrani posao”.

U “lažne” trostrane poslove ubrajamo primjerice, transakcije:

- kada je jedan od sudionika iz treće zemlje (nije iz države članice EU);
- kada su dva sudionika porezni obveznici u istoj državi članici EU;
- ako jedan od sudionika nije porezni obveznik (ili nema PDV-ID broj);
- kada u isporukama u nizu sudjeluje više od tri porezna obveznika, primjerice četiri i više.

U ovom članku ne bavimo se postupanjima u slučaju kada nisu zadovoljeni uvjeti za trostrani posao. U poglavlju 6.2. ovog članka dajemo osnovne napomene koji sve postupci postoje u slučaju kada postoje isporuke u nizu koje se ne smatraju trostranim poslom.

**4. Pravila provođenja trostranog posla**

U ovom poglavlju prenosimo sva pravila iz propisa RH koja se odnose na obveze sudionika trostranog posla.

**Objavite svoje financijske izvještaje u RiPup-u**Cijena: 130<sup>00</sup> EUR + PDV

T: 01 / 49 21 737

U prethodnom poglavlju pojasnili smo da se radi o isporuci u nizu sa tri sudionika. Svaki od sudionika je porezni obveznik i svi imaju izdane PDV-ID brojeve u tri različite države članice.



### ističemo...

Zbog jednostavnosti, u daljnjem tekstu više nećemo isticati da je svaki od sudionika porezni obveznik s ispostavljenim PDV-ID brojem države članice iz koje sudjeluje u trostranom poslu.

Kako bi olakšali razumijevanje transakcija u sklopu trostranog posla, u pojedinim rečenicama skratit ćemo ili modificirati nazive sudionika transakcijskog posla. Tako ćemo za sudionika trostranog posla u sredini, umjesto naziva "prvi kupac" ili "stjecatelj" ili "drugi isporučitelj" koristiti naziv "preprodavatelj" kako bi ga jasnije razlikovali od ostalih sudionika trostranog posla. Zbog navedenog otvorena nam je mogućnost da za prvog isporučitelja u pojedinim slučajevima koristimo samo izraz "isporučitelj", a "posljednjeg kupca" samo kupac. U većini slučajeva za prvog i posljednjeg sudionika u trostranom poslu koristimo službene izraze.

Tako u nastavku teksta uz nazive iz odredbi Zakona i Pravilnika o PDV-u za sudionike trostranog posla koristimo slijedeće nazive:

- 1) za **prvog isporučitelja** ➔ **isporučitelj (rijetko\*)**
- 2) za **prvog kupca** (drugog isporučitelja) ➔ **preprodavatelj**
- 3) za **posljednjeg kupca** ➔ **kupac (rijetko\*)**

\*U većini slučajeva za prvog i posljednjeg sudionika u trostranom poslu koristimo službene izraze.

## 4.1. Pravila za prvog isporučitelja

Trostrani posao pokreće preprodavatelj koji naručuje robu, te u okviru narudžbe ili posebno, **daje uputu prvom isporučitelju u koju državu članicu treba dostaviti dobra**, te mu predočuje PDV-ID broj iz države članice EU u kojoj djeluje kao porezni obveznik.

Zbog činjenice da predočeni PDV-ID broj nije iz države članice EU u koju treba otpremiti dobra, prvi isporučitelj može pretpostaviti da se radi o trostranom poslu, no, treba naglasiti da ta činjenica za njega i nije od značaja. Naime, isporučitelj u trostranom poslu obavlja iste porezne postupke koje bi obavio i u slučaju "klasičnu" isporuke u EU, kada postoji izravan odnos jednog isporučitelja i jednog stjecatelja. Dakle, **prvi isporučitelj u trostranom poslu primjenjuje oslobođenje iz članka 41. stavka 1. točke a) ZPDV-a.**



### ističemo...

Prvi isporučitelj ne mora znati da sudjeluje u trostranom poslu jer primjenjuje sva pravila kao i za "klasičnu" isporuku dobara u drugu državu članicu EU (kao da se radi o transakciji u kojoj nema preprodavatelja - izravan odnos isporučitelja i stjecatelja).

Međutim i za primjenu "klasičnog" oslobođenja potrebno je zadovoljiti određene uvjete (vidi poglavlje 2.1.). U nastavku prenosimo propisana pravila i upute o postupanjima prvog isporučitelja u trostranom poslu u koracima poredanim kronološkim redom.

### 4.1.1. Zaprimanje naloga od preprodavatelja

Hrvatski porezni obveznik isporuku dobara pokreće na temelju naloga preprodavatelja. Kada se radi o trostranom poslu preprodavatelj će u nalogu naznačiti da je on primatelj isporuke u poreznom smislu,

odnosno da na njega treba ispostaviti račun, ali da robu treba dostaviti drugom poreznom obvezniku iz druge države članice.

Obzirom da prvi isporučitelj primjenjuje ista porezna pravila kao i za "klasičnu" isporuku u drugu državu članicu, potrebno je obaviti i kontrole koje omogućuju primjenu tih pravila



### ističemo...

Prva provjera koju isporučitelj treba obaviti je provjera valjanosti PDV-ID broja preprodavatelja kojem treba ispostaviti račun. (vidi poglavlje 2.1.1.).

Obzirom da se u ovom slučaju dobro ne isporučuje osobi kojoj se ispostavlja račun već krajnjem kupcu, smatramo da posebnu pažnju treba posvetiti i vjerodostojnosti samog naloga kojeg je preprodavatelj dostavio prvom isporučitelju.<sup>2</sup>

Kada prvi isporučitelj utvrdi da je PDV-ID broj valjan, te da je nalog za isporukom u drugu državu članicu vjerodostojan, može pristupiti daljnjim pripremama za obavljanje isporuke s oslobođenjem iz članka 41. stavka 1. točke a) ZPDV-a.

### 4.1.2. Dokaz o otpremi dobara i ispostavljanje računa

Nakon potvrde valjanosti PDV-ID broja preprodavatelja i vjerodostojnosti naloga za isporuku u drugu državu članicu, prvi isporučitelj prije otpreme i ispostavljanja računa treba utvrditi i mogućnosti pribavljanja dokaza o zadovoljenju drugog osnovnog uvjeta za primjenu oslobođenja. Naime, **drugi osnovni uvjet za primjenu oslobođenja od plaćanja PDV-a iz članka 41. stavka 1. točke a) ZPDV-a je dokaz o otpremi dobara u drugu državu članicu EU.**



### ističemo...

Druga uvjet za primjenu oslobođenja čine dokazi o otpremi dobara u drugu državu članicu (vidi poglavlje 2.1.1.).

Ističemo da se set dokaza značajno razlikuje ovisno o tome da li je organizator prijevoza prvi isporučitelj ili preprodavatelj. Prvi isporučitelj prije ispostavljanja računa treba utvrditi koje dokaze može osigurati kao dokaz o otpremi u drugu državu članicu. Kada prvi isporučitelj utvrdi da može pribaviti zadovoljavajuće dokaze ili da je to vjerojatno, ispostaviti će račun s oslobođenjem.

Prvi isporučitelj nakon što gore navedenim provjerama utvrdi mogućnost primjene oslobođenja **ispostavlja račun bez PDV-a** na kojem će uz ostale propisane elemente iz članka 79. ZPDV-a stajati i napomena:

*Reverse charge - primjena čl. 41. st. 1 toč. a) Zakona o porezu na dodanu vrijednost.*

Napomena: umjesto engleskog izraza „Reverse charge“ može se koristiti hrvatski izraz „Prijenos porezne obveze“.

Još jednom ističemo da su postupanja prvog isporučitelja u trostranom poslu identična postupanjima kod "klasičnih" isporuka dobara u drugu državu članicu, pa sadržaj i izgled računa ne sadrže detalje koji bi upućivali na postojanje trostranog posla već je identičan računa koji bi bio ispostavljen za "klasičnu" isporuku dobara u drugu državu članicu.

2 Naime, smatramo riskantnim prihvaćanje naloga poslanih e-mailom ili na drugi način koji ne omogućuje provjeru vjerodostojnosti takvog naloga.



### 4.1.3. Evidentiranje u poreznim knjigama i evidencijama

Provedenu isporuku prvi isporučitelj dužan je podatke o trostranom poslu unijeti u slijedeće evidencije i izvještaje:

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

#### 4.1.3.1. Unos podataka u knjigu IRA i Obrazac PDV

Člankom 174. stavkom 1. PPDV-a propisano je da se podaci o isporukama u okviru trostranog posla koje obavi prvi isporučitelj upisuju u redni broj **Obrasca PDV**:

##### I.3 ISPORUKE DOBARA UNUTAR EU

Dakle, iznos isporuke dobara u okviru trostranog posla upisuje se u **isti redni broj Obrasca PDV kao i "obične" isporuke dobara** u drugu državu članicu EU, te se po ispunjenom obrascu ne može razabrati da li se radi o trostranom poslu ili "običnoj" isporuci. Iz tog razloga podatak je prethodno unesen i u knjigu IRA u stupac 9. što je pozicija u koju su unesene i ostale isporuke dobara u EU koje su fakturirane izravno stjecatelju dobara u drugoj državi članici EU.

#### 4.1.3.2. Sastavljanje Zbirne prijave

Osim temeljnih podataka u poljima 1. do 9., sukladno članku 185. stavku 5. PPDV-a prvi isporučitelj dužan je u Zbirnu prijavu upisati i slijedeće podatke:

polje (9)	upisuje kôd države članice Europske unije u kojoj je primatelj ili stjecatelj dobara registriran za potrebe PDV-a,
polje (10)	PDV identifikacijski broj primatelja/stjecatelja dobara pravne ili fizičke osobe registrirane za potrebe PDV-a, bez kôda države članice
polje (11)	Upisuje vrijednost isporuke dobara u okviru trostranog posla u druge države članice Europske unije po pojedinom primatelju/stjecatelju dobara (popunjava prvi porezni obveznik u okviru trostranog posla). Ovdje se upisuje i vrijednost oslobođene isporuke u okviru trostranog posla temeljem isprave koju isporučitelj dobara prvi porezni obveznik u trostranom poslu izdaje poreznom obvezniku stjecatelju dobara u okviru trostranog posla,

Dakle, podaci o isporuci dobara u okviru trostranog posla upisuju se u iste redne broj Obrasca PDV kao i "obične" isporuke dobara u drugu državu članicu EU, te se po ispunjenom obrascu ne može razabrati da li se radi o trostranom poslu ili "običnoj" isporuci.

## 4.2. Pravila za preprodavatelja

Preprodavatelj je organizator trostranog posla koji zaprima račun od prvog isporučitelja, te ispostavlja za ta ista dobra račun posljednjem kupcu, te dostavlja nalog prvom isporučitelju, da robu otpremi u državu članicu posljednjeg kupca. Obzirom na činjenicu da preprodavatelj pokreće trostrani posao, te se u poreznom smislu javlja i kao kupac i kao isporučitelj, zakonom propisana pravila koja mora primijeniti da bi trostrani posao bio ispravno obavljen i najopsežnija.

### 4.2.1. Priprema trostranog posla

Prije nego što započne s isporukama u okviru trostranog posla, preprodavatelj kao organizator trostranog posla treba obaviti da li postoje uvjeti za obavljanje trostranog posla. Iz uvjeta propisanih odredbama članka 10. stavka 1. jasno je da preprodavatelj koji želi pokrenuti trostrani posao:

- 1) nema sjedište ili prebivalište u državi članici iz koje započinje otprema dobara u okviru trostranog posla (točka a)
- 2) nije registriran za potrebe PDV-a u državi članici EU u kojoj završava otprema dobara

Kada se potvrdi da su gore navedeni uvjeti zadovoljeni obavljaju se slijedeći postupci provjera u sklopu pripreme trostranog posla:

- 1) Provjeriti valjanost PDV-ID broja prvog isporučitelja, te utvrditi li će otprema započeti u državi članici EU koja je izdala taj PDV-ID broj.
- 2) Provjeriti valjanost PDV-ID broja posljednjeg kupca, te utvrditi da li će dobra biti isporučena u državu članicu EU koja je izdala taj PDV-ID broj.
- 3) Provjeriti mogućnost pribavljanja dokaza o otpremi dobara izravno iz države članice koja je izdala PDV-ID broj prvom isporučitelju u državu članicu koja je izdala PDV-ID broj posljednjem kupcu.<sup>3</sup>

Način prikupljanja i pohranjivanja navedenih dokaza pojasnili smo u okviru poglavlja 2.1.1. i 2.1.2. ovog članka.

### 4.2.2. Nalog i zaprimanje računa od prvog isporučitelja

Nakon što preprodavatelj utvrdi mogućnost provođenja trostranog posla, sastavlja se narudžba u kojoj se preprodavatelj deklarira kao kupac, ali u kojem dostavlja i nalog o dostavi u državu članicu u kojoj kao porezni obveznik s PDV-ID brojem djeluje posljednji kupac.



#### ističemo...

Po obavljenoj isporuci preprodavatelj je dužan prikupiti sve relevantne dokaze od otpremi, te zaprimiti račun od isporučitelja s oslobođenjem za isporuke u drugu državu članicu.

Treba naglasiti da se pravila označavanja računa s oslobođenjem za isporuku u drugu državu članicu mogu razlikovati od države do države, a ne može se isključiti mogućnost da neka država članica ne zahtijeva stavljanje napomene. Naše je mišljenje da se postojanje trostranog posla neće osporavati u slučaju kada se iz računa ne može potvrditi primjena oslobođenja za isporuke u drugu državu članicu EU, pod uvjetom da svi drugi dokazi upućuju na postojanje trostranog posla. Smatramo da bi se u vezi navedenog mišljenjem trebali izjasniti savjetnici Ministarstva financija - Porezne uprave.

### 4.2.3. Ispostavljanje računa posljednjem kupcu

Nakon što je prikupio dokaze o otpremi, preprodavatelj je dužan zatvoriti postupak trostranog posla ispostavljanjem računa posljednjem kupcu iz kojeg je jasno da se radi o isporuci u okviru trostranog posla.

<sup>3</sup> Za razliku od potvrđivanja valjanosti PDV-ID broja koju preprodavatelj može obaviti prije započinjanja transakcija u okviru trostranog posla, dokaze o otpremi preprodavatelj može pribaviti u trenutku kada otprema započne ili čak tek nakon što otprema završi. Iz tog razloga smo i naveli da se u ovoj fazi provjerava tek mogućnost pribavljanja dokaza, dok se u kasnijoj fazi, a prije ispostavljanja izlaznog računa, treba provjeriti da li su ti dokazi zaista i pribavljeni.

Kako treba izgledati takav račun jasno je propisano odredbama članka 32. stavka 4. PPDV-a. Navedenim odredbama propisano je da **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. Prema članku 10. stavku 3. tako izdani račun **uz podatke iz članka 79. stavka 1. ovoga Zakona 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.



### ističemo...

Račun koji preprodavatelj ispostavlja posljednjem kupcu mora uz ostale elemente iz članka 79. ZPDV-a sadržavati i napomenu **“Oslobođeno PDV-a temeljem članka 141. Direktive Vijeća 2006/112/ EZ - prijenos porezne obveze”**.

### Primjer računa koji preprodavatelj ispostavlja posljednjem kupcu:

“De” d.o.o.  
Nad lipom 22  
10 000 Zagreb  
PDV-ID br. HR12345678910

#### NAZIV KUPCA

A.b.c. Company  
XYZ straSe  
40211 Dusseldorf, Njemačka  
PDV ID broj: D 57225698556

### Račun br.: 57 / EL1 / 4

Mjesto i datum izdavanja računa:	Zagreb, 20. rujna 2023
Vrijeme izdavanja:	13:30
Način plaćanja:	transakcijski račun

R.b.	Trgovački naziv	Jed. cij.	Kol	Iznos (u eurima)
1.	Majice “TNT” 655354	1.000,00	25	25.000,00
Ukupno (eura)				25.000,00

Oslobođeno PDV-a temeljem članka 141. Direktive Vijeća 2006/112/ EZ – prijenos porezne obveze.

#### Ime i prezime odgovorne osobe:

Janko Janković

Ovdje upisati podatke zahtijevane  
člankom 21. st. 4 i 5. Zakona o trgovačkim društvima

U ovom primjeru izlazni račun je na hrvatskom jeziku i eurima. No, treba imati na umu da račun u trostranom poslu, kao i bilo koji drugi račun hrvatskog poreznog obveznika može biti sastavljen i na bilo kojem drugom svjetskom jeziku ili nekoj drugoj valuti.

### 4.2.4. Evidentiranje u poreznim evidencijama i izvještajima

Preprodavatelj koji je organizator trostranog posla zaprima račun s oslobođenjem od PDV-a od prvog isporučitelja, te ispostavlja račun posljednjem kupcu. U poglavljima koji slijede posebno razmatramo obveze koje proizlaze iz zaprimanje ulaznog računa, a posebno one koje se odnose na ispostavljeni račun posljednjem kupcu.

#### 4.2.4.1. Unos podataka iz računa zaprimljenog od prvog isporučitelja

Način ispunjavanja Obrasca PDV i obrasca PDV-S propisani su odredbama PPDV-a. Obzirom da u odredbama koje propisuju način ispunjavanja podataka nema uputa o obvezi iskazivanja podataka o ulaznom računu koji je preprodavatelj dobio od prvog isporučitelja, proizlazi<sup>4</sup> da se podaci o navedenom računu ne unose u navedene obrasce.



### ističemo...

Dakle, preprodavatelj podatke iz računa koji je dobio od prvog isporučitelja u trostranom poslu ne unosi niti u Obrazac PDV-S, niti u Obrazac PDV.

#### 4.2.4.2. Unos podataka o isporuci zadnjem kupcu u okviru trostranog posla

Da bi trostrani posao bio ispravno obavljen potrebo je ispravno ispuniti i podatke o isporuci u okviru trostranog posla koju je preprodavatelj obavio posljednjem kupcu. Prema članku 10. stavku 5. ZPDV-a 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. Koje posebne podatke u vezi s trostranim poslom prvi kupac treba unijeti u Zbirnu prijavu propisano je člankom 89. ZPDV-a:

“(1) 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. ovoga Zakona u Zbirnoj prijavi navesti sljedeće podatke:

- 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 državi članicu u kojoj otprema ili prijevoz dobara završava.

(2) Ukupna vrijednost iz stavka 1. točke c) ovoga članka iskazuje se u Zbirnoj prijavi za obračunsko razdoblje iz članka 84. stavka 1. ovoga Zakona.”

4 U odredbama PPDV-a koje pojašnjavaju ispunjavanje rednih brojeva obrazaca PDV i Zbirne prijave, obveza upisivanja podataka o trostranom poslu izričito je naglašena (npr podaci iz izlaznog računa preprodavatelja). Stoga izostanak takve izričite upute podrazumijeva da preprodavatelj nema nikakvu obvezu u svoje porezne knjige i evidencije unositi podatke iz ulaznog računa koji je zaprimio od prvog isporučitelja u trostranom poslu.



Osim temeljnih podataka u poljima 1. do 9., sukladno članku 185. stavku 5. PPDV-a drugi porezni obveznik u trostranom poslu (prvi kupac, odnosno isporučitelj posljednjem kupcu) dužan je u Zbirnu prijavu upisati i slijedeće podatke:

polje (9)	Upisuje kôd države članice Europske unije u kojoj je primatelj ili stjecatelj dobara registriran za potrebe PDV-a,
polje (10)	Upisuje PDV identifikacijski broj primatelja/stjecatelja dobara pravne ili fizičke osobe registrirane za potrebe PDV-a, bez kôda države članice
polje (13)	Upisuje vrijednost isporuke dobara u okviru trostranog posla po pojedinom primatelju/stjecatelju dobara u okviru trostranog posla (popunjava drugi porezni obveznik u okviru trostranog posla) za obračunsko razdoblje, odnosno tu se upisuje vrijednost oslobođene isporuke u okviru trostranog posla koju je stjecatelj (drugi porezni obveznik u trostranom poslu) koji je registriran za potrebe PDV-a u Republici Hrvatskoj isporučio primatelju dobara u okviru trostranog posla,
polje (17)	Upisuje se ukupan zbroj vrijednosti svih isporuka u okviru trostranog posla iskazanih u polju (13)

Uputom je izrijekom navedeno slijedeće:

*“U ako je drugi porezni obveznik u trostranom poslu registriran za potrebe PDV-a u Republici Hrvatskoj tada on isporuku obavljenu u okviru trostranog posla upisuje u polje (13) Zbirne prijave.”*

Treba imati na umu da sa se podaci uneseni u Zbirnu prijavu provjeravaju s podacima unesenim u redni broj I.3 Obrasca PDV, o čemu treba voditi računa prilikom ispunjavanja navedenih obrazaca.<sup>5</sup> No, još važnije je imati na umu da je obveza unosa podataka u Zbirnu prijavu naglašena i člankom 10. stavkom 5. ZPDV-a:

*“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.”*

Odredbama ZPDV-a naznačene su kazne u slučaju neispunjavanja ili neispravnog ispunjavanja Zbirne prijave. No, postavlja se pitanje da li propust pri ispunjavanju Zbirne prijave može osporiti i postojanje samog trostranog posla.



### ističemo...

Smatramo da postoji mogućnost da neispunjavanje ili neispravno ispunjavanje Zbirne prijave može dovesti i do osporavanja trostranog posla.

O tome da li neispunjavanje podataka u ZP prijavi osim kaznenih odredbi za netočno ispunjavanje prijave može dovesti i do osporavanja postojanja trostranog posla trebali bi se izjasniti savjetnici Ministarstva financija - Porezne uprave.<sup>6</sup>

<sup>5</sup> ... Vrijednost isporuka iskazanih u rednom broju I.3. Obrasca PDV ne može biti manja od zbroja vrijednosti isporuka iskazanih u Zbirnoj prijavi u polju (15), (16) i (17), a zbroj vrijednosti obavljenih usluga iz rednog broja (18) mora biti jednak vrijednosti obavljenih usluga iskazanih u rednom broju I.4 Obrasca PDV (Uputa).

<sup>6</sup> Izravni primjer kada je unos u Zbirnu prijavu uvjet za postojanje određenog poreznog postupka postoji u članku koji propisuje uvjete za postojanje premije-

## 4.3. Pravila za posljednjeg kupca

Posljednji kupac u trostranom poslu zaprima dobra iz jedne države članice EU, dok račun zaprima od poreznog obveznika s PDV-ID brojem iz druge države članice. Prama članku 10. stavku 4. ZPDV-a kod trostranog posla primatelj oporezive isporuke dobara obavezan je platiti PDV ako su ispunjeni uvjeti iz stavaka 2. i 3. ovoga članka. U poglavljima koja slijede detaljno pojašnjavamo obveze posljednjeg kupca u trostranom poslu

### 4.3.1. Zaprimanje i provjera ulaznog računa prvog kupca

Zaprimljenu roba iz druge države članice koja je isporučena u okviru trostranog posla treba pratiti vjerodostojna dokumentacija o otpremi iz druge države članice u Hrvatsku, te račun preprodavatelja u kojem je napomena koja upućuje da se radi o trostranom poslu. Premda nam nisu poznati detalji poreznih propisa drugih država članica EU, smatramo da bi račun u okviru trostranog posla trebao sadržavati poziv na istu odredbu Direktive Vijeća 2006/112/ EZ na koju se treba pozvati preprodavatelj iz RH kad obavlja isporuku u okviru trostranog posla.



### ističemo...

Smatramo da ulazni račun od preprodavatelja iz druge države članice EU treba sadržavati napomenu o primjeni članka 141. Direktive Vijeća 2006/112/ EZ.

### 4.3.2. Evidentiranje u poreznim evidencijama i izvještajima

Ukoliko su zadovoljeni svi uvjeti za postojanje trostranog posla, posljednji kupac obavlja evidentiranje ulaznog računa zaprimljenog od preprodavatelja. Člankom 175. stavkom 1. točkama 11. do 13. PPDV-a propisano je da primatelj oporezive isporuke iz članka 10. stavka 4. ZPDV-a upisuje vrijednost dobara primljenog u okviru trostranog posla u slijedeće redne brojeve Obrasca PDV (**obveza za PDV**):

II.11	PRIMLJENE ISPORUKE DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH po stopi 0% i 5%
II.12	PRIMLJENE ISPORUKE DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH po stopi 13%
II.13	PRIMLJENE ISPORUKE DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH po stopi 25%

Ukoliko je primatelj oporezive isporuke u sustavu PDV-a, te su zadovoljeni i ostali uvjeti za korištenje pretporeza po isporuci u okviru trostranog posla, primatelj oporezive isporuke, sukladno članku 176. stavku 1. točkama 11. do 13., upisuje podatke o iznosu PDV-a koje može koristiti kao pretporez u slijedeće redne brojeve Obrasca PDV (**pravo na pretporez**):

III.11	PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH po stopi 5%
III.12	PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH po stopi 13%
III.13	PRETPOREZ OD PRIMLJENIH ISPORUKA DOBARA I USLUGA OD POREZNIH OBVEZNIKA BEZ SJEDIŠTA U RH po stopi 25%

štanje dobara u drugu državu članicu temeljem aranžmana za premještanje (čl. 7.a st. 1. toč. d) ZPDV-a). Obzirom da odredba o ispunjavanju ZP prijave za trostrani posao nije uključena u samu odredbu u kojoj su propisani drugi uvjeti ostaje otvoreno pitanje kakav stav u vezi navedenog će biti primijenjen u postupku poreznog nadzora.

Prema članku 178. stavku 1. točki 6. ZPDV-a dana je uputa o obvezi upisivanja statističkih podataka o primljenim dobrima iz EU u okviru trostranog posla u redni broj Obrasca PDV:

VI.5 PRIMLJENA DOBRA IZ EU U OKVIRU TROSTRANOG POSLA

Način ispunjavanja Obrasca PDV-S propisan je odredbama PPDV-a. Obzirom da u odredbama koje propisuju način ispunjavanja ovog obrasca nema uputa o obvezi iskazivanja podataka o ulaznom računu koji je preprodavatelj dobio od preprodavatelja, proizlazi da se podaci o ulaznom računu ne unose u obrazac PDV-S. Na, tu činjenicu upućuje i korištenje rednih brojeva II.11. do II.13. koji nisu povezani s ispunjavanjem obrasca PDV-S.



**ističemo...**

Dakle, preprodavatelj podatke iz računa koji je dobio od preprodavatelja ne iskazuje u obrascu PDV-S.

## 5. Praktični primjeri

U prethodnim poglavljima prenijeli smo pravila u vezi evidentiranja trostranog posla. U ovom poglavlju prikazujemo praktičnu primjenu tih pravila na poreznom obvezniku iz RH (sa hrvatskim PDV-ID brojem) i to posebno u ulozi svakog od tri sudionika u trostranom poslu. U nastavku dajemo grafički usporedni prikaz obveza u sva tri moguća slučaja sudjelovanja poreznog obveznika iz RH.



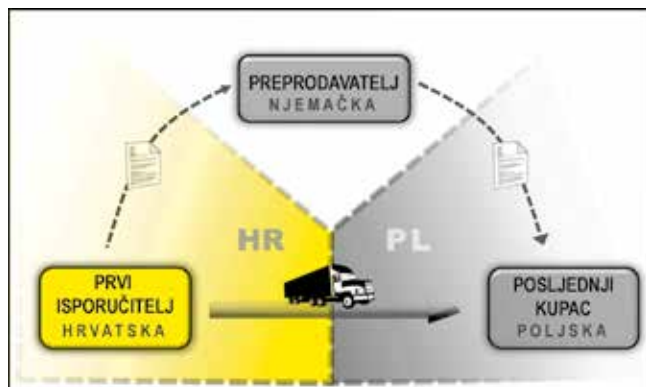
**ističemo...**

U primjerima koji slijede podrazumijeva se da su svi sudionici porezni obveznici države članice koja je navedena, i imaju PDV-ID broj te zemlje, a nemaju PDV-ID brojeve iz države ostalih sudionika trostranog posla.

Za prvog kupca, drugog stjecatelja, umjesto izraza PRVI KUPAC primjenjujemo izraz PREPRODAVATELJ.

### 5.1. Prvi isporučitelj iz RH

**Preprodavatelj** iz Njemačke pokreće šalje narudžbu **prvom isporučitelju iz Hrvatske** za kupnjom robe u vrijednosti 20.000,00 eura, te uputom da robu dostavi izravno iz Hrvatske u Poljsku. **Prvi isporučitelj iz Hrvatske** je prodao trgovačku robu **preprodavatelju** iz Njemačke. Istu robu **preprodavatelj** iz Njemačke prodaje **posljednjem kupcu** iz Poljske.



**Prvi isporučitelj** otprema trgovačku robu iz svog skladišta u Hrvatskoj u skladište **posljednjeg kupca** u Poljsku.

Postupanja **PRVOG ISPORUČITELJA** iz Hrvatske:

- 1) Prvi isporučitelj zaprima narudžbu od preprodavatelja i provjerava ispravnost njegovog PDV-ID broja,
- 2) Na temelju vjerodostojnog naloga zaprimljenog od preprodavatelja, prvi isporučitelj otprema dobra izravno iz svog skladišta u Hrvatskoj na skladište posljednjeg kupca u poljskoj
- 3) Na temelju prikupljenih dokaza o otpremi prvi isporučitelj sastavlja izlazni račun s prijenosom porezne obveze i pozivom na članak 41. stavak 1. točke a) ZPDV-a
- 4) Prvi isporučitelj upisuje podatke o isporuci u porezne evidencije i izvještaje:
  - 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).

Propisana pravila i pojašnjenja obveza prvog isporučitelja iz RH detaljno smo pojasnili u poglavlju 4.1. ovog članka.

U nastavku dajemo primjer knjiženja.

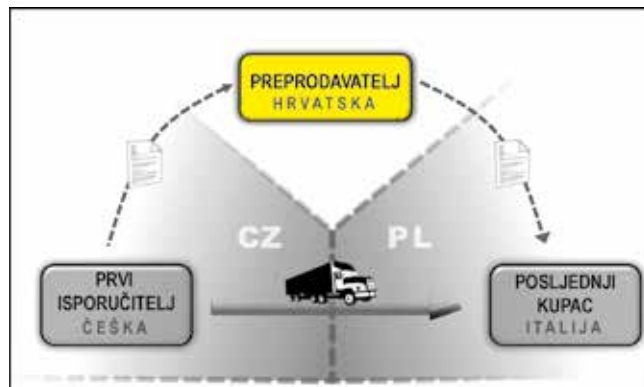
**Knjiženje:**

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Izdan račun broj 500-1-1 za trgovačku robu preprodavatelju iz Njemačke			
	■ potraživanja od kupaca u inozemstvu	20.000,00	121	-
	■ prihodi od prodaje robe na inozemnom tržištu	20.000,00	-	7561

### 5.2. Prvi kupac iz RH

**Preprodavatelj iz Hrvatske** šalje narudžbu **prvom isporučitelju** iz Češke za kupnju njegove trgovačke robe u vrijednosti 15.000,00 eura, te uputom da trgovačku robu dostavi izravno iz Češke u Italiju. **Prvi isporučitelj** iz Češke prodao je trgovačku robu **preprodavatelju iz Hrvatske**. Istu robu **preprodavatelj iz Hrvatske** prodaje **posljednjem kupcu** iz Poljske za 25.000,00 eura.

**Prvi isporučitelj otprema** trgovačku robu iz svog skladišta u Češkoj u skladište posljednjeg kupca u Italiju.



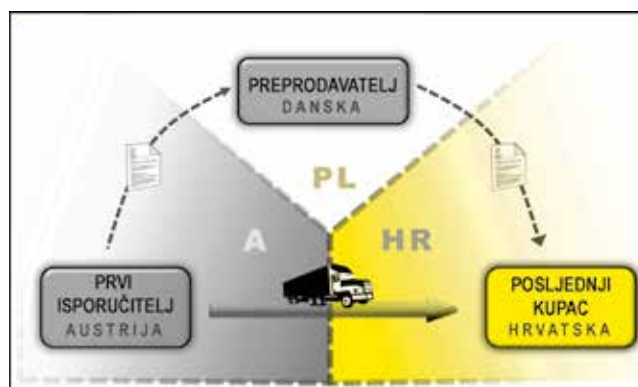
Postupanja **PREPRODAVATELJA** iz Hrvatske:

- 1) Kao pripremu za trostrani posao preprodavatelj provjerava svoj status u državama članicama u kojima započinje i završava otprema dobara.
- 2) Ako je provjera iz točke 1. omogućuje primjenu trostranog posla preprodavatelj provjerava valjanost zaprimljenih PDV-ID brojeva prvog isporučitelja i posljednjeg kupca.
- 3) Preprodavatelj uručuje narudžbu prvom isporučitelju, s nalogom da trgovačku robu otpremi izravno sa svog skladišta u Češkoj na skladište posljednjeg kupca u Italiji.





- 4) Preprodavatelj zaprima račun od prvog isporučitelja na iznos 15.000,00 eura bez iskazanog PDV-a, sa uputom na oslobodjenje za isporuku dobara u drugu državu članicu (račun se NE evidentira ni obrascu PDV ni u obrascu PDV-S)
- 5) Prikuplja i provjerava dostatnost dokaza o otpremi u drugu državu članicu.
- 6) Ukoliko dokazi upućuju da je obavljena otprema izravno iz Češke u Italiju, ispostavlja posljednjem kupcu račun na 25.000,00 eura bez iskazanog PDV-a s napomenom "PRIJENOS POREZNE OBVEZE temeljem članka 141. Direktive Vijeća 2006/112/EZ"
- 7) Upisuje podatke iz računa ispostavljenog posljednjem kupcu u porezne evidencije i izvještaje:
  - 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).



#### Postupanja POSLEDNJEG KUPCA iz Hrvatske:

- 1) Posljednji kupac zaprima robu od prvog isporučitelja s dokazima o otpremi sa skladišta u Austriji, izravno na svoje skladište u Hrvatskoj.
- 2) Posljednji kupac zaprima račun od preprodavatelja iz Danske u iznosu od 10.000,00 eura. Obavlja provjeru valjanosti danskog PDV-ID broja. Utvrđuje da se na računu nalazi napomena o primjeni članka 141. Direktive Vijeća 2006/112/EZ
- 3) Ako su uvjeti iz točke 1. i točke 2. zadovoljeni posljednji kupac ispunjava podatke iz računa primljenog od preprodavatelja iz Danske u slijedeće porezne evidencije i izvještaje:
  - **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** (pozicije II.11 do II.13 te III.11 do III.13 (kada ima pravo na pret-porez po toj isporuci)

Obrazac PDV-S se NE ispunjava.

Propisana pravila i pojašnjenja obveza posljednjeg kupca iz Hrvatske u vezi provjere da li ulazni račun upućuje na trostrani posao, te ispunjavanja poreznih evidencija i izvještaja dali smo u poglavlju 4.3. ovog članka.

U nastavku dajemo primjer knjiženja trostranog posla u poslovnim knjigama posljednjeg kupca iz Hrvatske.

#### Knjiženje:

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Nabava robe u trostranom poslu od prvog isporučitelja iz Češke			
	■ nabavna vrijednost prodane robe	15.000,00	709 *	-
	■ obveze prema dobavljačima u inozemstvu	15.000,00	-	2210
2.	Prodaja robe u trostranom poslu posljednjem kupcu iz Italije.			
	■ potraživanja od kupaca u inozemstvu od prodaje proizvoda, roba i usluga	25.000,00	1210	-
	■ prihod od prodaje robe na inozemnom tržištu	25.000,00	-	7561

\* Preprodavatelj iz Hrvatske ne evidentira kupljenu robu na zalihe, jer je ista direktno otpremljena kupcu iz Poljske (2. kupac) bez zaduživanja skladišta preprodavatelja.

### 5.3. Posljednji kupac iz RH

**Preprodavatelj** iz Danske šalje narudžbu **prvom isporučitelju** iz Austrije za kupnju robe, te uputom da robu dostavi izravno iz Austrije u Hrvatsku. **Prvi isporučitelj** iz Austrije prodao je trgovačku robu **preprodavatelju** iz Danske. Istu robu preprodavatelj iz Danske prodaje **posljednjem kupcu iz Hrvatske** za 10.000,00 eura.

**Prvi isporučitelj** otprema trgovačku robu iz svog skladišta u Austrije u skladište **posljednjeg kupca u Hrvatsku**.

Red. br.	Opis	Iznos	Račun	
			Duguje	Potražuje
1	2	3	4	5
1.	Račun broj 122-2017 za trgovačku robu od poreznog obveznika iz Danske			
	■ roba u skladištu	10.000,00	6600	-
	■ obveze prema dobavljačima u inozemstvu	10.000,00		2210
2.	Obračun PDV-a			
	■ pret-porez od primljenih isporuka dobara u okviru trostranog posla od poreznih obveznika iz EU bez sjedišta u RH po stopi od 25%	2.500,00	160533	-
	■ obveze za PDV od primljenih isporuka dobara u okviru trostranog posla od poreznih obveznika iz EU bez sjedišta u RH po stopi od 25%	2.500,00	-	260533

## 6. Detaljnije

### 6.1. Dokaz o otpremi - dodatne upute

U poglavlju 2.1.1. prenijeli smo odredbe članka 45.a Provedbene uredbe vijeća EU br. 2018/1912 kojim je od 1. siječnja 2020. regulirano dokazivanje otpreme dobara u drugu državu članicu. Navedene odredbe prikazujemo i u tabelarnom prikazu:

U skladu s odredbama ove Uredbe **prodavatelj je obavezan osigurati dva neproturječna dokaza da su dobra otpremljena ili prevezena u drugu državu članicu EU**. Vrste dokaza ovise o tome tko organizira prijevoz robe i to:

- prodavatelj organizira prijevoz sam ili ga obavlja treća osoba za njegov račun,
- kupac organizira prijevoz sam ili ga obavlja treća osoba za njegov račun.

Ovisno o tome tko organizira prijevoz, razlikuje se i skup dokaza koje mora posjedovati isporučitelj. Navedeno ističemo u tabelarnom prikazu:

Vrste dokaza	PRODAVATELJ organizira prijevoz *	KUPAC organizira prijevoz *
Osnovni dokazi	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ potpisani međunarodni teretni list ili bilješke (CMR)</li> <li>■ teretnica (otpremnic)</li> <li>■ račun prijevoznika dobara</li> </ul>	Pisana izjava kupca koju je obavezan dostaviti prodavatelju do 10-og dana u narednom mjesecu koji slijedi nakon mjeseca isporuke. **
Dodatni dokazi	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ polica osiguranja povezana s otpromom ili prijevozom robe ili bankovni dokumenti kojima se potvrđuje plaćanje otpreme ili prijevoza robe</li> <li>■ službeni dokumenti koje je izdalo tijelo javne vlasti, poput javnog bilježnika, kojima se potvrđuje dolazak robe u državu članicu odredišta</li> <li>■ potvrda koju je u državi članici odredišta izdao posjednik skladišta, a kojom se potvrđuje skladištenje robe u toj državi članici</li> </ul>	
* ili treća osoba to obavlja za njegov račun		
** Pisana izjava treba sadržavati sljedeće podatke:		
<ul style="list-style-type: none"> <li>■ datum izdavanja</li> <li>■ ime i adresa stjecatelja</li> <li>■ količina i priroda robe</li> <li>■ datum i mjesto dolaska robe</li> <li>■ u slučaju isporuke prijevoznih sredstava, identifikacijski broj prijevoznog sredstva</li> <li>■ identifikacija pojedinca koji preuzima robu za račun stjecatelja</li> <li>■ potpisani međunarodni teretni list ili bilješke (CMR)</li> <li>■ teretnica (otpremnic)</li> <li>■ račun prijevoznika dobara</li> </ul>		

Dakle isporučitelj je obavezan osigurati dva neproturječna dokaza i to:

- 2 dokaza iz skupine osnovnih dokaza (koje su izdale dvije različite strane koje su međusobno neovisne te neovisne i o prodavatelju i o kupcu) ili
- 1 dokaz iz skupine osnovnih dokaza + 1 dokaz iz skupine dodatnih dokaza (koje su izdale dvije različite strane koje su međusobno neovisne te neovisne i o prodavatelju i o kupcu).



**ističemo...**

Ako isporučitelj ne osigura propisani set dokaza, na ispostavljenom računu ne smije primijeniti oslobođenje od plaćanja PDV-a iz članka 41. stavka 1. točke a) ZPDV-a

U svezi dokazivanja otpreme dobara u drugu državu članicu EU date su i upute mišljenjem Ministarstva financija - Porezne uprave<sup>7</sup> koje citiramo u nastavku:

#### **“Dokazivanje oslobođenja od PDV-a za isporuke dobara unutar Europske unije**

Člankom 1. Provedbene uredbe Vijeća (EU) 2018/1912 od 4. prosinca 2018. o izmjeni Provedbene uredbe (EU) br. 282/2011 u pogledu određenih izuzeća za transakcije unutar Zajednice koja se od 1. siječnja 2020. izravno primjenjuje u svim državama članicama dodan je članak 45.a kojim su propisani dokazi potrebni kako bi porezni obveznik mogao primijeniti oslobođenje od PDV-a na isporuku dobara unutar Europske unije. Stoga su Pravilnikom o izmjenama i dopunama Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, br. 1/20) brisane odredbe članka 170. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, br. 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 1/17, 41/17, 128/1 i 1/19) kojima je bilo propisano na koji način porezni obveznik koji primjenjuje oslobođenje od plaćanja PDV-a za isporuke dobara unutar EU dokazuje da je dobro otpremljeno ili prevezeno u drugu državu članicu.

S tim u vezi člankom 45.a stavkom 1. Provedbene uredbe Vijeća (EU) 282/2011 (u daljnjem tekstu: Uredba 282/2011) propisano je da za primjenu oslobođenja od plaćanja PDV-a za isporuke dobara u druge države članice EU:

- isporučitelj mora o otpremi ili prijevozu dobara u drugu državu članicu posjedovati barem dva neproturječna dokaza od dvije različite strane koje su međusobno neovisne te neovisne i o isporučitelju i o stjecatelju, kao što su primjerice potpisani CMR, teretnica ili račun za prijevoz dobara, ili
- isporučitelj mora posjedovati pojedinačni dokaz, poput potpisanog CMR-a, teretnice, računa za prijevoz, zajedno s pojedinačnim neproturječnim dokazom poput police osiguranja u vezi s prijevozom dobara ili bankovnog dokumenta kojim se potvrđuje plaćanje otpreme, službenog dokumenta koje je izdalo tijelo javne vlasti, javni bilježnik, kojim se potvrđuje dolazak dobara u državu članicu odredišta, ili potvrde koju je u državi članici odredišta izdao posjednik skladišta kojom se potvrđuje skladištenje dobara u toj državi članici.

U slučaju ako stjecatelj (ili netko za njegov račun) prevozi dobra tada isporučitelj uz prethodno navedene dokumente mora posjedovati i pisanu izjavu stjecatelja koju stjecatelj mora dostaviti isporučitelju do desetog dana u mjesecu koji slijedi nakon mjeseca u kojem je obavljena isporuka. U pisanoj izjavi stjecatelj prema članku 45.a stavku 1. točki (b) podtočki (i) Uredbe 282/2011 navodi:

- datum izdavanja
- ime i adresu stjecatelja
- količinu i prirodu dobara
- datum i mjesto dolaska dobara
- u slučaju isporuke prijevoznih sredstava, identifikacijski broj prijevoznog sredstva i
- identifikaciju pojedinca koji preuzima dobra za račun stjecatelja (bilo koja osoba koja preuzima dobra za račun stjecatelja).

7 “Dokazivanje oslobođenja od PDV-a za isporuke dobara unutar Europske unije”; Broj klase: 410-19/20-02/38; Urudžbeni broj: 513-07-21-01/20-2; Zagreb, 24.02.2020

Radi jasnoće u nastavku se navodi tablica s dokumentima te daju pojašnjenja u vezi dokaza koje isporučitelj mora posjedovati.

Dokumenti koji se odnose na otpremu ili prijevoz dobara	Ostali dokumenti
1. Potpisani CMR teretni list	1) Polica osiguranja u vezi s otpremom ili prijevozom dobara
2. Teretnica	2) Bankovni dokument kojim se potvrđuje plaćanje otpreme ili prijevoza dobara
3. Račun prijevoznika dobara	3) Službeni dokument koji je izdalo tijelo javne vlasti, javni bilježnik, kojim se potvrđuje dolazak dobara u državu članicu odredišta
4. Račun za zračni prijevoz	4) Potvrda koju je u državi članici odredišta izdao posjednik skladišta kojom se potvrđuje skladištenje dobara u toj državi članici

Prema tome, kada dobra otpremi ili preveze iz tuzemstva u drugu državu članicu porezni obveznik isporučitelj ili druga osoba za njegov račun, isporučitelj kao dokaz da je obavljena otprema ili prijevoz mora posjedovati:

- dva dokaza iz prvog stupca tablice (dva neproturječna dokaza koji se odnose na otpremu ili prijevoz dobara), ili
- jedan dokaz iz prvog stupca i jedan dokaz iz drugog stupca tablice.

U slučaju kada dobra otpremi ili preveze iz tuzemstva u drugu državu članicu stjecatelj odnosno osoba koja stječe dobro ili druga osoba za njen račun, porezni obveznik isporučitelj dobara mora posjedovati:

- pisanu izjavu stjecatelja iz članka 45.a stavka 1. točke (b) podtočke (i) Uredbe 282/2011, i
- dva dokaza iz prvog stupca tablice (dva neproturječna dokaza koji se odnose na otpremu ili prijevoz dobara), ili
- jedan dokaz iz prvog stupca i jedan dokaz iz drugog stupca tablice.

Pisana izjava stjecatelja nema propisani oblik, što znači da može biti u elektroničkom ili papirnatom obliku, međutim mora sadržavati sve elemente propisane člankom 45.a stavkom 1. točkom (b) podtočkom (i) Uredbe 282/2011. Napominje se da pečat nije propisan kao element koji treba sadržavati pisana izjava stjecatelja.

Ako stjecatelj pisanu izjavu ne dostavi isporučitelju do desetog dana u mjesecu koji slijedi nakon isporuke, već nakon tog roka, isporučitelj može primijeniti pretpostavku da su dobra otpremljena ili prevezena u drugu državu članicu, samo ako su ispunjeni ostali uvjeti, odnosno da posjeduje dva neproturječna dokaza iz članka 45.a stavka 1. točke a) i b) podtočke ii) Uredbe 282/2011.

U slučaju ako Porezna uprava utvrdi da jedan od dokaza nije vjerodostojan, isporučitelj može nekim drugim dokumentom iz članka 45.a Uredbe 282/2011 dokazati pretpostavku da su dobra otpremljena ili prevezena u drugu državu članicu te da su ispunjeni uvjeti za oslobođenje iz članka 41. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine, br. 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18 i 121/19, u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u).

Naime, za primjenu oslobođenja od plaćanja PDV-a za isporuke dobara unutar Europske unije, osim uvjeta iz članka 45.a Uredbe 282/2011, trebaju biti ispunjeni i uvjeti propisani člankom 41. Zakona o PDV-u.

**Ako isporučitelj ili stjecatelj dobra otpreme ili prevezu vlastitim prijevoznim sredstvom pretpostavku da je prijevoz**

**obavljen nije moguće dokazati neproturječnim dokazima iz članka 45.a stavka 1. točke a) i b) podtočke ii) Uredbe 282/2011.**

**Stoga, kada isporučitelj otpremu ili prijevoz u drugu državu članicu obavi vlastitim prijevoznim sredstvom, isporučitelj kao dokaz treba posjedovati račun i druge raspoložive dokumentima kao što su primjerice dokazi iz članka 45.a Uredbe 282/2011, dokaz o plaćanju, narudžbenica, otpremnica, i slično.**

**Ako stjecatelj otpremu ili prijevoz dobara u drugu državu članicu obavi vlastitim prijevoznim sredstvom, isporučitelj kao dokaz treba posjedovati račun i druge raspoložive dokumente kao što su primjerice dokazi iz članka 45.a Uredbe 282/2011, dokaz o plaćanju, narudžbenica, otpremnica, i slično te pisanu izjavu stjecatelja."**

## 6.2. Postupanja kada uvjeti za trostrani posao nisu zadovoljeni

U slučaju kada su u transakciju uključene tri osobe, a uvjeti iz članka 10. stavka 2. ZPDV-a nisu zadovoljeni ne mogu se primijeniti pravila za trostrani posao. U tom slučaju radi se o isporukama u nizu za koje mogu biti propisana druga pojednostavljena ili drugi porezni postupci. U praksi se za takve poslove uvriježio naziv "lažni trostrani poslovi". Premda, je ovaj naziv prihvatljiv za potrebe odvajanja takvih poslova od trostranih poslova, smatramo ga nezgrapnim te ćemo za isporuke s tri i više sudionika koje ne zadovoljavaju uvjete trostranog posla u ovom i budućim člancima koristiti pojam "isporuke u nizu", te povremeno i istaknuti da pod ovim pojmom ne uključujemo trostrane poslove.

O lažnim trostranim poslovima pisali smo u članku "Isporuke u nizu – primjeri iz prakse s naglaskom na „lažne“ trostrane poslove"; koji je objavljen u RiPup-u br. 4/2021.

No, u navedenom članku nisu navedeni svi slučajevi isporuka u nizu koji se ne smatraju trostranim poslom. U nastavku navodimo koje sve isporuke u nizu možemo smatrati lažnim trostranim poslovima.

### 6.2.1. Isporuka kod koje roba dolazi na skladište preprodavatelja - "klasična" isporuka/stjecanje

Za trostrani posao bitno je da se dobra otpremaju izravno od prvog isporučitelja do posljednjeg kupca. Ukoliko se dobra prvo otpreme u skladište preprodavatelja, ne mogu se primijeniti pravila propisana za trostrani posao, iako su zadovoljeni svi ostali uvjeti.

U slučaju kada se radi o tri porezna obveznika iz tri različite države članice kod kojih je dobro prvo otpremljeno od poreznog obveznika A do poreznog obveznika B, pa od poreznog obveznika B do poreznog obveznika C, vjerojatno se radi o dvije pojedinačne isporuke dobara u drugu državu članicu EU, odnosno dvije odvojene "klasične" isporuke u drugu državu članicu EU kod kojih hrvatski porezni obveznik u ulozi sudionika A ili B može provesti oslobođenje temeljem članka 41. stavka 1. točke a) ZPDV-a (odnosno odgovarajuće odredbe države članice iz koje su dobra otpremljena), dok u ulozi sudionika B i C kao stjecatelja ima obvezu obračuna PDV-a temeljem stjecanja dobara iz EU.

O dokazima nužnim za primjenu oslobođenja kod "klasičnih" isporuka pisali smo u poglavlju 2. i poglavlju 6.1. ovog članka. O postupanjima hrvatskog poreznog obveznika kao stjecatelja dobara iz EU



ili isporučitelja dobara u drugu državu članicu pisali smo u članku **"Stjecanje i isporuke dobara unutar EU s primjerima iz prakse"**; koji je objavljen u RiPup-u br. 3/2015.

Ovdje treba naglasiti da posebna pravila vrijede za malog poreznog obveznika u nekoj od gore navedenih pozicija o čemu smo pisali u članku **"Mali porezni obveznik i PDV"**, koji je objavljen u časopisu RiPup-u br. 5/2023.

### 6.2.2. Isporuke u nizu unutar iste države članice

Isporuka u nizu može obuhvaćati tri ili više sudionika, a da se dobara ne otpremaju u drugu državu članicu. U tom slučaju oporezivanje se obavlja u državi članici u kojoj se dobra nalaze. Kada se razmatra uloga hrvatskog poreznog obveznika u takvim transakcijama bitno je da li se takva dobra prodaju u Hrvatskoj ili u nekoj drugoj državi članici. Također je značajno da li druga država članica ima propisano pojednostavljenje u slučaju kada isporuku obavlja porezni obveznik bez sjedišta u toj državi članici, te tko je krajnji kupac. U državama u kojima postoji pojednostavljenje, različita su postupanja ukoliko je krajnji kupac građanin, u odnosu kada je krajnji kupac porezni obveznik.

### 6.2.3. Isporuke u nizu koje završavaju u trećoj zemlji

Ukoliko je u poslovni odnos uključeno tri sudionika, a zadnji sudionik je porezni obveznik iz treće zemlje, te dobra se stavljaju u promet u toj trećoj zemlji **ne radi se o trostranom poslu, već se primjenjuju porezni postupci povezani s izvozom** koji su osim propisima koji reguliraju PDV, regulirani i propisima koji reguliraju carinu. Vrsta postupka koji se primjenjuju, te poreznih i carinskih pravila ovise o tome iz koje države kreće otprema i iz koje se države članice EU obavlja izvoz, te da li izvoznik ima sjedište u toj državi ili drugoj državi članici.

### 6.2.4. Isporuke u nizu koje započinju u trećoj zemlji

Ukoliko je u poslovni odnos uključeno tri sudionika, a prvi sudionik je porezni obveznik iz treće zemlje, te se dobra uvoze u EU, **ne radi se o trostranom poslu već o postupcima uvoza**. Za primjenu poreznih postupaka bitno je da li uvezena dobra ostaju u zemlji u kojoj je obavljen uvoz ili se otpremaju u drugu državu članicu. Ukoliko se dobra otpremaju u treću zemlju moguće je da se radi o provožu dobara kroz carinsko područje EU pri čemu se ne aktiviraju odredbe propisa kojima je regulirano plaćanje PDV-a, već se isključivo provode carinski propisi povezani s provoženjem.

Kod ovakvih poslova u nizu može doći do primjene posebnih carinskih postupaka. O primjeni jednog od carinskih postupaka pisali smo u članku **"PDV kod carinskog postupka 42"**, koji je objavljen u RiPup-u br. 10/2022.

### 6.2.5. Isporuke u nizu s više od tri sudionika

Isporuke sa četiri ili više sudionika također se ne smatraju trostranim poslom. Ukoliko su zadovoljeni određeni uvjeti i za takve isporuke predviđeno je oslobođenje od plaćanja PDV-a, ali temeljem članka 13.a ZPDV-a. O takvim isporukama pisali smo u članku **"Isporuke u nizu s posebnim osvrtom na prijevoz dobara i članak 13.a Zakona o PDV-u"**; objavljen u RiPup-u br. 5/2021.

### 6.2.6. Isporuke u kojima je sudionik građanin

U slučaju kada dobra prelaze iz jednu državu članicu EU u drugu, a državi krajnjeg odredišta dobara, primatelj isporuke je osoba koja

nije porezni obveznik, tada se radi o isporuci za koju se u odredbama ZPDV-a koristi naziv **prodaja dobara na daljinu**. Za prodaju dobara na daljinu predviđen je poseban sustav obračunavanja PDV-a druge države članice koji se naziva OSS ("One stop shop"). O prodaji dobara na daljinu i primjeni OSS sustava pisali smo u članku **"Prodaja dobara na daljinu od 1. 7. 2021. i primjena OSS sustava"**; koji je objavljen u RiPup-u br. 6/2021.

### 6.2.7. Kada jedan od sudionika nema valjan PDV-ID broj

U trostrane poslove ne ulaze niti transakcije kod kojih su svi uvjeti zadovoljeni, osim što jedan od sudionika nema valjani PDV-ID broj u vrijeme transakcije. Postupanja u ovakvim slučajevima nisu izričito navedena u odredbama ZPDV-a i PPDV-a već postupanja treba izlučiti iz smisla odredbi koje se bavi utvrđivanjem porezne obveze zakonodavstava svih sudionika takvog neispravno provedenog trostranog posla.

Napominjemo, da PDV-ID broj nekom poreznom obvezniku može biti oduzet, osobito u slučajevima kada se utvrdi da obavlja prijevarne radnje u transakcijama s drugim državama članicama EU. Stoga nepostojanje valjanog PDV-ID broja kod bilo kojeg od sudionika može biti posebno neugodan za sve sudionike trostranog posla, te smatramo da postoji mogućnost da obveza obračunavanja PDV-a nastane u svim državama članicama sudionika trostranog posla, dok pravo na korištenje pretporeza ili pravo njegova povrata iz druge države članice upitno.

### 6.2.8. Nepostojanje dokaza o otpremi ili nedostatni dokazi o otpremi

Glavni uvjet za oslobođenje po osnovi trostranog posla je otprema dobara izravno iz države članice EU prvog isporučitelja, u državu članicu zadnjeg isporučitelja. U slučaju kada neki od sudionika ispravno provedenog trostranog posla ne posjeduje dokumente s kojima može dokazati kretanje dobara, postoji značajna vjerojatnost da će nadzorna tijela osporiti postojanje trostranog posla. Navedeno znači da prvom isporučitelju i preprodavatelju mogu biti naknadno osporena prava na oslobođenja od plaćanja PDV-a, što će dovesti do dodatne obveze obračuna PDV-a prema pravilima zemlje u kojoj porezni obveznik djeluje kao takav i ima izdan PDV-ID broj. Nije posve jasan položaj zadnjeg kupca u trostranom poslu. Smatramo da posljednji kupac ne bi trebao snositi posljedice u slučaju da je zaprimio dobra u trostranom poslu koji nema dostatne dokaze o isporuci ako je obavio stjecanje po pravilima za trostrani posao. U vezi navedenog trebali bi se mišljenjem izjasniti savjetnici Ministarstva financija - Porezne uprave.

### 6.2.9. Mali porezni obveznik kao sudionik isporuka u nizu

U uvjetima za primjenu trostranog posla navedeno je da sudionici moraju biti porezni obveznici, te da moraju imati valjan PDV-ID broj. Pri tome nije dovoljna pažnja posvećena činjenici da li pod pojmom poreznog obveznika mogu biti uključeni i mali porezni obveznici, koji u određenim slučajevima imaju obvezu zatražiti PDV-ID broj.

Prema odredbi članka 41. stavka 3. ZPDV-a, mali porezni obveznik ne može primijeniti oslobođenje iz članka 41. stavka 1. točke a) ZPDV-a. **Ova odredba onemogućuje da se mali porezni obveznik pojavi u ulozi prvog isporučitelja.**

Prema našem mišljenju, u odredbama ZPDV-a ne postoji izravna odredba koja onemogućuje djelovanje malog poreznog obveznika u ulozi preprodavatelja. No, prema odredbi članka 2. stavka (b) Direktive Vijeća 2006/112/EZ, proizlazi da isporuka dobara koje obavi mali





porezni obveznik ne stvara obvezu stjecanja kod primatelja takvih dobara. Iz navedenog je jasno da mali porezni obveznik ne može sudjelovati u ulogama isporučitelja u trostranom poslu, što znači da ne može djelovati niti u ulozi prvog isporučitelja, niti u ulozi preprodavatelja (prvog kupca, drugog isporučitelja).

**ističemo...**

Temeljem svega navedenog smatramo da mali porezni obveznik ne može sudjelovati u trostranom poslu na položaju prvog isporučitelja i preprodavatelja, ali može sudjelovati na položaju krajnjeg kupca ukoliko se odrekao praga stjecanja ili ga je prešao te posjeduje valjani PDV-ID broj.

Ministarstvo financija - Porezna uprava u mišljenjima koja se odnose na djelovanje malog poreznog obveznika nije dala jasne upute o postupanjima u slučaju isporuke dobara u drugu državu članicu ili mogućnosti sudjelovanja u trostranom poslu, smatramo da to može stvoriti nesigurnost u primjeni poreznih pravila kod takvih isporuka. Smatramo da bi mogućnost, odnosno nemogućnost sudjelovanja malog poreznog obveznika trebalo uključiti u uvjete za trostrani posao, te pojasniti koje su obveze drugih sudionika trostranog posla u vezi utvrđivanja činjenice da li neki od sudionika trostranog posla u svojoj državi članici ima status malog poreznog obveznika, te koje su posljedice kada u trostranom poslu sudjeluje mali porezni obveznik.

**6.3. Primjena incoterms pariteta u trostranom poslu**

Premda se u propisima koji uređuju oporezivanje PDV-om ne spominju incoterms pariteti<sup>8</sup>, pojedine presude Europskih sudova sugeriraju da incoterms pariteti nisu nebitni kada se dobra isporučuju u drugu državu članicu, pa bi tako mogli biti važni i za ispravno provođenje trostranog posla. Naše je mišljenje da primjena incoterms pravila nemaju značaj na isporuke u okviru trostranog posla ukoliko rizik pri isporuci dobara prelazi izravno s prvog isporučitelja, na posljednjeg kupca.

Problematičnim za primjenu trostranog posla smatramo slučajeve u kojima se rizik, u bilo kojem trenutku prenosi na preprodavatelja. Smatramo da neovisno o tome što posrednik zaprima račun od isporučitelja<sup>9</sup>, preprodavatelj ne smije steći pravo raspolaganja dobrima, čak niti u slučaju ako dobra prevozi vlastitim prijevoznim sredstvom.

Obzirom na postojanje sudske prakse koja uzima u obzir incoterms pravila, smatramo da bi savjetnici Ministarstva financija - Porezne uprave trebali dati jasne upute o utjecaju incoterms pravila na isporuke dobara unutar EU, pa tako i na njihovu primjenu u slučaju obavljanja isporuka u okviru trostranog posla.

**RAČUNOVODSTVO**<sup>®</sup>  
**i POREZI** u praksi

[www.racunovodstvo-porezi.hr](http://www.racunovodstvo-porezi.hr)

# Pratite nas i na društvenim mrežama



RacunovodstvoIPoreziUPraksi



@RIPUP1

LinkedIn

RIPUP CRIF

**Poslovna ideja dolazi uz prave savjete!**

<sup>8</sup> 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.

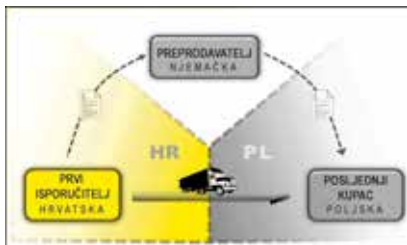
<sup>9</sup> Ispostavljeni račun podrazumijeva postojanje isporuke, a isporuka je definirana i u poreznim propisima kao prijenos prava raspolaganja dobrima.

## 7. Grafički usporedni prikaz obveza hrvatskog poreznog obveznika u trostranom poslu u sva tri moguća slučaja (kroz primjer)

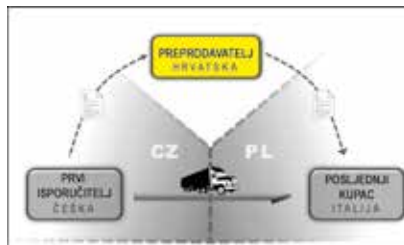
PRILOG 1

### Usporedni prikaz obveza hrvatskog poreznog obveznika u trostranom poslu u sva tri moguća slučaja (kroz primjer)

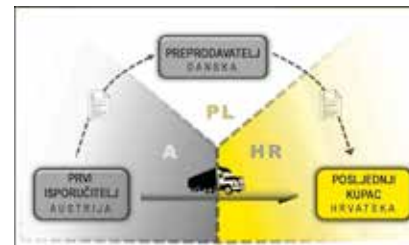
#### Hrvatski porezni obveznik u ulozi PRVOG ISPORUČITELJA



#### Hrvatski porezni obveznik u ulozi PREPRODAVATELJA



#### Hrvatski porezni obveznik u ulozi POSLEDNJEG KUPCA



Opis postupka

#### Prvi isporučitelj iz Hrvatske

- prodaje robu preprodavatelju
- po nalogu preprodavatelja iz Njemačke otprema robu posljednjem kupcu u Poljsku

#### Preprodavatelj iz Hrvatske

- kupuje robu od prvog isporučitelja i prodaje posljednjem kupcu.
- dostavlja nalog prvom isporučitelju da robu dostavi izravno posljednjem kupcu u Italiju

#### Posljednji kupac iz Hrvatske:

- kupuje dobra od preprodavatelja
- zaprima robu od prvog isporučitelja
- zaprima račun od preprodavatelja

----- Izdavanje računa, evidentiranje u poreznim knjigama i izvještavanje u obrascima PDV i ZP -----

**Zaprima račun** od Prvog isporučitelja, ali ne obračunava PDV na stjecanje – (kada su zadovoljeni uvjeti iz čl. 27. stavka 4. Zakona)\*\*  
**Obrazac PDV-S se ne popunjava !!!**

**Zaprima račun** od Preprodavatelja i po pozivu na članak 141. Direktive Vijeća 2006/112/EZ prepoznaje da se radi o trostranom poslu

- obračunava PDV na stjecanje (ako je stopa 25%) na poziciji II.13. . Ako ima pravo na pretporez po toj isporuci iznos pravo unosi seu istom Obrascu i na poziciju III.13.
- na poziciju VI. 5 Obrasca PDV upisuju se podaci o primljenim dobrima iz Europske unije u okviru trostranog posla.

Obrazac PDV-S se NE popunjava !!!

**Izdaje račun** preprodavatelju bez obračunatog PDV-a s napomenom:  
"Oslobođeno PDV-a temeljem članka 41. stavka 1. točke a. Zakona o porezu na dodanu vrijednost - prijenos porezne obveze."

**Izdaje račun** posljednjem kupcu bez obračunatog PDV-a s napomenom:  
"Oslobođeno PDV-a temeljem članka 141. Direktive Vijeća 2006/112/EZ - prijenos porezne obveze"

Unosi isporuku u Obr. PDV ➔ na poziciju I.3. - Isporuke dobara unutar EU

Isporuka se NE unosi u obrazac PDV !!!

Unosi isporuku u obrazac ZP  
■ u stupac 11. - Vrijedn. isporuke dobara

Unosi isporuku u obrazac ZP  
■ u stupac 13. - Vrijednost isporuke dobara u okviru trostranog posla

## Bilješke

---

---

---

---

---

---

---

---