



EUROPSKA KOMISIJA  
GLAVNA UPRAVA  
ZA OPOREZIVANJE I CARINSKU UNIJU  
Neizravno oporezivanje i porezno upravljanje  
**Porez na dodanu vrijednost**

Objavljeno u prosincu 2019.

Objašnjenja

o

promjenama u području PDV-a u EU-u u pogledu aranžmanâ za premještanje dobara, lančanih transakcija i izuzeća za isporuke robe unutar Zajednice („brza rješenja 2020.”)

Direktiva Vijeća (EU) 2018/1910

Provedbena uredba Vijeća (EU) 2018/1912

Uredba Vijeća (EU) 2018/1909

*Izjava o ograničenju odgovornosti: ova objašnjenja nisu pravno obvezujuća i sadržavaju samo praktične i neslužbene smjernice o tome kako se pravo EU- a treba primjenjivati na temelju stajališta Glavne uprave Komisije za oporezivanje i carinsku uniju.*

**Cilj je ovih objašnjenja omogućiti bolje razumijevanje određenih dijelova zakonodavstva EU-a o PDV-u. Pripremila su ih službe Komisije i, kako je navedeno u izjavi o ograničenju odgovornosti na prvoj stranici, nisu pravno obvezujuća.**

**Ova objašnjenja nisu sveobuhvatna. To znači da, iako su njima obuhvaćene detaljne informacije o nizu pitanja, mogu postojati elementi koji nisu obuhvaćeni ovim dokumentom.**

**Svakom čitatelju objašnjenja koji je zainteresiran za određenu temu savjetuje se i preporučuje da pročita cijelo poglavlje o toj temi.**

- **Zašto su potrebna objašnjenja?**

Cilj je ovih objašnjenja omogućiti **bolje razumijevanje zakonodavstva donesenog na razini EU-a** te, u ovom konkretnom slučaju: i. Direktive Vijeća (EU) 2018/1910 o izmjeni Direktive Vijeća 2006/112/EZ i ii. Provedbene uredbe Vijeća (EU) 2018/1912 o izmjeni Provedbene uredbe (EU) br. 282/2011.

- **Što se nalazi u objašnjenjima?**

„Objašnjenja” bi trebala služiti kao **smjernice** koje se mogu upotrebljavati za pojašnjenje praktične primjene novih pravila o aranžmanima za premještanje dobara, lančanim transakcijama, izuzeću za isporuke robe unutar Zajednice i dokazu o prijevozu za potrebe tog izuzeća („brza rješenja 2020.”). Ona pridonose boljem razumijevanju odredaba Direktive Vijeća (EU) 2018/1910 i Provedbene uredbe Vijeća (EU) 2018/1912.

- **Značajke objašnjenja**

**Objašnjenja su rezultat zajedničkog rada:** iako ih izdaje Glavna uprava Europske komisije za oporezivanje i carinsku uniju (GU TAXUD), ona su rezultat rasprava s državama članicama i gospodarskim subjektima u Skupini o budućnosti PDV-a, odnosno u Stručnoj skupini za PDV. Iako su doprinosi Skupine o budućnosti PDV-a i Stručne skupine za PDV u velikoj mjeri uzeti u obzir pri izradi nacрта objašnjenja, treba napomenuti da stajališta država članica ili gospodarskih subjekata u konačnici nisu bila obvezujuća za službe Komisije.

**Ova objašnjenja nisu pravno obvezujuća.** Objasnjenjima se ne izražava službeno mišljenje Europske komisije niti stajališta izražena u njima obvezuju Europsku komisiju.

Objašnjenja ne zamjenjuju smjernice Odbora za PDV, koje imaju vlastitu ulogu. Osim toga, razlikuju se po svojoj prirodi: objašnjenja odražavaju stajališta GU-a TAXUD, a smjernice Odbora za PDV prihvaća Odbor za PDV, savjetodavni odbor koji čine predstavnici država članica i Komisije. Međutim, nekoliko smjernica o „brzim rješenjima 2020.” koje je Odbor za PDV već prihvatio u trenutku objave ovih objašnjenja navedeno je ovdje kako bi se iznijele sve dostupne informacije o ovoj temi. Treba napomenuti da naslov svake od tih smjernica upućuje na naslov odgovarajućeg odjeljka radnog dokumenta Odbora za PDV (koji nije uključen u ova objašnjenja) na kojem se te smjernice temelje.

I nacionalne porezne uprave mogu izdavati vlastite smjernice o „brzim rješenjima” za primjenu novih pravila o PDV-u.

**Objašnjenja nisu sveobuhvatna:** sadržavaju samo pitanja za koja se smatralo poželjnim dati objašnjenja.

**Na njima se još uvijek radi:** ova objašnjenja nisu konačni proizvod, već odražavaju situaciju u određenom trenutku u skladu s dostupnim znanjem i iskustvom.

**Izvornik objašnjenja sastavljen je na engleskom jeziku. Budući da su pojmovi upotrijebljeni u grafičkim prikazima još uvijek u obliku iz izvornika, ovdje možete pronaći prijevod:**

**A, B, C:** subjekt A, subjekt B, subjekt C

**MS (Member State):** država članica

**Taxable person(s):** porezni obveznik/obveznici

**Transport of goods:** prijevoz robe

**Stock:** zaliha

**Supply:** isporuka

**Status or location not relevant:** status ili lokacija nisu relevantni

**Substitution:** zamjena

**Not supplied within 12m (months) after arrival:** isporuka nije obavljena u roku od 12 mjeseci od dolaska

**3<sup>rd</sup> country:** treća zemlja

**Loss or destruction:** gubitak ili uništenje

**Physical flow:** fizički tok

**Contractual flow:** ugovorni tijek

**Warehouse:** skladište

## SADRŽAJ

1. KLJUČNI ELEMENTI PROMJENA POVEZANIH S PDV-OM U EU-U KOJE STUPAJU NA SNAGU 2020.....	10
1.1. Opći kontekst.....	10
1.2. Mjerodavni pravni akti .....	10
2. ARANŽMANI ZA PREMJEŠTANJE DOBARA .....	12
2.1. Relevantne odredbe .....	12
2.2. Koja je svrha odredbi?.....	12
2.3. Različiti scenariji – primjeri .....	13
2.3.1. Opći slučaj obuhvaćen pojednostavnjenjem .....	14
2.3.2. Zamjena kupca.....	15
2.3.3. Isporuka drugoj osobi .....	17
2.3.4. Vraćanje robe.....	19
2.3.5. Istek razdoblja od 12 mjeseci .....	20
2.3.6. Roba poslana u drugu državu članicu.....	22
2.3.7. Izvezena roba.....	24
2.3.8. Uništenje ili gubitak robe .....	25
2.4. Pojednostavnjenje aranžmanâ za premještanje dobara i nacionalna pravila o PDV-u.....	27
2.5. Detaljna pitanja koja proizlaze iz ovih odredbi.....	27
2.5.1. Smjernice o kojima se usuglasio Odbor za PDV.....	27
2.5.2. Je li sustav pojednostavnjenja aranžmanâ za premještanje dobara obavezan? Može li gospodarski subjekt odlučiti da ga neće primjenjivati? .....	28
2.5.3. Koji je odnos između članaka 17. i 17.a DPDV-a?.....	29
2.5.4. U slučaju da se pojednostavnjenje aranžmanâ za premještanje dobara ne primjenjuje, mora li se odnosno može li se gospodarski subjekt koji obavlja prijenos robe uvijek registrirati za potrebe PDV-a u državi članici dolaska robe u odnosu na stjecanja unutar Zajednice obavljena u toj državi? Što ako su ta stjecanja unutar Zajednice izuzeta od poreza?.....	29
2.5.5. Kada je gospodarski subjekt koji šalje robu iz jedne države članice u drugu u okviru pojednostavnjenja aranžmanâ za premještanje dobara obavezan registrirati se za potrebe PDV-a u državi članici dolaska robe? .....	30
2.5.6. Razlika između „uvjeta potrebnih za primjenu pojednostavnjenja aranžmanâ za premještanje dobara” i „dodatnih obveza povezanih s pojednostavnjenjem aranžmanâ za premještanje dobara” .....	31
2.5.7. Može li se pojednostavnjenje primijeniti ako je dobavljač registriran za potrebe PDV-a (ali nema poslovni nastan) u državi članici u koju se roba šalje? .....	31

2.5.8.	Može li se pojednostavnjenje primijeniti ako je namjeravani dobavljač registriran za potrebe PDV-a (ali nema poslovni nastan) u državi članici u koju se roba šalje? .....	32
2.5.9.	Može li se pojednostavnjenje primijeniti ako prijevoz obavlja namjeravani stjecatelj za račun dobavljača?.....	32
2.5.10.	Što se smatra „isporukom” namjeravanom stjecatelju? .....	32
2.5.11.	Može li se pojednostavnjenje primijeniti u odnosu na nekoliko namjeravanih stjecatelja?.....	33
2.5.12.	U slučaju zamjene, treba li novi ugovor biti zaključen već u trenutku otkazivanja prvog? .....	33
2.5.13.	Je li moguća djelomična zamjena? .....	33
2.5.14.	Što se podrazumijeva pod „ostalim primjenjivim uvjetima” za zamjenu? Koji bi trenutak trebalo uzeti u obzir?.....	34
2.5.15.	Kako postupiti u slučaju višestrukih zamjena? .....	34
2.5.16.	Kako odrediti razdoblje od 12 mjeseci? .....	34
2.5.17.	Kako odrediti razdoblje od 12 mjeseci u slučaju rasute robe? .....	35
2.5.18.	U kojem se obliku evidencija može voditi odnosno u kojem bi se obliku trebala voditi?.....	36
2.5.19.	Mogu li države članice nametnuti dodatne obveze u odnosu na evidenciju posjedniku skladišta ako je on treća osoba? .....	36
2.5.20.	Kako se u zbirnoj prijavi prijavljuje premještanje dobara i zamjenu (ili nekoliko zamjena) koji su obavljani u istom obračunskom razdoblju za podnošenje zbirne prijave? (Kako se u zbirnoj prijavi prijavljuje premještanje dobara i vraćanje robe koji su obavljani u istom obračunskom razdoblju za podnošenje zbirne prijave) .....	36
2.5.21.	Univerzalni praktični primjer zbirne prijave .....	38
2.5.22.	Što znači „izmjena podnesenih informacija” u članku 262. stavku 2. DPDV-a?.....	40
2.5.23.	Što se podrazumijeva pod „identitetom” namjeravanog stjecatelja iz članka 17.a stavka 2. točke (d) DPDV-a?.....	42
2.5.24.	Jesu li predviđene prijelazne mjere za prijevoz koji počinje prije, a završava nakon stupanja na snagu pojednostavnjenja aranžmanâ za premještanje dobara? .....	43
2.5.25.	Može li dobavljač koji nema poslovni nastan u EU-u primjenjivati pojednostavnjenje premještanja dobara? Primjenjuje li se na uvoz robe koja naknadno postaje predmetom aranžmanâ za premještanje dobara „izuzeće CP42”? 43	
2.5.26.	Identitet namjeravanog stjecatelja – na koji način dobavljač mora biti upoznat s njegovim identitetom? Je li dovoljan ugovor o kupoprodaji?.....	43
2.5.27.	Što znači pojam „dogovor” iz članka 17.a stavka 2. točke (a) DPDV-a? Znači li to uvijek kupoprodajni ugovor? .....	44
2.5.28.	Jesu li ispunjeni uvjeti za aranžmane za premještanje dobara ako robu koja se isporučuje namjeravanom stjecatelju prvo treba razvrstati treća osoba u skladištu? .....	44

2.5.29.	Što se se može smatrati skladištem za potrebe pojednostavnjenja aranžmanâ za premještanje dobara, a što ne? .....	44
2.5.30.	Može li treća osoba (poput voditelja skladišta) voditi evidenciju/evidencije za račun dobavljača i/ili namjeravanog stjecatelja? .....	45
2.5.31.	U slučaju da prijevoz započne u mjesecu 1, a završi u mjesecu 2, koje je razdoblje mjerodavno za potrebe zbirne prijave? 45	
3.	LANČANE TRANSAKCIJE .....	46
3.1.	Relevantna odredba .....	46
3.2.	Kontekst.....	46
3.3.	Koja je svrha odredbe? .....	46
3.4.	Različiti scenariji – primjeri .....	47
3.4.1.	Primjer 1 – jednostavna lančana transakcija .....	47
3.4.2.	Primjer 2 – složenija situacija koja uključuje različite prijevoze .....	48
3.5.	Pripis prijevoza jednoj od isporuka u lancu – objašnjenja za primjere 1 i 2 .....	48
3.5.1.	Pripis prijevoza u primjeru 1 .....	49
3.5.2.	Pripis prijevoza u primjeru 2 .....	49
3.6.	Detaljna pitanja koja proizlaze iz ove odredbe.....	52
3.6.1.	Smjernice o kojima se usuglasio Odbor za PDV.....	52
3.6.2.	Koje je područje primjene te odredbe?.....	52
3.6.3.	Tko može biti posrednički subjekt?.....	53
3.6.4.	Tko ne može biti posrednički subjekt?.....	53
3.6.5.	Što znači „sâm otprema ili prevozi robu ili to obavlja putem treće osobe koja postupa za njegov račun”?.....	53
3.6.6.	Dobavljač u lancu koji nije posrednički subjekt obavlja prijevoz robe za račun posredničkog subjekta.....	54
3.6.7.	Više osoba uključenih u prijevoz robe .....	54
3.6.8.	Rascjepkani prijevoz i prekidi u lancu .....	56
3.6.9.	Dokaz o organizaciji prijevoza .....	60
3.6.10.	Posrednički subjekt dužan je dostaviti identifikacijski broj za PDV svojem dobavljaču .....	61
3.6.11.	Na koji bi način posrednički subjekt trebao dostaviti svoj identifikacijski broj za PDV? .....	61
3.6.12.	Sredstva za dokazivanje dostave identifikacijskog broja za PDV 62	
3.6.13.	Što se događa ako posrednički subjekt i njegov dobavljač ne mogu dokazati dostavu identifikacijskog broja za PDV?.....	62
3.6.14.	Kada je posrednički subjekt dužan dostaviti obavijest o identifikacijskom broju za PDV? .....	63
3.6.15.	Što se događa ako posrednički subjekt ima više identifikacijskih brojeva za PDV?.....	63
3.6.16.	Što se događa ako posrednički subjekt ne dostavi svojem dobavljaču identifikacijski broj za PDV?.....	64

3.6.17.	Pojednostavnjenje trostranih transakcija .....	65
3.6.17.1.	Više od tri subjekta u lancu .....	66
3.6.17.2.	Naknadna isporuka robe nakon trostrane transakcije.....	67
3.6.18.	Posljednja osoba u lancu je krajnji kupac.....	69
4.	IZUZEĆE ZA ISPORUKE ROBE UNUTAR ZAJEDNICE.....	70
4.1.	Relevantna odredba .....	70
4.2.	Koja je svrha odredbe? .....	70
4.3.	Detaljna pitanja koja proizlaze iz članka 138. stavaka 1 i 1.a DPDV-a.....	71
4.3.1.	Smjernice o kojima se usuglasio Odbor za PDV.....	71
4.3.2.	Što se događa ako stjecatelj dobavljaču ne dostavi svoj identifikacijski broj za PDV koji je izdan u državi članici koja nije država članica iz koje se roba otprema ili prevozi?.....	72
4.3.3.	Što se događa kada je stjecatelj poreznim tijelima podnio zahtjev za izdavanje identifikacijskog broja za PDV, ali ga nije dobio u trenutku kada dobavljač mora izdati račun?.....	73
4.3.4.	Određene države članice razlikuju identifikacijski broj za PDV koji vrijedi samo za određene domaće transakcije i identifikacijski broj za PDV koji, u skladu s člankom 215. DPDV-a, ima prefiks kojim se država članica može identificirati. Mogu li se oba broja upotrijebiti za izuzeće iz članka 138. DPDV-a? .....	73
4.3.5.	Koji se identifikacijski broj za PDV koristi za primjenu izuzeća iz članka 138. DPDV-a kada je stjecatelj dio PDV grupacije u skladu s člankom 11. DPDV-a?.....	73
4.3.6.	Što se podrazumijeva pod „osim ako dobavljač može propisno opravdati svoj propust na način koji zadovoljava nadležna tijela” iz članka 138. stavka 1.a DPDV-a? .....	74
5.	DOKAZ O PRIJEVOZU .....	75
5.1.	Relevantna odredba .....	75
5.2.	Koja je svrha odredbe? .....	75
5.3.	Detaljna pitanja koja proizlaze iz ove odredbe.....	76
5.3.1.	Smjernice o kojima se usuglasio Odbor za PDV.....	76
5.3.2.	Što se događa s postojećim nacionalnim propisima država članica u pogledu dokaza o prijevozu nakon stupanja na snagu članka 45.a PUPDV-a? Hoće li se ti nacionalni propisi i dalje primjenjivati?.....	76
5.3.3.	Što se događa ako uvjeti za pretpostavku o prijevozu iz članka 45.a PUPDV-a nisu ispunjeni? Znači li to da se u tom slučaju ne primjenjuje izuzeće iz članka 138. DPDV-a? .....	77
5.3.4.	Što se događa ako porezno tijelo može dokazati da jedan od dokumenata nabrojanih u članku 45.a stavku 3. PUPDV-a, koji se dostavlja kao dokaz, sadržava netočne informacije ili da je čak lažan? Može li se prodavatelj i dalje oslanjati na pretpostavku o otpremi ili prijevozu?.....	77
5.3.5.	Što se događa ako dobavljač ili stjecatelj obavljaju prijevoz vlastitim prijevoznim sredstvima?.....	77

5.3.6.	Što se smatra „pisanom izjavom” stjecatelja u smislu članka 45.a stavka 1. točke (b) podtočke i. PUPDV-a? U kojem će je obliku (papirnatom i/ili elektroničkom) porezna tijela prihvatiti, npr. u obliku elektroničke pošte ili potpisanog izvornog dokumenta? .....	77
5.3.7.	U kojem će obliku (papirnatom i/ili elektroničkom) porezna tijela prihvatiti dokumente koji se koriste kao dokaz o otpremi ili prijevozu iz članka 45.a stavka 3. PUPDV-a? .....	77
5.3.8.	Što se događa ako stjecatelj ne dostavi prodavatelju pisanu izjavu iz članka 45.a stavka 1 točke (b) podtočke i. PUPDV-a do desetog dana mjeseca koji slijedi nakon isporuke? .....	78
6.	MJERODAVNE PRAVNE ODREDBE .....	79
6.1.	Direktiva o PDV-u (gore u tekstu „DPDV”).....	79
6.2.	Provedbena uredba o PDV-u (gore u tekstu „PUPDV”).....	81

## 1. KLJUČNI ELEMENTI PROMJENA POVEZANIH S PDV-OM U EU-U KOJE STUPAJU NA SNAGU 2020.

### 1.1. Opći kontekst

Vijeće je u svojim zaključcima od 8. studenoga 2016.<sup>1</sup> pozvalo Komisiju da iznese prijedloge o određenim poboljšanjima postojećeg sustava PDV-a. U tom su pogledu spomenuta četiri područja.

Prvo, **identifikacijski broj za PDV** koji je kupcu dodijelila država članica različita od one u kojoj će započeti otprema ili prijevoz robe trebao bi predstavljati dodatan materijalni uvjet za primjenu izuzeća u pogledu isporuke robe unutar Zajednice.

Drugo, Komisija je pozvana da predloži jedinstvene kriterije i odgovarajuća zakonodavna poboljšanja kojima bi se postigla veća pravna sigurnost i usklađenija primjena pravila o PDV-u pri određivanju obračuna PDV-a za **lančane transakcije**, uključujući trostrane transakcije.

Treće, Komisija je pozvana da analizira pravila o PDV-u i predloži načine za njihovu izmjenu kako bi se omogućila ujednačenija primjena pojednostavnjenja u pogledu **aranžmanâ za premještanje dobara** u EU-u.

Četvrto, Komisija je pozvana da nastavi istraživati mogućnosti uvođenja zajedničkog okvira preporučenih kriterija za dokaznu dokumentaciju koja je potrebna kako bi se zatražilo **izuzeće za isporuke unutar Zajednice**.

Komisija je 4. listopada 2017. predložila izmjene Direktive o PDV-u i Provedbene uredbe o PDV-u za četiri prethodno navedena područja. Vijeće je donijelo odgovarajuće izmjene 4. prosinca 2018.<sup>2</sup>

### 1.2. Mjerodavni pravni akti

Promjene PDV-a obuhvaćene ovim objašnjenjima uvedene su sljedećim pravnim aktima:

- a) [Direktiva Vijeća \(EU\) 2018/1910](#) od 4. prosinca 2018. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu usklađivanja i pojednostavnjenja određenih pravila sustava poreza na dodanu vrijednost za oporezivanje trgovine među državama članicama
- b) [Provedbena uredba Komisije \(EU\) 2018/1912](#) od 4. prosinca 2018. o izmjeni Provedbene uredbe (EU) br. 282/2011
- c) [Uredba Vijeća \(EU\) 2018/1909](#) od 4. prosinca 2018. o izmjeni Uredbe (EU) br. 904/2010 u pogledu razmjene informacija u svrhu praćenja pravilne primjene aranžmanâ za premještanje dobara.

---

<sup>1</sup> <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-12764-2016-INIT/hr/pdf>

<sup>2</sup> Izmjene stupaju na snagu 1. siječnja 2020.

Sve su relevantne odredbe citirane na kraju objašnjenja u tekstu koji se primjenjuje od **1. siječnja 2020.**

Pri upućivanju na određeni članak Direktive o PDV-u (Direktiva 2006/112/EZ, s izmjenama), upućivanje je popraćeno pokratom „**DPDV**”. Pri spominjanju Provedbene uredbe o PDV-u (Provedbena uredba (EU) br. 282/2011, s izmjenama), upućivanje na članke popraćeno je pokratom „**PUPDV**”. U svim ostalim slučajevima navodi se pravni akt na koji se upućuje.

## 2. ARANŽMANI ZA PREMJEŠTANJE DOBARA

### 2.1. Relevantne odredbe

Članci Direktive o PDV-u koji se odnose na pojednostavnjenje aranžmanâ za premještanja dobara:

- **članak 17.a:** (glavna odredba) sadržava pravila pojednostavnjenja
- **članak 243. stavak 3.:** njime se utvrđuje obveza vođenja određenih evidencija za potrebe premještanja dobara
- **članak 262. stavak 2.:** njime se utvrđuje obveza navođenja, u zbirnoj prijavi, identifikacijskog broja za PDV stjecatelja kojemu je namijenjena roba koja se prevozi u okviru aranžmanâ za premještanje dobara te obavješćivanja o svim mogućim izmjenama podnesenih informacija.

U **članku 54.a** PUPDV-a navedena su detaljnija pravila o evidencijama koje se vode za potrebe aranžmanâ za premještanje dobara.

### 2.2. Koja je svrha odredbi?

Izraz „aranžmani za premještanje dobara” odnosi se na situaciju u kojoj porezni obveznik otprema ili prevozi robu na zalihi u drugu državu članicu namjeravanom stjecatelju čiji su identitet i identifikacijski broj za PDV poznati u trenutku prijevoza ili otpreme i koji ima pravo povući robu iz tih zaliha po vlastitu nahođenju te u tom trenutku dolazi do prijenosa vlasništva.

U skladu s postojećim pravilima EU-a o PDV-u smatra se da je gospodarski subjekt (porezni obveznik) koji premješta svoju robu iz jedne države članice na zalihi koja se nalazi u drugoj državi članici obavio isporuku unutar Zajednice izuzetu od poreza u državi članici otpreme robe. Taj gospodarski subjekt istodobno mora obračunati PDV na stjecanje robe unutar Zajednice u državi članici dolaska robe. U praksi to znači da gospodarski subjekt koji premješta robu u drugu državu članicu mora ispuniti i obveze povezane s PDV-om u državi članici dolaska (identifikacija za potrebe PDV-a, podnošenje prijave PDV-a i obračun PDV-a u toj prijavi koji se mora platiti na stjecanje unutar Zajednice).

Ako se roba prenosi iz jedne države članice na zalihi koja se nalazi u drugoj državi članici s namjerom da se u kasnijoj fazi isporuči kupcu, gospodarski subjekt koji prenosi i kasnije isporučuje tu robu obično, osim prijave stjecanja robe unutar Zajednice, mora obračunati i PDV na (domaću) isporuku u državi članici u kojoj se zaliha nalazi (osim ako se ne primjenjuje mehanizam prijenosa porezne obveze, obično na temelju članka 194. DPDV-a).

Pojednostavnjenjem aranžmanâ za premještanje dobara, koje je donijelo Vijeće, ukida se administrativno opterećenje povezano s obvezom ispunjenja zahtjeva povezanih s PDV-om u državi članici u kojoj se nalazi zaliha za gospodarske subjekte koji premještaju robu iz jedne države članice u drugu s namjerom da tu robu u kasnijoj fazi isporuče poznatom namjeravanom stjecatelju.

Pojednostavnjenjem **nije** obuhvaćena situacija u kojoj gospodarski subjekt prenosi robu iz jedne države članice u drugu, a da pritom još nije poznat namjeravani stjecatelj u potonjoj državi članici.

Donesenim rješenjem utvrđuje se sljedeće:

- sam čin otpreme ili prijevoza robe na zalihu koja se nalazi u drugoj državi članici ne smatra se isporukom ili stjecanjem unutar Zajednice
- isporuka unutar Zajednice izuzeta od poreza u državi članici otpreme i stjecanje unutar Zajednice oporezivano u državi članici u kojoj se zalihâ nalazi obavlja se tek u kasnijoj fazi kada stjecatelj preuzima vlasništvo nad robom.

Kako bi se to pojednostavnjenje aranžmanâ za premještanje robe moglo primijeniti, moraju biti ispunjeni određeni uvjeti:

- i dobavljač<sup>3</sup> i namjeravani stjecatelj su porezni obveznici
- dobavljač nema sjedište svojeg poslovanja ni stalni poslovni nastan u državi članici u koju se roba otprema ili prevozi
- dobavljač bilježi otpremu/prijevoz robe u evidenciju
- roba se prevozi iz jedne države članice u drugu s namjerom da se ondje u kasnijoj fazi i nakon dolaska isporuči namjeravanom stjecatelju
- dobavljač navodi identifikacijski broj za PDV namjeravanog stjecatelja (samo taj podatak, ne i vrijednost robe) u svojoj zbirnoj prijavi koja se podnosi za razdoblje u kojemu se obavlja prijevoz robe
- namjeravani stjecatelj identificiran je za potrebe PDV-a u državi članici u koju se roba prenosi
- identitet i identifikacijski broj za PDV namjeravanog stjecatelja poznati su dobavljaču u trenutku kada otprema ili prijevoz započinju
- roba se prevozi iz jedne države članice u drugu čime su uvoz, izvoz i isporuke unutar jedne države članice isključene iz pojednostavnjenja.

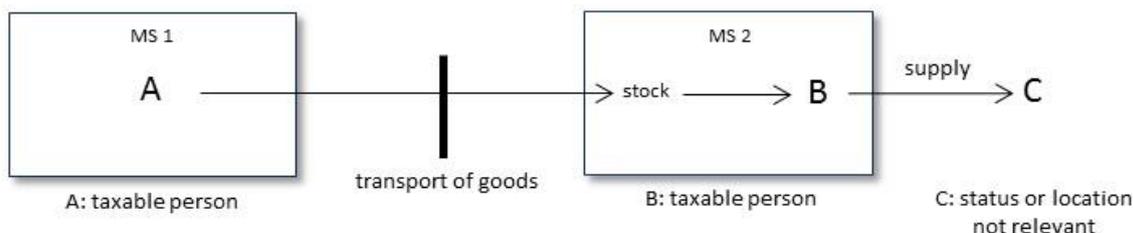
Treba napomenuti da postoje i obveze čije neispunjenje ne podrazumijeva da se pojednostavnjenje ne može (ili više ne može) primijeniti (iako se mogu primijeniti nacionalne sankcije). Takav je primjer obveza namjeravanog stjecatelja da u svoju evidenciju unese opis i količinu robe koja mu je namijenjena (članak 243. stavak 3. drugi podstavak DPDV-a i članak 54.a stavak 2. točka (b) PUPDV-a).

### 2.3. Različiti scenariji – primjeri

U svim sljedećim primjerima navodi se da gospodarski subjekt A, koji prenosi robu iz države članice 1 u državu članicu 2, ima poslovni nastan u državi članici 1. Potrebno je naglasiti da, iako će to biti uobičajena situacija, to samo po sebi nije uvjet za primjenu pojednostavnjenja aranžmanâ za premještanje dobara. Za usporedbu, uvjet za primjenu pojednostavnjenja jest da subjekt A nema sjedište svojeg poslovanja ni stalni poslovni nastan u državi članici 2.

<sup>3</sup> Pojam „dobavljač” ovdje se odnosi na poreznog obveznika koji otprema ili prevozi robu ili na treću osobu koja za njegov račun otprema ili prevozi robu, u skladu s člankom 17.a stavkom 2. točkom (a) DPDV-a. Isti pojam, u istom značenju, upotrebljava se na drugim mjestima u ovim objašnjenjima u odjeljcima koji se odnose na aranžmane za premještanje dobara.

### 2.3.1. Opći slučaj obuhvaćen pojednostavnjenjem



#### Situacija:

- Gospodarski subjekt A s poslovnim nastanom u državi članici 1 (a ne u državi članici 2) prevozi robu u siječnju u okviru aranžmana za premještanje dobara u državu članicu 2. Roba je namijenjena gospodarskom subjektu B koji je identificiran (na temelju poslovnog nastana ili na neki drugi način) u državi članici 2.
- U rujnu iste godine subjekt B preuzima vlasništvo nad robom ili dijelom robe.
- Subjekt B može upotrebljavati robu, na primjer, u svojim proizvodnim postupcima ili je preprodati subjektu C (situacija na grafičkom prikazu). Status subjekta C (porezni obveznik ili fizička osoba) i mjesto njegova poslovnog nastana/boravišta sami po sebi nisu relevantni za primjenu pravila za aranžmane za premještanje dobara.

#### Obračun PDV-a za premještanje dobara:

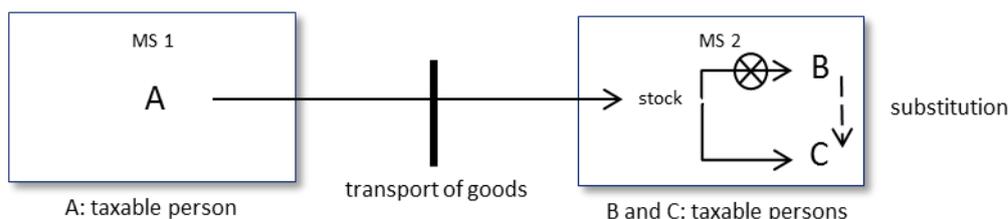
- U siječnju subjekt A mora u svoju evidenciju unijeti prijevoz robe (članak 17.a stavak 2. točka (d) i članak 243. stavak 3. prvi podstavak DPDV-a te članak 54.a stavak 1. PUPDV-a).
- U svojoj zbirnoj prijavi subjekt A mora navesti identifikacijski broj za PDV subjekta B jer je to osoba kojoj je roba poslana u okviru aranžmana za premještanje dobara (članak 17.a stavak 2. točka (d) i članak 262. stavak 2. DPDV-a).
- U siječnju namjeravani stjecatelj mora u svoju evidenciju unijeti dolazak robe na zalihu (članak 243. stavak 3. drugi podstavak DPDV-a i članak 54.a stavak 2. PUPDV-a). Ako namjeravani stjecatelj nije posjednik skladišta, u skladu s člankom 54.a stavkom 2. drugim podstavkom PUPDV-a on ne treba zabilježiti datum dolaska u svoju evidenciju. Unos tog datuma morala bi u tom slučaju utvrditi porezna tijela u evidenciji koju vodi posjednik skladišta koji je treća osoba (za porezne ili komercijalne svrhe vidjeti odjeljak 2.5.19.). U rujnu se smatra da je subjekt A obavio isporuku unutar Zajednice izuzetu od poreza u državi članici 1, a subjekt B stjecanje unutar Zajednice u državi članici 2 (članak 17.a stavak 3. DPDV-a).
- Obveza obračuna PDV-a nastat će najkasnije 15. listopada (članak 67. i članak 69. DPDV-a).
- Subjekt A morat će prijaviti isporuku unutar Zajednice u svojoj prijavi PDV-a te u svoju zbirnu prijavu uvrstiti transakciju navodeći subjekt B kao osobu koja stječe robu i oporezivi iznos za tu isporuku unutar Zajednice.
- Subjekt B morat će u prijavi PDV-a obračunati PDV koji mora platiti na svoje stjecanje unutar Zajednice.

- Subjekt A morat će u svoju evidenciju unijeti potrebne podatke u svrhu njezina ažuriranja (članak 243. stavak 3. prvi podstavak DPDV-a i članak 54.a stavak 1. točka (f) PUPDV-a).
- Subjekt B morat će u svoju evidenciju unijeti robu koju stječe u trenutku kada preuzme vlasništvo nad tom robom (članak 243. stavak 3. drugi podstavak DPDV-a i članak 54.a stavak 2. točka (d) PUPDV-a).

### Ostala zapažanja

- Isporuka robe koju subjekt B povuče iz zalihe i isporučuje subjektu C obavlja se u skladu s vlastitim pravilima („domaća” isporuka u državi članici 2, isporuka unutar Zajednice, izvoz) i izvan je područja primjene mjere pojednostavnjenja aranžmanâ za premještanje dobara.

### 2.3.2. Zamjena kupca



### Situacija:

- Gospodarski subjekt A s poslovnim nastanom u državi članici 1 (a ne u državi članici 2) prevozi robu u siječnju u okviru aranžmana za premještanje dobara u državu članicu 2. Roba je namijenjena gospodarskom subjektu B koji je identificiran (na temelju poslovnog nastana ili na neki drugi način) u državi članici 2.
- U rujnu iste godine ugovor o premještanju dobara između subjekata A i B izmijenjen je (ili čak raskinut). Međutim, roba koja još nije prodana subjektu B ostaje u državi članici 2. Istodobno, subjekt A dogovara aranžman za premještanje dobara s gospodarskim subjektom C, koji je (na temelju poslovnog nastana ili na neki drugi način) također identificiran u državi članici 2, čime obuhvaća robu koja je na zalihi u državi članici 2<sup>4</sup>. Roba se može prevesti u drugo skladište u državi članici 2 ili fizički ostati u istom skladištu, pri čemu se mijenjaju samo ugovorni aranžmani između subjekata A i B te A i C.

<sup>4</sup> Tim bi se ugovorom mogla obuhvatiti, na primjer, i roba koja se još nalazi u državi članici 1. Međutim, ta roba neće biti obuhvaćena pravilima „zamjene”, nego cjelokupnim aranžmanima za premještanje dobara.

## Obračun PDV-a za premještanje dobara:

- U siječnju subjekt A mora u svoju evidenciju unijeti prijevoz robe (članak 17.a stavak 2. točka (d) i članak 243. stavak 3. prvi podstavak DPDV-a te članak 54.a stavak 1. PUPDV-a).
- U svojoj zbirnoj prijavi subjekt A mora navesti identifikacijski broj za PDV subjekta B jer je to osoba kojoj je roba poslana u okviru aranžmana za premještanje dobara (članak 17.a stavak 2. točka (d) i članak 262. stavak 2. DPDV-a).
- U siječnju namjeravani stjecatelj mora u svoju evidenciju unijeti dolazak robe na zalihu (članak 243. stavak 3. drugi podstavak DPDV-a i članak 54.a stavak 2. PUPDV-a). Ako namjeravani stjecatelj nije posjednik skladišta, u skladu s člankom 54.a stavkom 2. drugim podstavkom PUPDV-a on ne treba zabilježiti datum dolaska robe u svoju evidenciju. Unos tog datuma morala bi u tom slučaju utvrditi porezna tijela u evidenciji koju vodi posjednik skladišta koji je treća osoba (za porezne ili komercijalne svrhe vidjeti odjeljak 2.5.19.).
- Na robu nad kojom je subjekt B preuzeo vlasništvo prije izmjene ili raskida ugovora o premještanju dobara primjenjuju se pravila utvrđena u prethodnom odjeljku 2.3.1.
- U rujnu, kada je ugovor o premještanju dobara izmijenjen/raskinut, za dio robe nad kojim subjekt B nije preuzeo vlasništvo prije izmjene ugovora, između subjekata A i B nije bilo ni isporuke ni stjecanja unutar Zajednice.
- Kada je riječ o zamjeni subjekta B subjektom C, ne smatra se da je subjekt A obavio „isporuku robe unutar Zajednice u smislu članka 17. DPDV-a” u državi članici 1 niti bilo kakvo „stjecanje robe unutar Zajednice u smislu članka 21. DPDV-a” u državi članici 2 ako su ispunjena dva uvjeta (članak 17.a stavak 6. DPDV-a):
  - 1] Primjenjuju se opći uvjeti pojednostavnjenja aranžmana za premještanje dobara (članak 17.a stavak 6. točka (a) DPDV-a). To, među ostalim, podrazumijeva da subjekt C ima pravo preuzeti vlasništvo nad robom na temelju postojećeg dogovora sa subjektom A. Iako to nije propisano Direktivom o PDV-u, „zamjena” podrazumijeva da subjekt B više nije u ugovornom položaju da preuzme vlasništvo nad robom te da su u tu svrhu postignuti potrebni aranžmani sa subjektom A. Osim toga, subjekt C mora biti porezni obveznik identificiran u državi članici 2, a subjekt A mora navesti identifikacijski broj za PDV subjekta C u svojoj zbirnoj prijavi za razdoblje u kojem se odvija zamjena<sup>5</sup>.
  - 2] Subjekt A bilježi u svoju evidenciju zamjenu subjekta B subjektom C (članak 17.a stavak 6. točka (b) i članak 243. stavak 3. prvi podstavak DPDV-a te članak 54.a stavak 1. točka (e) PUPDV-a).
- Zamjena će utjecati na odgovarajuće evidencije u skladu s člankom 54.a stavkom 1. točkom (e) i člankom 54. stavkom 2. točkama (a), (b) i (c) PUPDV-a.

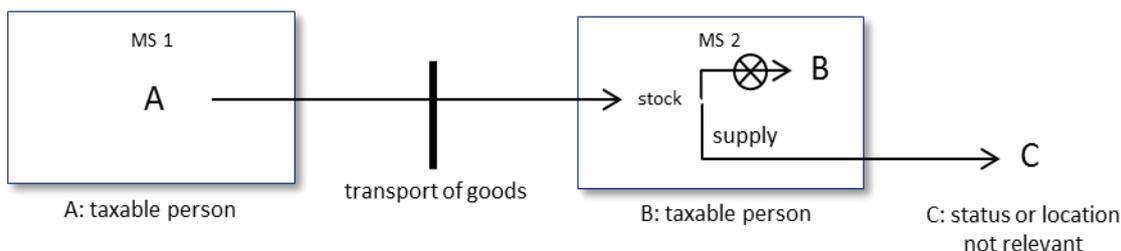
---

<sup>5</sup> Potrebno je navesti i identifikacijski broj za PDV prethodnog primatelja (subjekt B u ovom primjeru) i identifikacijski broj za PDV novog primatelja (subjekt C u ovom primjeru).

## Ostala zapažanja

- Za opisanu situaciju potrebno je da se zamjena (subjekta B subjektom C) odvije prije nego što subjekt C povuče robu iz zalihe (odnosno prije nego što je roba isporučena subjektu C).
- Do trenutka kada prestanu postojati aranžmani za premještanje dobara sa subjektom B, subjekt A već je morao utvrditi namjeravanog stjecatelja C koji zamjenjuje subjekt B te s njime sklopiti ugovor (kada je riječ o trenutku kad bi trebalo sklopiti ugovor sa subjektom C, vidjeti odjeljak 2.5.12.).
- Razdoblje od 12 mjeseci iz članka 17.a stavka 4. DPDV-a (vidjeti i odjeljak 2.3.5.) ne započinje ponovno u trenutku zamjene. To razdoblje započinje u trenutku dolaska robe u državu članicu u koju je otpremljena ili prevezena. To je jedini primjenjivi rok koji nije produžen odredbom o zamjeni (članak 17.a stavak 6. DPDV-a) ni bilo kojom drugom odredbom. Osim toga, pravilo koje bi se primjenjivalo da uvjeti za zamjenu nisu ispunjeni (članak 17.a stavak 7. DPDV-a) izričito upućuje na „rok iz stavka 4.” (tj. na članak 17.a stavak 4. DPDV-a), čime se potvrđuje da je to jedino relevantno razdoblje. To je ponovno potvrđeno činjenicom da je u evidenciji dobavljača potrebno navesti identifikacijski broj za PDV osobe koja zamjenjuje izvornog namjeravanog stjecatelja, dok relevantnom odredbom (člankom 54.a stavkom 1. točkom (e) PUPDV-a) nije predviđeno navođenje datuma same zamjene.
- Ako uvjeti za zamjenu nisu ispunjeni i subjekt A (iz ovog primjera) svejedno isporuči robu iz zalihe subjektu C, nastupa situacija iz odjeljka 2.3.3. (isporuka drugoj osobi).

### 2.3.3. Isporuka drugoj osobi



#### Situacija:

- Gospodarski subjekt A s poslovnim nastanom u državi članici 1 (a ne u državi članici 2) prevozi robu u siječnju u okviru aranžmana za premještanje dobara u državu članicu 2. Roba je namijenjena gospodarskom subjektu B koji je identificiran (na temelju poslovnog nastana ili na neki drugi način) u državi članici 2.
- U rujnu subjekt A isporučuje robu gospodarskom subjektu C (npr. jer je subjekt C spreman platiti višu cijenu) i slijedom toga raskida ugovor o premještanju dobara sa subjektom B. U primjeru bi se moglo dogoditi i da subjekti A i B nastave primjenjivati ugovore o premještanju dobara na drugu robu (vrstu robe) od one koja se isporučuje subjektu C.

- Robu preuzima subjekt C koji nije bio naznačen kao namjeravani stjecatelj u trenutku kada je roba izvorno premještena iz države članice 1 i koji nije zamijenio izvornog namjeravanog stjecatelja u skladu s člankom 17.a stavkom 6. DPDV-a.

#### Obračun PDV-a za premještanje dobara:

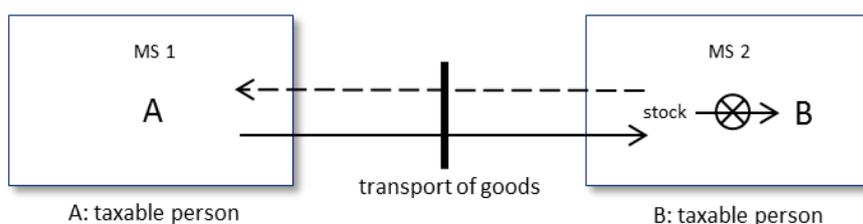
- U siječnju subjekt A mora u svoju evidenciju unijeti prijevoz robe (članak 17.a stavak 2. točka (d) i članak 243. stavak 3. prvi podstavak DPDV-a te članak 54.a stavak 1. PUPDV-a).
- U svojoj zbirnoj prijavi subjekt A mora navesti identifikacijski broj za PDV subjekta B jer je to osoba kojoj je roba poslana u okviru aranžmanâ za premještanje dobara (članak 17.a stavak 2. točka (d) i članak 262. stavak 2. DPDV-a).
- U siječnju namjeravani stjecatelj mora u svoju evidenciju unijeti dolazak robe na zalihu (članak 243. stavak 3. drugi podstavak DPDV-a i članak 54.a stavak 2. PUPDV-a). Ako namjeravani stjecatelj nije posjednik skladišta, u skladu s člankom 54.a stavkom 2. drugim podstavkom PUPDV-a on ne treba zabilježiti datum dolaska robe u svoju evidenciju. Unos tog datuma morala bi u tom slučaju utvrditi porezna tijela u evidenciji koju vodi posjednik skladišta koji je treća osoba (za porezne ili komercijalne svrhe vidjeti odjeljak 2.5.19.).
- Na robu nad kojom je subjekt B preuzeo vlasništvo prije izmjene ili raskida ugovora o premještanju dobara primjenjuju se pravila utvrđena u prethodnom odjeljku 2.3.1.
- U rujnu, kada je predmetna roba prodana subjektu C te je slijedom toga ugovor o premještanju dobara između subjekata A i B izmijenjen/raskinut, nije bilo isporuke ni stjecanja unutar Zajednice između subjekata A i B za dio robe nad kojim subjekt B nije preuzeo vlasništvo. Ako je potrebno, subjekt B (ili posjednik skladišta, u situaciji i slučajevima iz članka 54.a stavka 2. PUPDV-a, vidjeti odjeljak 2.5.19.) morat će prilagoditi svoju evidenciju u odnosu na robu isporučenu subjektu C (članak 54.a stavak 2. točke (b) i (e) PUPDV-a).
- Također, u rujnu prestaju biti ispunjeni uvjeti za aranžmane za premještanje dobara u odnosu na robu navedenu u prethodnoj točki. S obzirom na to da su subjekti A i C dogovorili prodaju robe, a ne ugovor o premještanju dobara, odredbe koje se odnose na zamjenu iz odjeljka 2.3.2. ne primjenjuju se na robu isporučenu subjektu C. Stoga se smatra da se prijenos robe u smislu članka 17. DPDV-a odvija iz države članice 1 u državu članicu 2 za robu koja se isporučuje subjektu C. Budući da uvjeti za tu robu prestaju biti ispunjeni, smatra se da se prijenos odvija neposredno prije isporuke subjektu C (članak 17.a stavak 7. drugi podstavak DPDV-a).
- Iako u Direktivi o PDV-u nije jasno definiran pojam „neposredno prije”, treba smatrati da se, unutar ukupnog funkcioniranja sustava, prijenos odvija isti dan kad i isporuka subjekta A subjektu C.
- U odnosu na robu koja je prodana subjektu C, smatra se da je subjekt A obavio isporuku unutar Zajednice izuzetu od poreza u državi članici 1 i stjecanje unutar Zajednice u državi članici 2 (kako je prethodno navedeno, ostala roba mogla bi ostati u okviru ugovora o premještanju dobara između subjekata A i B). Oporezivi događaj nastupa u rujnu, a obveza obračuna PDV-a najkasnije 15. listopada. Radi prijave stjecanja unutar Zajednice u državi članici 2, subjekt A morat će se identificirati za potrebe PDV-a u državi članici 2.

- Subjekt A morat će prijaviti isporuku unutar Zajednice u svojoj prijavi PDV-a u državi članici 1 te u svoju zbirnu prijavu uvrstiti transakciju navodeći sebe pod svojim identifikacijskim brojem za PDV u državi članici 2 te oporezivi iznos (članak 76. DPDV-a).
- Također, subjekt A morat će obračunati PDV koji mora platiti na svoje stjecanje unutar Zajednice u svojoj prijavi PDV-a u državi članici 2.
- Subjekt A morat će u svoju evidenciju unijeti potrebne podatke u svrhu njezina ažuriranja (članak 243. stavak 3. prvi podstavak DPDV-a i članak 54.a stavak 1. točka (g) PUPDV-a).

### Ostala zapažanja

- Isporuka subjekta A subjektu C odvija se u skladu s vlastitim pravilima („domaća” isporuka u državi članici 2, isporuka unutar Zajednice, izvoz) i izvan je područja primjene mjere pojednostavnjenja aranžmanâ za premještanje dobara.

### 2.3.4. Vraćanje robe



### Situacija:

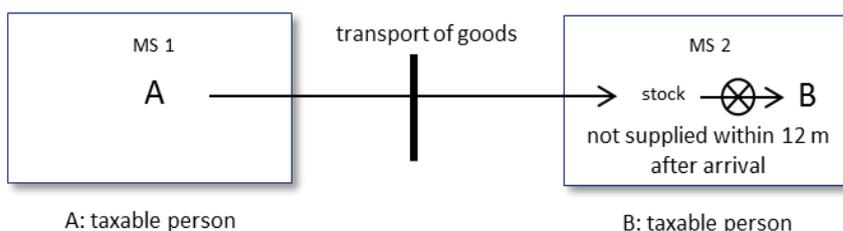
- Gospodarski subjekt A s poslovnim nastanom u državi članici 1 (a ne u državi članici 2) prevozi robu u siječnju u okviru aranžmana za premještanje dobara u državu članicu 2. Roba je namijenjena gospodarskom subjektu B koji je identificiran (na temelju poslovnog nastana ili na neki drugi način) u državi članici 2.
- U rujnu iste godine dogovoreno je da će subjekt A preuzeti natrag preostalu robu koja nije prodana subjektu B ili koju subjekt B nije iskoristio i prevesti je natrag iz države članice 2 u državu članicu 1.

### Obračun PDV-a za premještanje dobara

- U siječnju subjekt A mora u svoju evidenciju unijeti prijevoz robe (članak 17.a stavak 2. točka (d) i članak 243. stavak 3. prvi podstavak DPDV-a te članak 54.a stavak 1. PUPDV-a).
- U svojoj zbirnoj prijavi subjekt A mora navesti identifikacijski broj za PDV subjekta B jer je to osoba kojoj je roba poslana u okviru aranžmanâ za premještanje dobara (članak 17.a stavak 2. točka (d) i članak 262. stavak 2. DPDV-a).

- U siječnju namjeravani stjecatelj mora u svoju evidenciju unijeti dolazak robe na zalihu (članak 243. stavak 3. drugi podstavak DPDV-a i članak 54.a stavak 2. PUPDV-a). Ako namjeravani stjecatelj nije posjednik skladišta, u skladu s člankom 54.a stavkom 2. drugim podstavkom PUPDV-a on ne treba zabilježiti datum dolaska robe u svoju evidenciju. Unos tog datuma morala bi u tom slučaju utvrditi porezna tijela u evidenciji koju vodi posjednik skladišta koji je treća osoba (za porezne ili komercijalne svrhe vidjeti odjeljak 2.5.19.).
- Na robu nad kojom je subjekt B stvarno preuzeo vlasništvo primjenjuju se pravila utvrđena u prethodnom odjeljku 2.3.1.
- U odnosu na robu nad kojom subjekt B nije preuzeo vlasništvo, nije bilo isporuke ni stjecanja unutar Zajednice između subjekata A i B.
- U odnosu na vraćenu robu, smatra se da subjekt A nije obavio isporuku unutar Zajednice u smislu članka 17. DPDV-a u državi članici 1 niti je obavio bilo kakvu isporuku unutar Zajednice u smislu članka 17. DPDV-a u državi članici 2 ako u svoju evidenciju zabilježi vraćanje robe kako je predviđeno člankom 243. stavkom 3. prvim podstavkom DPDV-a i člankom 54.a stavkom 1. točkom (h) PUPDV-a (članak 17.a stavak 5. točka (b) DPDV-a).
- Nadalje, subjekt A morat će u svojoj zbirnoj prijavi navesti identifikacijski broj za PDV subjekta B i označiti da je došlo do vraćanja robe (članak 262. stavak 2. DPDV-a, jer je riječ o „izmjeni podnesenih informacija”<sup>6</sup>). Treba napomenuti da se u slučaju vraćanja robe podatak o vraćanju u zbirnoj prijavi ne treba smatrati materijalnim uvjetom za zadržavanje pojednostavnjenja (vidjeti i odjeljak 2.5.6.).
- Namjeravani stjecatelj (ili posjednik skladišta, u situaciji navedenoj u članku 54.a stavku 2. PUPDV-a) morat će prilagoditi svoju evidenciju (članak 54.a stavak 2. točka (e) PUPDV-a).

### 2.3.5. Istek razdoblja od 12 mjeseci



#### Situacija:

- Gospodarski subjekt A s poslovnim nastanom u državi članici 1 (a ne u državi članici 2) prevozi robu 5. siječnja godine N u okviru aranžmana za premještanje dobara u državu članicu 2. Roba istog dana dolazi u državu članicu 2. Roba je namijenjena gospodarskom subjektu B koji je identificiran (na temelju poslovnog nastana ili na neki drugi način) u državi članici 2.

<sup>6</sup> Vidjeti i odjeljak 2.5.22.

- Godinu dana kasnije (godina N+1), roba ili dio robe još nisu isporučeni subjektu B, ali su i dalje na području države članice 2<sup>7</sup>.

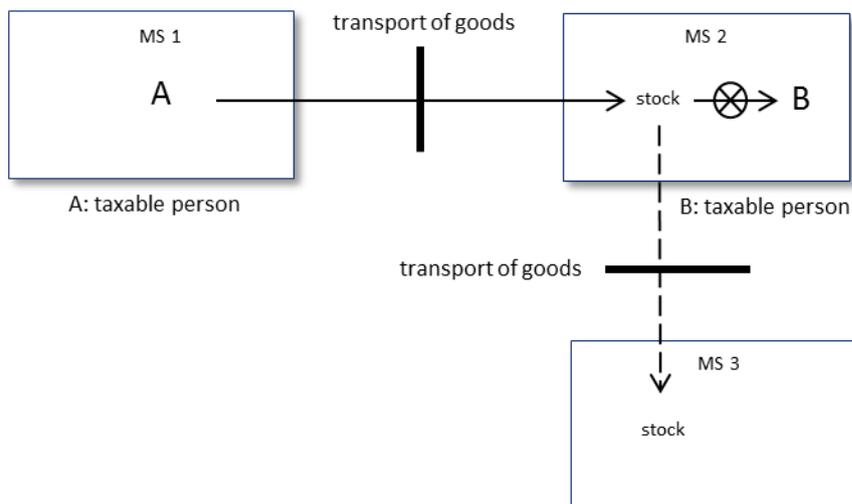
### Obračun PDV-a za premještanje dobara

- Subjekt A mora 5. siječnja godine N unijeti prijevoz robe u svoju evidenciju (članak 17.a stavak 2. točka (d) i članak 243. stavak 3. DPDV-a te članak 54.a stavak 1. PUPDV-a).
- U svojoj zbirnoj prijavi subjekt A mora navesti identifikacijski broj za PDV subjekta B jer je to osoba kojoj je roba poslana u okviru aranžmana za premještanje dobara (članak 17.a stavak 2. točka (d) i članak 262. stavak 2. DPDV-a).
- Namjeravani stjecatelj mora 5. siječnja godine N unijeti dolazak robe na zalihu u svoju evidenciju (članak 243. stavak 3. drugi podstavak DPDV-a i članak 54.a stavak 2. PUPDV-a). Ako namjeravani stjecatelj nije posjednik skladišta, u skladu s člankom 54.a stavkom 2. drugim podstavkom PUPDV-a on ne treba zabilježiti datum dolaska robe u svoju evidenciju. Unos tog datuma morala bi u tom slučaju utvrditi porezna tijela u evidenciji koju vodi posjednik skladišta koji je treća osoba (za porezne ili komercijalne svrhe vidjeti odjeljak 2.5.19.).
- Na robu nad kojom je subjekt B preuzeo vlasništvo prije isteka razdoblja od 12 mjeseci primjenjuju se pravila utvrđena u prethodnom odjeljku 2.3.1.
- Subjekt B nije preuzeo vlasništvo nad robom ili dijelom robe do kraja 6. siječnja godine N+1 (za ispravan izračun razdoblja od 12 mjeseci vidjeti odjeljke 2.5.16. i 2.5.17.). Za tu preostalu robu nije bilo isporuke niti stjecanja unutar Zajednice između subjekata A i B.
- Od 7. siječnja godine N+1, dana koji slijedi nakon isteka razdoblja od 12 mjeseci, uvjeti za aranžmane za premještanje dobara više nisu ispunjeni te se smatra da je subjekt A obavio prijenos u smislu članka 17. DPDV-a preostale robe iz države članice 1 u državu članicu 2 (članak 17.a stavak 4. DPDV-a).
- Smatra se da je subjekt A obavio isporuku unutar Zajednice izuzetu od poreza u smislu članka 17. DPDV-a u državi članici 1 i stjecanje unutar Zajednice u smislu članka 21. DPDV-a u državi članici 2. Oporezivi događaj nastupa 7. siječnja godine N+1, a obveza obračuna PDV-a najkasnije 15. veljače godine N+1 (članci 67. i 69. DPDV-a). Radi prijave stjecanja unutar Zajednice u državi članici 2, subjekt A morat će se identificirati za potrebe PDV-a u državi članici 2.
- Subjekt A morat će prijaviti pretpostavljenu isporuku unutar Zajednice u svojoj prijavi PDV-a u državi članici 1 te u svoju zbirnu prijavu uvrstiti transakciju navodeći sebe pod svojim identifikacijskim brojem za PDV u državi članici 2 te oporezivi iznos za tu isporuku (članak 76. DPDV-a).
- Subjekt A morat će obračunati PDV koji mora platiti na svoje stjecanje unutar Zajednice u svojoj prijavi PDV-a u državi članici 2.
- Evidencija subjekta A i evidencija namjeravanog stjecatelja morat će jasno odražavati situaciju s robom za koju je prekoračen rok od 12 mjeseci (članak 243. stavak 3. prvi podstavak DPDV-a i članak 54.a stavak 1. točka (c) i stavak 2. točka (c) PUPDV-a).

---

<sup>7</sup> U pogledu roka od 12 mjeseci vidjeti odjeljke 2.5.16. i 2.5.17.

### 2.3.6. Roba poslana u drugu državu članicu



#### Situacija:

- Gospodarski subjekt A s poslovnim nastanom u državi članici 1 (a ne u državi članici 2) prevozi robu u siječnju u okviru aranžmana za premještanje dobara u državu članicu 2. Roba je namijenjena gospodarskom subjektu B koji je identificiran (na temelju poslovnog nastana ili na neki drugi način) u državi članici 2.
- U rujnu iste godine subjekt A preuzima natrag iz zalihe robu (dio robe) koja nije isporučena subjektu B, ali je ne prevozi natrag u državu članicu 1. Umjesto toga roba se prevozi u državu članicu 3 u kojoj se skladišti za račun subjekta A (situacija na grafičkom prikazu).
- Ova se situacija razlikuje od situacije u kojoj se preostala roba prevozi u kontekstu prodaje subjektu C, gospodarskom subjektu s poslovnim nastanom u državi članici 3 (situacija iz prethodnog odjeljka 2.3.3.).

#### Obračun PDV-a za premještanje dobara

- U siječnju subjekt A mora u svoju evidenciju unijeti prijevoz robe (članak 17.a stavak 2. točka (d) i članak 243. stavak 3. prvi podstavak DPDV-a te članak 54.a stavak 1. PUPDV-a).
- U svojoj zbirnoj prijavi subjekt A mora navesti identifikacijski broj za PDV subjekta B jer je to osoba kojoj je roba poslana u okviru aranžmana za premještanje dobara (članak 17.a stavak 2. točka (d) i članak 262. stavak 2. DPDV-a).
- U siječnju namjeravani stjecatelj mora u svoju evidenciju unijeti dolazak robe na zalihu (članak 243. stavak 3. drugi podstavak DPDV-a i članak 54.a stavak 2. PUPDV-a). Ako namjeravani stjecatelj nije posjednik skladišta, u skladu s člankom 54.a stavkom 2. drugim podstavkom PUPDV-a on ne treba zabilježiti datum dolaska robe u svoju evidenciju. Unos tog datuma morala bi u tom slučaju utvrditi porezna tijela u evidenciji koju vodi posjednik skladišta koji je treća osoba (za porezne ili komercijalne svrhe vidjeti odjeljak 2.5.19.).

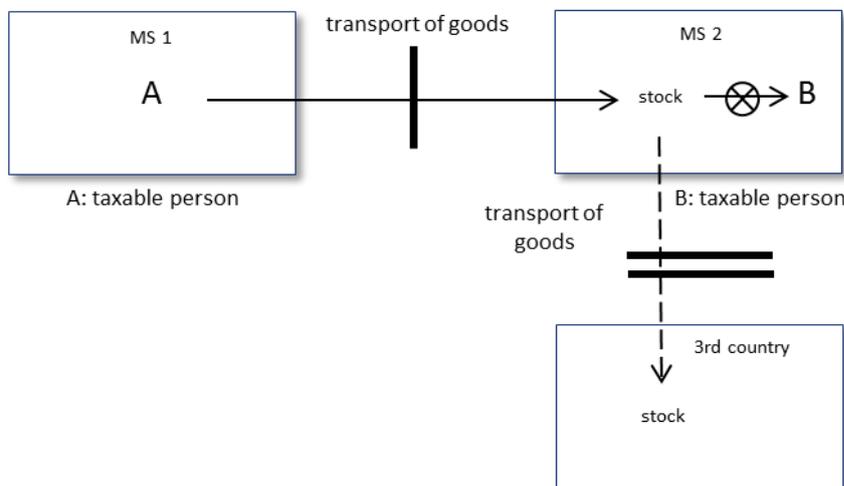
- Na robu nad kojom je subjekt B stvarno preuzeo vlasništvo primjenjuju se pravila utvrđena u prethodnom odjeljku 2.3.1.
- U rujnu, kada se preostala roba prevozi u državu članicu 3, prestaju biti ispunjeni uvjeti za aranžmane za premještanje dobara u odnosu na prijevoz iz države članice 1 u državu članicu 2. Stoga će se prijenos robe u smislu članka 17. DPDV-a obaviti iz države članice 1 u državu članicu 2. Uvjeti prestaju biti ispunjeni neposredno prije početka otpreme ili prijevoza u državu članicu 3 čime se smatra da je prijenos obavljen (članak 17.a stavak 7. treći podstavak DPDV-a).
- Iako u Direktivi o PDV-u nije jasno definiran pojam „neposredno prije”, treba smatrati da se, unutar ukupnog funkcioniranja sustava, prijenos odvija isti dan kad i početak otpreme ili prijevoza u državu članicu 3.
- Smatra se da je subjekt A obavio isporuku unutar Zajednice izuzete od poreza u državi članici 1 (članak 17. DPDV-a) i stjecanje unutar Zajednice u državi članici 2 (članak 21. DPDV-a) preostalih dobara. Oporezivi događaj nastupa u rujnu, a obveza obračuna PDV-a najkasnije 15. listopada (članci 67. i 69. DPDV-a). Radi prijave stjecanja unutar Zajednice u državi članici 2, subjekt A morat će se identificirati za potrebe PDV-a u državi članici 2.
- Subjekt A morat će prijaviti isporuku u svojoj prijavi PDV-a u državi članici 1 te u svoju zbirnu prijavu uvrstiti transakciju navodeći sebe pod svojim identifikacijskim brojem za PDV u državi članici 2 te oporezivi iznos za isporuku (članak 76. DPDV-a).
- Subjekt A morat će obračunati PDV koji mora platiti na svoje stjecanje unutar Zajednice u svojoj prijavi PDV-a u državi članici 2.
- Usto, subjekt A morat će u svoju evidenciju unijeti potrebne podatke u svrhu njezina ažuriranja (članak 243. stavak 3. prvi podstavak DPDV-a i članak 54.a stavak 1. točka (g) PUPDV-a). Svoju će evidenciju (članak 54.a stavak 2. točka (e) PUPDV-a) morati ažurirati i subjekt B (ili posjednik skladišta, u situaciji navedenoj u članku 54.a stavku 2. drugom podstavku PUPDV-a – vidjeti odjeljak 2.5.19.).

#### Ostala zapažanja

- Subjekt A obavlja drugi prijenos iz države članice 2 u državu članicu 3 u pogledu prijevoza robe u državu članicu 3 u rujnu. Stoga se smatra da je subjekt A obavio isporuku unutar Zajednice izuzetu od poreza u smislu članka 17. DPDV-a u državi članici 2 i stjecanje unutar Zajednice u smislu članka 21. DPDV-a u državi članici 3. Za potonji oporezivi događaj, subjekt A morat će se identificirati za potrebe PDV-a u državi članici 3. Podaci prijavljeni u prijavama PDV-a i zbirnim prijavama u skladu su s uobičajenim pravilima i kao takvi nisu povezani s pravilima pojednostavnjenja aranžmana za premještanje dobara.
- Moglo bi se dogoditi da se na taj drugi prijevoz robe iz države članice 2 u državu članicu 3 primjenjuju pravila za aranžmane za premještanje dobara pod uvjetom da su ispunjeni svi potrebni uvjeti. Međutim, to bi zahtijevalo da subjekt A nema poslovni nastan u državi članici 3; morao bi postojati dogovor s namjeranim stjecateljem koji bi morao biti identificiran u državi članici 3; subjekt A morao bi zabilježiti prijevoz robe u svoju evidenciju te u svojoj zbirnoj prijavi koju podnosi u državi članici 2 navesti novog namjeravanog stjecatelja. Svaka takva nova situacija mora biti predmetom potpuno zasebne ocjene.
- Ako se roba prodaje izravno subjektu C (izvan aranžmana za premještanje dobara) u državi 3, isporuka unutar Zajednice u državi članici 2 i stjecanje unutar Zajednice

u državi članici 3 u skladu su s uobičajenim pravilima i ponovno nisu povezani s pravilima pojednostavnjenja za premještanje dobara (vidjeti i odjeljak 2.3.3.).

### 2.3.7. Izvezena roba



#### Situacija:

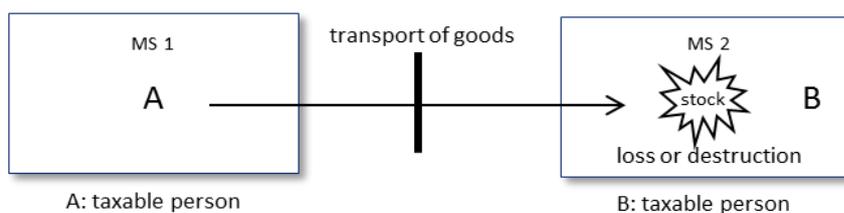
- Gospodarski subjekt A s poslovnim nastanom u državi članici 1 (a ne u državi članici 2) prevozi robu u siječnju u okviru aranžmana za premještanje dobara u državu članicu 2. Roba je namijenjena gospodarskom subjektu B koji je identificiran (na temelju poslovnog nastana ili na neki drugi način) u državi članici 2.
- U rujnu iste godine subjekt A izvozi robu koja nije isporučena subjektu B s namjerom obavljanja daljnjih aktivnosti izvan Europske unije.

#### Obračun PDV-a za premještanje dobara

- U siječnju subjekt A mora u svoju evidenciju unijeti prijevoz robe (članak 17.a stavak 2. točka (d) i članak 243. stavak 3. prvi podstavak DPDV-a te članak 54.a stavak 1. PUPDV-a).
- U svojoj zbirnoj prijavi subjekt A mora navesti identifikacijski broj za PDV subjekta B jer je to osoba kojoj je roba poslana u okviru aranžmana za premještanje dobara (članak 17.a stavak 2. točka (d) i članak 262. stavak 2. DPDV-a).
- U siječnju namjeravani stjecatelj mora u svoju evidenciju unijeti dolazak robe na zalihu (članak 243. stavak 3. drugi podstavak DPDV-a i članak 54.a stavak 2. PUPDV-a). Ako namjeravani stjecatelj nije posjednik skladišta, u skladu s člankom 54.a stavkom 2. drugim podstavkom PUPDV-a on ne treba zabilježiti datum dolaska robe u svoju evidenciju. Unos tog datuma morala bi u tom slučaju utvrditi porezna tijela u evidenciji koju vodi posjednik skladišta koji je treća osoba (za porezne ili komercijalne svrhe vidjeti odjeljak 2.5.19.).
- Na robu nad kojom je subjekt B stvarno preuzeo vlasništvo primjenjuju se pravila utvrđena u prethodnom odjeljku 2.3.1.

- U rujnu, kada se preostala roba prevozi izvan Europske unije, prestaju biti ispunjeni uvjeti za aranžmane za premještanje dobara. Stoga će se prijenos u smislu članka 17. DPDV-a tih preostalih dobara obaviti iz države članice 1 u državu članicu 2. Budući da uvjeti prestaju biti ispunjeni nakon izvoza, smatra se da je prijenos obavljen neposredno prije otpreme ili prijevoza u treću zemlju (članak 17.a stavak 7. treći podstavak DPDV-a).
- Iako u Direktivi o PDV-u nije jasno definiran pojam „neposredno prije”, treba smatrati da se, unutar ukupnog funkcioniranja sustava, prijenos odvija isti dan kad i početak otpreme ili prijevoza.
- Smatra se da je subjekt A obavio isporuku unutar Zajednice izuzetu od poreza u smislu članka 17. DPDV-a u državi članici 1 i stjecanje unutar Zajednice u smislu članka 21. DPDV-a u državi članici 2. Oporezivi događaj nastupa u rujnu, a obveza obračuna PDV-a najkasnije 15. listopada (članci 67. i 69. DPDV-a). Radi prijave stjecanja unutar Zajednice u državi članici 2, subjekt A morat će se identificirati za potrebe PDV-a u državi članici 2.
- Subjekt A morat će prijaviti isporuku unutar Zajednice u svojoj prijavi PDV-a u državi članici 1 te u svoju zbirnu prijavu uvrstiti transakciju navodeći sebe pod svojim identifikacijskim brojem za PDV u državi članici 2 te oporezivi iznos za isporuku (članak 76. DPDV-a).
- Subjekt A morat će obračunati PDV koji mora platiti na svoje stjecanje unutar Zajednice u svojoj prijavi PDV-a u državi članici 2.
- Subjekt A morat će u svoju evidenciju unijeti potrebne podatke u svrhu njezina ažuriranja (članak 243. stavak 3. prvi podstavak DPDV-a i članak 54.a stavak 1. točka (g) PUPDV-a). Svoju će evidenciju (članak 54.a stavak 2. točka (e) PUPDV-a) morati ažurirati i subjekt B (ili posjednik skladišta, u situaciji navedenoj u članku 54.a stavku 2. drugom podstavku PUPDV-a – vidjeti odjeljak 2.5.19.).

### 2.3.8. Uništenje ili gubitak robe



#### Situacija:

- Gospodarski subjekt A s poslovnim nastanom u državi članici 1 (a ne u državi članici 2) prevozi robu u siječnju u okviru aranžmana za premještanje dobara u državu članicu 2. Roba je namijenjena gospodarskom subjektu B koji je identificiran (na temelju poslovnog nastana ili na neki drugi način) u državi članici 2.
- U rujnu iste godine, i prije nego što je subjekt B preuzeo vlasništvo nad svom primljenom robom, preostali dio robe uništava se paljenjem.

### Obračun PDV-a za premještanje dobara:

- U siječnju subjekt A mora u svoju evidenciju unijeti prijevoz robe (članak 17.a stavak 2. točka (d) i članak 243. stavak 3. prvi podstavak DPDV-a te članak 54.a stavak 1. PUPDV-a).
- U svojoj zbirnoj prijavi subjekt A mora navesti identifikacijski broj za PDV subjekta B jer je to osoba kojoj je roba poslana u okviru aranžmanâ za premještanje dobara (članak 17.a stavak 2. točka (d) i članak 262. stavak 2. DPDV-a).
- U siječnju namjeravani stjecatelj mora u svoju evidenciju unijeti dolazak robe na zalihu (članak 243. stavak 3. drugi podstavak DPDV-a i članak 54.a stavak 2. PUPDV-a). Ako namjeravani stjecatelj nije posjednik skladišta, u skladu s člankom 54.a stavkom 2. drugim podstavkom PUPDV-a on ne treba zabilježiti datum dolaska robe u svoju evidenciju. Unos tog datuma morala bi u tom slučaju utvrditi porezna tijela u evidenciji koju vodi posjednik skladišta koji je treća osoba (za porezne ili komercijalne svrhe vidjeti odjeljak 2.5.19.).
- Na robu nad kojom je subjekt B stvarno preuzeo vlasništvo primjenjuju se pravila utvrđena u prethodnom odjeljku 2.3.1.
- U rujnu, kada je preostala roba uništena, prestaju biti ispunjeni uvjeti za aranžmane za premještanje dobara u odnosu na tu robu. Stoga se smatra da se prijenos robe u smislu članka 17. DPDV-a obavlja iz države članice 1 u državu članicu 2. Budući da prestaju biti ispunjeni uvjeti za pojednostavnjenje aranžmanâ za premještanje dobara, smatra se da se prijenos odvio na dan kada je roba doista uništena ili, ako je nemoguće utvrditi taj dan, na dan kad je utvrđeno da je roba uništena (članak 17.a stavak 7. četvrti podstavak DPDV-a).
- Smatra se da je subjekt A obavio isporuku unutar Zajednice uništene robe, izuzetu od poreza, u smislu članka 17. DPDV-a u državi članici 1 te stjecanje unutar Zajednice uništene robe u smislu članka 21. DPDV-a u državi članici 2.
- Oporezivi događaj nastupa u rujnu, a obveza obračuna PDV-a najkasnije 15. listopada (članci 67. i 69. DPDV-a). Radi prijave stjecanja unutar Zajednice u državi članici 2, subjekt A morat će se identificirati za potrebe PDV-a u državi članici 2.
- Subjekt A morat će prijaviti isporuku unutar Zajednice u svojoj prijavi PDV-a u državi članici 1 te u svoju zbirnu prijavu uvrstiti transakciju navodeći sebe pod svojim identifikacijskim brojem za PDV u državi članici 2. Oporezivi iznos je kupovna cijena ili, u nedostatku takve cijene, cijena troška dotične robe (članak 76. DPDV-a).
- Subjekt A morat će obračunati PDV koji mora platiti na svoje stjecanje unutar Zajednice u svojoj prijavi PDV-a u državi članici 2. Primjenjuje se članak 185. stavak 2. DPDV-a, a iz uništenja robe neće proizaći isključenje ili ograničenje prava na odbitak PDV-a na stjecanje unutar Zajednice, pod uvjetom da je takvo uništenje „uredno dokazano”.
- Subjekt A morat će u svoju evidenciju unijeti potrebne podatke u svrhu njezina ažuriranja (članak 243. stavak 3. prvi podstavak DPDV-a i članak 54.a stavak 1. točka (g) PUPDV-a). Svoju će evidenciju (članak 54.a stavak 2. točka (f) PUPDV-a) morati ažurirati i subjekt B (ili posjednik skladišta, u situaciji navedenoj u članku 54.a stavku 2. drugom podstavku PUPDV-a, vidjeti odjeljak 2.5.19.).

#### 2.4. Pojednostavnjenje aranžmanâ za premještanje dobara i nacionalna pravila o PDV-u

Mjera pojednostavnjenja aranžmanâ za premještanje dobara utvrđena u članku 17.a DPDV-a stupa na snagu 1. siječnja 2020. i primjenjuje se u svim državama članicama. To znači da svi drugi mogući nacionalni aranžmani u pogledu premještanja robe koji odstupaju od članaka 17. i 17.a DPDV-a nisu u skladu s pravom EU-a. Države članice nemaju mogućnost primijeniti bilo koja takva odstupajuća nacionalna pravila u pogledu situacija prekograničnog premještanja dobara, čak ni ako su ta nacionalna pravila šira i fleksibilnija za gospodarske subjekte od onih iz članaka 17. i 17.a DPDV-a.

#### 2.5. Detaljna pitanja koja proizlaze iz ovih odredbi

##### 2.5.1. Smjernice o kojima se usuglasio Odbor za PDV

#### **Smjernice utvrđene na 113. sastanku Odbora za PDV održanom 3. lipnja 2019.**

#### 3. NOVO ZAKONODAVSTVO – PITANJA KOJA SE ODOSE NA PROVEDBU NEDAVNO DONESENIH ODREDBI O PDV-U U EU-U

##### 3.1. Izvor: Komisija

Referentni dokumenti: članak 17.a, članak 36.a, članak 138. stavci 1. i 1.a, članak 243. stavak 3. i članak 262. stavak 2. Direktive o PDV-u članci 45.a i 54.a Provedbene uredbe o PDV-u

Predmet: provedba paketa brzih rješenja: Direktiva Vijeća (EU) 2018/1910 i Provedbena uredba Vijeća (EU) 2018/1912  
([Dokument taxud.c.1\(2019\)3533969 – radni dokument br. 968](#))

#### **Dokument B – taxud.c.1(2019)7898019 radni dokument br. 973**

*Premještanje dobara: Postupanje s malim gubicima (odjeljak 3.1.1.)<sup>8</sup>*

Odbor za PDV gotovo jednoglasno prihvaća da mali gubici robe u okviru aranžmanâ za premještanje dobara (članak 17.a Direktive o PDV-u) koji proizlaze iz stvarne naravi robe, iz nepredvidivih okolnosti ili iz odobrenja ili uputa nadležnih tijela, ne dovode do prijenosa te robe u smislu članka 17. Direktive o PDV-u.

Nadalje, Odbor za PDV velikom većinom prihvaća da se za potrebe takvih aranžmanâ za premještanje dobara „malim gubicima” smatraju gubici koji iznose manje od 5 % u pogledu vrijednosti ili količine ukupne zalihe na dan na koji je roba doista nestala ili je uništena nakon dolaska na mjesto skladištenja ili, ako je nemoguće utvrditi taj dan, na dan kada je utvrđeno da je roba uništena ili da nedostaje.

#### **Dokument C – taxud.c.1(2019)7898957 radni dokument br. 974**

*Premještanje dobara: Treba li se skladište u koje se roba premješta smatrati stalnim poslovnim nastanom dobavljača (odjeljak 3.1.2.)<sup>9</sup>*

<sup>8</sup> Ovaj naslov odnosi se na odgovarajući odjeljak radnog dokumenta Odbora za PDV br. 968.

<sup>9</sup> Ovaj naslov odnosi se na odgovarajući odjeljak radnog dokumenta Odbora za PDV br. 968.

1. Odbor za PDV jednoglasno potvrđuje da se pojednostavnjenje aranžmanâ za premještanje dobara predviđeno člankom 17.a Direktive o PDV-u primjenjuje bez obzira na to je li porezni obveznik koji prenosi robu (dalje u tekstu „dobavljač”) identificiran za potrebe PDV-a u državi članici u koju je roba prevezena u okviru tih aranžmanâ.

2. Međutim, ako dobavljač ima sjedište svojeg poslovanja ili stalni poslovni nastan u državi članici dolaska robe, Odbor za PDV jednoglasno potvrđuje da se pojednostavnjenje aranžmanâ za premještanje dobara iz članka 17.a Direktive o PDV-u ne primjenjuje.

Odbor za PDV jednoglasno prihvaća da je to slučaj bez obzira na to sudjeluje li doista stalni poslovni nastan (u smislu članka 192.a Direktive o PDV-u) u isporuci robe koju obavlja dobavljač.

3. Odbor za PDV jednoglasno prihvaća da se skladište u koje se roba prevozi u okviru aranžmanâ za premještanje dobara, ako ga posjeduju ili njime upravljaju osoba ili osobe koje nisu dobavljač, ne smatra stalnim poslovnim nastanom dobavljača.

4. Odbor za PDV velikom većinom prihvaća da se skladište u koje se roba prevozi iz druge države članice s namjerom isporuke te robe utvrđenom kupcu u kasnijoj fazi, ako ga posjeduje (ili unajmljuje) i njime upravlja dobavljač vlastitim sredstvima u državi članici u kojoj se to skladište nalazi, smatra stalnim poslovnim nastanom dobavljača.

Međutim, ako takvim skladištem ne upravlja dobavljač vlastitim sredstvima ili ako ta sredstva nisu doista prisutna u državi članici u kojoj se to skladište nalazi, Odbor za PDV velikom većinom prihvaća da se, bez obzira na to posjeduje li (ili unajmljuje) dobavljač to skladište, ono ne može smatrati njegovim stalnim poslovnim nastanom.

*2.5.2. Je li sustav pojednostavnjenja aranžmanâ za premještanje dobara obvezan? Može li gospodarski subjekt odlučiti da ga neće primjenjivati?*

Pojednostavnjenje se primjenjuje ako su ispunjeni svi uvjeti iz članka 17.a stavka 2. DPDV-a. Ako iz bilo kojeg razloga nije ispunjen jedan od uvjeta, obavlja se „prijenos” u smislu članka 17. DPDV-a koji će dovesti do isporuke unutar Zajednice u državi članici otpreme i stjecanja unutar Zajednice (u smislu članka 21. DPDV-a) u državi članici dolaska.

Stoga sustav kao takav nije obvezan jer se gospodarski subjekt može odlučiti primjenjivati ili ne primjenjivati pojednostavnjenje aranžmanâ za premještanje dobara ispunjavanjem ili neispunjavanjem potrebnih uvjeta predviđenih za te aranžmane u članku 17.a DPDV-a. Ako ti uvjeti nisu ispunjeni, prijenos robe u drugu državu članicu ulazit će u područje primjene članaka 17. i 21. DPDV-a, a daljnja isporuka namjeravanom stjecatelju smatrat će se domaćom isporukom u državi članici dolaska robe. Naravno, to podrazumijeva da će dobavljač morati biti identificiran za potrebe PDV-a u toj državi članici. Taj identifikacijski broj za PDV morat će upotrebljavati dobavljač / porezni obveznik koji premješta robu iz jedne države članice u drugu radi prijave (pretpostavljenog) stjecanja unutar Zajednice u pogledu „prijenosa” vlastite robe i daljnje isporuke te robe. Naravno, glavni cilj pojednostavnjenja bio je upravo izbjeći da se dobavljač mora identificirati u državi članici u koju je roba prevezena.

### 2.5.3. Koji je odnos između članka 17. i 17.a DPDV-a?

Člankom 17. stavkom 1. DPDV-a definiran je pojam „prijenos u drugu državu članicu”, koji se izjednačuje s isporukom robe (nakon čega će uslijediti pretpostavljeno stjecanje robe unutar Zajednice na temelju članka 21. DPDV-a).

U članku 17. stavku 2. DPDV-a navedeno je nekoliko iznimki prema kojima se prijenos robe iz jedne države članice u drugu ne smatra „prijenosom u drugu državu članicu”. U tim se slučajevima prijevoz robe ne smatra isporukom robe (i ti se slučajevi općenito nazivaju „prijevozi bez prijenesa”).

U članku 17.a DPDV-a utvrđen je pojam „aranžmani za premještanje dobara” za potrebe te odredbe. Za postojanje „aranžmanâ za premještanje dobara” u smislu članka 17.a DPDV-a potrebno je ispuniti niz uvjeta. Ako su oni ispunjeni, „aranžmani za premještanje dobara” ne smatraju se isporukom robe.

Moglo bi se postaviti pitanje može li se, u slučaju kad uvjeti za aranžmane za premještanje dobara prestanu biti ispunjeni, prijeći iz članka 17.a DPDV-a na članak 17. stavak 2. DPDV-a i pozvati se na situaciju „prijevoza bez prijenesa”. Drugim riječima, je li moguće da se porezni obveznik, nakon početka primjene aranžmanâ za premještanje dobara, može prebaciti i tvrditi da bi, u slučaju da uvjeti za to pojednostavnjenje prestanu vrijediti, jedna od posebnih situacija navedenih u članku 17. stavku 2. DPDV-a bila primjenjiva.

Prema mišljenju službi Komisije to ne bi bilo moguće s obzirom na tekst članka 17.a stavka 7. DPDV-a u kojem se navodi da se, u slučaju kad uvjeti za pojednostavnjenje aranžmanâ za premještanje dobara prestanu biti ispunjeni, smatra „da je prijenos robe u smislu članka 17. obavljen.” Jedine situacije prijenesa zapravo su one obuhvaćene člankom 17. stavkom 1. DPDV-a, s obzirom na to da se članak 17. stavak 2. DPDV-a, u skladu s njegovim doslovnim tekstom, odnosi na situacije koje se ne smatraju „prijenosom u drugu državu članicu”.

### 2.5.4. U slučaju da se pojednostavnjenje aranžmanâ za premještanje dobara ne primjenjuje, mora li se odnosno može li se gospodarski subjekt koji obavlja prijenos robe uvijek registrirati za potrebe PDV-a u državi članici dolaska robe u odnosu na stjecanja unutar Zajednice obavljena u toj državi? Što ako su ta stjecanja unutar Zajednice izuzeta od poreza?

Premda postavljeno u okviru pojednostavnjenja aranžmanâ za premještanje dobara, pitanje koje se razmatra u ovom odjeljku šire je i odnosi se zapravo na obvezu registracije za potrebe PDV-a u državi članici u kojoj je obavljeno stjecanje izuzeto od poreza u skladu s člankom 140. točkom (c) DPDV-a. Zbog toga se odgovarajuće smjernice o tom pitanju nalaze u odjeljku 4.3.1. ovih objašnjenja pod naslovom „Izuzete za isporuku robe unutar Zajednice: u kombinaciji s neobveznim mehanizmom prijenesa porezne obveze iz članka 194. (odjeljak 3.3.3.)”.

Radi potpunog razumijevanja tog pitanja, najprije je potrebno objasniti sljedeće:

- 1) U skladu s člankom 194. DPDV-a države članice mogu odrediti da je stjecatelj odgovoran za plaćanje PDV-a ako dobavljač nema poslovni nastan na njihovu državnom području (što se općenito naziva „prijenos porezne obveze”). U tom slučaju PDV obračunava stjecatelj (umjesto da ga naplaćuje dobavljač) te ga odbija u istoj prijavi PDV-a.

- 2) U skladu s člankom 140. točkom (c) DPDV-a, stjecanja robe unutar Zajednice izuzeta su od PDV-a ako bi, u skladu s kriterijima iz članka 170. i 171. DPDV-a, osoba koja stječe robu u svim okolnostima imala pravo na potpun povrat PDV-a koji se plaća na stjecanje unutar Zajednice. Jedan od kriterija iz prethodno navedenih članaka jest da dotična osoba ne obavlja nikakve druge isporuke u državi članici u kojoj je obavljeno stjecanje unutar Zajednice osim onih za koje je u okviru prijenosa porezne obveze odgovoran stjecatelj.

Ako se obavlja „prijenos” robe iz države članice 1 u državu članicu 2, nakon čega se roba isporučuje u državi članici 2, a uvjeti utvrđeni u članku 17.a DPDV-a za pojednostavnjenje aranžmanâ za premještanje dobara nisu ispunjeni, kombinacija članaka 17., 21. i 194. (ako je država članica 2 iskoristila mogućnost iz te odredbe) može dovesti do i. isporuke robe u smislu članka 17. DPDV-a u državi članici 1 koju obavlja porezni obveznik koji premješta robu iz jedne države članice u drugu ii. pretpostavljenog stjecanja unutar Zajednice u smislu članka 21. DPDV-a koje porezni obveznik koji premješta robu iz jedne države članice u drugu obavlja u državi članici 2; iii. naknadne „domaće” isporuke u okviru prijenosa porezne obveze kod koje će osoba odgovorna za plaćanje PDV-a biti stjecatelj. Stoga će se pretpostavljeno stjecanje unutar Zajednice iz ii. izuzeti u skladu s člankom 140. točkom (c) DPDV-a (pod uvjetom da je osoba koja je obavila stjecanje unutar Zajednice imala pravo na potpuni povrat PDV-a za to stjecanje unutar Zajednice u slučaju da je bilo oporezovano).

Postavljeno je pitanje bi li se u situaciji opisanoj u prethodnom stavku gospodarski subjekt koji prenosi robu mogao odnosno trebao identificirati za potrebe PDV-a u odnosu na izuzeta stjecanja unutar Zajednice obavljena u državi članici dolaska robe.

Odgovor na to pitanje glasi da će se čak i u slučaju da je stjecanje unutar Zajednice izuzeto od PDV-a gospodarski subjekt morati registrirati za potrebe PDV-a u državi članici u kojoj je obavljeno stjecanje unutar Zajednice (na temelju članka 214. stavka 1. točke (b) DPDV-a). Oslobođanje gospodarskog subjekta od ove obveze (u skladu s člankom 272. DPDV-a) nije moguće, a države članice ne mogu odbiti identifikaciju.

Nadalje, identifikacija može biti nužna za potrebe članka 138. stavka 1. DPDV-a (prema tekstu na snazi od 1. siječnja 2020.) u skladu s kojim je izuzeće od PDV-a za pretpostavljenu isporuku robe unutar Zajednice, koju je u državi članici otpreme robe obavio porezni obveznik koji robu premješta iz jedne države članice u drugu, uvjetovano činjenicom da je dotična osoba identificirana za potrebe PDV-a u drugoj državi članici.

#### 2.5.5. Kada je gospodarski subjekt koji šalje robu iz jedne države članice u drugu u okviru pojednostavnjenja aranžmanâ za premještanje dobara obavezan registrirati se za potrebe PDV-a u državi članici dolaska robe?

U okviru pojednostavnjenja aranžmanâ za premještanje dobara dobavljač (porezni obveznik koji robu premješta iz jedne države članice u drugu) nema obvezu identifikacije za potrebe PDV-a (kao i podnošenja prijave PDV-a i obračunavanja PDV-a koji mora platiti) u državi članici u koju prevozi robu s namjerom da je u kasnijoj fazi isporuči namjeravanom stjecatelju.

Međutim, čim više ne budu ispunjeni uvjeti potrebni za aranžmane za premještanje dobara, dobavljač je dužan odmah se registrirati za potrebe PDV-a.

U nekim se situacijama može predvidjeti da će se dobavljač morati registrirati za potrebe PDV-a u državi članici u koju je prevezio robu u okviru aranžmanâ za premještanje

dobara: na primjer, u slučaju skorog prekoračenja roka od 12 mjeseci. Također i u slučaju kada dobavljač odluči isporučiti robu trećoj osobi ili je poslati u drugu državu članicu.

Zbog toga se dobavljaču preporučuje, imajući u vidu moguće dugotrajne nacionalne postupke identifikacije za potrebe PDV-a, da zatraži identifikacijski broj za PDV čim dozna da se u njegovu slučaju pojednostavnjenje više neće primjenjivati.

Naravno, dobavljač ponekad ne može unaprijed znati da će se morati registrirati za potrebe PDV-a: na primjer, u slučaju uništenja ili krađe robe. Važno je naglasiti da u takvim situacijama ne bi trebalo kažnjavati dobavljača koji postupa u dobroj vjeri te da bi trebalo poštovati neutralnost poreza.

#### 2.5.6. Razlika između „uvjeta potrebnih za primjenu pojednostavnjenja aranžmanâ za premještanje dobara” i „dodatnih obveza povezanih s pojednostavnjenjem aranžmanâ za premještanje dobara”

Potrebno je razlikovati uvjete koji moraju biti ispunjeni kako bi se smatralo da postoje, s jedne strane, aranžmani za premještanje dobara (materijalni uvjeti) i, s druge strane, dodatne obveze povezane s tim sustavom. Prvi su utvrđeni u članku 17.a stavku 2. DPDV-a; ako neki od njih nije ispunjen, pojednostavnjenje aranžmanâ za premještanje dobara iz članka 17.a DPDV-a se ne primjenjuje. Potonji su sve druge obveze utvrđene zakonodavstvom koje se odnose na pojednostavnjenje aranžmanâ za premještanje dobara; neispunjenje neke od tih obveza ne sprečava primjenu pojednostavnjenja iako su u tom slučaju moguće nacionalne sankcije.

Primjer: na temelju članka 17.a stavka 2. točke (d) DPDV-a, dobavljač mora u svojoj evidenciji navesti prijevoz robe u okviru aranžmanâ za premještanje dobara (vidjeti članak 243. stavak 3. prvi podstavak DPDV-a i članak 54.a stavak 1. PUPDV-a), a u svojoj zbirnoj prijavi identifikacijski broj za PDV namjeravanog stjecatelja (članak 262. stavak 2. DPDV-a). To su neki od uvjeta (navedenih u članku 17.a stavku 2. DPDV-a) koji se moraju ispuniti kako bi se primijenilo pojednostavnjenje.

U nastavku primjera, namjeravani stjecatelj u svojoj evidenciji mora navesti i „opis i količinu robe koja mu je namijenjena” (članak 243. stavak 3. drugi podstavak DPDV-a i članak 54.a stavak 2. točka (b) PUPDV-a). Međutim, to nije uvjet za primjenu pojednostavnjenja u skladu s člankom 17.a stavkom 2. DPDV-a, već samo obveza koja proizlazi iz članka 243. stavka 3. DPDV-a. Neispunjenje ove obveze ne sprečava primjenu aranžmanâ za premještanje dobara. Naravno, u tom slučaju mogu se primijeniti nacionalne sankcije.

Konačno, u slučaju povrata i zamjene, uvjeti koji su u prvom slučaju navedeni u članku 17.a stavku 5. DPDV-a, a u drugom slučaju u članku 17.a stavku 6. DPDV-a, trebaju se smatrati materijalnim uvjetima nužnima za nastavak primjene pojednostavnjenja aranžmanâ za premještanje dobara. Drugim riječima, u slučaju vraćanja i zamjene smatra se da je prijenos u smislu članka 17. DPDV-a obavljen, osim ako nisu ispunjeni prethodno navedeni uvjeti.

#### 2.5.7. Može li se pojednostavnjenje primijeniti ako je dobavljač registriran za potrebe PDV-a (ali nema poslovni nastan) u državi članici u koju se roba šalje?

Zakonodavstvo propisuje da dobavljač ne bi trebao imati sjedište poslovanja ili stalni poslovni nastan u državi članici u koju se roba otprema ili prevozi (članak 17.a stavak 2. točka (b) DPDV-a). To znači da identifikacija dobavljača za potrebe PDV-a u državi

članici u kojoj se nalazi zaliha sama po sebi nije dovoljna za isključenje pojednostavnjenja; bitno je ima li on u toj državi članci sjedište poslovanja ili stalni poslovni nastan.

2.5.8. Može li se pojednostavnjenje primijeniti ako je namjeravani dobavljač registriran za potrebe PDV-a (ali nema poslovni nastan) u državi članici u koju se roba šalje?

Nadalje se propisuje da osoba kojoj se roba isporučuje mora biti identificirana za potrebe PDV-a u državi članici u kojoj se nalazi zaliha (članak 17.a stavak 2. točka (c) DPDV-a). Zbog toga namjeravani stjecatelj ne mora imati poslovni nastan u državi članici skladištenja; dovoljna je identifikacija za potrebe PDV-a.

2.5.9. Može li se pojednostavnjenje primijeniti ako prijevoz obavlja namjeravani stjecatelj za račun dobavljača?

U članku 17.a stavku 2. točki (a) DPDV-a navodi se da robu mora otpremiti ili prevoziti dobavljač ili „treća osoba za njegov račun”. Nije propisano tko bi trebao biti „treća osoba”.

U pravnom tekstu nije isključena mogućnost da treća osoba bude namjeravani stjecatelj, no važno je naglasiti da bi u tom slučaju namjeravani stjecatelj trebao prevoziti robu „za račun” dobavljača što znači da bi dobavljač i dalje bio vlasnik robe tijekom njezina prijevoza i skladištenja. U protivnom, to ne bi bilo premještanje dobara, već isporuka unutar Zajednice nakon koje bi slijedilo stjecanje unutar Zajednice. Naravno, dobavljač je taj koji dokazuje poreznoj upravi da su uvjeti za pojednostavnjenje aranžmanâ za premještanje dobara ispunjeni.

2.5.10. Što se smatra „isporukom” namjeravanom stjecatelju?

U skladu s člankom 17.a stavkom 2 točkom (a) DPDV-a, roba se otprema ili prevozi s namjerom da se tu robu ondje isporuči namjeravanom stjecatelju u kasnijoj fazi. Pojam „isporuka” u ovom kontekstu treba tumačiti u smislu članka 14. DPDV-a, a ne na temelju nacionalnoga građanskog prava. To obuhvaća pravo raspolaganja materijalnom imovinom u svojstvu vlasnika u skladu s člankom 14. stavkom 1. DPDV-a, ali i druge slučajeve nabrojene u članku 14. stavku 2. DPDV-a. U praksi, primjena nekih od situacija iz članka 14. DPDV-a (npr., prijenos vlasništva nad robom na temelju naloga javnog tijela uz plaćanje naknade) prije će biti izuzetak ili se uopće neće koristiti u kontekstu premještanja dobara.

Međutim, poseban slučaj koji se vjerojatno može dogoditi u praksi u kontekstu premještanja dobara je slučaj „posrednika” (članak 14. stavak 2. točka (c) DPDV-a). „Posrednik” dobiva proviziju koja se isplaćuje u slučaju prodaje robe. Za potrebe PDV-a to predstavlja „isporuku” vlasnika robe „posredniku”, premda to ne mora biti slučaj prema građanskom pravu. Za potrebe PDV-a obavlja se i druga „isporuka” između „posrednika” i stjecatelja robe.

Do ove bi situacije moglo doći ako je namjeravani stjecatelj „posrednik” koji ima više kupaca i uzima robu koju drži na zalihama kako bi je prodao tim kupcima. Postavljeno je pitanje hoće li ova situacija biti obuhvaćena pojednostavnjenjem aranžmanâ za premještanje dobara.

Odgovor glasi da bi se u slučaju da se za potrebe PDV-a smatra da se isporuke robe obavljaju u okviru pojma „posrednika” sustav premještanja dobara primijenio ako su ispunjeni svi uvjeti. Drugim riječima, posrednik u smislu članka 14. stavka 2. točke (c) DPDV-a može biti „porezni obveznik kojem je namijenjena isporuke robe” iz članka 17.a stavka 2 točke (c) DPDV-a.

*2.5.11. Može li se pojednostavnjenje primijeniti u odnosu na nekoliko namjeravanih stjecatelja?*

Zaista je moguće da dobavljač otprema ili prevozi robu za nekoliko namjeravanih stjecatelja. U tom se slučaju uvjeti za primjenu aranžmanâ za premještanje dobara moraju ispuniti za svakog pojedinog stjecatelja. Posebno je važno utvrditi da je roba namijenjena određenom namjeravanom stjecatelju. Nadalje, svaki namjeravani stjecatelj mora u svojoj evidenciji navesti „opis i količinu robe koja mu je namijenjena” (članak 54.a stavak 2. točka (b) PUPDV-a), a dobavljač u svojoj vrijednost, opis i količinu robe namijenjene svakom namjeravanom stjecatelju (članak 54.a stavak 1. točke (b) i (d) PUPDV-a).

*2.5.12. U slučaju zamjene, treba li novi ugovor biti zaključen već u trenutku otkazivanja prvog?*

Ugovor s novim namjeravanim stjecateljem potrebno je zaključiti prije isteka ugovora s prethodnim namjeravanim stjecateljem ili u trenutku njegova isteka. U tom smislu ne bi smio postojati „vremenski razmak” između dvaju razdoblja u kojem bi roba ostala u državi članici dolaska, a da nije obuhvaćena aranžmanom za premještanje dobara. Kada bi to toga došlo, porezni obveznik koji je premjestio robu iz jedne države članice u drugu obavio bi pretpostavljenu isporuku unutar Zajednice u skladu s člankom 17. DPDV-a i pretpostavljeno stjecanje unutar Zajednice u skladu s člankom 21. DPDV-a pa ne bi bila moguća „zamjena” (u smislu pojednostavnjenja premještanja dobara iz članka 17.a stavka 6. DPDV-a).

*2.5.13. Je li moguća djelomična zamjena?*

Djelomična zamjena, u okviru koje namjeravanog stjecatelja zamjenjuje drugi u istoj državi članici u odnosu na dio robe koja postoji na temelju izvornog dogovora o premještanju dobara, zaista je moguća. Moraju se ispuniti isti uvjeti, a za robu na koju se zamjena odnosi ugovor bi u ovom kontekstu trebalo sklopiti prije ili u trenutku isteka prvotnog ugovora.

U slučaju takve djelomične zamjene, u zbirnoj prijavi za razdoblje u kojem je došlo do zamjene potrebno je navesti identifikacijski broj za PDV novog namjeravanog stjecatelja (bez vrijednosti robe) u skladu s člankom 17.a stavkom 6. DPDV-a (u vezi s člankom 17.a stavkom 2. DPDV-a) i člankom 262. stavkom 2. DPDV-a). Pritom se radi o novom upućivanju u zbirnoj prijavi za razdoblje zamjene koje se ne bi trebalo smatrati ispravkom prethodne zbirne prijave u kojoj se navodi prvotni (sada „zamijenjeni”) namjeravani stjecatelj niti bi mu se trebalo pristupati kao ispravku. Ako do zamjene ili djelomične zamjene dođe u istom obračunskom razdoblju u kojem se obavlja prijevoz robe za prvotnoga namjeravanog stjecatelja, u zbirnoj prijavi trebalo bi navesti identifikacijski broj za PDV namjeravanog stjecatelja, a u drugom retku identifikacijske brojeve za PDV namjeravanog stjecatelja i osobe koja ga zamjenjuje, čime se prikazuje prvotni prijevoz i kasnija zamjena (vidjeti i odjeljak 2.5.21.).

Dobavljač mora zabilježiti djelomičnu zamjenu u evidenciju predviđenu u članku 243. stavku 3. prvom podstavku DPDV-a i članku 54.a stavku 1. PUPDV-a. Svoje obveze

evidentiranja morat će ispuniti i novi namjeravani stjecatelj (članak 243. stavak 3. drugi podstavak DPDV-a i članak 54.a stavak 2. PUPDV-a).

2.5.14. Što se podrazumijeva pod „ostalim primjenjivim uvjetima” za zamjenu? Koji bi trenutak trebalo uzeti u obzir?

U članku 17.a stavku 6. DPDV-u utvrđeno je da se isporuka u smislu članka 17. DPDV-a ne smatra obavljenom u trenutku zamjene jednog namjeravanog stjecatelja drugim pod uvjetom da dobavljač zabilježi zamjenu u svojoj evidenciji i da su ispunjeni „svi ostali primjenjivi uvjeti” (u članku 17.a stavku 2. DPDV-a). Drugim riječima, za „zamjenu” se moraju ispuniti isti uvjeti kao za prvotno premještanje dobara.

Pritom se podrazumijeva da bi te uvjete trebalo razumno procijeniti (zbog toga je u pravnom tekstu riječ „primjenjivi”) i to uglavnom u trenutku zamjene, a ne prvotnog prijevoza. Primjerice, „dogovor” iz članka 17.a stavka 2. točke (a) DPDV-a između dobavljača i novog namjeravanog stjecatelja mora postojati u trenutku zamjene, a ne u trenutku prvotnog prijevoza. Nadalje, novi namjeravani stjecatelj mora biti registriran u državi članici u kojoj se nalazi zaliha u trenutku zamjene, ali ne nužno u trenutku prvotnog prijevoza. Isto tako, dobavljač će morati navesti identifikacijski broj za PDV novog namjeravanog stjecatelja u zbirnoj prijavi za razdoblje zamjene, ali ne i u zbirnoj prijavi za razdoblje prvotnog prijevoza. Nadalje je jasno da zamjena nije povezana s „novim prijevozom” robe s obzirom na to da je u ovom slučaju mjerodavan prvotni prijevoz.

Međutim, kako se navodi u odjeljku 2.3.2., razdoblje od 12 mjeseci iz članka 17.a stavka 4. DPDV-a započinje u trenutku prvotnog aranžmana za premještanje dobara te ne započinje ponovo u trenutku bilo koje zamjene. Općenito, roba može biti obuhvaćena aranžmanima za premještanje dobara najviše 12 mjeseci.

2.5.15. Kako postupiti u slučaju višestrukih zamjena?

Do posebne situacije dolazi nakon nekoliko zamjena. Do nje može doći tijekom jednog obračunskog razdoblja za zbirnu prijavu ili više razdoblja. Pitanje načina njihovog prijavljivanja u odgovarajućoj zbirnoj prijavi detaljnije se razmatra u odjeljku 2.5.20.

2.5.16. Kako odrediti razdoblje od 12 mjeseci?

U članku 17.a stavku 4. DPDV-a utvrđen je rok od 12 mjeseci „nakon dolaska robe u državu članicu u koju je otpremljena ili prevezena”. Radi praktične provedbe tog članka potrebno je utvrditi odnosi li se „dolazak” u toj odredbi na trenutak ulaska robe na područje države članice odredišta ili na trenutak njezina dolaska u skladište u kojem će se skladištiti u toj državi članici. Iako nije izričito utvrđeno u zakonodavstvu, čini se da se „dolazak” u smislu članka 17.a stavka 4. DPDV-a odnosi na dolazak robe u skladište u kojem se skladišti u državi članici odredišta. To je u skladu s obvezom navođenja u evidenciji datuma dolaska robe u skladište u skladu s člankom 54.a stavkom 1. točkom (c) i stavkom 2. točkom (c) PUPDV-a. U prilog tomu ide i činjenica da stranke možda ne mogu doznati točan datum ulaska u državu članicu odredišta. Prema tome, kriterij „dolaska u skladište” usklađeniji je s načelom pravne sigurnosti.

Za izračun razdoblja od 12 mjeseci nisu propisana posebna pravila. Zbog toga se primjenjuju opća pravila EU-a o utvrđivanju razdoblja, datuma i rokova (Uredba Vijeća (EEZ, Euratom) br. 1182/71). To znači da razdoblje od 12 mjeseci počinje u prvom satu prvog dana razdoblja i prestaje istekom posljednjeg sata istog datuma kao dan od kojeg je razdoblje počelo teći U tu svrhu „prvi dan razdoblja” je sljedeći dan od dana dolaska robe.

Praktičan primjer: prijevoz robe u okviru aranžmanâ za premještanje dobara počinje u ponedjeljak 6. siječnja 2020. iz države članice A u državu članicu B, a roba dolazi u skladište u državi članici B isti dan. Razdoblje od 12 mjeseci počinje u utorak 7. siječnja 2020. (00:00) i istječe krajem četvrtka 7. siječnja 2021. (24:00).

*2.5.17. Kako odrediti razdoblje od 12 mjeseci u slučaju rasute robe?*

Postavljeno je pitanje o tome koje računovodstvene metode [LIFO (posljednji ulaz – prvi izlaz) ili FIFO (prvi ulaz – prvi izlaz)] treba koristiti pri utvrđivanju razdoblja od 12 mjeseci za „rasutu” robu. U propisima o premještanju dobara za to nije predviđeno nikakvo pravilo. Međutim, u praktičnom smislu, čini se da je FIFO metoda najprikladniji sustav za iskazivanje razdoblja tijekom kojeg se rasuta roba nalazi u okviru aranžmanâ za premještanje dobara.

Razdoblje od 12 mjeseci mora se utvrditi za svakog namjeravanog stjecatelja zasebno. Dok je to u većini slučajeva samo po sebi razumljivo, moguća je posebna situacija u slučaju smještaja rasute robe u, na primjer, jedan fizički spremnik koji se upotrebljava za potrebe dvaju namjeravanih stjecatelja.

Primjer: nafta je u okviru aranžmanâ za premještanje dobara smještena u jedan spremnik za potrebe dvaju različitih namjeravanih stjecatelja pod nazivom A i B u istoj državi članici. Postavlja se pitanje kako izračunati razdoblje od 12 mjeseci.

Datum	Namijenjen o stjecatelju A	Namijenjen o stjecatelju B	Preuzimanje koje obavlja stjecatelj A	Preuzimanje koje obavlja stjecatelj B	Zapremnina spremnika	12 mjeseci
10. 1. 2020.	5000 litara				5000 litara	
15. 3. 2020.		3000 litara			8000 litara	
16. 5. 2020.			3000 litara		5000 litara	
18. 8. 2020.				2000 litara	3000 litara	
11. 1. '21. (24:00)					3000 litara	X za A
16. 3. 2021.					3000 litara	X za B

U odnosu na preostalih 2000 litara (od 3000 litara) namijenjenih stjecatelju A, razdoblje od 12 mjeseci istječe 11. siječnja 2021. (24:00). Od tog trenutka, dobavljač mora biti registriran za potrebe PDV-a u državi članici u kojoj se spremnik nalazi. U odnosu na

drugih preostalih 1000 litara namijenjenih stjecatelju B, razdoblje od 12 mjeseci istječe 16. ožujka 2021. (24:00).

Detaljnije o primjeru i identifikaciji dobavljača vidjeti u odjeljku 2.5.7.

2.5.18. U kojem se obliku evidencija može voditi odnosno u kojem bi se obliku trebala voditi?

U zakonodavstvu o premještanju dobara nije propisano u kojem bi obliku trebalo voditi evidenciju. Zbog toga države članice moraju utvrditi mjerodavne uvjete. Međutim, bilo bi razumno očekivati od država članica da budu fleksibilne i ne nameću prestroga ograničenja, na primjer, samo zasebnu evidenciju u papirnatom obliku, već da prihvaćaju i elektroničku evidenciju.

Nadalje, čini se da bi države članice trebale prihvatiti i različite oblike elektroničke evidencije. Pritom je ključno da relevantni podaci budu dostupni poreznoj upravi kojoj bi trebalo omogućiti lagano dohvaćanje tih podataka iz elektroničkog sustava poreznog obveznika.

Konačno, ne bi trebalo isključiti mogućnost da se jedna evidencija vodi za više skladišta u kojima se skladišti roba namijenjena jednom stjecatelju ili više njih. U takvim bi slučajevima trebalo jasno razlikovati svako skladište i svakog namjeravanog stjecatelja.

2.5.19. Mogu li države članice nametnuti dodatne obveze u odnosu na evidenciju posjedniku skladišta ako je on treća osoba?

Ako posjednik skladišta nije namjeravani stjecatelj, može se smatrati da se, na temelju korisnog tumačenja, člankom 54.a stavkom 2. PUPDV-a zahtijeva da posjednik skladišta vodi evidenciju u kojoj će morati navesti elemente spomenute u točkama (c), (e) i (f) navedene odredbe. Kao takva, ova obveza ne bi trebala biti dodatno opterećenje za posjednika skladišta jer će te podatke morati navesti u evidenciji koju će morati voditi u komercijalne svrhe. Posebne porezne obveze posjednika skladišta u tom pogledu u načelu su moguće na temelju članka 273. DPDV-a („Države članice mogu propisati i druge obveze (...)). U svakom slučaju, dodatne obveze posjednika skladišta koji je treća osoba trebale bi biti razmjerne i opravdane.

2.5.20. Kako se u zbirnoj prijavi prijavljuje premještanje dobara i zamjenu (ili nekoliko zamjena) koji su obavljani u istom obračunskom razdoblju za podnošenje zbirne prijave? (Kako se u zbirnoj prijavi prijavljuje premještanje dobara i vraćanje robe koji su obavljani u istom obračunskom razdoblju za podnošenje zbirne prijave)

U skladu s člankom 262. stavkom 2. DPDV-a, u zbirnoj prijavi moraju se navesti prvotni prijenos robe u okviru aranžmana za premještanje dobara i „svaka izmjena podnesenih informacija” (za detaljnije objašnjenje ovog pojma vidjeti odjeljak 2.5.22). To znači da se u zbirnoj prijavi moraju navesti prijenosi robe u okviru aranžmana za premještanje dobara, zamjene namjeravanog stjecatelja<sup>10</sup> i vraćanje robe. Međutim, potrebno je napomenuti da

---

<sup>10</sup> U posebnom slučaju zamjene, obveza navođenja podatka o zamjeni u zbirnoj prijavi ne proizlazi samo iz članka 262. stavka 2. DPDV-a, već i iz članka 17.a stavka 6. točke (a) DPDV-a, u vezi s člankom 17.a stavkom 2. točkom (d) DPDV-a.

se u slučaju vraćanja robe podatak o vraćanju u zbirnoj prijavi ne treba smatrati materijalnim uvjetom za zadržavanje pojednostavnjenja (vidjeti odjeljak 2.5.6.).

Stoga je u zbirnoj prijavi potrebno navesti identifikacijski broj za PDV svakog namjeravanog stjecatelja za kojeg su u obračunskom razdoblju obavljene prijenosi. Ako je u istom obračunskom razdoblju obavljeno nekoliko prijenosa robe za jednog te istog namjeravanog stjecatelja, njegov identifikacijski broj za PDV prikladno je navesti samo jednom radi jednostavnosti. Međutim, ako je prijevoz namijenjen različitim namjeravanim stjecateljima, u zbirnu se prijavu moraju unijeti svi odgovarajući brojevi.

Kod zamjena se u zbirnoj prijavi mora navesti svaki identifikacijski broj za PDV novog namjeravanog stjecatelja, čak i slučaju nekoliko uzastopnih zamjena u istom obračunskom razdoblju. To proizlazi iz članka 17.a stavka 6. DPDV-a, u vezi s člankom 17.a stavkom 2. točkom (d) DPDV-a. Kako bi se svaka uzastopna zamjena smatrala takvom, u zbirnoj prijavi za razdoblje u kojem su uzastopne zamjene obavljene mora se navesti identifikacijski broj za PDV svakog novog namjeravanog stjecatelja. Potrebno je navesti oba identifikacijska broja za PDV, broj prethodnog namjeravanog stjecatelja i broj novog namjeravanog stjecatelja.

U odnosu na vraćanje robe, u zbirnu prijavu potrebno je uvrstiti identifikacijski broj za PDV svakog kupca kojem je roba koja se vraća bila namijenjena, zajedno s oznakom (vidjeti primjer u odjeljku 2.5.21.). U ovom slučaju relevantan je identifikacijski broj za PDV kupca kojem je roba bila namijenjena u trenutku kada je započelo njezino vraćanje (na primjer, posljednji namjeravani stjecatelj u slučaju zamjene/zamjena). U slučaju višestrukog vraćanja, svaki put kada se radi o dijelovima robe za istog namjeravanog stjecatelja u istom razdoblju, u zbirnoj prijavi dovoljno je jednom navesti identifikacijski broj za PDV namjeravanog stjecatelja zajedno s oznakom.

Praktičan primjer:

Gospodarski subjekt A s poslovnim nastanom u državi članici 1, koji podnosi mjesečne zbirne prijave za isporuke unutar Zajednice, obavlja sljedeće transakcije (navedene pod točkama u nastavku).

Siječanj

- Subjekt A šalje iz države članice 1 20 000 jedinica robe subjektu B u državi članici 2 u okviru aranžmanâ za premještanje dobara.
- Subjekt A odlučuje da će 5000 jedinica u okviru aranžmanâ za premještanje dobara sa subjektom B biti premješteno u okviru aranžmana sa subjektom C u državi članici 2.
- 5000 jedinica u okviru aranžmanâ za premještanje dobara sa subjektom B vraćaju se subjektu A u državi članici 1.

Subjekt A bi u zbirnu prijavu koja se podnosi u državi članici 1 za siječanj trebao uvrstiti sljedeće:

- Identifikacijski broj za PDV subjekta B u državi članici 2 bez ikakvih iznosa.
- Identifikacijske brojeve za PDV subjekata B i C u državi članici 2 bez ikakvih iznosa. Time će se naznačiti: i. da je došlo do zamjene; ii. da je subjekt C novi namjeravani stjecatelj; iii. da je subjekt C zamijenio subjekt B u odnosu na robu koja je predmet zamjene.

- Identifikacijski broj za PDV subjekta B u državi članici 2 bez iznosa, ali s oznakom kojom se označava vraćanje robe.

Za djelomičnu zamjenu vidjeti i odjeljak 2.5.13.

#### *2.5.21. Univerzalni praktični primjer zbirne prijave*

Subjekt A s poslovnim nastanom u državi članici 1, koji podnosi mjesečne zbirne prijave za isporuke unutar Zajednice, obavlja transakcije navedene u nastavku. Za ove će se primjere smatrati da obveza obračuna PDV-a (regulirana u članku 67. DPDV-a u odnosu na isporuke robe unutar Zajednice) uvijek nastupa u istom mjesecu u kojem kupac preuzme vlasništvo nad robom u okviru aranžmanâ za premještanje dobara.

#### **Siječanj**

- 1) Subjekt A šalje iz države članice 1 10 000 jedinica robe subjektu B u državi članici 2 u okviru aranžmanâ za premještanje dobara.
- 2) Subjekt A šalje iz države članice 1 5000 jedinica robe subjektu C u državi članici 2 u okviru aranžmanâ za premještanje dobara.
- 3) Subjekt A šalje iz države članice 1 dodatnih 10 000 jedinica robe subjektu B u državi članici 2 u okviru aranžmanâ za premještanje dobara.
- 4) Subjekt A odlučuje da će 5000 jedinica premještenih u okviru aranžmanâ za premještanje dobara sa subjektom B premjestiti u okviru aranžmanâ sa subjektom C u državi članici 2.
- 5) 5000 jedinica u okviru aranžmanâ za premještanje dobara sa subjektom B vraćaju se subjektu A u državi članici 1.
- 6) Subjekt B preuzima vlasništvo nad 5000 jedinica. Plaćena naknada: 100 000 EUR.
- 7) 2000 jedinica u okviru aranžmanâ za premještanje dobara sa subjektom C prodano je subjektu D u državi članici 2. Plaćena naknada: 40 000 EUR.

#### **Veljača**

- 8) Subjekt A šalje iz države članice 1 10 000 jedinica robe subjektu B u državi članici 2 u okviru aranžmanâ za premještanje dobara.
- 9) Subjekt A šalje iz države članice 1 10 000 jedinica robe subjektu C u državi članici 2 u okviru aranžmanâ za premještanje dobara.
- 10) Subjekt A šalje 2000 jedinica koje su u državi članici 2 već bile obuhvaćene aranžmanima za premještanje dobara sa subjektom B subjektu E u državi članici 3 kako bi se ondje premjestile u okviru aranžmanâ za premještanje dobara.
- 11) Subjekt A šalje iz države članice 1 2000 jedinica robe subjektu D u državi članici 2 u okviru aranžmanâ za premještanje dobara.
- 12) Sve jedinice poslane subjektu D vraćaju se subjektu A u državi članici 1.
- 13) Subjekt A šalje iz države članice 1 5000 jedinica subjektu F u državi članici 2 u okviru aranžmanâ za premještanje dobara.

- 14) Subjekt B preuzima vlasništvo nad 8000 jedinica. Plaćena naknada: 160 000 EUR.
- 15) Subjekt C preuzima vlasništvo nad 6000 jedinica. Plaćena naknada: 120 000 EUR.
- 16) Subjekt A vraća u državu članicu 1 2000 jedinica robe koje su prethodno poslane u okviru aranžmanâ za premještanje dobara subjektu F.
- 17) 1000 jedinica subjekta F premješteno je u okviru aranžmanâ za premještanje dobara sa subjektom H u državi članici 2.
- 18) Subjekt F preuzima vlasništvo nad ostalih 2000 jedinica. Plaćena naknada: 40 000 EUR.
- 19) Subjekt A izravno prodaje subjektu G 5000 jedinica koje je u okviru aranžmanâ za premještanje dobara preuzeo subjekt C u državi članici 3. Plaćena naknada: 100 000 EUR.
- 20) Subjekt A odlučuje da će 2000 jedinica u okviru aranžmanâ za premještanje dobara sa subjektom B biti premješteno u okviru aranžmanâ sa subjektom C u državi članici 2. Kasnije tijekom veljače tih istih 2000 jedinica premješteno je u okviru aranžmanâ za premještanje dobara sa subjektom H u državi članici 2.
- 21) Sljedećih 2000 jedinica premještenih u okviru aranžmanâ za premještanje dobara sa subjektom B u državi članici 2 premješteno je u okviru aranžmanâ sa subjektom H u državi članici MS 2.

### **Informacije koje subjekt A treba uvrstiti u zbirne prijave**

#### **Siječani**

Subjekt A bi u zbirnu prijavu koja se podnosi u državi članici 1 za siječanj trebao uvrstiti sljedeće informacije:

- Identifikacijski broj za PDV subjekta B u državi članici 2 bez ikakvih iznosa (taj se broj unosi samo jednom i obuhvaćat će transakcije 1 i 3).
- Identifikacijski broj za PDV subjekta C u državi članici 2 bez ikakvih iznosa (transakcija 2).
- Identifikacijske brojeve za PDV subjekata B i C u državi članici 2 u istom retku (transakcija 4).
- Identifikacijski broj za PDV subjekta B u državi članici 2 s oznakom za vraćanje robe, bez iznosâ (transakcija 5).
- Identifikacijski broj za PDV subjekta B i iznos od 100 000 EUR (transakcija 6).
- Identifikacijski broj za PDV subjekta A u državi članici 2 s oporezivim iznosom utvrđenim za pretpostavljenu isporuku unutar Zajednice u skladu s člankom 76. DPDV-a (transakcija 7). Identifikacijski broj za PDV subjekta D ne mora se uvrstiti za tu transakciju koja se smatra domaćom isporukom subjekta A subjektu D u državi članici 2.

#### **Veljača**

Subjekt A bi u zbirnu prijavu koja se podnosi u državi članici 1 za veljaču trebao uvrstiti sljedeće informacije:

- Identifikacijski broj za PDV subjekta B u državi članici 2 bez ikakvih iznosa (transakcija 8).
- Identifikacijski broj za PDV subjekta C u državi članici 2 bez ikakvih iznosa (transakcija 9).
- Identifikacijski broj za PDV subjekta A u državi članici 2 s oporezivim iznosom utvrđenim za pretpostavljenu isporuku unutar Zajednice u skladu s člankom 76. DPDV-a (transakcija 10). Dodatno, subjekt A će za ovu transakciju morati podnijeti zbirnu prijavu u državi članici 2 u kojoj se navodi identifikacijski broj za PDV subjekta E u državi članici 3 bez ikakvih iznosa.
- Identifikacijski broj za PDV subjekta D u državi članici 2 bez ikakvih iznosa (transakcija 11).
- Identifikacijski broj za PDV subjekta D u državi članici 2 s oznakom za vraćanje robe, bez iznosâ (transakcija 12).
- Identifikacijski broj za PDV subjekta F u državi članici 2, bez iznosâ (transakcija 13).
- Identifikacijski broj za PDV subjekta B i iznos od 160 000 EUR (transakcija 14).
- Identifikacijski broj za PDV subjekta C i iznos od 120 000 EUR (transakcija 15).
- Identifikacijski broj za PDV subjekta F u državi članici 2 s oznakom za vraćanje robe, bez iznosâ (transakcija 16).
- Identifikacijske brojeve za PDV subjekata F i H u državi članici 2 bez iznosâ u istom retku (transakcija 17).
- Identifikacijski broj za PDV subjekta F i iznos od 40 000 EUR (transakcija 18).
- Identifikacijski broj za PDV subjekta A u državi članici 2 s oporezivim iznosom utvrđenim za pretpostavljenu isporuku unutar Zajednice u skladu s člankom 76. DPDV-a (transakcija 19). Ovu bi transakciju u zbirnoj prijavi trebalo spojiti u jednom retku s transakcijom 10. Zbog toga bi postojao samo jedan redak u kojem se identifikacijski broj za PDV subjekta A u državi članici 2 navodi za cijeli oporezivi iznos utvrđen za obje pretpostavljene isporuke unutar Zajednice u skladu s člankom 76. DPDV-a (transakcije 10 i 19). Dodatno, subjekt A će za ovu transakciju (transakcija 19) morati podnijeti zbirnu prijavu u državi članici 2 u kojoj se navodi identifikacijski broj za PDV subjekta G i iznos od 100 000 EUR.
- Identifikacijski brojevi za PDV subjekata B i C u državi članici 2 u istom retku i identifikacijski brojevi za PDV subjekata C i H u državi članici 2 u drugom retku, bez iznosâ (transakcija 20).
- Identifikacijski brojevi za PDV subjekata B i H u državi članici 2 u istom retku, bez iznosâ (transakcija 21).

#### 2.5.22. Što znači „izmjena podnesenih informacija” u članku 262. stavku 2. DPDV-a?

Općenito, u skladu s člankom 17.a stavkom 2. točkom (d) i člankom 262. stavkom 2. DPDV-a, kada se roba šalje u okviru aranžmanâ za premještanje dobara iz jedne države članice u drugu, porezni obveznik koji robu otprema ili prevozi (sam ili

preko treće osobe za njegov račun) mora navesti u svojoj zbirnoj prijavi identitet poreznog obveznika kojem je roba namijenjena<sup>11</sup> (namjeravani stjecatelj) i njegov identifikacijski broj za PDV koji mu je dodijelila država članica u koju se roba otprema ili prevozi (bez vrijednosti robe). Navedeno je propisano zakonodavstvom u odnosu na svaki prijenos (prijevoz robe) koji dobavljač obavi za namjeravanog stjecatelja.

Prethodno navedeno upućivanje u zbirnoj prijavi pruža sljedeće informacije državama članicama koje sudjeluju u ovom procesu:

- (i) činjenicu da je porezni obveznik koji podnosi zbirnu prijavu (ili treća osoba za njegov račun) obavio prijenos (prijevoz) robe koja mu pripada iz jedne države članice u drugu i da je zbog toga roba fizički prisutna na području potonje države članice
- (ii) činjenicu da je ta roba uskladištena u državi članici dolaska i da je na raspolaganju poreznom obvezniku čiji je identifikacijski broj za PDV naveden u zbirnoj prijavi i koji će najvjerojatnije postati njezinim stjecateljem
- (iii) činjenicu da se u zbirnoj prijavi ne navodi vrijednost čime se ukazuje na to da je roba poslana u okviru aranžmanâ za premještanje dobara i stoga nije „uobičajena” isporuka unutar Zajednice.

Osim informacija koje se u zbirnoj prijavi moraju navesti za „uobičajene” situacije premještanja dobara, od dobavljača se zahtijeva i da u zbirnoj prijavi navede informacije o „*svakoj izmjeni podnesenih informacija*” (članak 262. stavak 2. DPDV-a).

U pravnom se tekstu, nadalje, ne propisuje što taj uvjet obuhvaća. Teoretski i strogo gledano, brojne situacije koje bi se mogle dogoditi nakon slanja robe u drugu državu članicu u okviru aranžmanâ za premještanje dobara mogle bi se smatrati takvom izmjenom s obzirom na to da prvobitno podnesene informacije (koje obuhvaćaju tri prethodno navedena elementa) više ne bi bile točne.

Pregled ovakvih situacija:

- Slučajevi kada je namjeravani stjecatelj preuzeo robu, zamjena namjeravanog stjecatelja, roba prodana na domaćem tržištu kupcu koji nije namjeravani stjecatelj. U svim tim slučajevima može se smatrati da je došlo do „izmjene podnesenih informacija” s obzirom na to da roba više nije na raspolaganju poreznom obvezniku čiji je identifikacijski broj za PDV prvobitno naveden u zbirnoj prijavi niti je vjerojatno da će je on steći (vidjeti prethodnu točku ii.)<sup>12</sup>.
- Slučajevi robe vraćene dobavljaču, robe prodane klijentu u drugoj državi članici, robe izvezene izvan EU-a te izgubljene ili uništene robe. U tim se slučajevima može smatrati da je došlo do „izmjene podnesenih informacija” s obzirom na to da roba više nije fizički prisutna na području države članice u koju je izvorno otpremljena ili prevezena (vidjeti prethodnu točku i.). Nadalje, roba ni u tim slučajevima više nije na

---

<sup>11</sup> Vidjeti odjeljak 2.5.23.

<sup>12</sup> U konkretnom slučaju, namjeravani stjecatelj već je stekao robu koju je preuzeo i ona stoga više nije u okviru aranžmanâ za premještanje dobara.

raspolaganju poreznom obvezniku čiji je identifikacijski broj za PDV prvobitno naveden u zbirnoj prijavi niti je vjerojatno da će je on steći (vidjeti prethodnu točku ii.).

Na većinu prethodno spomenutih situacija prestaje se primjenjivati pojednostavnjenje aranžmanâ za premještanje dobara (članak 17.a stavak 7. DPDV-a), a umjesto njega obavlja se isporuka (u slučaju robe koju preuzima namjeravani stjecatelj) ili prijevoz (u smislu članka 17. DPDV-a). Obje situacije predstavljaju isporuku unutar Zajednice koju obavlja dobavljač u prvoj državi članici i stjecanje unutar Zajednice u državi članici u kojoj se zaliha prvotno nalazila. Ta se isporuka mora navesti u dobavljačevoj zbirnoj prijavi (na temelju članka 262. stavka 1. točke (a) DPDV-a) čime se osigurava praćenje robe.

Kao posljedica toga, kada bi subjekti te situacije smatrali „izmjenom podnesenih informacija” to bi im izazvalo preklapanja, zbrku i opterećenje jer bi ponovo dovelo do drugog navođenja u zbirnoj prijavi (na temelju članka 262. stavka 2. DPDV-a).

Međutim, prethodno su navedene dvije situacije u kojima se i dalje primjenjuje pojednostavnjenje aranžmanâ za premještanje dobara (ako su ispunjeni određeni uvjeti) i koje stoga ne dovode do novog navođenja u zbirnoj prijavi na temelju članka 262. stavka 1. točke (a) DPDV-a: *zamjena namjeravanog stjecatelja i vraćanje robe*.

Stoga se čini da bi „izmjenom podnesenih informacija” iz članka 262. stavka 2. DPDV-a trebalo ograničiti na te dvije situacije s obzirom na to da je novo navođenje u zbirnoj prijavi važno za osiguranje fizičkog praćenja robe i pravilne identifikacije poreznog obveznika ovlaštenog za preuzimanje robe sa zalihe. Pravno gledano, ovo tumačenje u skladu je s člankom 17.a stavkom 2. točkom (d) DPDV-a kojom se propisuje da je navođenje u zbirnoj prijavi uvjet za pojednostavnjenje aranžmanâ za premještanja dobara. Nadalje, ovo tumačenje u skladu je s ciljem pravila i manje će opteretiti subjekte od onoga koje proizlazi iz strogog tumačenja.

#### 2.5.23. Što se podrazumijeva pod „identitetom” namjeravanog stjecatelja iz članka 17.a stavka 2. točke (d) DPDV-a?

Jedan od uvjeta iz članka 17.a stavka 2. točke (d) DPDV-a za primjenu pojednostavnjenja aranžmanâ za premještanje dobara jest obveza dobavljača da u zbirnu prijavu uvrsti identitet namjeravanog stjecatelja i njegov identifikacijski broj za PDV koji mu je dodijelila država članica u koju se roba šalje ili prevozi.

U praksi, u zbirnoj prijavi može se navesti samo identifikacijski broj za PDV namjeravanog stjecatelja. Stoga se postavlja pitanje kako ispuniti zahtjev iz članka 17.a stavka 2. točke (d) DPDV-a i pritom u zbirnoj prijavi navesti identitet namjeravanog stjecatelja.

Identifikacija poreznog obveznika pomoću individualnog identifikacijskog broja za PDV u praksi znači da se broj dodjeljuje jednom konkretnom poreznom obvezniku. Države članice obvezne su u elektroničkom sustavu pohraniti podatke o identitetu, djelatnosti, pravnom obliku i adresi osobe kojoj je dodijeljen identifikacijski broj za PDV (članak 17. stavak 1. točka (b) Uredbe Vijeća (EU) br. 904/2010 od 7. listopada 2010. o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevare u području poreza na dodanu vrijednost).

Drugim riječima, identitet poreznog obveznika i njegov identifikacijski broj za PDV usko su povezani u sustavu (i u pravilu neodvojivi).

Zbog toga bi se zahtjev za navođenje identiteta namjeravanog stjecatelja trebao smatrati ispunjenim ako je u zbirnoj prijavi naveden njegov identifikacijski broj za PDV. To je potvrđeno u tekstu članka 262. stavka 2. DPDV-a u kojem se upućuje samo na identifikacijski broj za PDV namjeravanog stjecatelja bez upućivanja na njegov identitet.

2.5.24. Jesu li predviđene prijelazne mjere za prijevoz koji počinje prije, a završava nakon stupanja na snagu pojednostavnjenja aranžmanâ za premještanje dobara?

Zakonskim odredbama nisu predviđene prijelazne mjere za prijevoz robe koji bi počeo prije 1. siječnja 2020. i završio nakon tog datuma (kad pojednostavnjenje aranžmanâ za premještanje dobara stupa na snagu). Međutim, u takvim situacijama nužno je osigurati jedinstven pristup. U tom smislu, s obzirom da pravila pojednostavnjenja aranžmanâ za premještanje dobara i u njima sadržana definicija tih aranžmanâ uzimaju u obzir činjenicu da se „roba otprema ili prevozi... u drugu državu članicu” (članak 17.a stavak 2. točka (a) DPDV-a), čini se da bi trebalo primijeniti sljedeća pravila:

- ako prijevoz započne prije 1. siječnja 2020., pojednostavnjenje aranžmanâ za premještanje dobara uvedeno člankom 17.a DPDV-a ne može se primijeniti čak ni ako roba stigne u državu članicu odredišta nakon tog datuma
- ako prijevoz započne 1. siječnja 2020. ili nakon tog datuma, primjenjuju se nova pravila pojednostavnjenja aranžmanâ za premještanje dobara. Ako se primjenjuje pojednostavnjenje, u skladu s time potrebno je ispuniti zbirnu prijavu za obračunsko razdoblje koje obuhvaća datum početka prijevoza.

2.5.25. Može li dobavljač koji nema poslovni nastan u EU-u primjenjivati pojednostavnjenje premještanja dobara? Primjenjuje li se na uvoz robe koja naknadno postaje predmetom aranžmanâ za premještanje dobara „izuzeće CP42”?

U svrhu pojednostavnjenja aranžmanâ za premještanje dobara, dobavljač ne može imati sjedište svojeg poslovanja ni stalni poslovni nastan u državi članici u koju se roba prevozi ili otprema. Osim tog uvjeta ne postoji ni jedan drugi uvjet povezan s poslovnim nastanom dobavljača te on može biti identificiran za potrebe PDV-a u drugoj državi članici na temelju poslovnog nastana ili na neki drugi način.

Moglo bi se postaviti pitanje o tome bi li se izuzeće utvrđeno u članku 143. stavku 1. točki(d) i stavku 2. DPDV-a (takozvano „izuzeće CP42” pri uvozu) moglo primijeniti u slučaju da nakon uvoza slijedi prijevoz u okviru aranžmanâ za premještanje dobara. Odgovor glasi da se izuzeće CP42 ne može primijeniti jer u trenutku uvoza još uvijek postoji neizvjesnost u pogledu bilo koje isporuke bilo kojem stjecatelju. Stoga bi to mogla biti situacija u kojoj bi porezni obveznik koji premješta robu radije izbjegao primjenu pojednostavnjenja aranžmanâ za premještanje dobara kako ne bi izgubio pravo na izuzeće pri uvozu (na temelju članka 143. stavka 1. točke (d) DPDV-a).

2.5.26. Identitet namjeravanog stjecatelja – na koji način dobavljač mora biti upoznat s njegovim identitetom? Je li dovoljan ugovor o kupoprodaji?

O tome u Direktivi o PDV-u ne postoje posebna pravila, no ugovor između dobavljača i namjeravanog stjecatelja kao osnova transakcije za premještanje dobara trebao bi biti dovoljan u tom pogledu. Osim identiteta namjeravanog stjecatelja, dobavljač mora znati i njegov identifikacijski broj za PDV koji mu je dodijelila država članica u koju se roba

prevozi. U svojoj zbirnoj prijavi podnesenoj za razdoblje u kojem se roba prevozi, dobavljač mora navesti identifikacijski broj za PDV namjeravanog stjecatelja.

2.5.27. Što znači pojam „dogovor” iz članka 17.a stavka 2. točke (a) DPDV-a? Znači li to uvijek kupoprodajni ugovor?

U Direktivi o PDV-u nije utvrđena niti propisana vrsta dogovora koji mora postojati između dobavljača i namjeravanog stjecatelja. Međutim, razumno je pretpostaviti da je u slučaju postojanja ugovora između dviju stranaka prema kojemu je namjeravani stjecatelj ovlašten preuzeti određenu vrstu robe iz zaliha uz plaćanje određene cijene (stekavši time vlasništvo nad tom robom) ispunjen uvjet iz članka 17.a stavka 2. točke (a) DPDV-a koji se odnosi na „postojeći dogovor između obaju poreznih obveznika.”

2.5.28. Jesu li ispunjeni uvjeti za aranžmane za premještanje dobara ako robu koja se isporučuje namjeravanom stjecatelju prvo treba razvrstati treća osoba u skladištu?

O tom pitanju ništa nije propisano u Direktivi o PDV-u; stoga nije isključeno da se uvjeti za pojednostavnjenje aranžmanâ za premještanje dobara u ovom slučaju mogu ispuniti.

2.5.29. Što se se može smatrati skladištem za potrebe pojednostavnjenja aranžmanâ za premještanje dobara, a što ne?

Čini se razumnim pretpostaviti da će aranžmani za premještanje dobara u pravilu obuhvatiti skladište u državi članici dolaska u kojem se roba nalazi i iz kojega je namjeravani stjecatelj može preuzeti. U članku 54.a stavku 1. točki (c) PUPDV-a dobavljaču se izričito nameće obveza navođenja adrese skladišta i datuma dolaska robe u to skladište. Slično upućivanje nalazi se u članku 54.a stavku 2. točki (c) PUPDV-a, a odnosi se na evidenciju namjeravanog stjecatelja.

Nasuprot tome, postojanje skladišta se u članku 17.a stavku 2. DPDV-a ne spominje kao uvjet za primjenu pojednostavnjenja aranžmanâ za premještanje dobara. Zbog toga se može postaviti pitanje o tome je li skladište, u svojem uobičajenom značenju „mjesto za skladištenje robe” zaista potrebno odnosno postoje li u tom pogledu druge mogućnosti (npr., roba se drži u kamionu koji prevozi robu od jednog namjeravanog stjecatelja do drugog, ili čak u torbi za spise ako u okviru aranžmanâ za premještanje dobara robu čine vrlo mali predmeti).

Prema stajalištu službi Komisije, vjerojatno je da je u tim slučajevima riječ o „izravnoj” isporuci od dobavljača stjecatelju. Zbog toga bi u cilju primjene pojednostavnjenja iz članka 17.a DPDV-a stranke u tim slučajevima morale moći dokazati, na način koji zadovoljava porezna tijela, da posebna situacija (npr. premještanje dobara kamionom) zaista jest aranžman za premještanje dobara u smislu članka 17.a stavka 2. DPDV-a. To znači, među ostalim, da moraju dokazati da je dobavljač i dalje vlasnik robe te da postoji dogovor između dobavljača i namjeravanog stjecatelja prema kojem je potonji ovlašten preuzeti robu u kasnijoj fazi. Nadalje, u tim bi slučajevima bilo potrebno da se u evidencijama dobavljača i namjeravanog stjecatelja kontinuirano (u stvarnom vremenu) vidi gdje se roba nalazi u određenom trenutku kako bi se poreznim tijelima omogućilo propisno obavljanje kontrole.

2.5.30. Može li treća osoba (poput voditelja skladišta) voditi evidenciju/evidencije za račun dobavljača i/ili namjeravanog stjecatelja?

Treća osoba mogla bi voditi evidenciju, no za ispunjenje te obveze i dalje su odgovorni odgovarajući porezni obveznici, u ovom slučaju dobavljač i namjeravani stjecatelj (osim u slučaju namjeravanog stjecatelja u odnosu na elemente navedene u članku 54.a stavku 2., točkama (c), (e) i (f) PUPDV-a, ako su ispunjeni uvjeti predviđeni u članku 54.a stavku 2. drugom podstavku PUPDV-a).

2.5.31. U slučaju da prijevoz započne u mjesecu 1, a završi u mjesecu 2, koje je razdoblje mjerodavno za potrebe zbirne prijave?

Slično onome što je navedeno u odjeljku 2.5.24., u odnosu na prijelazne mjere, mjerodavan datum u ovom je slučaju datum početka prijevoza. Zbog toga će dobavljač morati navesti identifikacijski broj za PDV namjeravanog stjecatelja u zbirnoj prijavi za mjesec 1.

### 3. LANČANE TRANSAKCIJE

#### 3.1. Relevantna odredba

Članak 36.a DPDV-a.

#### 3.2. Kontekst

Lančane transakcije u smislu članka 36.a DPDV-a odnose se na uzastopne isporuke iste robe (što znači da postoje dvije uzastopne isporuke ili više njih) pri čemu je isporučena roba predmet jedinstvenog prijevoza unutar Zajednice između dviju država članica.

Sud Europske unije (Sud) dosljedno je presuđivao da se u takvim situacijama prijevoz robe unutar Zajednice može pripisati samo jednoj od isporuka u lancu, za koju treba omogućiti pogodnosti izuzeća iz članka 138. DPDV-a za isporuke unutar Zajednice<sup>13</sup>.

Međutim, u tekstu Direktive o PDV-u prije 1. siječnja 2020. nije bilo predviđeno nikakvo konkretno pravilo za pripisivanje prijevoza robe unutar Zajednice. Sudska praksa Suda EU-a pružala je određene smjernice, no opća ocjena svih specifičnih okolnosti morala se obaviti za svaki slučaj posebno.

Zbog toga se na ovakve situacije nije moglo primijeniti opće pravilo, dok se ocjena načina pripisivanja isporuke robe unutar Zajednice konkretnoj transakciji u lancu morala obaviti za svaki slučaj pojedinačno. Ta bi situacija mogla imati za posljedicu različite pristupe država članica, kao i dvostruko oporezivanje, odnosno neoporezivanje, čime bi se gospodarskim subjektima uskratila pravna sigurnost.

Nova odredba iz članka 36.a DPDV-a bavi se ovim pitanjem utvrđujući pravila kako bi se prijevoz robe unutar Zajednice pripisao konkretnoj isporuci u lancu transakcija.

#### 3.3. Koja je svrha odredbe?

Direktivom Vijeća (EU) 2018/1910 u Direktivu o PDV-u uveden je novi članak 36.a. U tom se članku razmatra pitanje kojoj isporuci pripisati prijevoz ili otpremu robe unutar Zajednice u slučaju lančane transakcije, to jest pitanje koja se isporuka smatra isporukom unutar Zajednice.

Za primjenu članka 36.a DPDV-a, moraju se ispuniti sljedeći uvjeti:

- Roba se mora isporučivati uzastopno. Zbog toga je nužno da se u lančanu transakciju uključe barem tri osobe.
- Roba se mora otpremiti ili prevesti iz jedne države članice u drugu. Zbog toga odredbom nisu obuhvaćene lančane transakcije koje obuhvaćaju uvoz i izvoz, kao ni one koje obuhvaćaju samo isporuke unutar područja države članice.
- Roba se mora prevoziti ili otpremiti izravno od prvog dobavljača do posljednjeg kupca u lancu.

Ako su ti uvjeti ispunjeni, u članku 36.a stavku 1. DPDV-a utvrđuje se opće pravilo: otprema ili prijevoz robe pripisuju se posredničkom subjektu.

---

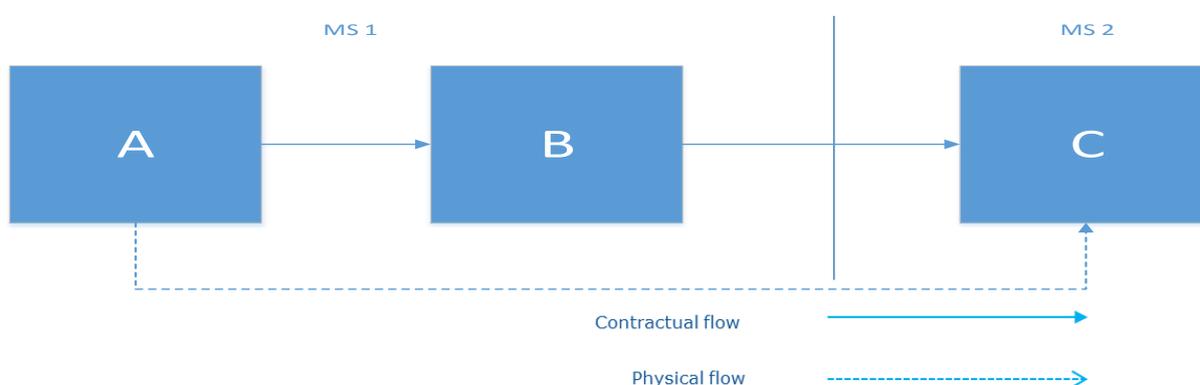
<sup>13</sup> To je Sud prvi put odlučio u svojoj presudi od 6. travnja 2006. u predmetu C-245/04, *Emag Handel Eder*.

Međutim, u članku 36.a stavku 2. DPDV-a predviđena je mogućnost odstupanja od općeg pravila. To će biti slučaj kada posrednički subjekt obavijesti svojeg dobavljača o svojem identifikacijskom broju za PDV koji mu je izdala država članica iz koje se roba otprema ili prevozi. U tom se slučaju otprema ili prijevoz robe pripisuju isporuci koju je obavio posrednički subjekt.

Posrednički subjekt definiran je u članku 36.a stavku 3. DPDV-a. Taj dobavljač nije prvi dobavljač u lancu, a robu otprema ili prevozi sâm odnosno to obavlja treća osoba za njegov račun. Kako bi dokazao svoj status posredničkog subjekta, on će morati voditi evidenciju o tome da je robu prevezao za svoj račun odnosno organizirao prijevoz robe s trećom osobom koja djeluje za njegov račun.

#### 3.4. Različiti scenariji – primjeri

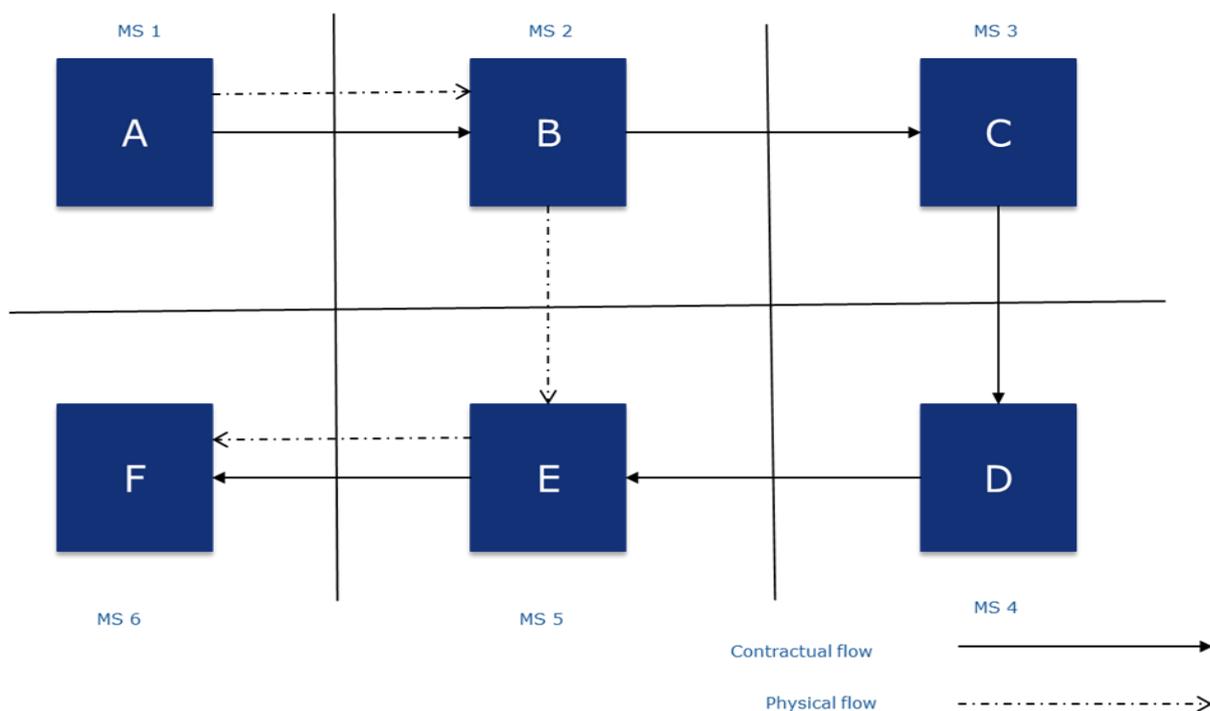
##### 3.4.1. Primjer 1 – jednostavna lančana transakcija



Riječ je o uzastopnim isporukama robe subjekta A subjektu B i subjekta B subjektu C, pri čemu se roba prevozi samo jednom, od subjekta A u državi članici 1 do subjekta C u državi članici 2. U tom slučaju problem predstavlja utvrđivanje činjenice treba li prijevoz unutar Zajednice pripisati isporuci subjekta A subjektu B ili isporuci subjekta B subjektu C.

Međutim, postoje složeniji slučajevi koji mogu obuhvaćati i nekoliko prijevoza robe unutar EU-a. U takvim je situacijama važno analizirati koje su transakcije obuhvaćene odnosno koje nisu obuhvaćene područjem primjene mjere uvedene člankom 36.a stavkom 1. DPDV-a pa ih stoga treba razmatrati zasebno. Zbog toga prvo treba odrediti granice lančane transakcije.

### 3.4.2. Primjer 2 – složena situacija koja uključuje različite prijevoze



U ovom primjeru postoje tri različita prijevoza: od subjekta A do subjekta B, od subjekta B do subjekta E i od subjekta E do subjekta F. Pretpostavlja se da ne samo da se prijevoz odvija uzastopno, već i da postoji očit prekid između njih, zbog čega ih se ne može smatrati jedinstvenim prijevozom. U tom slučaju isporuka subjekta A subjektu B i isporuka subjekta E subjektu F ne ulaze u područje primjene mjere za lančane transakcije s obzirom na to da ne ispunjavaju uvjete iz članka 36.a stavka 1. DPDV-a, osobito u pogledu izravnog prijevoza od prvog dobavljača do zadnjeg kupca u lancu koji obuhvaća uzastopne isporuke iste robe. Stoga su isporuke između subjekta A i subjekta B te između subjekta E i subjekta F „uobičajene” isporuke unutar Zajednice.

S druge strane, transakcije među subjektima B, C, D i E dio su lančane transakcije: Roba se isporučuje uzastopno među tim četirima stranama, otprema se ili prevozi iz jedne države članice (države članice 2) u drugu (državu članicu 5) i prevozi se izravno od prvog dobavljača (B) do zadnjeg kupca (E) u lancu.

Stoga je potrebno uzeti u obzir te tri transakcije među ovim četirima stranama kako bi se prijevoz pripisao samo jednoj od njih.

### 3.5. Pripis prijevoza jednoj od isporuka u lancu – objašnjenja za primjere 1 i 2

Člankom 36.a stavkom 1. DPDV-a utvrđuje se opće pravilo. Prijevoz se pripisuje **samo** isporuci „**posredničkom subjektu**”.

Iz tog se pravila može izvući prvi zaključak, a to je da se prijevoz ili otprema mogu pripisati samo jednoj isporuci. Stoga će ostale isporuke u lancu biti u skladu s pravilima o isporukama robe bez prijevoza te će se smatrati domaćim isporukama u državi članici otpreme robe ili u državi članici dolaska robe.

Drugi zaključak koji se može izvesti iz pravila jest taj da je za potrebe pripisivanja prijevoza ili otpreme robe jednoj isporuci potrebno utvrditi „posrednički subjekt” u skladu s definicijom iz prethodnog odjeljka 3.3.

Treba napomenuti da je područje primjene pravila iz članka 36.a DPDV-a ograničeno na pojašnjavanje toga kojoj se transakciji u lancu prijevoz pripisuje. Ta pravila nemaju nikakav utjecaj na porezne obveze koje se utvrđuju u skladu s općim pravilima.

### *3.5.1. Pripis prijevoza u primjeru 1*

U tom ćemo slučaju smatrati da je posrednički subjekt B. To znači da subjekt B otprema ili prevozi robu iz države članice 1 u državu članicu 2 (za svoj račun, a ne za račun druge osobe u lancu) ili da to za njegov račun obavlja treća osoba.

Opće je pravilo iz članka 36.a stavka 1. DPDV-a da se otprema ili prijevoz robe pripisuje samo isporuci posredničkom subjektu. Stoga će isporuka robe unutar Zajednice biti isporuka subjekta A subjektu B. U tom će slučaju subjekt B morati dostaviti subjektu A identifikacijski broj za PDV koji mu je izdala država članica koja nije država članica 1 kako bi se za isporuku koju obavlja subjekt A omogućila pogodnost izuzeća iz članka 138. DPDV-a. Subjekt B steći će robu unutar Zajednice u državi članici 2. Isporuka subjekta B subjektu C bit će domaća isporuka u državi članici 2 i subjekt B će za plaćanje PDV-a naplaćenog na takvu isporuku biti odgovoran u državi članici 2<sup>14</sup>. Subjekt B trebat će se registrirati u državi članici 2 i podnijeti prijavu PDV-a u toj državi članici.

Međutim, kao što je vidljivo u primjeru 1, subjekt B ima poslovni nastan u državi članici 1. Vjerojatno je da mu je država članica 1 izdala identifikacijski broj za PDV, a ako je to slučaj, može odlučiti da subjektu A dostavi taj identifikacijski broj umjesto identifikacijskog broja za PDV koji mu je izdala država članica koja nije država članica 1. U tom slučaju, umjesto općeg pravila iz članka 36.a stavka 1. DPDV-a, primjenjivo bi pravilo bilo ono iz članka 36.a stavka 2. DPDV-a. Stoga se otprema ili prijevoz robe ne bi pripisao isporuci subjektu B, već isporuci koju obavlja subjekt B.

U tom će slučaju subjekt A obaviti domaću isporuku subjektu B u državi članici 1. Subjekt B će u državi članici 1 isporučiti robu unutar Zajednice subjektu C koji će steći robu unutar Zajednice u državi članici 2. Stoga subjekt B ne treba biti identificiran u državi članici 2 niti mora podnijeti prijavu PDV-a u toj državi članici.

### *3.5.2. Pripis prijevoza u primjeru 2*

Kao što je prethodno objašnjeno, u tom su primjeru samo isporuke među subjektima B, C, D i E bile dio lančane transakcije.

#### a) Prvi dobavljač u lancu koji organizira otpremu ili prijevoz<sup>15</sup>

<sup>14</sup> Osim ako je država članica 2 iskoristila mogućnost iz članka 194. DPDV-a. U tom će slučaju subjekt C biti odgovoran za plaćanje PDV-a u okviru mehanizma prijenosa porezne obveze.

<sup>15</sup> U ovom odjeljku objašnjenja pri upućivanju na poreznog obveznika koji „organizira prijevoz” robe smatra se da taj porezni obveznik sâm prevozi robu (za svoj račun) ili to za njegov račun obavlja treća osoba. Po tom pitanju vidjeti odjeljak 3.6.5.

U pravnoj odredbi, pojam posrednički subjekt izričito isključuje prvog dobavljača. Stoga su takve situacije isključene iz područja primjene pravila utvrđenog u članku 36.a DPDV-a.

U tom pogledu treba imati na umu da prvi dobavljač sudjeluje samo u jednoj transakciji u okviru lančane transakcije, a to je isporuka koju obavlja. Stoga, ako je prvi dobavljač taj koji organizira otpremu ili prijevoz robe, prijevoz ili otprema može se pripisati samo transakciji u kojoj intervenira, odnosno isporuci koju je obavio. Ta će transakcija tada biti isporuka robe unutar Zajednice, izuzeta u skladu s člankom 138. DPDV-a ako su ispunjeni uvjeti iz tog članka.

U scenariju opisanom u primjeru 2 lančana transakcija uključuje prijevoz robe iz države članice 2 u državu članicu 5 izravno od subjekta B do subjekta E i obuhvaća isporuke među subjektima B, C, D i E tako da subjekt B bude prvi dobavljač u lancu. Slijedom navedenog, ako subjekt B organizira prijevoz ili otpremu robe, taj će se prijevoz pripisati isporuci subjekta B subjektu C, čime će isporuka robe unutar Zajednice koju subjekt B obavlja u državi članici 2 biti izuzeta od PDV-a (ako su ispunjeni uvjeti iz članka 138. DPDV-a), a stjecanje subjekta C unutar Zajednice bit će oporezivo u državi članici 5. Isporuke subjekta C subjektu D i subjekta D subjektu E u tom će slučaju biti domaće transakcije u državi članici 5.

Kako je prethodno navedeno, isporuka robe subjekta A subjektu B koja rezultira posebnim prijevozom iz države članice 1 u državu članicu 2 izravno od subjekta A do subjekta B isključuje se iz lančane transakcije. Isporuka subjekta A subjektu B sama je po sebi isporuka robe unutar Zajednice u državi članici 1 koja je izuzeta od PDV-a (ako su ispunjeni uvjeti iz članka 138. DPDV-a), čime je stjecanje subjekta B unutar Zajednice oporezivo u državi članici 2.

#### b) Zadnji kupac u lancu koji organizira otpremu ili prijevoz

Zadnji kupac u lancu ne može biti ni posrednički subjekt. To je zato što nikada ne može ispuniti uvjet „**dobavljača** u lancu” kako je navedeno u članku 36.a stavku 3. DPDV-a. Prema tome, situacije u kojima zadnji kupac u lancu organizira prijevoz isključene su iz područja primjene pravila utvrđenog u članku 36.a DPDV-a.

Zadnji kupac sudjeluje samo u jednoj transakciji unutar lanca, a to je isporuka koju prima. Stoga, ako organizira otpremu ili prijevoz robe, takva se otprema ili prijevoz može pripisati samo toj transakciji, isporuci zadnjem kupcu.

Vratimo li se na primjer 2, lančana transakcija uključuje isporuke među subjektima B, C, D i E tako da je subjekt E zadnji kupac u lancu. Stoga će se, ako subjekt E organizira prijevoz ili otpremu robe, taj prijevoz ili otprema pripisati isporuci subjekta D subjektu E, čime će isporuka robe unutar Zajednice koju subjekt D obavlja u državi članici 2 biti izuzeta od PDV-a (ako su ispunjeni uvjeti iz članka 138. DPDV-a), a stjecanje unutar Zajednice subjekta E bit će oporezivo u državi članici 5. Isporuke subjekta B subjektu C i subjekta C subjektu D bit će domaće transakcije u državi članici 2.

Kako je prethodno navedeno, isporuka robe subjekta E subjektu F isključena je iz lančane transakcije jer uključuje poseban prijevoz od subjekta E do subjekta F koji se razlikuje od prijevoza od subjekta B do subjekta E. Isporuka subjekta E subjektu F jest isporuka robe unutar Zajednice u državi članici 5 koja je izuzeta od PDV-a (ako su ispunjeni uvjeti iz članka 138. DPDV-a), čime je stjecanje unutar Zajednice subjekta F oporezivo u državi članici 6.

c) Subjekt u lancu koji nije prvi dobavljač ili zadnji kupac organizira otpremu ili prijevoz

Sada ćemo analizirati što se događa kada je u primjeru 2 posrednički subjekt C ili D.

Kao što je prethodno rečeno, u članku 36.a stavku 1. DPDV-a utvrđuje se opće pravilo: prijevoz se pripisuje isporuci posredničkom subjektu (koji ne može biti prva ili zadnja osoba u lancu isporuka).

Međutim, člankom 36.a stavkom 2. DPDV-a predviđeno je odstupanje od općeg pravila. Ako posrednički subjekt dostavlja svojem dobavljaču identifikacijski broj za PDV koji mu je izdala država članica iz koje se roba otprema ili prevozi, otprema ili prijevoz pripisuju se isporuci robe koju obavlja taj posrednički subjekt.

Na primjer, ako je posrednički subjekt C, opće pravilo dovelo bi do toga da bi se prijevoz pripisao isporuci posredničkom subjektu odnosno isporuci subjekta B subjektu C. Stoga će isporuka koju obavlja subjekt B biti isporuka robe unutar Zajednice u državi članici 2 koja je izuzeta od PDV-a (ako su ispunjeni uvjeti iz članka 138. DPDV-a), dok će stjecanje unutar Zajednice koje obavlja subjekt C biti oporezivo u državi članici 5. Isporuke subjekta C subjektu D i subjekta D subjektu E bit će domaće transakcije u državi članici 5.

Međutim, transakcija kojoj se pripisuje prijevoz mijenja se ako subjekt C dostavi svojem dobavljaču, subjektu B, identifikacijski broj za PDV koji mu je izdala država članica iz koje se roba otprema ili prevozi, odnosno država članica 2. U tom se slučaju otprema ili prijevoz pripisuju isporuci koju obavlja subjekt C, odnosno isporuci subjekta C subjektu D.

Stoga bi isporuka robe unutar Zajednice koju obavlja subjekt C u državi članici 2 bila izuzeta od PDV-a (ako su ispunjeni uvjeti iz članka 138. DPDV-a), a stjecanje unutar Zajednice koje obavlja subjekt D bilo bi oporezivo u državi članici 5. Isporuka subjekta B subjektu C bit će domaća transakcija u državi članici 2, a isporuka subjekta D subjektu E bit će domaća transakcija u državi članici 5.

3.6. Detaljna pitanja koja proizlaze iz ove odredbe

3.6.1. Smjernice o kojima se usuglasio Odbor za PDV.

**Smjernice utvrđene na 113. sastanku Odbora za PDV održanom 3. lipnja 2019.**

3. NOVO ZAKONODAVSTVO – PITANJA KOJA SE ODOSE NA PROVEDBU NEDAVNO DONESENIH ODREDBI O PDV-U U EU-U

3.1. Izvor: Komisija

Referentni dokumenti: članak 17.a, članak 36.a, članak 138. stavci 1. i 1.a, članak 243. stavak 3. i članak 262. stavak 2. Direktive o PDV-u članci 45.a i 54.a Provedbene uredbe o PDV-u

Predmet: provedba paketa brzih rješenja: Direktiva Vijeća (EU) 2018/1910 i Provedbena uredba Vijeća (EU) 2018/1912

([Dokument taxud.c.1\(2019\)3533969 – radni dokument br. 968](#))

**Dokument D – taxud.c.1(2019) 7899573 radni dokument br. 975**

*Lančane transakcije: u kombinaciji s primjenom pojednostavnjenja iz članka 141. (trostrane transakcije) (odjeljak 3.2.1.)<sup>16</sup>*

1. Kada se ista roba isporučuje uzastopno i ako se ta roba otprema ili prevozi iz jedne države članice u drugu državu članicu izravno od prvog dobavljača do zadnjeg kupca u lancu, Odbor za PDV jednoglasno prihvaća da u lancu transakcija samo porezni obveznik koji stječe unutar Zajednice (dalje u tekstu „X”) može, pod uvjetom da ispuni sve uvjete, iskoristiti prednosti pojednostavnjenja trostranih transakcija iz članka 141. Direktive o PDV-u.

2. Odbor za PDV gotovo jednoglasno prihvaća da se, u situaciji opisanoj u točki 1., uvjet iz članka 141. točke c Direktive o PDV-u smatra ispunjenim ako se roba otprema ili prevozi izravno iz države članice koja nije ona koja je izdala identifikacijski broj za PDV koji koristi subjekt X za potrebe stjecanja unutar Zajednice na mjesto koje je odredila osoba kojoj subjekt X obavlja naknadnu isporuku (dalje u tekstu „subjekt Y”).

3. Odbor za PDV gotovo jednoglasno prihvaća da činjenica da subjekt Y obavlja naknadnu isporuku robe drugoj osobi unutar lanca ne utječe na primjenu pojednostavnjenja za trostrane transakcije koje je izvršio subjekt X. Međutim, da bi se to pojednostavnjenje primijenilo, moraju biti ispunjeni svi uvjeti iz članka 141. Direktive o PDV-u, što znači da je, prema gotovo jednoglasnom mišljenju Odbora za PDV, potrebno da subjekt Y bude identificiran za potrebe PDV-a u državi članici u kojoj mora platiti PDV na tu naknadnu isporuku te da bude određen, u skladu s člankom 197. Direktive o PDV-u, kao osoba odgovorna za plaćanje PDV-a koji se mora platiti na tu isporuku.

3.6.2. Koje je područje primjene te odredbe?

Postoje određene transakcije koje nisu obuhvaćene člankom 36.a DPDV-a.

---

<sup>16</sup> Ovaj naslov odnosi se na odgovarajući odjeljak radnog dokumenta Odbora za PDV br. 968. U odjeljku 3.6.17. ovih objašnjenja može se pronaći više informacija o interakciji između pravila za lančane transakcije i pravila za pojednostavnjenje trostranih transakcija.

Kako je navedeno u odjeljku 3.3., roba se mora otpremiti ili prevesti iz jedne države članice u drugu državu članicu. Zbog toga odredbom nisu obuhvaćene lančane transakcije koje obuhvaćaju uvoz i izvoz ili samo isporuke unutar područja države članice.

Nadalje, člankom 36.a stavkom 4. DPDV-a isključuje se primjena pravila za lančane transakcije na situacije obuhvaćene člankom 14.a DPDV-a. Stoga se pravilo ne primjenjuje na slučajeve u kojima porezni obveznik, uporabom elektroničkih sučelja kao što su mjesto trgovanja, platforma, portal ili slično sredstvo, omogućuje:

- a) prodaju na daljinu robe uvezene iz trećih područja ili trećih zemalja u pošiljkama čija stvarna vrijednost ne prelazi 150 EUR; ili
- b) isporuku robe unutar Zajednice od strane poreznog obveznika koji nema poslovni nastan unutar Zajednice osobi koja nije porezni obveznik.

U tim se slučajevima smatra da je porezni obveznik koji omogućuje isporuku sâm primio i isporučio tu robu; međutim, pravila o lančanim transakcijama iz članka 36.a DPDV-a ne mogu se primjenjivati na te isporuke.

### 3.6.3. Tko može biti posrednički subjekt?

Posrednički subjekt iznimno je važan za primjenu tog pravila. Ovisno o opciji koju odabere posrednički subjekt, otprema ili prijevoz robe pripisat će se isporuci koja mu je obavljena ili isporuci koju je obavio.

Stoga je sljedeći korak nakon utvrđivanja lančane transakcije utvrđivanje posredničkog subjekta.

Kako je navedeno u odjeljku 3.3., člankom 36.a stavkom 3. DPDV-a „posrednički subjekt” definira se kao dobavljač unutar lanca koji nije prvi pružatelj usluga i koji sâm otprema ili prevozi robu ili to obavlja putem treće osobe koja postupa za njegov račun.

### 3.6.4. Tko ne može biti posrednički subjekt?

Kako je objašnjeno u odjeljku 3.5.2. pri analizi primjera 2, ni prvi dobavljač ni zadnji kupac u lancu ne mogu biti posrednički subjekti. Prvi dobavljač izričito je isključen tekstom odredbe, a zadnji kupac nije dobavljač u lancu. Stoga nijedan od njih ne može biti posrednički subjekt.

Treba napomenuti da u slučaju da oni organiziraju prijevoz robe nema dvojbi o tome kako pripisati prijevoz unutar Zajednice. Ako je organizator prijevoza prvi dobavljač, prijevoz će se pripisati isporuci koju je obavio. Ako je organizator prijevoza zadnji kupac, prijevoz će se pripisati isporuci koja mu je obavljena.

### 3.6.5. Što znači „sâm otprema ili prevozi robu ili to obavlja putem treće osobe koja postupa za njegov račun”?

Ova je fraza preuzeta iz članka 138. stavka 1. DPDV-a, koji se odnosi na „isporuku robe koju otprema ili prevozi... za račun prodavatelja ili osobe koja stječe robu”. Stoga bi tumačenje trebalo biti istovjetno potonjoj odredbi.

Općenito, posrednički subjekt bit će dobavljač u lancu koji organizira (izravno ili preko treće osobe koja djeluje za njegov račun) prijevoz robe; osoba koja sama vrši prijevoz za svoj račun ili ugovara prijevoz s trećom osobom koja će djelovati za njezin račun.

U tom pogledu nezavisna odvjetnica J. Kokott u svojem mišljenju u predmetu *Herst*<sup>17</sup> zaključuje da je „*pri pripisivanju jedinog prekograničnog kretanja robe određenoj isporuci u okviru lančane transakcije ključno odrediti tko prilikom prekograničnog prijevoza robe snosi rizik njezine slučajne propasti. Ta isporuka je isporuka unutar Zajednice koja je izuzeta od poreza, a njezino mjesto je tamo gdje počinje prijevoz.*” Stoga bi, prema njezinu mišljenju, posrednički subjekt bio porezni obveznik unutar lanca koji snosi rizik gubitka ili oštećenja robe tijekom prijevoza<sup>18</sup>.

Međutim, taj bi kriterij u nekim slučajevima mogao dovesti do određenih praktičnih poteškoća. Na primjer, postoje slučajevi u kojima prodavatelj i kupac na određenim točkama prijevoza dijele rizik od slučajnog gubitka u skladu s upotrijebljenom klauzulom Incoterm. U takvim bi slučajevima bilo teško identificirati pojedinačnog poreznog obveznika unutar lanca koji snosi rizik gubitka ili oštećenja robe tijekom cijelog prijevoza.

U tim okolnostima, najprikladniji kriterij za utvrđivanje posredničkog subjekta bio bi utvrditi koji porezni obveznik unutar lanca sâm prevozi robu ili sklapa potrebne aranžmane za prijevoz robe s trećom osobom sklapanjem ugovora s tom trećom osobom. To vrijedi ako u takvim slučajevima dotični porezni obveznik može na zadovoljavajući način dokazati poreznim tijelima da je prijevoz u stvarnosti obavljen ili da je ugovor sklopljen za račun drugog poreznog obveznika unutar lanca koji je u stvari snosio rizik od slučajnog gubitka robe tijekom prijevoza.

U tom bismo pogledu željeli naglasiti da činjenica da jedna od osoba u lancu plaća prijevoz nije sama po sebi dovoljna za zaključak da je ta osoba posrednički subjekt. Ta bi stranka mogla platiti cijenu prijevoza, na primjer, kao djelomično plaćanje isporučene usluge.

### 3.6.6. Dobavljač u lancu koji nije posrednički subjekt obavlja prijevoz robe za račun posredničkog subjekta

Posrednički subjekt može sâm prevoziti robu ili to za njegov račun može obavljati treća osoba. Osoba koja prevozi robu u za račun posredničkog subjekta ne mora nužno biti treća osoba izvan lanca ili društvo specijalizirano za prijevoz robe. Može biti bilo koji od drugih dobavljača uključenih u lančanu transakciju ili čak zadnji kupac.

Na primjer, jedan od posredničkih dobavljača u lancu može od prvog dobavljača zatražiti prijevoz robe do zadnjeg kupca. U tom slučaju, važan element bit će odlučivanje o tome koji porezni obveznici unutar lanca ispunjavaju uvjete iz odjeljka 3.6.5. Taj će porezni obveznik biti posrednički subjekt u smislu članka 36.a DPDV-a.

### 3.6.7. Više osoba uključenih u prijevoz robe

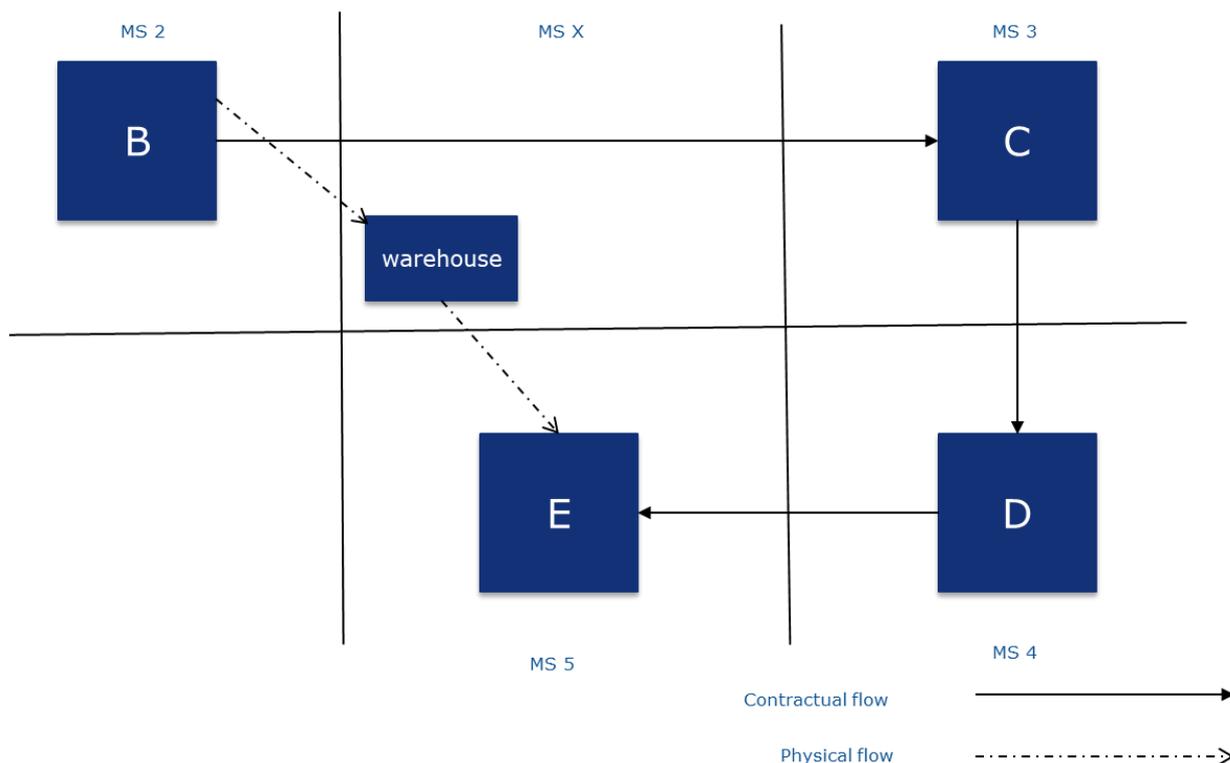
Može se dogoditi da je posrednički subjekt koji ispunjava kriterije iz odjeljka 3.6.5. sklopio ugovor o prijevozu s više osoba.

---

<sup>17</sup> Mišljenje nezavisne odvjetnice Kokott od 3. listopada 2019. u predmetu C-401/18, *Herst*, s.r.o. protiv *Odvolací finanční ředitelství*, točka 79.

<sup>18</sup> To vrijedi neovisno o činjenici da dotični porezni obveznik može imati ugovor o osiguranju kako bi primio naknadu u slučaju gubitka ili oštećenja robe.

U svrhu ilustracije upotrijebit ćemo sljedeći primjer (**primjer 3**):



U primjeru 3, subjekt C je posrednički subjekt. Subjekt C može s različitim osobama sklopiti ugovor o prijevozu robe kamionom iz prostorâ subjekta B u državi članici 2 u luku u drugoj državi članici (država članica X), prijevozu te robe brodom do države članice 5 i prijevozu iste robe kamionom iz luke u državi članici 5 u prostore subjekta E. Sve dok je subjekt C odgovoran za sva tri ugovora, on ostaje posrednički subjekt. Naravno, mora postojati kontinuitet u prijevozu, tako da se cijeli plan puta može smatrati jedinstvenim prijevozom iz države članice 2 u državu članicu 5, a ne trima različitim prijevozima.

Ta se činjenica ne mijenja, na primjer, ako se roba iz prostorâ subjekta B prevozi u luku u državi članici X uporabom sredstava subjekta B, dok god je posrednički subjekt C onaj koji je organizirao prijevoz (prema kriterijima iz odjeljka 3.6.5.).

Zaključak bi bio drukčiji da prijevoz iz prostorâ subjekta B u državi članici 2 u luku u državi članici X organizira subjekt C, a da druge dvije vrste prijevoza (brodom iz države članice X u državu članicu 5 i kamionom iz luke u državi članici 5 u prostore subjekta E) organizira drugi dobavljač D. U tom slučaju ne bismo mogli primijeniti pravila za lančane transakcije na cijeli lanac subjekata B-C-D-E jer nije riječ o jednome, već o dva različita prijevoza. Naime, u tom slučaju ne možemo reći da se roba otprema ili prevozi „izravno od prvog dobavljača do zadnjeg kupca u lancu” (odnosno od subjekta B do subjekta E) u skladu s člankom 36.a stavkom 1. DPDV-a. Na temelju tog primjera mogle bi se pojaviti različite mogućnosti primjene pravila iz članka 36.a DPDV-a, ovisno o tome je li odnos među subjektima B-C-D ili C-D-E lančana transakcija.

Kao prvo, može se dogoditi da subjekt C za svoj račun organizira prijevoz do točke u državi članici X koju on odredi nevezano s naknadnom isporukom subjektu D. Od te točke u državi članici X, subjekt D organizira prijevoz robe radi isporuke subjektu E. Drugim riječima, roba se najprije prevozi od subjekta B do subjekta C, a tek kasnije, različitim prijevoznim sredstvima, od subjekta C do subjekta E. U tom bismo slučaju transakciju između subjekata B i C s jedne strane, i odnos među subjektima C-D-E s druge strane,

trebali tretirati zasebno. Jedino odnos među subjektima C-D-E mogao bi se smatrati lančanom transakcijom koja podliježe primjeni pravila iz članka 36.a DPDV-a. Isporuka subjekta B subjektu C bit će isporuka unutar Zajednice koju subjekt B obavlja u državi članici 2 i stjecanje unutar Zajednice subjekta C u državi članici X. Odnos među subjektima C-D-E bio bi lančana transakcija u situaciji kada je subjekt D posrednički subjekt. Ako se primjenjuje opće pravilo iz članka 36.a stavka 1. DPDV-a, znači da će subjekt C obaviti isporuku unutar Zajednice u državi članici X, subjekt D će obaviti stjecanje robe unutar Zajednice u državi članici 5, a isporuka subjekta D subjektu E bit će domaća transakcija u državi članici 5.

Kao drugo, može se dogoditi da subjekt C organizira prijevoz za svoj račun iz prostorâ subjekta B do točke u državi članici X koju je odredio subjekt D i u vezi s isporukom subjekta C subjektu D, a tek kasnije, drugim prijevozom koji je organizirao subjekt D, roba se isporučuje i prevozi od subjekta D do subjekta E. Ako je to slučaj, lančana transakcija koja podliježe primjeni pravila iz članka 36.a DPDV-a jest odnos među subjektima B-C-D, slijedom čega bi se transakcija između subjekata D i E tretirala zasebno. Subjekt C bio bi posrednički subjekt u lancu subjekata B-C-D. Ako je subjekt C subjektu B dostavio svoj identifikacijski broj za PDV u državi članici 2, primjenjivalo bi se pravilo iz članka 36.a stavka 2. DPDV-a. Isporuka subjekta B subjektu C bit će domaća isporuka u državi članici 2, subjekt C obaviti će isporuku unutar Zajednice u državi članici 2, a subjekt D obaviti će stjecanje robe unutar Zajednice u državi članici X. U transakciji između subjekata D i E subjekt D obaviti će isporuku unutar Zajednice u državi članici X, a subjekt E obaviti će stjecanje robe unutar Zajednice u državi članici 5.

#### 3.6.8. Rascjepkani prijevoz i prekidi u lancu

U raspravi o primjeru 2 iz odjeljka 3.4.2. naveli smo da su isporuke subjekta A subjektu B i subjekta E subjektu F bile isključene iz lanca jer je u prijevozu postojao „očit prekid”.

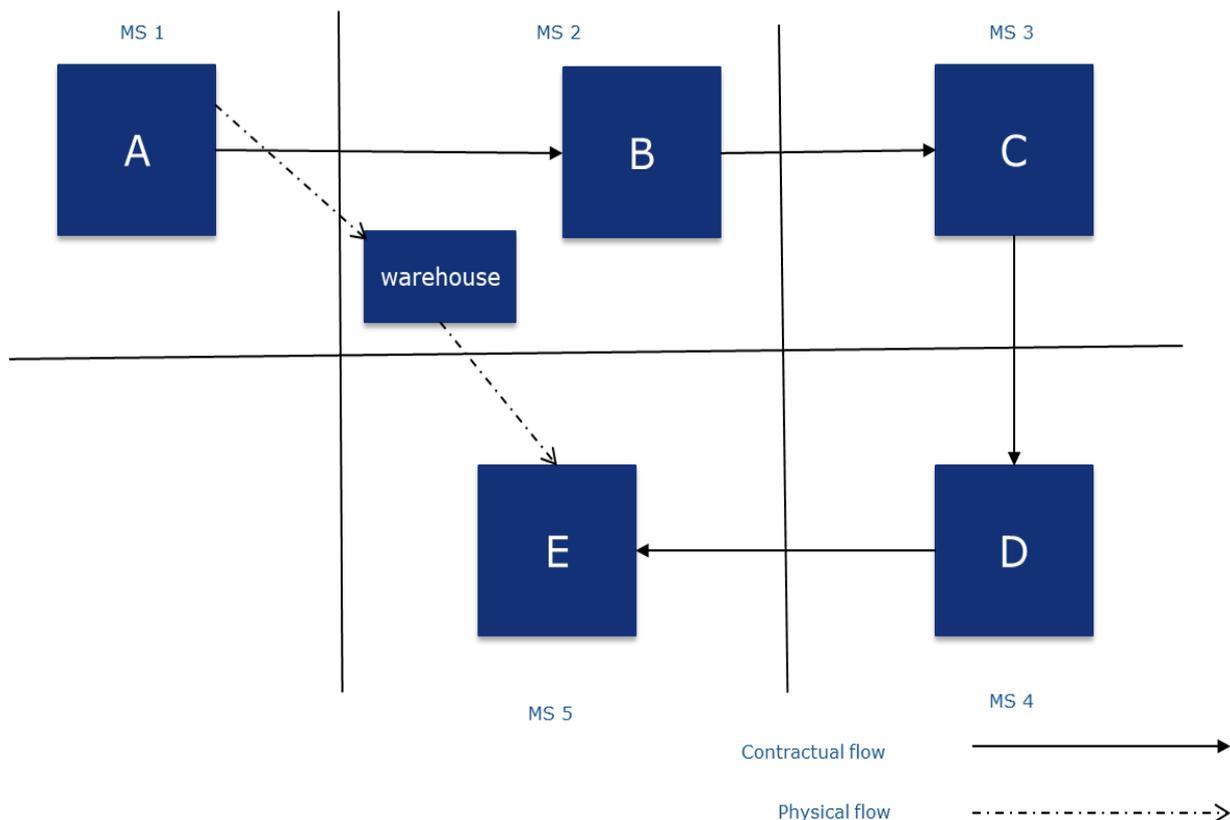
Kod prijevoza sa zaustavljanjima, važno je stoga uočiti kada postoji očit prekid koji dovodi do promjene prijevoznih sredstava, a kada se može govoriti o jedinstvenom prijevozu.

Na primjer, situacija u kojoj je lanac prekinut jest ona koja se analizira u prethodnom odjeljku 3.6.7., u kojoj postoje dva različita „premještanja” robe među različitim državama članicama, pri čemu je gospodarski subjekt koji organizira prijevoz različit za svako „premještanje”. U tom se slučaju pravila za lančane transakcije ne mogu primijeniti na sve transakcije među subjektima B-C-D-E, nego samo na transakcije među subjektima B-C-D ili na transakcije između subjekata C-D, s obzirom na to da se pravilo jedinstvenog prijevoza ne može primijeniti na cijelu skupinu transakcija.

Međutim, činjenica da se radi o različitim prijevoznim sredstvima pri čemu se roba, na primjer, pretovaruje iz kamiona u brod ili iz jednog u drugi kamion ne utječe nužno na to smatra li se prijevoz jedinstvenim.

Osim toga, ako se roba prevozi iz države članice 2 u državu članicu 5, ali se dio te robe iskrcava u državi članici X, prijevoz ostatka robe koja se odmah prevozi dalje u državu članicu 5 smatra se izravnim prijevozom iz države članice 2 u državu članicu 5 te se primjenjuju pravila o lančanim transakcijama sve dok posrednički subjekt organizira cijeli prijevoz.

U nastavku razmatramo mogućnosti prekida lanca (**primjer 4**).



U ovom primjeru imamo dva „premještanja” robe: od subjekta A u državi članici 1 do skladišta u državi članici 2 i iz skladišta u državi članici 2 do subjekta E u državi članici 5. Kada se može smatrati da je kod oba „premještanja” riječ o jedinstvenom prijevozu ili različitim prijevozima? Analizirat ćemo različite scenarije:

a) *Scenarij 1*: ovim scenarijem želimo naglasiti da su dogovori koje su stranke sklopile u vrijeme premještanja robe odlučujući za utvrđivanje mogućeg prekida u lancu.

Kako bi se taj scenarij mogao smatrati jedinstvenim prijevozom koji podliježe primjeni pravila iz članka 36.a DPDV-a, moraju se zadovoljiti određeni uvjeti. Prvo, jedan od subjekata B, C ili D mora organizirati oba prijevoza u svojstvu posredničkog subjekta.<sup>19</sup>

Međutim, iako jedan od njih organizira oba „premještanja”, postoji mogućnost da se spomenuta „premještanja” ne mogu smatrati jedinstvenim prijevozom. Na primjer, subjekt B je taj koji organizira oba „premještanja”. Kada roba stigne u državu članicu 2, subjekt B nije sklopio nikakav dogovor o prodaji robe sa subjektom C. U kasnijoj fazi, sklapa dogovor o prodaji robe sa subjektom C, subjekt C zaključuje ga sa subjektom D, a subjekt D sa subjektom E te se roba prevozi od subjekta B (u državi članici 2) do subjekta E (u državi članici 5). U ovom bismo slučaju smatrali da je lanac među subjektima A-B-C-D-E prekinut, čak i ako je subjekt B organizirao oba premještanja robe.

<sup>19</sup> Ako subjekt A ili subjekt E organizira oba „premještanja”, postojala bi mogućnost da ih se uzme u obzir kao jedinstveni prijevoz, ali pravilo iz članka 36.a DPDV-a svejedno se ne bi primjenjivalo s obzirom na to da u smislu te odredbe ne bi bilo posredničkog subjekta.

Stoga bi, kada se roba prevozi iz države članice 1 u državu članicu 2, subjekt A obavio isporuku robe unutar Zajednice u državu članicu 1, a subjekt B bi obavio stjecanje robe unutar Zajednice u državi članici 2. Niz transakcija među subjektima B, C, D i E dovodi do jedinstvenog prijevoza unutar Zajednice iz države članice 2 u državu članicu 5 koji će se pripisati isporuci koju obavlja subjekt B (subjekt B prvi je dobavljač u lancu subjekata B-C-D-E pa nema druge mogućnosti). Naknadne isporuke između subjekata C-D i subjekata D-E smatrat će se domaćim isporukama u državi članici 5.

S druge strane, ako je subjekt B pri stjecanju robe subjekta A (ili neposredno nakon toga) sa subjektom C već sklopio dogovor o prodaji robe i zna, prije premještanja robe, da ju je potrebno prevesti do subjekta E u državi članici 5, činjenica da postoje dva „premještanja” robe u načelu ne sprečava da se niz transakcija smatra lančanom transakcijom, tako da se dva „premještanja” robe (pod uvjetom da između njih postoji kontinuitet, kako je navedeno u primjeru 3 odjeljka 3.6.7.), mogu smatrati jedinstvenim prijevozom u smislu članka 36.a DPDV-a. U tom će slučaju subjekt A biti prvi dobavljač, subjekt E zadnji kupac, a subjekt B, koji je organizirao jedinstveni prijevoz koji obuhvaća dva „premještanja”, bit će posrednički subjekt.

b) *Scenarij 2*: zaključak bi bio drukčiji da prvo „premještanje” organizira subjekt B, a drugo subjekt C. U tom se slučaju svako premještanje računa kao prijevoz i mogle bi postojati dvije mogućnosti.

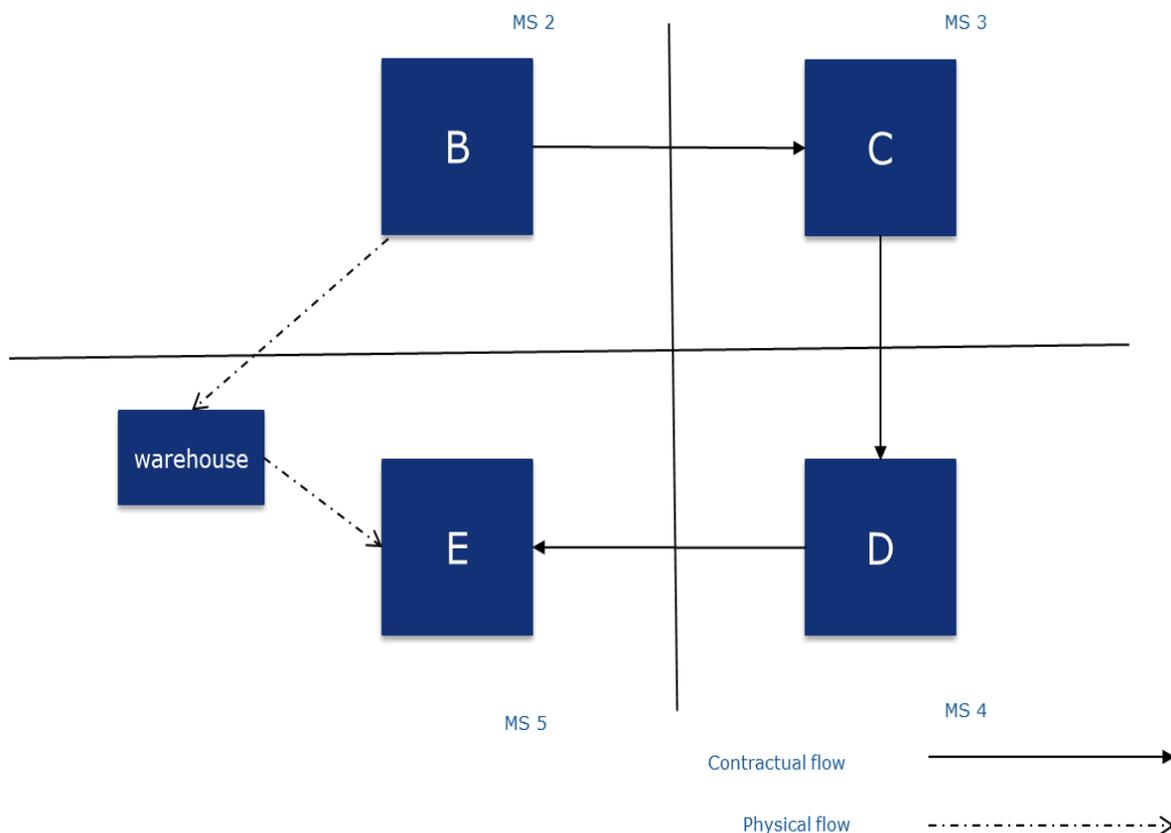
Prvo, kada subjekt B organizira prijevoz robe do skladišta u državi članici 2, može se dogoditi da se ta roba uputi subjektu C u vezi s isporukom dogovorenom između subjekata B i C. U tom se slučaju transakcije među subjektima A-B-C mogu smatrati lančanom transakcijom u kojoj je subjekt B posrednički subjekt. Ako se primjenjuje opće pravilo iz članka 36.a stavka 1. DPDV-a, znači da će subjekt A obaviti isporuku unutar Zajednice u državi članici 1, subjekt B će obaviti stjecanje robe unutar Zajednice u državi članici 2, a isporuka subjekta B subjektu C bit će domaća isporuka u državi članici 2. Zatim će za transakcije među subjektima C-D-E, s obzirom na to da je subjekt C prvi dobavljač i organizira prijevoz, subjekt C obaviti isporuku unutar Zajednice u državi članici 2, subjekt D će obaviti stjecanje robe unutar Zajednice u državi članici 5, a isporuka subjekta D subjektu E bit će domaća transakcija u državi članici 5.

Kao drugo, ako se roba čiji je prijevoz subjekt B organizirao do skladišta u državi članici 2 zapravo upućuje samom subjektu B, pa se prijevoz ne obavlja u vezi s isporukom subjekta B subjektu C, isporuku subjekta A subjektu B morali bismo izuzeti iz lanca, slijedom čega bi bila riječ o isporuci unutar Zajednice subjekta A u državi članici 1 i stjecanju unutar Zajednice subjekta B u državi članici 2. Transakcije među subjektima B, C, D i E dovele bi do lančane transakcije u kojoj bi subjekt B bio prvi dobavljač, subjekt E zadnji kupac, a subjekt C posrednički subjekt. Ako subjekt C svoj identifikacijski broj za PDV koji je izdala država članica 2 dostavi subjektu B, tada će se primjenjivati pravilo iz članka 36.a stavka 2. točke (d) DPDV-a te će se PDV za sve isporuke među subjektima A-B-C-D-E obračunati na potpuno jednak način kao u prethodnom odlomku.

Međutim, ako subjekt C u drugom slučaju svoj identifikacijski broj za PDV koji je izdala država članica 2 ne dostavi subjektu B, tada će se primjenjivati opće pravilo iz članka 36.a stavka 1. DPDV-a. Isporuka subjekta A subjektu B ne mijenja se, ali bi isporuka subjekta B subjektu C podrazumijevala isporuku unutar Zajednice koju bi subjekt B obavio u državi članici 2 i stjecanje unutar Zajednice subjekta C u državi članici 5, nakon čega bi uslijedile domaće isporuke u državi članici 5 subjekta C subjektu D i subjekta D subjektu E. Stoga će subjekt C, ako želi primijeniti opće pravilo iz članka 36.a stavka 1. DPDV-a, morati subjektu B dostaviti identifikacijski broj za PDV koji je izdala država članica koja

nije država članica 2, kako bi subjekt B znao da isporuku subjektu C mora smatrati isporukom unutar Zajednice, a ne domaćom isporukom u državi članici 2.

c) Scenarij 3: kao što je to bio slučaj u scenariju 1, ovim scenarijem i dalje ustrajemo u tome da su dogovori koje su stranke sklopile u vrijeme premještanja robe odlučujući za utvrđivanje mogućih prekida u lancu. U tu ćemo svrhu upotrijebiti još jedan primjer (**primjer 5**).



Roba se prevozi iz prostorâ subjekta B u državi članici 2 u skladište u državi članici 5. Osoba koja organizira taj prijevoz je subjekt C. U trenutku prijevoza, subjekt B prodao je robu subjektu C, a subjekt C nije sklopio nikakav dogovor o prodaji robe. Kasnije, nakon što je roba stigla u državu članicu 5, subjekt C sklapa dogovor o prodaji robe sa subjektom D, koji takav dogovor sklapa i sa subjektom E. Osoba koja organizira prijevoz robe iz skladišta u prostore subjekta E u državi članici 5 jest subjekt C.

U tom slučaju moramo obratiti pozornost na ugovorni status robe u trenutku izvornog prijevoza. Kada se prijevoz odvija unutar Zajednice, subjekt C je vlasnik robe. Nema uzastopnih isporuka iste robe, već samo jedna isporuka subjekta B subjektu C. Stoga će subjekt B obaviti isporuku unutar Zajednice u državi članici 2, nakon čega će subjekt C obaviti stjecanje robe unutar Zajednice u državi članici 5. Isporuka robe unutar Zajednice bit će izuzeta ako su ispunjeni uvjeti iz članka 138. DPDV-a.

U tom slučaju nema lančane transakcije. U oba će slučaja isporuke subjekta C subjektu D i subjekta D subjektu E biti domaće isporuke u državi članici 5.

Nakon analize različitih scenarija kojima se objašnjavaju rascjepkani prijevoz i prekidi u lancu možemo zaključiti da je, u slučajevima kada postoji više „premještanja” robe ili kada je nekoliko osoba uključeno u prijevoz, važno ispitati okolnosti na pojedinačnoj osnovi kako bi se utvrdilo mogu li se primjenjivati pravila za lančane transakcije. Lokacija

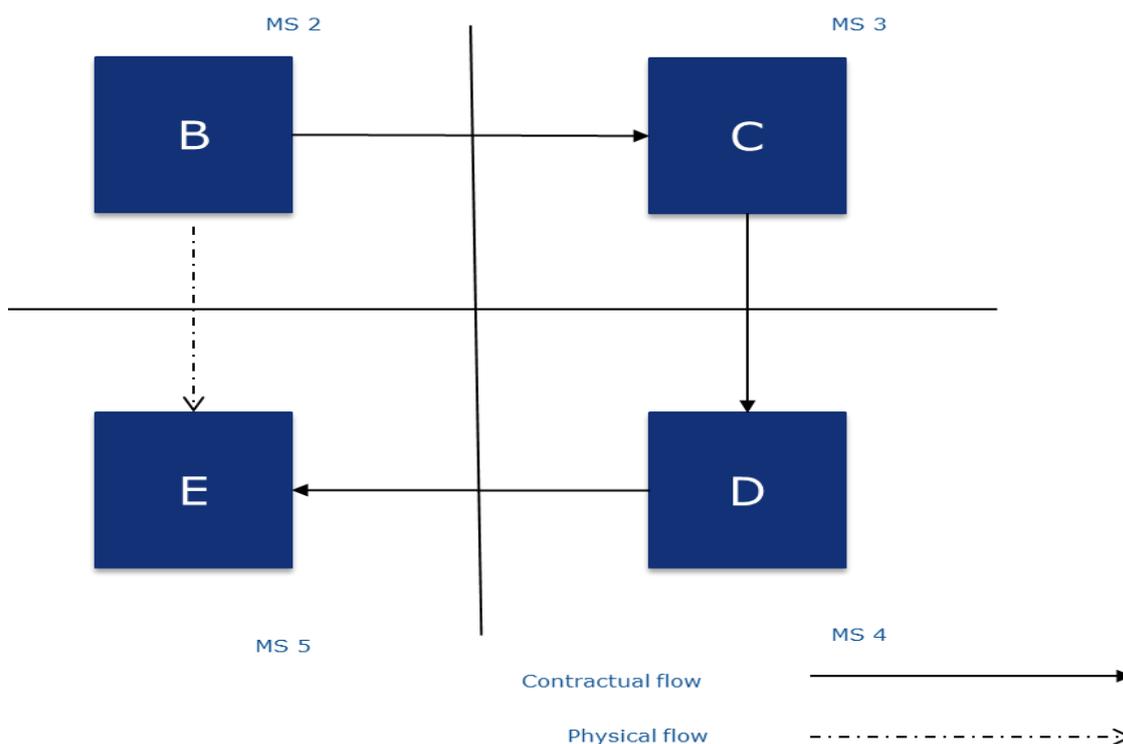
dobavljača neće biti relevantan element, već će biti potrebno utvrditi gdje se roba nalazi i koje su se transakcije odvijale u trenutku premještanja robe.

### 3.6.9. Dokaz o organizaciji prijevoza

Posrednički subjekt treba čuvati dokaze o tome da je sâm prevezao ili otpremio robu (za svoj račun) ili da je to za njegov račun obavila treća osoba. Takvi su dokazi potrebni kako bi se utvrdilo da je on posrednički subjekt i, posljedično, kojoj se transakciji u lancu pripisuje prijevoz. Međutim, taj je dokaz različit te ga je potrebno procijeniti odvojeno od onog koji je potreban za ostvarivanje prava na izuzeće iz članka 138. stavka 1. DPDV-a. Osoba koja primjenjuje izuzeće, a koja može ili ne mora biti posrednik, doista će poreznim tijelima morati podnijeti dokaze koji potvrđuju da su ispunjeni uvjeti za primjenu tog izuzeća<sup>20</sup>.

Stoga postoje dvije različite vrste potrebnih dokaza: dokaz o organizaciji prijevoza (dokaz o tome da je prijevoz izvršen „od strane ili za račun” određenog poreznog obveznika) i dokaz samog prijevoza (dokaz o tome da je roba prevezena iz jedne države članice u drugu).

Na sljedećem primjeru (**primjer 6**) nastojat ćemo objasniti zašto su potrebna dva različita dokaza.



Poći ćemo od toga da je prijevoz robe pripisan isporuci posredničkom subjektu i da je subjekt C posrednički subjekt. Prijevoz se pripisuje isporuci subjektu C, tako da je isporuka unutar Zajednice ona koju je subjekt B obavio subjektu C. Da bi subjekt B primijenio izuzeće, s obzirom da ne organizira prijevoz robe, u načelu će trebati i.

<sup>20</sup> Stoga, ako se prijevoz pripiše isporuci robe posredničkom subjektu, dobavljač mora čuvati dokaze o prijevozu kako bi opravdao izuzeće za isporuku unutar Zajednice. Nadalje, kako bi iskoristio pretpostavku iz članka 45.a stavka 1. točke (b) PUPDV-a, dobavljač treba posjedovati dokumente propisane tom odredbom.

identifikacijski broj za PDV koji je subjektu C izdala država članica koja nije država članica 2; ii. dokaz da je roba prevezena izvan države članice 2 u drugu državu članicu; te iii. dokaz da je robu prevezao subjekt C ili treća osoba za njegov račun (s obzirom na to da se člankom 138. stavkom 1. DPDV-a zahtijeva da je, za primjenu izuzeća, robu prevezao ili dobavljač ili stjecatelj ili treća osoba za račun bilo kojeg od njih).

Stoga će subjekt C subjektu B morati dokazati ne samo da je prijevoz obavljen, nego i da je on organizirao prijevoz (ili, drugim riječima, da je prijevoz obavio za vlastiti račun, sâm ili posredstvom treće osobe). Treba napomenuti da bi posrednički subjekt bio D ako dokazi ukazuju na to da je subjekt D onaj koji organizira prijevoz, a ne subjekt C. U tom bi se slučaju prijevoz unutar Zajednice pripisao isporuci subjekta C subjektu D ili isporuci subjekta D subjektu E, ali se ne može pripisati isporuci subjekta B subjektu C. Ta isporuka postaje domaća transakcija u državi članici 2, a subjekt B morat će naplatiti PDV subjektu C. Stoga subjekt C subjektu B mora dostaviti dokaz o tome da on organizira prijevoz, što je dodatan dokaz koji se razlikuje od same činjenice da je prijevoz obavljen.

#### 3.6.10. Posrednički subjekt dužan je dostaviti identifikacijski broj za PDV svojem dobavljaču

Za primjenu pravila iz članka 36.a stavka 2. DPDV-a, posrednički subjekt mora dostaviti identifikacijski broj za PDV države članice iz koje se roba otprema ili prevozi **njegovu dobavljaču**.

Člankom 36.a stavkom 2. DPDV-a ne propisuje se dostavljanje broja bilo kojoj od uključenih poreznih uprava, već samo dobavljaču.

Broj je potrebno dostaviti dobavljaču; nevažno je je li posrednički subjekt dostavio identifikacijski broj za PDV bilo kojem drugom sudioniku lančane transakcije.

U našem primjeru 2, ako je subjekt D posrednički subjekt i dostavlja subjektu C identifikacijski broj za PDV koji mu je (subjektu D) dodijelila država članica 2, prijevoz će se pripisati isporuci subjekta D subjektu E. Eventualna obavijest subjekta D o njegovu identifikacijskom broju za PDV subjektu B ili subjektu E ne bi bila relevantna za potrebe članka 36.a stavka 2. DPDV-a. Stoga će se, ako subjekt D dostavi taj broj subjektu B ili subjektu E ali ne i subjektu C, primjenjivati opće pravilo, a prijevoz ili otprema pripisat će se isporuci subjekta C subjektu D.

#### 3.6.11. Na koji bi način posrednički subjekt trebao dostaviti svoj identifikacijski broj za PDV?

Obavijest o identifikacijskom broju za PDV ne dostavlja se prema nekim posebnim pravilima. To se može učiniti na bilo koji način na temelju kojega se može dokazati da je dobavljač primio obavijest. U tom bi pogledu mogla biti dovoljna razmjena poruka elektroničke pošte.

Osobe se mogu dogovoriti o načinu slanja. Nije potrebno slati obavijest za svaku pojedinu transakciju. Identifikacijski broj za PDV koji bi se trebao koristiti za sve isporuke u određenu državu članicu posrednički subjekt može dobavljaču dostaviti samo jednom. Ako posrednički subjekt prima isporuke od istog dobavljača, na primjer u državi članici 1. i državi članici 2, dobavljaču može samo jednom navesti identifikacijski broj za PDV koji će se koristiti za isporuke u državu članicu 1. i identifikacijski broj za PDV koji će se koristiti za isporuke u državu članicu 2, pri čemu bi taj broj mogao biti isti ili različit.

Posrednički subjekt može obavijestiti dobavljača o tome da će se u određenom trenutku identifikacijski broj za PDV koji će se koristiti za isporuke u određene države članice razlikovati od onoga koji se dotad koristio. Za određene isporuke, posrednički subjekt može odabrati uporabu identifikacijskog broja za PDV koji se razlikuje od onoga koji „općenito” upotrebljava. Stoga bi svojeg dobavljača, ako mu je dostavio identifikacijski broj za PDV koji bi se trebao koristiti za sve isporuke u određenu državu članicu, mogao obavijestiti da će za pojedinu isporuku upotrebljavati drugi identifikacijski broj za PDV.

Ako to želi, dobavljač može od posredničkog subjekta zatražiti da dostavi svoj identifikacijski broj za PDV na osnovi pojedinačnih transakcija, kako bi osigurao pravilnu primjenu izuzeća.

### 3.6.12. Sredstva za dokazivanje dostave identifikacijskog broja za PDV

Posrednički subjekt i njegov dobavljač moraju čuvati dokaz o dostavi identifikacijskog broja za PDV i predložiti takav dokaz poreznim tijelima kada je to potrebno za provjeru ispravne primjene pravila. Stoga je potrebna neka vrsta pisane obavijesti, u elektroničkom ili drugom obliku, kako bi se dokazalo da je identifikacijski broj za PDV dostavljen.

Međutim, čak i ako posrednički subjekt ili njegov dobavljač ne mogu podnijeti dokaz da je posrednički subjekt svojem dobavljaču dostavio identifikacijski broj za PDV koji mu je dodijelila država članica iz koje se roba otprema, smatrat će se da je to izvršeno ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

1. identifikacijski broj za PDV posredničkog subjekta koji izdaje država članica iz koje se roba otprema ili prevozi prikazan je na računu koji mu je izdao njegov dobavljač, i
2. iznos PDV-a koji se plaća u državi članici iz koje se roba otprema ili prevozi iskazan je na računu (osim ako je transakcija izuzeta od plaćanja PDV-a; u tom bi slučaju račun trebao sadržavati upućivanje na primjenjivu odredbu u Direktivi o PDV-u ili odgovarajuću nacionalnu odredbu ili bilo koju drugu odredbu kojom se navodi da je isporuka robe ili usluga izuzeta u skladu s člankom 226. stavkom 11. DPDV-a).

Nadležna tijela uključenih država članica također bi trebala moći provjeriti je li ponašanje dobavljača i posredničkog subjekta u skladu s onim što je prikazano na računu. Prema tome, na primjer, ako je dobavljač u transakciji naplatio PDV u skladu s računom, taj bi PDV trebao biti prikazan u njegovoj evidenciji PDV-a, ako ju je obavezan voditi, te u prijavi PDV-a.

### 3.6.13. Što se događa ako posrednički subjekt i njegov dobavljač ne mogu dokazati dostavu identifikacijskog broja za PDV?

U slučaju da posrednički subjekt i njegov dobavljač ne mogu dokazati da je posrednički subjekt svojem dobavljaču dostavio identifikacijski broj za PDV koji je izdala država članica iz koje se roba otprema ili prevozi, a uvjeti navedeni u odjeljku 3.6.12. nisu ispunjeni, može se pretpostaviti da nisu ispunjeni uvjeti za primjenu pravila iz članka 36.a stavka 2. DPDV-a, pa će se primjenjivati opće pravilo iz članka 36.a stavka 1. DPDV-a.

### 3.6.14. Kada je posrednički subjekt dužan dostaviti obavijest o identifikacijskom broju za PDV?

U članku 36.a. DPDV-a ne navodi se kada se dobavljača mora obavijestiti o identifikacijskom broju za PDV. U načelu se čini da bi se u uobičajenim okolnostima obavijest o tom broju trebalo dostaviti prije nastanka oporezivog događaja.

U slučaju da posrednički subjekt do tog datuma svojem dobavljaču ne dostavi obavijest o identifikacijskom broju za PDV koji je izdala država članica otpreme robe, primjenjivat će se opće pravilo iz članka 36.a stavka 1. DPDV-a tako da će se prijevoz robe pripisati isporuci posredničkom subjektu i to će biti isporuka unutar Zajednice. Stoga dobavljač posredničkom subjektu neće naplatiti PDV ako je posrednički subjekt dobavljaču dostavio obavijest o identifikacijskom broju za PDV koji je izdala država članica koja nije država otpreme robe, a dobavljač je utvrdio da posrednički subjekt, ili netko za njegov račun, prevozi robu u drugu državu članicu.

Međutim, moguće je da posrednički subjekt zabunom dostavi pogrešan identifikacijski broj za PDV. To bi se, na primjer, dogodilo kada bi dobavljaču dao uputu da uvijek primjenjuje identifikacijski broj za PDV koji je izdala država članica otpreme robe, ali bi za tu posebnu isporuku želio koristiti identifikacijski broj za PDV koji je izdala država članica odredišta robe. U tom bi slučaju posrednički subjekt trebao moći dostaviti obavijest o identifikacijskom broju za PDV koji je izdala država članica odredišta robe čak i nakon nastanka oporezivog događaja. Posljedice takve zakašnjele dostave obavijesti o identifikacijskom broju za PDV razlikovat će se ovisno o okolnostima slučaja.

Ako se obavijest o identifikacijskom broju za PDV dostavi nakon oporezivog događaja, ali prije isteka roka za podnošenje prijave PDV-a za to razdoblje, dobavljač će jednostavno ispraviti račun u skladu s relevantnim nacionalnim propisima i na transakciju primijeniti izuzeće od plaćanja PDV-a (ako su ispunjeni svi uvjeti) te u prijavi PDV-a neće prijaviti PDV za tu isporuku.

Ako se obavijest o identifikacijskom broju za PDV dostavi nakon oporezivog događaja i nakon isteka roka za podnošenje prijave PDV-a za to razdoblje, dobavljač također može ispraviti račun u skladu s relevantnim nacionalnim propisima i pritom primijeniti izuzeće od plaćanja PDV-a ako su ispunjeni svi uvjeti. Dobavljač će ispraviti prijavu PDV-a u skladu s postupcima utvrđenima u toj državi članici.

### 3.6.15. Što se događa ako posrednički subjekt ima više identifikacijskih brojeva za PDV?

U primjeru 2, ako je subjekt C posrednički subjekt, moguće je da ima identifikacijski broj za PDV koji je izdala država članica u kojoj ima poslovni nastan (država članica 3), zatim identifikacijski broj za PDV koji je izdala država članica otpreme robe (država članica 2) te identifikacijski broj za PDV koji je izdala država članica dolaska robe (država članica 5).

Činjenica da subjekt C ima identifikacijski broj za PDV koji je izdala država članica 2 ne obvezuje ga da upotrebljava taj identifikacijski broj za PDV za transakcije koje uključuju dobavljače s poslovnim nastanom u toj državi članici i/ili robom koja se nalazi u toj državi članici. Može upotrijebiti identifikacijski broj za PDV koji je izdala ta država članica ili identifikacijski broj za PDV koji je izdala bilo koja druga država članica. Međutim, posljedice izbora jednog ili drugog identifikacijskog broja za PDV nisu neutralne.

Već smo analizirali posljedice ako subjekt C dostavi identifikacijski broj za PDV koji je izdala država članica 2. U tom će slučaju isporuka subjekta B subjektu C biti domaća isporuka u državi članici 2, a prijevoz robe pripisat će se isporuci koju obavlja subjekt C. Stoga će subjekt C obavljati isporuku unutar Zajednice u državi članici 2 (izuzetu ako su ispunjeni uvjeti iz članka 138. DPDV-a).

Međutim, subjekt C može dostaviti subjektu B svoj identifikacijski broj za PDV koji je izdala država članica 5. U tom se slučaju primjenjuje opće pravilo iz članka 36.a stavka 1. DPDV-a, a prijevoz se pripisuje isporuci subjektu C. Isporuka unutar Zajednice subjekta B subjektu C bit će izuzeta. Subjekt C obaviti će stjecanje unutar Zajednice u državi članici 5.

Ako subjekt C dostavi subjektu B svoj identifikacijski broj za PDV koji je izdala država članica 3, primjenjuje se i opće pravilo iz članka 36.a stavka 1. DPDV-a, a prijevoz se pripisuje isporuci subjektu C. Isporuke unutar Zajednice subjekta B subjektu C izuzet će se jer je prema članku 138. DPDV-a potreban samo identifikacijski broj za PDV koji je izdala država članica koja nije država članica iz koje počinje otprema ili prijevoz robe.

U skladu s člankom 40. DPDV-a, subjekt C će stjecati robu unutar Zajednice u državi članici 5, državi članici u kojoj završava otprema ili prijevoz robe, pa će se stjecanje unutar Zajednice oporezivati u državi članici 5. Međutim, u skladu s člankom 41. DPDV-a, država članica 3 bi također mogla oporezivati stjecanje unutar Zajednice jer je broj pod kojim je subjekt C obavio stjecanje bio identifikacijski broj za PDV koji je izdala država članica 3. Kako bi se izbjeglo dvostruko oporezivanje, subjekt C će poreznim tijelima u državi članici 3 morati dokazati da se PDV primjenjuje na stjecanje u skladu s člankom 40. DPDV-a, odnosno u državi članici u kojoj završava otprema ili prijevoz robe (državi članici 5).

#### 3.6.16. Što se događa ako posrednički subjekt ne dostavi svojem dobavljaču identifikacijski broj za PDV?

Moguće je da posrednički subjekt svojem dobavljaču ne dostavi nikakav identifikacijski broj za PDV. U primjeru 2 smatrat ćemo da je subjekt C posrednički subjekt te da subjektu B nije dostavio nikakav identifikacijski broj za PDV. Subjekt B će u tom slučaju morati subjektu C naplatiti PDV na transakciju.

Činjenica da je roba napustila područje države članice 2 i da je subjekt C porezni obveznik koji djeluje kao takav nije dovoljna za odobravanje izuzeća od plaćanja PDV-a na isporuku unutar Zajednice. U skladu s člankom 138. stavkom 1. točkom (b) DPDV-a uvjet za izuzeće za isporuku unutar Zajednice je da subjekt C subjektu B navede svoj identifikacijski broj za PDV koji je izdala država članica koja nije država članica otpreme robe. Budući da subjekt C to nije učinio, subjekt B morat će naplatiti PDV na isporuku unutar Zajednice.

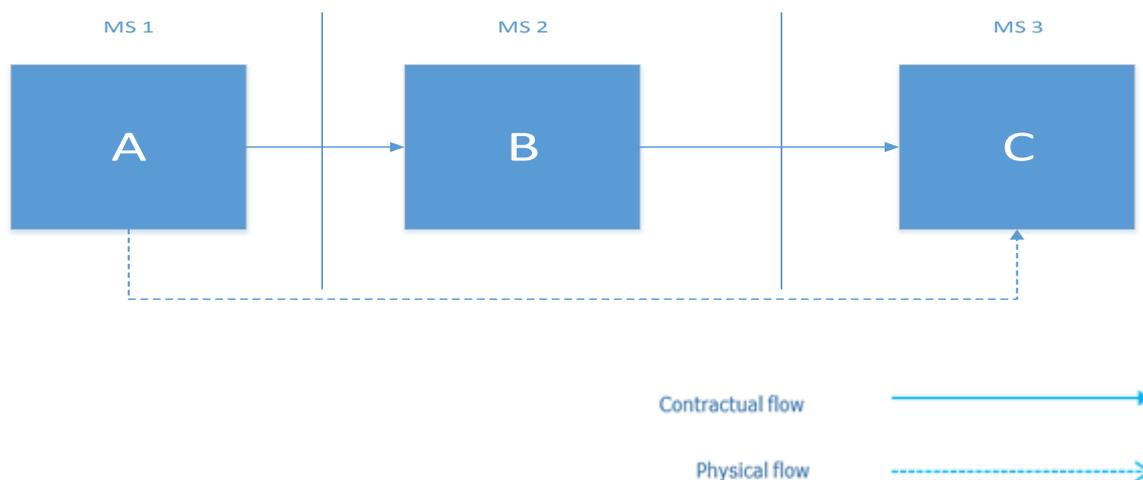
Treba napomenuti da u skladu s člankom 40. DPDV-a i člankom 16. PUPDV-a, oporezivanje isporuke unutar Zajednice u državi članici 2 ne sprečava oporezivanje stjecanja unutar Zajednice koje je obavio subjekt C u državi članici 5.

Situacija se može riješiti na način da subjekt C dostavi svoj identifikacijski broj za PDV u kasnijoj fazi. Subjektu B može dostaviti svoj identifikacijski broj za PDV izdan u državi članici 2, državi članici 3 ili državi članici 5 s posljedicama koje su objašnjene u prethodnom odjeljku. Nakon toga će se primjenjivati pravila o ispravljanju računa utvrđena u državi članici 2.

### 3.6.17. Pojednostavnjenje trostranih transakcija

Kao što je već rečeno, područje primjene pravilâ iz članka 36.a DPDV-a ograničeno je na pojašnjenje o tome kojoj se transakciji u lancu dodjeljuje prijevoz. Ta pravila nemaju nikakav utjecaj na porezne obveze koje se utvrđuju u skladu s općim pravilima. Ne utječu ni na mogućnost primjene pojednostavnjenja utvrđenog za trostrane transakcije kada su ispunjeni svi uvjeti iz članka 141. DPDV-a.

U sljedećem primjeru (**primjer 7**) prikazana je jednostavna lančana transakcija u kojoj se može primijeniti pojednostavnjenje za trostrane transakcije .



Subjekt B je posrednički subjekt. Opće pravilo iz članka 36.a stavka 1. DPDV-a jest da se prijevoz ili otprema pripisuju isporuci posredničkom subjektu, odnosno isporuci subjekta A subjektu B. Stoga će subjekt A obaviti isporuku unutar Zajednice u državi članici 1, a subjekt B obaviti stjecanje unutar Zajednice u državi članici 3. Analizirat ćemo jesu li ispunjeni zahtjevi iz članka 141. DPDV-a za primjenu pojednostavnjenja za trostrane transakcije:

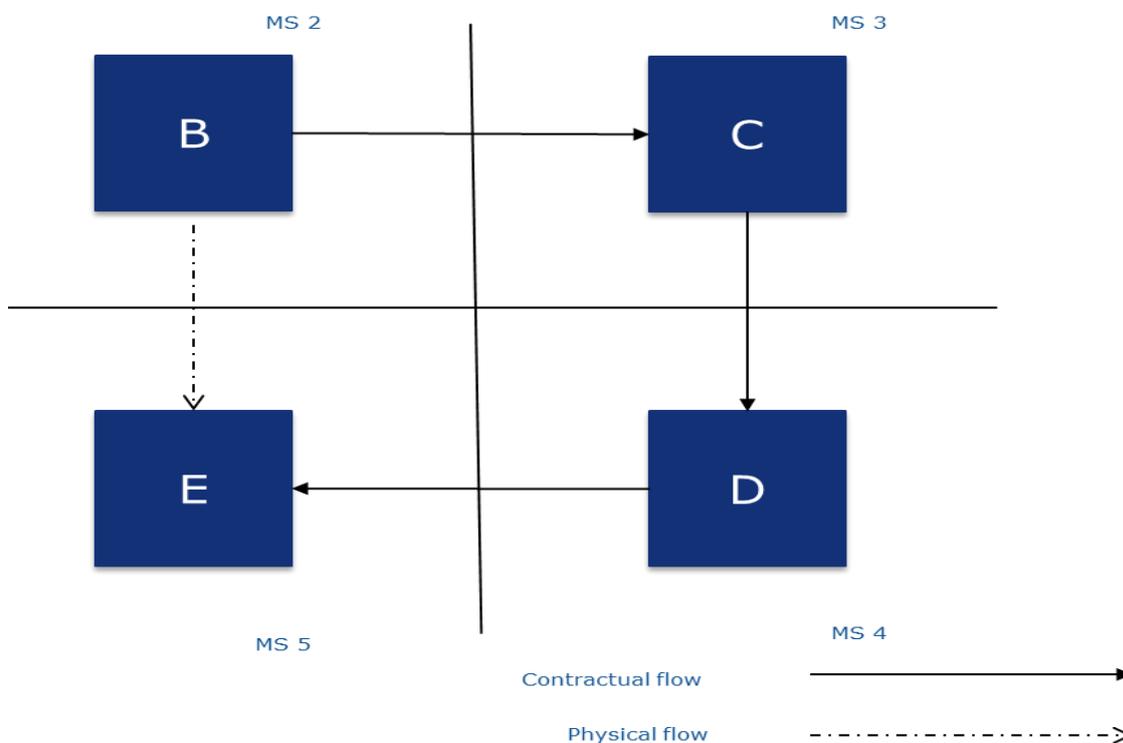
- Stjecanje robe unutar Zajednice obavlja porezni obveznik (subjekt B) koji nema poslovni nastan u dotičnoj državi članici (državi članici 3), ali je identificiran za potrebe PDV-a u drugoj državi članici (državi članici 2).
- Obavlja se stjecanje robe da bi subjekt B tu robu naknadno isporučio u dotičnoj državi članici (državi članici 3).
- Roba se izravno prevozi iz države članice (države članice 1) koja nije država članica u kojoj je subjekt B identificiran (država članica 2) osobi za koju treba obaviti naknadnu isporuku (subjekt C).
- Osoba kojoj treba obaviti naknadnu isporuku (subjekt C) je drugi porezni obveznik identificiran u dotičnoj državi članici (državi članici 3).
- Subjekt C je u skladu s člankom 197. DPDV-a određen kao osoba odgovorna za plaćanje PDV-a na isporuku koju je obavio subjekt B.

Prema tome, ispunjeni su uvjeti za primjenu trostranog pojednostavnjenja. Zbog toga će se transakcija oporezivati na sljedeći način:

- Subjekt A obaviti će isporuku unutar Zajednice u državi članici 1. Ta će isporuka biti izuzeta ako su ispunjeni svi uvjeti iz članka 138. DPDV-a.
- Subjekt B obaviti će stjecanje unutar Zajednice u državi članici 3. Na to se stjecanje neće plaćati PDV zbog primjene članka 141. DPDV-a.
- Subjekt B obaviti će domaću isporuku subjektu C u državi članici 3. Subjekt C bit će odgovoran za plaćanje PDV-a na tu isporuku u skladu s člankom 197. DPDV-a.
- Stoga se subjekt B neće morati registrirati niti obračunati PDV ni u državi članici 1 ni u državi članici 3. Nadalje, kako bi se osiguralo da subjekt B ne plaća porez u državi članici 2 zbog stjecanja unutar Zajednice, trebao bi ispunjavati uvjete iz članka 42. DPDV-a.

### 3.6.17.1. Više od tri subjekta u lancu

Ponovno ćemo iskoristiti primjer s četiri subjekta u lancu (**primjer 8**):



U primjeru 8, subjekt C je posrednički subjekt. Subjekt C dostavlja subjektu B svoj identifikacijski broj za PDV koji je izdala država članica 2. Stoga se umjesto općeg pravila iz članka 36.a stavka 1. DPDV-a primjenjuje pravilo iz članka 36.a stavka 2. DPDV-a tako da se prijevoz pripisuje isporuci koju obavlja subjekt C. Prema tome će isporuka koju obavlja subjekt B subjektu C biti domaća isporuka u državi članici 2, a isporuka koju obavlja subjekt C subjektu D isporuka robe unutar Zajednice koja je izuzeta u državi članici 2 (ako su ispunjeni uvjeti iz članka 138. DPDV-a).

Stjecanje unutar Zajednice obavlja subjekt D koji nema poslovni nastan u državi članici 5, državi članici dolaska robe, ali je registriran u državi članici 4. Robu stječe subjekt D u svrhu naknadne isporuke robe subjektu E u toj istoj državi članici, državi članici 5. Roba je iz države članice (države članice 2) koja nije država članica u kojoj je subjekt D identificiran za potrebe PDV-a (država članica 4) izravno prevezena osobi za koju subjekt

D treba obaviti naknadnu isporuku (subjekt E). Subjekt E je porezni obveznik identificiran za potrebe PDV-a u državi članici 5. Stoga se, ako je u skladu s člankom 197. DPDV-a subjekt E osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a na isporuku koju obavlja osoba koja nema poslovni nastan u državi članici 5 (subjekt D), primjenjuje pravilo iz članka 141. DPDV-a.

U takvoj se situaciji ne bi trebao plaćati PDV na stjecanje unutar Zajednice koje je obavio subjekt D u državi članici 5. Osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a na isporuku koju je obavio subjekt D subjektu E u državi članici 5 jest subjekt E u skladu s člankom 197. DPDV-a.

Stoga se subjekt D neće morati registrirati niti obračunati PDV u državi članici 5. Nadalje, kako bi se osiguralo da subjekt D ne plaća porez u državi članici 4 zbog stjecanja unutar Zajednice, trebao bi ispunjavati uvjete iz članka 42. DPDV-a.

### *3.6.17.2. Naknadna isporuka robe nakon trostrane transakcije*

U primjeru 8, subjekt C je bio posrednički subjekt. Subjekt C dostavlja subjektu B svoj identifikacijski broj za PDV u državi članici 3, a ne svoj identifikacijski broj za PDV u državi članici 2. Za potrebe primjera pretpostavimo da je subjekt D identificiran za potrebe PDV-a ne samo u državi članici 4 nego i u državi članici 5. U tom će se slučaju primjenjivati opće pravilo za lančane transakcije, a prijevoz će se pripisati isporuci koju subjekt B obavlja subjektu C. Subjekt C će obavljati stjecanje unutar Zajednice u državi članici 5. Uzimajući u obzir doslovni tekst članka 141. DPDV-a, moglo bi se smatrati da se navedeno izuzeće ne može primijeniti na to stjecanje unutar Zajednice koje obavlja subjekt C. To je zato što bi se moglo smatrati da uvjet iz članka 141. točke (c) DPDV-a nije ispunjen: roba se ne otprema niti ne prevozi subjektu D odnosno osobi za koju subjekt C obavlja svoju isporuku, nego drugoj osobi, subjektu E, koji je niže u lancu. U tom bi se slučaju subjekt C trebao registrirati u državi članici 5 i obračunati PDV na stjecanje unutar Zajednice u državi članici 5<sup>21</sup>.

Međutim, izuzeće navedeno u članku 141. DPDV-a i dalje bi se moglo primijeniti u toj situaciji.

U tom pogledu valja istaknuti da posredničkom subjektu odnosno subjektu C, kada prodaje robu subjektu D, nije važno što subjekt D namjerava učiniti s robom.

Subjekt C ispunjava svoje obveze prema subjektu D slanjem robe na mjesto koje su dogovorili subjekt C i subjekt D. To mjesto mogu biti prostori subjekta D ili skladište kojim upravlja treća osoba. Međutim, to mogu biti i prostori subjekta E zbog transakcije između subjekta D i subjekta E s kojom subjekt C nije nužno upoznat.

Prema tome, subjekt C ispunjava zahtjeve iz članka 141. DPDV-a jer šalje robu na mjesto koje je odredio subjekt D. Činjenica da je subjekt D prodao robu subjektu E, s čime subjekt C može ili ne mora biti upoznat, ne utječe na ispunjenje zahtjevâ za primjenu izuzeća.

---

<sup>21</sup> Međutim, ako se primjenjuje izuzeće navedeno u članku 140. točki (c) DPDV-a (što bi bio slučaj ako država članica 5 primjenjuje mogućnost prijenosa porezne obveze iz članka 194. DPDV-a za naknadnu isporuku između subjekta C i subjekta D), tada bi subjekt C bio obvezan registrirati se u državi članici 5 zbog stjecanja unutar Zajednice, ali ne bi bio obvezan obračunati to stjecanje unutar Zajednice jer bi stjecanje bilo izuzeto.

Mogli bismo sagledati razlike između tog scenarija (trostrana transakcija među subjektima B, C i D, iako je roba poslana subjektu E) i slučaja kada postoji trostrana transakcija među subjektima B, C i D, kada se roba šalje u prostore subjekta D i kada postoji naknadna isporuka subjekta D subjektu E koja nije dio lančane transakcije.

U oba će slučaja stjecanje robe unutar Zajednice koje obavi subjekt C u državi članici 5 biti izuzeto, a subjekt C neće se morati ondje registrirati. Subjekt D bi se u tim slučajevima trebao registrirati u državi članici 5 i bio bi odgovoran za plaćanje PDV-a na domaću isporuku koju mu obavlja subjekt C u toj državi članici.

Nadalje, mora se uzeti u obzir članak 42. točka (b) DPDV-a. To znači da će u oba slučaja subjekt C morati ispuniti „obveze utvrđene u članku 265. koje se odnose na podnošenje zbirne prijave”, tako da će subjekt C u zbirnu prijavu koju podnosi u državi članici 3 morati uključiti naknadnu isporuku subjektu D i identifikacijski broj za PDV subjekta D u državi članici 5. Inače bi u oba slučaja subjekt C bio odgovoran za plaćanje poreza u državi članici 3 na stjecanje unutar Zajednice jer je za to stjecanje koristio broj za PDV koji je izdala država članica 3 (članak 41. DPDV-a).

Isporuka koju je subjekt D obavio subjektu E u svakom bi se slučaju smatrala domaćom isporukom koja se oporezuje u državi članici 5.

Kao što možemo vidjeti, za subjekte C, D i E nema razlike ako se pojednostavnjenje za trostrane transakcije primjenjuje kada se roba šalje subjektu E i ako se pojednostavnjenje za trostrane transakcije primjenjuje kada se roba šalje subjektu D koji kasnije prodaje i šalje robu subjektu E. Međutim, ako se pojednostavnjenje ne primijeni, subjekt C morat će se registrirati te obračunati PDV u državi članici 5.

Nakon analize gore navedenih okolnosti, može se smatrati da su svi uvjeti za primjenu pojednostavnjenja za trostrane transakcije ispunjeni u slučaju iz primjera 8, sve dok subjekt C prevozi robu do mjesta koje mu je odredio subjekt D u državi članici 5 i dok je subjekt D identificiran za potrebe PDV-a u državi članici 5. Uvjet iz članka 141. točke (c) DPDV-a ispunjen je jer se roba prevozi izravno do mjesta koje je subjektu C odredio subjekt D.

Stoga bi stjecanje robe unutar Zajednice koje obavlja subjekt C u državi članici 5 trebalo biti izuzeto, a subjekt C neće se morati registrirati u državi članici 5. Subjekt D bio bi odgovoran za plaćanje PDV-a u državi članici 5 na domaću isporuku u toj državi članici koju je subjekt C obavio subjektu D, a isporuka subjekta D subjektu E također bi se smatrala domaćom isporukom koja se oporezuje u državi članici 5. Za potrebe članka 42. DPDV-a subjekt C bio bi obavezan podnijeti zbirnu prijavu u državi članici 3 u kojoj je naveden identifikacijski broj za PDV subjekta D u državi članici 5.

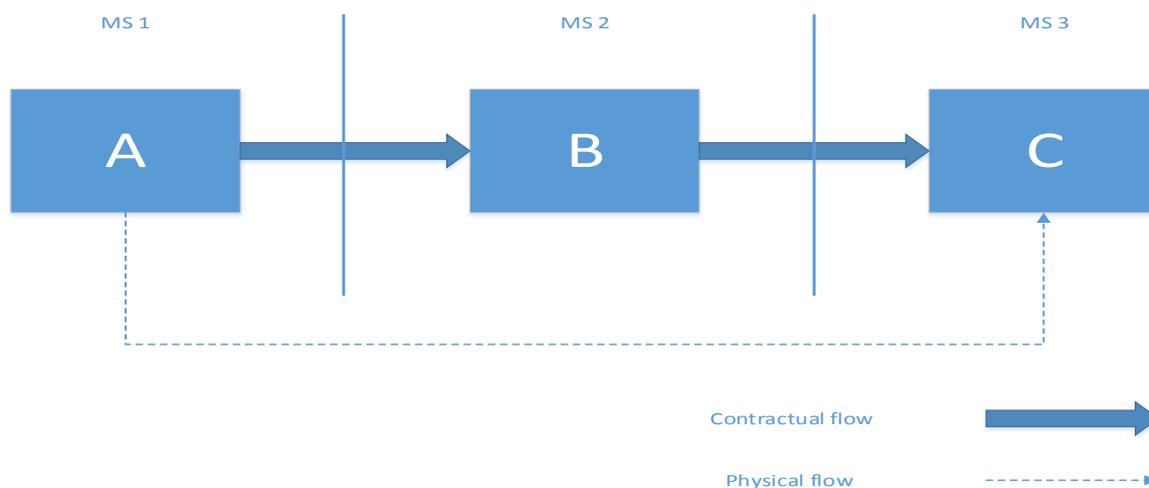
Ukratko, pravila za lančane transakcije primjenjuju se neovisno o broju osoba uključenih u lanac. Međutim, pojednostavnjenje za trostrane transakcije primjenjuje se samo ako su za transakcije koje uključuju tri osobe u lancu ispunjeni svi uvjeti za to trostrano pojednostavnjenje. U praksi bi samo jedan od poreznih obveznika koji sudjeluju u lancu transakcija, odnosno onaj u tom lancu koji je obavio stjecanje unutar Zajednice, mogao imati koristi od trostranog pojednostavnjenja. U prethodno navedenom primjeru to će biti subjekt C, dok subjekt D ne može imati koristi od trostranog pojednostavnjenja.

### 3.6.18. Posljednja osoba u lancu je krajnji kupac

Kako je navedeno u odjeljku 3.3., najmanji broj osoba uključenih u lančanu transakciju jest tri. Međutim, nije nužno da svi budu porezni obveznici.

Naime, moguće je da posljednja osoba u lancu bude osoba koja nije porezni obveznik, odnosno osoba koja je krajnji kupac. Stoga bismo pravila o lančanim transakcijama mogli primijeniti na situaciju u kojoj porezni obveznik A prodaje robu poreznom obvezniku B koji istu tu robu prodaje osobi C koja nije porezni obveznik. Roba se prevozi izravno od osobe A do osobe C, iz države članice 1 u državu članicu 3.

#### **Primjer 9**



U ovoj situaciji jedina osoba koja može biti posrednički subjekt da bi se primijenilo pravilo o lančanoj transakciji je subjekt B.

Ako se primjenjuje opće pravilo, znači da će se prijevoz pripisati isporuci subjekta A subjektu B. Stoga će isporuka koju obavlja subjekt A biti isporuka robe unutar Zajednice koja je izuzeta u državi članici 1 (ako su ispunjeni uvjeti iz članka 138. DPDV-a), a postojalo bi i stjecanje unutar Zajednice koje obavlja subjekt B i koje je oporezivo u državi članici 3. Isporuka subjekta B subjektu C bit će domaća transakcija u državi članici 3.

Ako subjekt B kao posrednički subjekt dostavi subjektu A identifikacijski broj za PDV koji mu je izdala država članica iz koje se roba otprema ili prevozi odnosno država članica 1, otprema ili prijevoz pripisuju se isporuci koju je obavio, odnosno isporuci subjekta B subjektu C. Isporuka subjekta A subjektu B bit će domaća transakcija koja je oporeziva u državi članici 1. Isporuka subjekta B subjektu C smatrala bi se prodajom robe na daljinu koja je oporeziva u državi članici 3, osim ako su ispunjeni uvjeti iz članka 34. DPDV-a, u kojem bi slučaju transakcija bila oporeziva u državi članici 1.

#### 4. IZUZEĆE ZA ISPORUKE ROBE UNUTAR ZAJEDNICE

##### 4.1. Relevantna odredba

Članak 138. DPDV-a

##### 4.2. Koja je svrha odredbe?

Izmjena članka 138. DPDV-a sastoji se od dva elementa:

- stavak 1. je preoblikovan i dodan je novi uvjet
- dodan je stavak 1.a

Članak 138. stavak 1. DPDV-a

U pogledu članka 138. stavka 1. DPDV-a u obzir se mora uzeti sljedeće:

- Sadržaj članka 138. stavka 1. točke (a) DPDV-a odgovara sadržaju članka 138. stavka 1. u verziji koja je u primjeni do 31. prosinca 2019.
- Točkom (b) utvrđuje se novi uvjet za primjenu izuzeća koji se sastoji od dva elementa:
  - o porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik za koje se obavlja isporuka identificirani su za potrebe PDV-a u državi članici koja nije država članica u kojoj otprema ili prijevoz robe počinje
  - i
  - o taj porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik za koje se obavlja isporuka navela je taj identifikacijski broj za PDV dobavljaču.

U pogledu prvog elementa treba napomenuti da identifikacijski broj za PDV poreznog obveznika ili pravne osobe koja nije porezni obveznik kojem se isporuka obavlja ne mora nužno biti identifikacijski broj za PDV koji je izdala država članica u koju se roba prevozi; dovoljno je da to bude identifikacijski broj za PDV koji dodjeljuje država članica koja nije država članica u kojoj započinju otprema ili prijevoz.

U pogledu drugog elementa treba napomenuti da način na koji ugovorne stranke međusobno dostavljaju identifikacijski broj za PDV nije naveden u pravnom tekstu. Stoga bi to trebalo prepustiti odluci ugovornih stranaka i ne bi trebalo biti podložno primjeni nikakvih formalnih uvjeta (na primjer, upotreba određenog dokumenta). Slično onome što je prethodno navedeno u kontekstu članka 36.a stavka 2. DPDV-a, zbog činjenice da je dobavljač na računu naveo identifikacijski broj za PDV svojeg kupca, može se smatrati da je kupac naveo svoj identifikacijski broj za PDV dobavljaču.

Članak 138. stavak 1.a DPDV-a

Kada je riječ o članku 138. stavku 1.a DPDV-a, potrebno je naglasiti da se u članku 138. dodaje novi stavak 1.a u skladu s kojim se izuzeće predviđeno u stavku 1. ne primjenjuje kada dobavljač nije postupio u skladu s obvezom podnošenja zbirne prijave predviđenom u člancima 262. i 263. DPDV-a ili kada se u zbirnoj prijavi koju je već podnio ne iskazuju točne informacije u vezi s predmetnom isporukom kako se zahtijeva u članku 264. DPDV-

a, osim ako dobavljač može propisno opravdati svoj propust na način koji zadovoljava nadležna tijela.

#### 4.3. Detaljna pitanja koja proizlaze iz članka 138. stavaka 1 i 1.a DPDV-a

##### 4.3.1. Smjernice o kojima se usuglasio Odbor za PDV

#### **Smjernice utvrđene na 113. sastanku Odbora za PDV održanom 3. lipnja 2019.**

3. NOVO ZAKONODAVSTVO – PITANJA KOJA SE ODOSE NA PROVEDBU NEDAVNO DONESENIH ODREDBI O PDV-U U EU-U

3.1. Izvor: Komisija

Referentni dokumenti: članak 17.a, članak 36.a, članak 138. stavci 1. i 1.a, članak 243. stavak 3. i članak 262. stavak 2. Direktive o PDV-u članci 45.a i 54.a Provedbene uredbe o PDV-u

Predmet: provedba paketa brzih rješenja: Direktiva Vijeća (EU) 2018/1910 i Provedbena uredba Vijeća (EU) 2018/1912  
([Dokument taxud.c.1\(2019\)3533969 – radni dokument br. 968](#))

#### **Dokument E – taxud.c.1(2019) 7900313 radni dokument br. 976**

*Izuzee za isporuku robe unutar Zajednice: interakcija s Direktivom o povratu PDV-a (odjeljak 3.3.1.)<sup>22</sup>*

Odbor za PDV jednoglasno potvrđuje da se izmjenom Direktive Vijeća (EU) 2018/1910 od 4. prosinca 2018. u članak 138. stavak 1. Direktive o PDV-u dodaje materijalni uvjet za primjenu izuzeća za isporuku robe unutar Zajednice. Odbor za PDV jednoglasno prihvaća da taj dodatak znači da se, ako osoba koja stječe robu ne navede dobavljaču svoj identifikacijski broj za PDV ili ako je navedeni identifikacijski broj za PDV izdala država članica iz koje se roba otprema ili prevozi, uvjeti za primjenu izuzeća iz članka 138. ne smatraju ispunjenima, a dobavljaču ne preostaje ništa drugo nego naplatiti PDV.

#### **Dokument F – taxud.c.1(2019) 7900872 radni dokument br. 977**

*Izuzee za isporuku robe unutar Zajednice: primjena članka 138. stavka 1.a (odjeljak 3.3.2.)<sup>23</sup>*

1. Odbor za PDV jednoglasno potvrđuje da se činjenica da se izuzeće iz članka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u ne primjenjuje kada dobavljač ne postupa u skladu s obvezom utvrđenom u stavku 1.a može *de facto* utvrditi samo u određenom razdoblju nakon trenutka isporuke i izdavanja računa.

Naime, Odbor za PDV jednoglasno prihvaća da je neizbježno da će nastati vremenski razmak od trenutka isporuke i izdavanja računa stjecatelju do trenutka u kojem dobavljač mora postupiti u skladu s obvezom podnošenja zbirne prijave predviđenom u člancima 262. i 263. Direktive o PDV-u. Odbor za PDV također jednoglasno prihvaća da je nemoguće izbjeći vremenski razmak od trenutka kada dobavljač mora podnijeti zbirnu prijavu do trenutka kada porezna tijela poduzimaju mjere jer se takve mjere mogu

<sup>22</sup> Ovaj naslov odnosi se na odgovarajući odjeljak radnog dokumenta Odbora za PDV br. 968.

<sup>23</sup> Ovaj naslov odnosi se na odgovarajući odjeljak radnog dokumenta Odbora za PDV br. 968.

pokrenuti samo ako zbirna prijava nije podnesena ili ako podnesena zbirna prijava ne sadržava točne informacije.

2. Odbor za PDV jednoglasno prihvaća da dobavljač stoga u trenutku obavljanja isporuke može izuzeti isporuku ako su ispunjeni uvjeti iz članka 138. stavka 1. Direktive o PDV-u jer su to jedini uvjeti relevantni za odlučivanje o primjeni izuzeća u trenutku isporuke.

U pogledu slučajeva predviđenih člankom 138. stavkom 1.a Direktive o PDV-u, Odbor za PDV gotovo jednoglasno prihvaća da se izuzeće može opozvati retroaktivno samo ako i kada porezna tijela utvrde da dobavljač nije postupio u skladu s obvezom podnošenja zbirne prijave predviđenom u člancima 262. i 263. Direktive o PDV-u ili ako zbirna prijava koju je već podnio ne iskazuje točne podatke o dotičnoj isporuci, kako se zahtijeva u članku 264. Direktive o PDV-u, osim ako taj dobavljač ne može propisno opravdati svoj propust na način koji zadovoljava nadležna tijela.

### **Dokument G – taxud.c.1(2019) 7901495 radni dokument br. 978**

*Izuzeće za isporuku robe unutar Zajednice: u kombinaciji s neobveznim mehanizmom prijenosa porezne obveze iz članka 194. (odjeljak 3.3.3.)<sup>24</sup>*

Ako se smatra da je došlo do prijenosa robe u skladu s člankom 17. Direktive o PDV-u jer roba u okviru aranžmanâ za premještanje dobara više ne ispunjava uvjete za ostanak u okviru tih aranžmanâ, Odbor za PDV jednoglasno prihvaća:

- a) porezni obveznik koji obavlja prijenos, ako već nije identificiran za potrebe PDV-a u državi članici u koju je roba prvi put premještena u okviru aranžmanâ za premještanje dobara, mora se identificirati u toj državi članici zbog pretpostavljenog stjecanja unutar Zajednice koje je tamo obavio
- b) takva identifikacija potrebna je u skladu s člankom 214. stavkom 1. točkom (b) Direktive o PDV-u i dotična država članica ne smije je izostaviti, čak ni ako je pretpostavljeno stjecanje robe unutar Zajednice izuzeto u skladu s člankom 140. točkom (c) Direktive o PDV-u.

Ova smjernica *Izuzeće za isporuku robe unutar Zajednice: u kombinaciji s neobveznim mehanizmom prijenosa porezne obveze iz članka 194. (odjeljak 3.3.3.)* povezana je s pitanjem kojim se bavi odjeljak 2.5.4. ovih objašnjenja. Upućuje se na taj odjeljak.

#### **4.3.2. Što se događa ako stjecatelj dobavljaču ne dostavi svoj identifikacijski broj za PDV koji je izdan u državi članici koja nije država članica iz koje se roba otprema ili prevozi?**

U slučaju da stjecatelj dobavljaču ne dostavi svoj identifikacijski broj za PDV ili ako je identifikacijski broj za PDV izdala država članica iz koje se roba otprema ili prevozi, tada neće biti ispunjen barem jedan od uvjeta za primjenu izuzeća iz članka 138. DPDV-a (posebice uvjet iz članka 138. stavka 1. točke (b) DPDV-a) i dobavljač će morati naplatiti PDV.

---

<sup>24</sup> Ovaj naslov odnosi se na dogovarajući odjeljak radnog dokumenta Odbora za PDV br. 968.

To će biti slučaj čak i ako su ispunjeni svi ostali uvjeti za primjenu izuzeća, a dobavljač ima razloga vjerovati, na primjer zbog vrste ili količine isporučene robe, da je kupac porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik.

Činjenica da dobavljač naplaćuje PDV na isporuku jer nisu ispunjeni uvjeti iz članka 138. DPDV-a ne utječe na porezni tretman stjecanja unutar Zajednice koje je obavio kupac u državi članici u kojoj završava otprema ili prijevoz robe (članak 16. PUPDV-a).

Kada stjecatelj, koji može dokazati da je bio porezni obveznik koji je kao takav djelovao u trenutku stjecanja, u kasnijoj fazi može dostaviti svojem dobavljaču identifikacijski broj za PDV izdan u državi članici koja nije država iz koje se roba otprema ili prevozi, i ako nema naznaka prijevare ili zlouporabe, dobavljač će ispraviti račun u skladu s pravilima utvrđenima u mjerodavnom nacionalnom zakonodavstvu.

4.3.3. Što se događa kada je stjecatelj poreznim tijelima podnio zahtjev za izdavanje identifikacijskog broja za PDV, ali ga nije dobio u trenutku kada dobavljač mora izdati račun?

Kada stjecatelj, u trenutku kada dobavljač izdaje račun, ne može dobavljaču dostaviti identifikacijski broj za PDV jer porezna tijela još uvijek obrađuju stjecateljev zahtjev za izdavanje takvog broja, dobavljač ne može primijeniti izuzeće iz članka 138. DPDV-a jer nisu ispunjeni svi uvjeti.

Kada stjecatelj dobije identifikacijski broj za PDV, ispravak računa provest će se pod uvjetima navedenim u posljednjem odlomku prethodnog odjeljka 4.3.2.

4.3.4. Određene države članice razlikuju identifikacijski broj za PDV koji vrijedi samo za određene domaće transakcije i identifikacijski broj za PDV koji, u skladu s člankom 215. DPDV-a, ima prefiks kojim se država članica može identificirati. Mogu li se oba broja upotrijebiti za izuzeće iz članka 138. DPDV-a?

Ne. Za potrebe članka 138. DPDV-a relevantan je samo identifikacijski broj za PDV s prefiksom kojim se država članica koja izdaje taj broj može identificirati. To je jedini identifikacijski broj za PDV koji država članica identifikacije unosi u bazu podataka VIES i stoga jedini identifikacijski broj za PDV koji dobavljač može provjeriti.

4.3.5. Koji se identifikacijski broj za PDV koristi za primjenu izuzeća iz članka 138. DPDV-a kada je stjecatelj dio PDV grupacije u skladu s člankom 11. DPDV-a?

Sud EU-a je istaknuo da je učinak provedbe članka 11. DPDV-a taj da nacionalno zakonodavstvo doneseno na temelju te odredbe omogućuje da se prema osobama, osobito gospodarskim subjektima koji su međusobno povezani financijskim, gospodarskim i organizacijskim vezama, za potrebe PDV-a više ne postupa kao sa zasebnim poreznim obveznicima već ih se smatra jedinstvenim poreznim obveznikom. Stoga se, ako država članica provodi tu odredbu, s usko povezanom osobom ili osobama u smislu članka 11. DPDV-a ne može postupati različito, kao s poreznim obveznikom ili obveznicima u smislu članka 9. DPDV-a. Iz toga slijedi da se postupanjem kao s

jedinstvenim poreznim obveznikom isključuje mogućnost da se prema osobama koje su stoga usko povezane i dalje postupa kao s pojedinačnim poreznim obveznicima<sup>25</sup>.

To znači da *de facto* samo PDV grupacija ima identifikacijski broj za PDV koji se upotrebljava za izuzeće iz članka 138. DPDV-a.

4.3.6. Što se podrazumijeva pod „osim ako dobavljač može propisno opravdati svoj propust na način koji zadovoljava nadležna tijela” iz članka 138. stavka 1.a DPDV-a?

U uvodnoj izjavi 7 Direktive Vijeća (EU) 2018/1910 od 4. prosinca 2018. Vijeće je obrazložilo svrhu odredbe kako slijedi: „Nadalje, uvrštavanje u VIES ključno je za obavješćivanje države članice dolaska o prisutnosti robe na njezinu državnom području te je stoga ključni element u borbi protiv prijevара u Uniji. Zbog toga bi države članice trebale osigurati da se u slučajevima u kojima dobavljač ne poštuje svoje obveze u pogledu uvrštavanja u VIES ne bi trebalo primjenjivati izuzeće, osim kada dobavljač postupa u dobroj vjeri, tj. kada pred nadležnim poreznim tijelima može propisno opravdati sve svoje propuste u vezi sa zbirnom prijavom, što bi u tom trenutku također moglo uključivati pružanje, od strane dobavljača, točnih informacija kao što se zahtijeva u skladu s člankom 264. Direktive 2006/112/EZ.”

U prvom dijelu članka 138. stavka 1.a DPDV-a utvrđuje se načelo prema kojem se izuzeće ne primjenjuje u slučaju nepoštivanja uvjeta navedenih u člancima 262., 263. i 264. DPDV-a. Zadnji dio članka 138. stavka 1.a DPDV-a podrazumijeva da se izuzeće i dalje primjenjuje kada dobavljač može propisno opravdati svoj propust na način koji zadovoljava nadležna tijela.

Ovaj zadnji dio stavka 1.a upućuje na to da dobavljač i nadležna tijela države članice u kojoj je isporuka obavljena slučajeve nepoštivanja uvjeta rješavaju pojedinačno za svaki slučaj.

Međutim, moglo bi se smatrati da je u sljedećim slučajevima propust dobavljača propisno opravdan (osim ako porezna tijela imaju razloga vjerovati da je propust dio sustavne prijevare) pod uvjetom da dobavljač, kada sazna za pogrešku koja je temelj propusta, ispravi tu pogrešku:

- o Dobavljač slučajno greškom nije uključio izuzetu isporuku unutar Zajednice u zbirnu prijavu za razdoblje u kojem je obavljena isporuka, ali ju je uključio u zbirnu prijavu za sljedeće razdoblje.
- o Dobavljač je uključio izuzetu isporuku unutar Zajednice u zbirnu prijavu za razdoblje u kojem je isporuka obavljena, ali je počinio nenamjernu pogrešku u pogledu vrijednosti dotične isporuke.
- o Restrukturiranje gospodarskog subjekta koji stječe robu rezultiralo je novim nazivom i novim identifikacijskim brojem za PDV, ali stari naziv i identifikacijski broj za PDV i dalje postoje tijekom kratkog prijelaznog razdoblja. U zbirnoj prijavi dobavljač je pogreškom transakcije naveo pod tim starim identifikacijskim brojem za PDV.

---

<sup>25</sup> Vidi presudu Suda EU-a od 22. svibnja 2008. u predmetu C-162/07, *Amplifin*.

## 5. DOKAZ O PRIJEVOZU

### 5.1. Relevantna odredba

Članak 45.a PUPDV-a

### 5.2. Koja je svrha odredbe?

Članak 45.a. PUPDV-a predviđa da se uvjet za izuzeće za isporuku robe unutar Zajednice u skladu s člankom 138. DPDV-a smatra ispunjenim, odnosno da se roba smatra otpremljenom ili prevezenom iz države članice do odredišta izvan njezina državnog područja, ali unutar Zajednice, u slučajevima navedenim u članku 45.a stavku 1. točkama (a) ili (b).

To također znači sljedeće:

- slučajevi iz točaka (a) ili (b) sami po sebi nisu dovoljni za izuzeće isporuke u skladu s člankom 138. DPDV-a. Smatra se da je ispunjen osnovni uvjet, ali da bi izuzeće bilo primjenjivo moraju biti ispunjeni i drugi uvjeti iz članka 138. DPDV-a, te
- nije moguća primjena pretpostavke u obrnutom smjeru. Drugim riječima, činjenica da uvjeti pretpostavke nisu ispunjeni ne znači automatski da se ne primjenjuje izuzeće iz članka 138. DPDV-a. U tom će slučaju dobavljač i dalje morati dokazati, na način koji zadovoljava porezna tijela, da su ispunjeni uvjeti za izuzeće (uključujući prijevoz). Drugim riječima, ako se pretpostavka ne primjenjuje, situacija će ostati ista kao i prije stupanja na snagu članka 45.a PUPDV-a.

Članak 45.a stavak 2. PUPDV-a propisuje da porezno tijelo može oboriti pretpostavku koja se primjenjuje na temelju stavka 1., odnosno da je roba otpremljena ili prevezena iz države članice do odredišta izvan njezina državnog područja, ali unutar Zajednice.

Obaranje pretpostavke stoga podrazumijeva da porezna tijela mogu osigurati potrebne elemente kojima se dokazuje da roba zapravo nije otpremljena ili prevezena iz države članice do odredišta izvan njezina državnog područja, ali unutar Zajednice. To može, na primjer, biti slučaj kada tijekom kontrole porezna tijela utvrde da se roba još uvijek nalazi u skladištu dobavljača ili kada porezna tijela znaju da se tijekom prijevoza dogodila nezgoda zbog koje je roba uništena prije nego što je napustila državno područje.

Kada porezna tijela imaju potrebne elemente za obaranje pretpostavke (uzimajući u obzir prirodu elemenata potrebnih za tu svrhu), jasno je da se izuzeće iz članka 138. DPDV-a ne primjenjuje. U tom pogledu „obaranje pretpostavke” znači da porezna tijela posjeduju dokaz da prijevoz robe nije obavljen.

„Obaranje pretpostavke” razlikuje se od situacije u kojoj porezno tijelo može dokazati da jedan od dokumenata navedenih u članku 45.a stavku 3. PUPDV-a koji se podnosi kao dokaz sadržava netočne podatke ili da je čak lažan. Posljedica bi tada bila da nisu ispunjeni uvjeti za jedan od slučajeva iz stavka 1. točaka (a) ili (b). Stoga se dobavljač više ne može oslanjati na pretpostavku da je roba otpremljena ili prevezena iz države članice do odredišta izvan njezina državnog područja, ali unutar Zajednice. Međutim, dobavljač bi i dalje mogao dostaviti druge dokumente iz članka 45.a PUPDV-a, koji bi mu omogućili da ostvari korist od pretpostavke (osim ako porezna tijela ponovno dokažu da su ti

dokumenti netočni ili lažni) ili dostaviti dovoljno dokaza kojima se potkrepljuje da su ispunjeni uvjeti za izuzeće iz članka 138. DPDV-a.

### 5.3. Detaljna pitanja koja proizlaze iz ove odredbe

#### 5.3.1. Smjernice o kojima se usuglasio Odbor za PDV

#### **Smjernice utvrđene na 113. sastanku Odbora za PDV održanom 3. lipnja 2019.**

3. NOVO ZAKONODAVSTVO – PITANJA KOJA SE ODOSE NA PROVEDBU NEDAVNO DONESENIH ODREDBI O PDV-U U EU-U

3.1. Izvor: Komisija

Referentni dokumenti: članak 17.a, članak 36.a, članak 138. stavci 1. i 1.a, članak 243. stavak 3. i članak 262. stavak 2. Direktive o PDV-u članci 45.a i 54.a Provedbene uredbe o PDV-u

Predmet: provedba paketa brzih rješenja: Direktiva Vijeća (EU) 2018/1910 i Provedbena uredba Vijeća (EU) 2018/1912

[\(Dokument taxud.c.1\(2019\)3533969 – radni dokument br. 968\)](#)

#### **Dokument H – taxud.c.1(2019) 7901898 radni dokument br. 979**

*Izuzeće za isporuku robe unutar Zajednice: značenje pojma „neovisan” u pogledu dokaza o prijevozu (odjeljak 3.3.4.)<sup>26</sup>*

Odbor za PDV gotovo jednoglasno prihvaća da pri utvrđivanju jesu li za potrebe članka 45.a stavka 1. točke (a) i točke (b) podtočke ii. Provedbene uredbe o PDV-u dvije strane „neovisne”:

- a) dvije se strane ne smatraju „neovisnima” ako imaju istu pravnu osobnost i
- b) primjenjuju se kriteriji iz članka 80. Direktive o PDV-u tako da se strane za koje postoje „obiteljske ili ostale bliske osobne veze, te upravljačke, vlasničke, članske, financijske ili pravne veze” ne smatraju međusobno neovisnima.

#### 5.3.2. Što se događa s postojećim nacionalnim propisima država članica u pogledu dokaza o prijevozu nakon stupanja na snagu članka 45.a PUPDV-a? Hoće li se ti nacionalni propisi i dalje primjenjivati?

Države članice obvezne su primjenjivati članak 45.a PUPDV-a. To znači da će, ako su ispunjeni uvjeti iz te odredbe, dobavljač imati pravo koristiti pogodnosti relevantne pretpostavke. Osim toga, države članice u svojim nacionalnim propisima o PDV-u mogu propisati i druge pretpostavke u pogledu dokaza o prijevozu koje su fleksibilnije od pretpostavke predviđene u članku 45.a PUPDV-a. Ako bi to bio slučaj, dobavljač bi mogao imati koristi od pretpostavki iz članka 45.a PUPDV-a i/ili od onih iz nacionalnog zakonodavstva o PDV-u, pod uvjetom da su ispunjeni relevantni uvjeti. U tom se pogledu može nastaviti primjenjivati postojeće nacionalno zakonodavstvo o PDV-u kojim se utvrđuju uvjeti u pogledu dokaza o prijevozu koji su fleksibilniji od onih predviđenih u članku 45.a PUPDV-a.

---

<sup>26</sup> Ovaj naslov odnosi se na odgovarajući odjeljak radnog dokumenta Odbora za PDV br. 968.

5.3.3. Što se događa ako uvjeti za pretpostavku o prijevozu iz članka 45.a PUPDV-a nisu ispunjeni? Znači li to da se u tom slučaju ne primjenjuje izuzeće iz članka 138. DPDV-a?

Činjenica da uvjeti za jedan od slučajeva iz članka 45.a stavka 1. točke (a) ili (b) PUPDV-a nisu ispunjeni ne znači automatski da se izuzeće iz članka 138. DPDV-a neće primjenjivati. U tom će slučaju dobavljač i dalje morati dokazati, na način koji zadovoljava porezna tijela, da su ispunjeni uvjeti za izuzeće (uključujući prijevoz) iz članka 138. DPDV-a.

5.3.4. Što se događa ako porezno tijelo može dokazati da jedan od dokumenata nabrojanih u članku 45.a stavku 3. PUPDV-a, koji se dostavlja kao dokaz, sadržava netočne informacije ili da je čak lažan? Može li se prodavatelj i dalje oslanjati na pretpostavku o otpremi ili prijevozu?

Ako porezno tijelo može dokazati da jedan od dokumenata koji se dostavlja kao dokaz sadržava netočne podatke ili da je čak lažan, prodavatelj se više ne može oslanjati na pretpostavku zbog činjenice da nisu ispunjeni uvjeti za jedan od slučajeva iz članka 45.a stavka 1. točaka (a) ili (b) PUPDV-a.

Međutim, dobavljač bi i dalje mogao dostaviti druge dokumente iz članka 45.a PUPDV-a koji bi mu omogućili da ostvari korist od pretpostavke (osim ako porezna tijela ponovno ne dokažu da su ti dokumenti netočni ili lažni) ili dostaviti dovoljno dokaza kojima se potkrepljuje da su ispunjeni uvjeti za izuzeće iz članka 138. DPDV-a.

5.3.5. Što se događa ako dobavljač ili stjecatelj obavljaju prijevoz vlastitim prijevoznim sredstvima?

U tom se slučaju pretpostavka ne primjenjuje jer zahtjev iz članka 45.a stavka 1. točke (a) i točke (b) podtočke ii. PUPDV-a u pogledu neproturječnih dokaza koje su izdale dvije različite strane koje su neovisne međusobno kao i o prodavatelju i o stjecatelju neće biti ispunjen.

5.3.6. Što se smatra „pisanom izjavom” stjecatelja u smislu članka 45.a stavka 1. točke (b) podtočke i. PUPDV-a? U kojem će je obliku (papirnatom i/ili elektroničkom) porezna tijela prihvatiti, npr. u obliku elektroničke pošte ili potpisanog izvornog dokumenta?

Za potrebe te odredbe svaki dokument koji sadržava sve elemente navedene u članku 45.a stavku 1. točki (b) podtočki i. PUPDV-a treba smatrati „pisanom izjavom”.

PUPDV ne sadržava posebna pravila u pogledu oblika u kojem se treba dostaviti pisana izjava. Bilo bi razumno očekivati da će države članice biti fleksibilne u tom pogledu i da neće uvoditi stroga ograničenja, npr. isključivo dokument u papirnatom obliku, nego da će prihvaćati i elektroničku verziju ako sadržava sve informacije kao što se zahtijeva u članku 45.a stavku 1. točki (b) podtočki i. PUPDV-a.

5.3.7. U kojem će obliku (papirnatom i/ili elektroničkom) porezna tijela prihvatiti dokumente koji se koriste kao dokaz o otpremi ili prijevozu iz članka 45.a stavka 3. PUPDV-a?

PUPDV ne sadržava posebna pravila u pogledu oblika u kojem se trebaju dostaviti dokumenti koji se prihvaćaju kao dokaz o otpremi ili prijevozu iz članka 45.a

stavka 3. PUPDV-a. Bilo bi razumno očekivati da će države članice biti fleksibilne u tom pogledu i da neće uvoditi stroga ograničenja, npr. isključivo dokument u papirnatom obliku, nego da će prihvaćati i elektroničku verziju tih dokumenata.

5.3.8. Što se događa ako stjecatelj ne dostavi prodavatelju pisanu izjavu iz članka 45.a stavka 1 točke (b) podtočke i. PUPDV-a do desetog dana mjeseca koji slijedi nakon isporuke?

Svrha roka od 10 dana je određivanje preciznog vremenskog okvira u kojem stjecatelj dostavlja prodavatelju pisanu izjavu, a ne sankcionirati prodavatelja i lišiti ga mogućnosti korištenja pogodnosti pretpostavke kada stjecatelj ne dostavi pisanu izjavu pravodobno. Iz tog će se razloga, čak i ako stjecatelj prodavatelju dostavi pisanu izjavu nakon isteka roka, prodavatelj moći osloniti na pretpostavku ako su ispunjeni svi ostali relevantni uvjeti iz članka 45.a PUPDV-a.

## 6. MJERODAVNE PRAVNE ODREDBE

### 6.1. Direktiva o PDV-u (gore u tekstu „DPDV”)

#### *„Članak 17.a*

1. Prijenos robe koji provodi porezni obveznik, a koja čini dio njegove poslovne imovine, u drugu državu članicu na temelju aranžmana za premještanje dobara ne smatra se isporukom robe uz naknadu.

2. Za potrebe ovog članka smatra se da aranžmani za premještanje dobara postoje ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

- (a) porezni obveznik, ili treća osoba za njegov račun, otprema ili prevozi robu u drugu državu članicu s namjerom da tu robu ondje u kasnijoj fazi i nakon dolaska isporuči drugom poreznom obvezniku koji ima pravo preuzeti vlasništvo nad tom robom u skladu s postojećim dogovorom između obaju poreznih obveznika;
- (b) porezni obveznik koji otprema ili prevozi robu nema sjedište svojeg poslovanja ni stalni poslovni nastan u državi članici u koju se roba ili usluge otpremaju ili prevoze;
- (c) porezni obveznik kojem je namijenjena isporuka robe identificiran je za potrebe PDV-a u državi članici u koju se roba otprema ili prevozi te su i njegov identitet i identifikacijski broj za PDV koji mu je ta država članica dodijelila poznati poreznom obvezniku iz točke (b) u trenutku kada otprema ili prijevoz započinju;
- (d) porezni obveznik koji otprema ili prevozi robu bilježi prijevoz robe u evidenciju predviđenu u članku 243. stavku 3. te u zbirnu prijavu predviđenu u članku 262. stavku 2. unosi identitet poreznog obveznika koji stječe robu i identifikacijski broj za PDV koji mu je dodijelila država članica u koju se roba otprema ili prevozi.

3. Ako su ispunjeni uvjeti utvrđeni u stavku 2. te pod uvjetom da se prijenos obavlja u roku iz stavka 4., u trenutku prijenosa prava na raspolaganje robom u svojstvu vlasnika na poreznog obveznika iz stavka 2. točke (c) primjenjuju se sljedeća pravila:

- (a) smatra se da je isporuku robe u skladu s člankom 138. stavkom 1. obavio porezni obveznik koji je sâm otpremio ili prevezao robu u državi članici iz koje je roba otpremljena ili prevezena ili je to za njegov račun obavila treća osoba;
- (b) smatra se da je stjecanje robe unutar Zajednice obavio porezni obveznik kojem se ta roba isporučuje u državi članici u koju je roba otpremljena ili prevezena.

4. Ako tijekom 12 mjeseci nakon dolaska robe u državu članicu u koju je otpremljena ili prevezena, roba nije isporučena poreznom obvezniku iz stavka 2. točke (c) i stavka 6. kojem je namijenjena, a nije nastupila nijedna od okolnosti utvrđenih u stavku 7., smatra se da je prijenos u smislu članka 17. obavljen na dan koji slijedi nakon isteka razdoblja od 12 mjeseci.

5. Ne smatra se da je prijenos u smislu članka 17. obavljen ako su ispunjeni sljedeći uvjeti:

- (a) pravo na raspolaganje robom nije preneseno, a ta je roba, u roku iz stavka 4., vraćena u državu članicu iz koje je otpremljena ili prevezena; i
- (b) porezni obveznik koji je otpremio ili prevezao robu bilježi vraćanje robe u evidenciju predviđenu u članku 243. stavku 3.

6. Ako se u razdoblju iz stavka 4. porezni obveznik iz stavka 2. točke (c) zamijeni drugim poreznim obveznikom, ne smatra se da je prijenos u smislu članka 17. obavljen u

trenutku zamjene pod uvjetom da:

- (a) ispunjeni su svi ostali primjenjivi uvjeti iz stavka 2; i
- (b) porezni obveznik iz stavka 2. točke (b) zabilježio je zamjenu u evidenciju predviđenu u članku 243. stavku 3.

7. Ako u roku iz stavka 4. bilo koji od uvjeta utvrđenih u stavcima 2. i 6. prestane biti ispunjen, smatra se da je prijenos robe u smislu članka 17. obavljen u trenutku u kojem je odgovarajući uvjet prestao biti ispunjen.

Ako se roba isporučuje osobi koja nije porezni obveznik iz stavka 2. točke (c) ili stavka 6., smatra se da uvjeti utvrđeni u stavcima 2. i 6. prestaju biti ispunjeni neposredno prije takve isporuke.

Ako se roba otprema ili prevozi u zemlju koja nije država članica iz koje je izvorno premještena, smatra se da uvjeti utvrđeni u stavcima 2. i 6. prestaju biti ispunjeni neposredno prije početka takve otpreme ili takvog prijevoza.

U slučaju uništenja, gubitka ili krađe robe smatra se da uvjeti utvrđeni u stavcima 2. i 6. prestaju biti ispunjeni na dan kada je roba doista nestala ili je uništena ili, ako je nemoguće utvrditi taj dan, na dan kada je utvrđeno da je roba uništena ili da nedostaje.”

#### *Članak 36.a*

1. Kada se ista roba isporučuje uzastopno te se ta roba otprema ili prevozi iz jedne države članice u drugu državu članicu izravno od prvog dobavljača do zadnjeg kupca u lancu, otprema ili prijevoz pripisuje se samo isporuci koja je obavljena posredničkom subjektu.

2. Odstupajući od stavka 1., otprema ili prijevoz pripisuje se samo isporuci robe koju je obavio posrednički subjekt u slučaju u kojem je posrednički subjekt svojeg dobavljača obavijestio o identifikacijskom broju za PDV koji mu je izdala država članica iz koje se roba otprema ili prevozi.

3. Za potrebe ovog članka „posrednički subjekt” znači dobavljač u lancu koji nije prvi dobavljač u lancu, koji sâm otprema ili prevozi robu ili to obavlja putem treće osobe koja postupa za njegov račun.

4. Ovaj članak ne primjenjuju se na situacije obuhvaćene člankom 14.a.”

#### *Članak 138.*

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

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

isporuka identificirani su za potrebe PDV-a u državi članici koja nije država članica u kojoj otprema ili prijevoz robe počinje te su dobavljaču priopćili taj identifikacijski broj za PDV.”

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

...

#### *Članak 243.*

...

3. Svaki porezni obveznik koji prenosi robu u okviru aranžmanâ za premještanje dobara iz članka 17.a vodi evidenciju s pomoću koje se poreznim tijelima omogućuje provjera pravilne primjene tog članka.

Svaki porezni obveznik kojemu se isporučuje roba u okviru aranžmanâ za premještanje dobara iz članka 17.a vodi evidenciju te robe.”

#### *Članak 262.*

1. Svaki porezni obveznik koji je identificiran za potrebe PDV-a podnosi zbirnu prijavu u kojoj se navode:

- (a) stjecatelji identificirani za potrebe PDV-a kojima je isporučio robu u skladu s uvjetima određenima u članku 138. stavku 1. i članku 138. stavku 2. točki (c);
- (b) osobe identificirane za potrebe PDV-a kojima je isporučio robu koja je njemu isporučena putem stjecanja robe unutar Zajednice iz članka 42.;
- (c) porezni obveznici, i pravne osobe koje nisu porezni obveznici a identificirane su za potrebe PDV-a, kojima je pružio usluge, osim usluga koje su izuzete od PDV-a u državi članici gdje je transakcija oporeziva i za koje primatelj ima obvezu platiti porez u skladu s člankom 196.

2. Osim informacija iz stavka 1., svaki porezni obveznik podnosi informacije o identifikacijskom broju za PDV poreznih obveznika kojima je namijenjena roba koja se otprema ili prevozi u okviru aranžmanâ za premještanje dobara u skladu s uvjetima utvrđenima u članku 17.a. te o svakoj izmjeni podnesenih informacija.”

#### 6.2. Provedbena uredba o PDV-u (gore u tekstu „PUPDV”)

#### *Članak 45.a*

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 predložiti 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. 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.”

#### *Članak 54.a*

1. Evidencija iz članka 243. stavka 3. Direktive 2006/112/EZ koju treba voditi svaki porezni obveznik koji prenosi robu u okviru aranžmana za premještanje dobara sadržava sljedeće informacije:

- (a) državu članicu iz koje se roba otprema ili prevozi te datum otpreme ili prijevoza robe;

- (b) PDV identifikacijski broj poreznog obveznika kojem je roba namijenjena, koji izdaje država članica u koju se roba otprema ili prevozi;
- (c) državu članicu u koju se roba otprema ili prevozi, PDV identifikacijski broj posjednika skladišta, adresu skladišta u koje se roba po dolasku skladišti te datum dolaska robe u skladište;
- (d) vrijednost, opis i količinu robe koja je dostavljena u skladište;
- (e) PDV identifikacijski broj poreznog obveznika koji zamjenjuje osobu iz točke (b) ovog stavka pod uvjetima iz članka 17.a stavka 6. Direktive 2006/112/EZ;
- (f) oporezivi iznos, opis i količinu isporučene robe i datum isporuke robe iz članka 17.a stavka 3. točke (a) Direktive 2006/112/EZ te PDV identifikacijski broj stjecatelja;
- (g) oporezivi iznos, opis i količinu robe te datum ispunjenja bilo kojeg od uvjeta i razloga u vezi s time u skladu s člankom 17.a stavkom 7. Direktive 2006/112/EZ;
- (h) vrijednost, opis i količinu vraćene robe te datum vraćanja robe iz članka 17.a stavka 5. Direktive 2006/112/EZ.

2. Evidencija iz članka 243. stavka 3. Direktive 2006/112/EZ koju treba voditi svaki porezni obveznik kojem se roba isporučuje u okviru aranžmanâ za premještanje dobara sadržava sljedeće informacije:

- (a) PDV identifikacijski broj poreznog obveznika koji prenosi robu u okviru aranžmanâ za premještanje dobara;
- (b) opis i količinu robe koja mu je namijenjena;
- (c) datum dolaska robe koja mu je namijenjena u skladište;
- (d) oporezivi iznos, opis i količinu robe koja mu je isporučena te datum na koji je roba iz članka 17.a stavka 3. točke (b) Direktive 2006/112/EZ stečena unutar Zajednice;
- (e) opis i količinu robe te datum na koji je roba premještena iz skladišta na zahtjev poreznog obveznika iz točke (a);
- (f) opis i količinu uništene ili nestale robe te datum uništenja, gubitka ili krađe robe koja je prethodno dostavljena u skladište ili datum na koji je utvrđeno da je roba uništena ili da nedostaje.

Ako je roba otpremljena ili prevezena u okviru aranžmanâ za premještanje dobara posjedniku skladišta koji nije porezni obveznik kojem je namijenjena isporuka robe, u evidenciji tog poreznog obveznika ne trebaju se nalaziti informacije iz prvog podstavka točaka (c), (e) i (f).”