

Prijevare u sustavu poreza na dodanu vrijednost i njihova prevencija

Bajić, Dora

Master's thesis / Diplomski rad

2023

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Zagreb, Faculty of Law / Sveučilište u Zagrebu, Pravni fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:199:724407>

Rights / Prava: [In copyright / Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-08-02**



Repository / Repozitorij:

[Repository Faculty of Law University of Zagreb](#)



Pravni fakultet u Zagrebu

Katedra za financijsko pravo i financijsku znanost

Dora Bajić

**Prijevare u sustavu poreza na dodanu vrijednost i njihova
prevencija**

Diplomski rad

Mentorica: Prof. dr. sc. Sonja Cindori

Zagreb, lipanj 2023.

Sadržaj

1. UVOD.....	5
2. Porez na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj	
2.1. Općenito o porezu na dodanu vrijednost.....	6
2.2. Predmet oporezivanja.....	7
2.3. Porezni obveznik.....	8
3. Prijevare u sustavu poreza na dodanu vrijednost	
3.1. Općenito.....	10
3.2. Vrste prijevara.....	10
3.3. Kružne prijevare.....	11
3.4. Ostale vrste prijevara.....	13
3.5. Primjeri prijevara nematerijalnom imovinom.....	14
3.6. Instrument zaštite od prijevara.....	15
3.7. Povezanost prijevara s pranjem novca.....	17
4. Europska unija i porez na dodanu vrijednost	
4.1. Pravni okvir Europske unije.....	18
4.2. Eurofisc.....	19
4.3. Praksa suda Europske unije.....	20
4.4. Tijela u Republici Hrvatskoj za suzbijanje prijevara.....	21
5. ZAKLJUČAK.....	23

Izjava o izvornosti

Ja, Dora Bajić pod punom moralnom, materijalnom i kaznenom odgovornošću, izjavljujem da sam isključiva autorica diplomskog rada te da u radu nisu na nedozvoljeni način (bez pravilnog citiranja) korišteni dijelovi tuđih radova te da se prilikom izrade rada nisam koristila drugim izvorima do onih navedenih u radu.

Dora Bajić

Sažetak

Porez na dodanu vrijednost ima središnje značenje u fiskalnoj politici svake države kao opći porez na promet čijim se ubiranjem puni državni proračun. Ne umanjujući značaj ostalim izvorima financiranja države, možemo se složiti kako porezni gubitak koji se dogodi zbog prijevara u sustavu poreza na dodanu vrijednost uzrokuje gospodarsku stagnaciju države, društva i potrebu da se na drugačiji način alociraju izgubljena sredstva. Uređenje sustava poreza na dodanu vrijednost u našoj državi biti će tema ovog rada s naglaskom na međunarodnu trgovinu te uzroke i prevencija prijevara u istome.

1. UVOD

Porez na dodanu vrijednost (u nastavku teksta: PDV) uveden je u Republiku Hrvatsku (u nastavku teksta: RH) 1995. godine te s odgodom stupa na snagu 1998., zbog straha od inflacije koje bi mogao izazvat, kada se počeo primjenjivat kao opći porez na promet. PDV predstavlja neutralni, regresivni i izdašan porez za državni proračun. Neutralnost PDV-a proizlazi iz činjenice prevaljivanja obveze plaćanja poreza do krajnjeg potrošača dok ostale karike u lancu imaju pravo na odbitak pretporeza. Uvođenjem PDV-a poznavali smo jednu stopu poreza u visini od 22% te je postojala nulta stopa poreza na proizvode koji predstavljaju osnovne životne proizvode. Razvojem RH došlo je do promjena u sustavu PDV-a. Danas razlikujemo tri stope PDV-a koje određuju poreznu obvezu primjenom na poreznu osnovicu. Prijevare u sustavu PDV-a započele su uvođenjem današnjeg dizajna obračuna PDV-a po načelu odredišta stvaranjem zajedničkog gospodarskog tržišta između država članica. Idealni proizvodi za provođenja prijevara u sustavu PDV su predmeti velike vrijednosti, malog obujma koje je lako prevesti iz jedne u drugu državu članicu. Mogućnost provođenja prijevara je osigurano zbog trenutnog modela PDV-a gdje više ne postoji granične kontrole zbog zajedničkog tržišta. Uvoz se smatra stjecanje dobara, a izvoz isporuka dobara. Primjenom načela odredišta u obračunavanju PDV-a isporuka dobara iz jedne države u drugu državu je oslobođeno od plaćanja PDV-a. Nakon ulasku RH u EU nisu nas zaobišle prijevare PDV sustavu. Europska unija (u nastavku teksta: EU) uočila je prijevare od samog nastanka te je poduzela administrativne i zakonodavne mjere u borbi protiv istih. Strukturalne promjene još nisu na vidiku na razini EU. Tehnologiju bi mogla pomoći u smanjivanju stope prijevara u zajednici, ali su potrebne financijske, zakonodavne i provedbene prilagodbe. U prvom dijelu rada opisat će se temeljni elementi PDV-a kako bismo bolje razumjeli drugi dio rada u kojem ću pisati o prijevarama, prevenciji i aktualnoj sudskoj praksi suda EU u sustavu PDV-a.

2. Porez na dodanu vrijednost

2.1. Općenito

PDV jest neizravan porez koji služi kao fiskalni instrument za prikupljanje javnih prihoda kojim se financiraju javni rashodi. Uveden je kao oblik oporezivanja potrošnje u RH 1998. godine. Naime kao vrsta nameta na potrošnju predložen je početkom prošlog stoljeća u Njemačkoj od strane njemačkog poduzetnika, ali se začetnikom PDV-a smatra Maurice Laure. U RH koristi se neto sve-fazni porez koji se obračunava na dodanu vrijednost u svakoj fazi proizvodnog ciklusa. Također, predstavlja i regresni porez koji zahvaća široki krug poreznih obveznika, što uvelike ovisi o širini predmeta oporezivanja i vrsti te broju oslobođenja od plaćanja poreza na dodanu vrijednost. Građani koji manje zarađuju na mjesečnoj razini više osjete tu vrstu poreza od građana koji više zarađuju. Takva neravnoteža uzrokovana regresnim porezom kao što je PDV nastoji se smanjiti uvođenjem izravnog progresivnog poreza na dohodak.¹

Nakon ulasku RH u EU 01.07.2013. počela se primjenjivati pravna stečevine supra nacionalne organizacije čiji smo postali članovi. Direktive koje su donesene na području javnih financija imaju za potrebu harmonizaciju oporezivanja PDV-om koji se primjenjuje na sve porezne obveznike koji djeluju na području jedinstvenog gospodarskog područja. Pritom se prisjećamo da se uredbe direktno primjenjuju u našem zakonodavstvu, a direktive smo dužni implementirati u određenom roku kako bismo postigli utvrđeni cilj. Svaka država zadržava diskrecijsko pravo izabrati hoće li obračunavati PDV po načelu odredišta ili načelom podrijetla. Republika Hrvatska kao i druge države koji su dio zajedničkog jedinstvenog tržišta odlučili su se za načelo odredišta prema kojem se PDV obračunava u državi u kojoj dolazi do potrošnje dobra neovisno o tome gdje je dobro proizvedeno ili usluga pružena.² Odabranim načelom postiže se ravnopravnost domaćih i stranih proizvoda, usluga u tržišnom natjecanju jer će biti na isti način oporezovano. Načelom podrijetla porez se obračunava u državi gdje je dobro nastalo, što znači da je isporuka dobara opterećena PDV-om.

¹ Cindori, Sonja; Pilipović, Ozren; Kalčić, Renata, Porez na dodanu vrijednost u teoriji i praksi, Redak, Split 2019, str 23.-27.

² Ibid, 35-37str

PDV je uređen u zakonu o porezu na dodanu vrijednost (u nastavku teksta: zakon) i pravilnikom o porezu na dodanu vrijednost. Nakon ulaska u EU zakon je usklađen sa direktivama EU, uredbama i presudama Europskoga suda pravde. Prema temeljnim odredbama zakona propisano je da su prihodi koja država ostvari ubiranjem PDV-a državni prihod te u skladu s direktivom 2006/112/EZ definirano je na kojem području se primjenjuju pravila. Naime kad je nastalo zajedničko jedinstveno tržište svih država članica EU kojim se osigurava sloboda kretanja dobara, usluga, osoba, kapitala te po novom presuda bilo je potrebno definirati što se smatra područjem tuzemstva, EU, trećih područja i trećih države³. Naš zakon navedene pojmove definira u članku 3.⁴

2.2. Predmet oporezivanja

Ideja o stvaranju zajedničkog jedinstvenog tržišta sredinom prošlog stoljeća dovela je do stvaranja gospodarske zajednice između pojedinih država Europe i pridonijela je smanjivanju troškova, olakšavanju prometa dobrima i uslugama između država članica EU. Ulaskom RH u zajednicu dolazi do promjena u načinu tretiranja dobara koji dolaze s područja država članica. Naime od tada uvozom se ne smatra dobro koje dolazi iz Njemačke ili neke druge države članice u RH, već stjecanjem dobara. Zakon u čl.4⁵ navodi što se smatra predmetom oporezivanja, te osim stjecanja dobara iz zajednice smatraju se predmetom oporezivanja isporuka dobara, obavljanje usluga u tuzemstvu uz naknadu i uvoz iz trećih država koje nisu dio zajednice. PDV se obračunava na stjecanje dobara iz država članica u državi gdje se dobro otpremi kao zadnja destinacija. U RH obračunava se PDV ako je stjecatelj porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, ali ima dodijeljen hrvatski identifikacijski PDV broj, a isporučitelj iz druge države članice nije mali porezni obveznik. Građani kao i subjekti navedeni u prethodnoj rečenici također su dužne platiti PDV na stjecanje novih prijevoznih sredstava iz država članica prema našem zakonu. U slučaju stjecanja proizvoda koja podliježu obračunu trošarina smatraju se predmetom oporezivanja kada ih stječe porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik. Dodatno u navedenom

³ Čl.52 Ugovora o osnivanju EU

⁴ Institut za javne financije, porez na dodanu vrijednost s komentarom, Zagreb, 3a, 2023, str 4.

⁵ Vidjeti više u Zakonu o porezu na dodanu vrijednost, NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22, 33/23, čl. 4.

članku definira se što se smatra novim prijevoznim sredstvom te koji proizvodi podliježu trošarinama.⁶

U članku 5. zakona propisuju se iznimke od pravila o predmetu oporezivanja te se navodi da se neće obračunavati PDV na stjecanje dobara koji su oslobođeni plaćanja PDV-a, stjecanje dobara unutar EU koje obavi porezni obveznik za koje nije dopušten odbitak PDV-a ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, te stjecanje rabljenih dobara, umjetničkih djela, kolekcionarskih predmeta ili antikviteta od prodavatelja koji je preprodavatelj ili organizator prodaje putem javne dražbe unutar EU. Propisan je prag stjecanja koji označava ukupnu vrijednost proizvoda stečenih od poreznih obveznika iz drugih država članica. Prag stjecanja iznosi 10 000,00 eura te ako se steknu dobra u vrijednosti većoj od navedenog iznosa dužni smo kao pravna osoba koja nije porezni obveznik, mali porezni obveznik ili porezni obveznik koji obavlja oslobođene isporuke bez odbitka pretporeza zatražiti hrvatski PDV identifikacijski broj i isporučitelj neće obračunavati PDV države porijekla već će stjecatelj platiti hrvatski PDV. Osobe navedene u članku mogu odustati od primjene praga stjecanja pa se tada neovisno od vrijednosti nabave obračunava hrvatski PDV.⁷

2.3. Porezni obveznik

Fizička ili pravna osoba koja obavlja samostalnu djelatnost smatra se poreznim obveznikom. Naglašava se samostalnost u obavljanju djelatnosti da bi se osoba smatrala poreznim obveznikom te možemo zaključiti da su izuzeti iz navedene definicije sve osobe koje obavljaju određene poslove po uputama poslodavca na temelju sklopljenog ugovora o radu. Naime ugovor o radu stvara radno pravni odnos između poslodavca i radnika koje obilježava elementi osobnosti, supsidijarnosti, dobrovoljnosti i naplativosti. Iz supsidijarnosti radnog odnosa možemo zaključiti da radnik nije samostalan u obavljanju svoje djelatnosti. Pod djelatnosti misli se na svaku djelatnost proizvođača, trgovca ili osoba koje obavljaju usluge uključujući rudarske i poljoprivredne djelatnosti te djelatnosti slobodnih zanimanja kao i iskorištavanje materijalne ili

⁶ Institut za javne financije, porez na dodanu vrijednost s komentarom, Porezni vjesnik, Zagreb, 3a, 2023, str. 6.

⁷ Ibid, str 8.

nematerijalne imovine(najma, zakupa) u svrhu trajnog iskorištavanja.⁸ Također postoje pravne osobe koje nisu porezni obveznici, ali svejedno su dužni platiti porez na dodanu vrijednost u određenim situacijama. Primjer takvih pravnih osoba možemo navesti državna tijela (ministarstva, gradovi, općine), javne službe (bolnice, škole). U slučaju da se znatno narušava tržišno natjecanje djelovanjem pravnih osoba koje nisu porezni obveznici, porezna uprava će rješenjem utvrditi da se smatraju poreznim obveznicima za obavljanje određenih djelatnosti. Gramatičkim tumačenjem odredaba pravilnika o porezu na dodanu vrijednost poreznim obveznikom će se smatrati svaka osoba pa i građanin koja povremeno prodaje nova prijevozna sredstva. Poreznim obveznikom smatraju se i osobe koja u tuzemstvu obavlja isporuke dobara i usluga za koje postoji pravo na odbitak PDV-a, osim za one djelatnosti za koje primatelj usluge ili dobra plaća PDV. Važno je naglasiti da se u posljednjem slučaju radi o osobama koje nemaju sjedište, poslovnu jedinicu, prebivalište ili uobičajeno boravište na području RH.⁹ Postanak obveznika plaćanja PDV-a vezujemo uz prve izvana primjetne radnje kojima osoba započinje obavljati samostalnu djelatnost dok prestanak obilježava posljednju radnju koju obavljamo. Prvom poslovnom aktivnošću koju obavljamo samostalno bivamo obvezni upisati se u registar dok prestankom obavljanja djelatnosti dužni smo odjaviti obavljanje djelatnosti ili zatražiti zahtjev za brisanje iz registra poreznih obveznika da bi prestali biti porezni obveznik.

Definirajući porezne obveznike u sustavu PDV-a treba uzeti u obzir pravila o malim poreznim obveznicima.¹⁰ Prilikom obavljanja samostalnih djelatnosti da bismo po sili zakona ušli u sustav obračunavanja poreza na dodanu vrijednost potrebno je da nam prihodi u poreznoj godini prijeđu prag koji zakon navodi jer u suprotnom se smatramo malim poreznim obveznikom te se na obavljene djelatnosti ne obračunava PDV. Kada nam prihodi u jednoj poreznoj godini obavljanjem samostalne djelatnosti pređu iznos od 39.816,84 eura dužni smo u sljedećem mjesecu od mjeseca kad smo prešli navedeni iznos podnijeti prijavu za ulazak u porez na dodanu vrijednost nadležnoj poreznoj upravi. Drugi način ulasku u sustav obračunavanja poreza na dodanu vrijednost jest

⁸ Vidjeti više u Pravilniku o porezu na dodanu vrijednost NN 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 01/17, 41/17, 128/17, 1/19, 1/20, 73/21, 41/22, 133/22, 43/23, čl. 6

⁹ Cindori, Sonja; Pilipović, Ozren; Kalčić, Renata, Porez na dodanu vrijednost u teoriji i praksi, Redak, Split 2019, str 47.-50.

¹⁰ Vidjeti više u Zakonu o porezu na dodanu vrijednost, NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22, 33/23, čl.90

dobrovoljno. Pritom se u određenim situacijama takvo pristupanje sugerira, ali moramo biti svjesni da smo dužni ostati u sustavu obračuna PDV-a tri godine od ulaska bez obzira na ostvareni prihod.

3. Prijevare u sustavu poreza na dodanu vrijednost

3.1. Općenito

Prijevarno postupanje u sustavu PDV-a započelo je 1993. godine u državama članicama EU kada su ukinute granice te je nastalo zajedničko jedinstveno tržište i primjena pravila kojim se uređuje obračun PDV-a prema načelu odredišta u svim državama članicama. U svakom uređenju fiskalnog sustava postoji šansa za prijevornim postupanjem bez obzira na načelo koje država primjenjuje u pogledu obračuna ako postoji nulta stopa obračuna PDV-a na prodaju dobara između poslovnih subjekata koji dolaze iz različitih država članica i pravo na odbitak pretporeza u slučaju prodaje dobra poslovnom subjektu u drugoj državi članici. Ulaskom RH u zajednicu postalo je jasno da ni mi nećemo biti lišeni ovakvih prijevara, te da će osiromašiti naš državni proračun. U nedostatku dijaloga između država članica da uredi sustav obračuna PDV-a na drugačiji način kojim bi se spriječile prijevare preostaje jedino svakoj državi da se pobrine da porezni gubitak po njezin proračun bude što manji. Rješenja koja se predlažu mogla bi smanjiti učestalost prijevara, ali neće ih iskorijeniti dok ne nastupi politička volja na razini EU kojim bi se promijenilo trenutno uređenje PDV-a. Usprkos rečenom smatram da će se uskoro morati postići jednoglasno rješenje za prestanak prijevara pošto postaju sve tegobniji za proračun zajednice. Prema posljednjem izvješću komisije EU iz 2022. najveći porezni gubitak zbog prijevara snose Italija i Rumunjska po broju stanovnika.¹¹

3.2. Vrste prijevara

Prijevare u PDV sustavu jest boljka koja postoji u svim državama članicama EU, s razlikama kako se države bore u otkrivanju, sprječavanju i kažnjavanju sudionike istih. Zajedničko svim prijevarama PDV sustava jest da uzrokuju financijski gubitak za državni proračun. Procjenjuje se

¹¹Institut za javne financije, Presude Suda Europske unije iz područja PDV-a, Porezni vjesnik, Zagreb, 5c, 2017. str. 16.

da u EU gubitak iznosi na godišnjoj razini oko 177 milijardi eura.¹² Često se otkriju počinitelji prijevare, pa čak pronađu robu koja je bila predmet fiktivnih pravnih poslova, ali rjeđe se nadoknadi šteta koja je učinjena proračunu države. Prijevare obuhvaćaju transakcije koje se odvijaju između poslovnih subjekta te se nazivaju *B2B* transakcije, transakcije oporezive s nulom stopom i s pravom na odbitak pretporeza. Zbog primjene načela odredišta kao načina oporezivanja u sustavu PDV-a omogućeno je da se prijevare čine jer prilikom isporuke dobara iz npr. Njemačke kupac u RH će obračunati hrvatski PDV prilikom daljnje prodaje novom domaćem kupcu. Najčešće prijevare su kružne prijevare s nestajućim trgovcem - *MTIC* (*missing trader inter community*), te razlikujemo akvizicijske prijevare od kontra prijevare koje se lakše otkrivaju. Predmet trgovine su dobra velike vrijednosti, malog volumena i lako prenosive kako bi troškovi prijevoza bili što manji. Olakotna okolnost današnjice jest što se primjenom moderne tehnologije u prijevarama znatno olakšava djelovanje počinitelja jer nije potrebno obaviti transport robe na koju se obračunava PDV te počinitelji time smanjuju troškove. Digitalnim putem se čine prijevare trgovinom certifikatima i dozvolama.¹³

3.3. Kružne prijevare

Razlozi koji čine prijevare mogućim u EU su način obračuna PDV-a po načelu odredišta, nulta stopa oporezivanja prilikom isporuke dobara i pravo na odbitak kao omiljeno pravo poreznih obveznika. Prilikom prodaje dobra moraju biti prikladna za odvijanje prijevare. Djelatnosti u kojima poslovni subjekti trguju s dobrima koje kupac ne iskorištava idealni su objekt prodaje. Čipovi, mobiteli, kompjuterske konzole, parfemi, dozvole za emisiju CO₂, telefonske minute i certifikati za programe predstavljaju dobra s kojima su prijevare učinjene. Stjecanje materijalne koristi glavni je motiv sudionika, a vjetar u leđa daje im način obračuna PDV-a. Naime prilikom kupnje nekog proizvoda u nekoj državi članici neće biti obračunat porez na promet u toj državi već u državi destinacije. Kupac će tek u sljedećoj prodaji s domaćim kupcem zaračunati PDV na predmet prodaje koji će kupac platiti. Poslovni subjekt koji je prodao predmet domaćem kupcu

¹² Buterin, Denis; Blašković, Nikolina; Aidone, Ribarić, Eda, Suzbijanje kružnih prijevare u cilju zaštita javnih financija Hrvatske, Zbornik Veleučilišta u Rijeci, 2014, str. 91.

¹³ Podlipnik, Jernej, Missing trader intra community and carousel VAT frauds, Croatian yearbook of european law & policy, Vol.8, 2012, str. 461.-464.

uredno prijavi porez, ali ga nikad ne plati. Navedeno postupanje poznato je kao nestajući trgovac-*MTIC*(*missing trader inter community*). Putem lažnih poduzeća „*buffera*“ odvijaju se transakcije kako bi se stvorio privid zakonitih transakcija sve do zadnjeg domaćeg kupca koji ponovno prodaje isti predmet poslovnom subjektu u drugoj državi članici i ostvaruje pravo na odbitak pretporeza. Kupac u drugoj državi članici je najčešće prvi prodavatelj te se time zatvara krug prijevare. Opisani primjer predstavlja najjednostavniju kružnu prijevaru koja je najčešća prijevara. Domišljatost počinitelja prijevara nije lako predvidjeti pa su prijevare evoluirale opisanu kružnu prijevaru gdje počinitelji koriste desetke poduzeća iz pet ili više država članica što čini otkrivanje prijevare gotovo nemogućim. Svaki „*buffer*“ plaća troškove poslovanja i uplaćuje porez na dodanu vrijednost koji biva ostvaren u njegovom proizvodnom ciklusu. Otežano otkrivanje proizlazi iz činjenice što sudionici brzo djeluju te znaju izvršiti sve radnje u jednom danu. Poduzimaju radnje kao da se odvija stvarna prodaja te se biraju domaća poduzeća koja nisu pod nadzorom istog poreznog ureda što zbog nepovezanosti poreznih ureda otežava detekciju. RH kao najmlađa država članica i zbog manjka iskustva pogodna je meta za kružne prijevare.¹⁴

Poduzeća u kružnoj prijevari ne moraju uvijek biti lažna poduzeća, mogu biti poduzeća koja uredno posluju i odlučili su kupiti dobra od nestajućeg trgovca jer je prodavao dobra za nižu cijenu od konkurenata. Svaki subjekt odgovara za svoje djelovanje u pravnom prometu, te se očekuje da trgovac nastupa s povećanom pažnjom i oprezom. Prilikom stupanja u poslovni odnos potrebno se naznaniti o subjektu s kojim poslujemo ili planiramo poslovanje. Pitanja na koje bi trebao pronaći odgovore svaki trgovac prilikom stupanja u poslovne odnose mogu se pronaći u registru obrta ili sudskom registru trgovačkih društava. Primjerice: Tko je odgovorna osoba u pravnoj osobi? Kada je osnovan poslovni subjekt? Posjeduje li imovinu i koju?

Dosadašnje poslovanje poslovnog subjekta također je važno ispitati jer govori o dugotrajnosti i ozbiljnosti trgovca na tržištu i uspjehu u poslovanju. U slučaju da usprkos uloženi naporima u otkrivanju identiteta poslovnog subjekta nismo bili svjesni da stupamo u odnose s počiniteljima prijevara te i sami budemo prevareni ne možemo biti odgovorni prema dosadašnjoj praksi suda EU i suda za ljudska prava. Naime prema stajalištu suda EU gubitak PDV-a koji je

¹⁴ Buterin, Denis; Blašković, Nikolina; Ribarić, Aidone, Eda, Suzbijanje kružnih prijevara u cilju zaštite javnih financija Hrvatske, Zbornik veleučilišta u Rijeci, Vol.2, 2014, No.1, str. 91.-106.

uzrokovan prijevarama ne može se prevaliti na sudionike u transakcijama koje su povezane s prijevarama ako nisu znali niti mogli znati za prijevare da su upotrijebili pažnju urednog gospodarstvenika. Postupanje s povećanom pažnjom neće iskorijeniti kružne prijevare, ali će zaštititi poštene poslovne subjekte da ne postanu žrtva prijevare što bi moglo biti pogubno za njihovo poslovanje. Također pospješuje prijevare činjenica što danas u EU možemo otvoriti trgovačko društvo s relativno malim kapitalom, čak 1 euro nam je dovoljan za otvaranje jednostavnog društva s ograničenom odgovornošću. Nerijetko se događa da takva društva budu registrirana na osobe koje ne postoje ili koja nisu povezana sa stvarnim sudionicima prijevare.

3.4. Ostale vrste prijevare

Prijevare u sustavu PDV-a temelje se na sličnim principima. Počinitelji se registriraju kao porezni obveznici u državi članici i naruče robu iz druge države članice. Isporukom robe za koju je po prijelaznom modelu uređenja PDV-a roba oslobođena od plaćanja PDV-a znači da će se porez na robu obračunati tek u zemlji u koju treba stići. Nakon primitka robe počinitelj će je plasirati na tržište i prodati domaćem kupcu kojem će obračunati PDV na cijenu proizvoda. Nakon što kupac plati proizvod postaje njezin vlasnik i nakon toga može sam prodati istu robu na koju će zaračunati PDV i može zahtijevati povrat pretporeza. U tom trenutku prvi prodavatelj koji je nabavio proizvod iz druge države članice i prodao robu prvom kupcu nestaje zajedno s PDV-om koji nikad neće biti uplaćen. Vrsta prijevare naziva se nestajući trgovac unutar zajednice. *MTEC* je ista vrsta opisane prijevare samo s razlikom da se odvija između poreznog obveznika države članice i poreznog obveznika koji dolazi iz trećih država članica te pogađa usluge.

Akvizijska prijevare predstavlja poreznu prijevare koja je primitivnija od kružne prijevare i time je lakše otkriti počinjenje i počinitelje. Smatra se djelom kojim trgovac isporučenu robu iz druge države članice prodaje na domaćem ilegalnom tržištu. Prilikom prodaje ne obračunava PDV i time je cijena robe koju prodaje manja od cijene po koju robu prodaje konkurencija. Navedeno nam ukazuje na nezakonito poslovanje i kaznenu odgovornost činitelja opisane prijevare.¹⁵

¹⁵ Buterin, Denis; Blašković, Nikolina; Ribarić, Aidone, Eda, Suzbijanje kružnih prijevare u cilju zaštite javnih financija Hrvatske, Zbornik veleučilišta u Rijeci, Vol.2, 2014, No.1, str. 93.

Evolucijom kružne prijevare dosjetili su se porezni prijestupnici kontra prijevare. Vrsta prijevare u kojoj počinitelji sudjeluju paralelno u dva ili više lanca transakcija s istom robom. Jedna transakcija je zakonita dok je druga nezakonita. Uvođenjem poštenih poduzetnika u vrtlog transakcija želi se stvoriti slika urednog poslovanja, a većim brojem transakcija onemogućiti slaganje mozaika nezakonitih transakcija. Svrha je teže otkrivanje prijevare.

3.5. Primjeri prijevare nematerijalnom imovinom

Idealni predmeti za prijevaru su predmeti velike vrijednosti, malog volumena koje je lakše transportirati iz jedne države u drugu. Usluge i nematerijalna imovina u početku nisu bile predmet korišten za prijevare. Nakon nekog vremena počeli su koristiti nematerijalnu imovinu kao dobro kojim se počelo trgovati i provoditi prijevare. Najveća prednost kod takvih predmeta kao što je trgovina dozvolama, certifikatima ili minutama u telekomunikacijskoj industriji što su dobra velike vrijednosti kod kojih je teško utvrditi prijevaru i pritom nema transportnih troškova.

Svakodnevno se očituju promjene u klimi u različitim dijelovima svijeta sve češćim požarima, poplavama i drugim elementarnim nepogodama. Bojazan od klimatskih promjena koje mijenjaju svijet sve je veći. Klimatskim promjenama i utjecajem stakleničkih plinova počeli su se baviti u okvirima UN te su donijeli Kyotski protokol te ga je EU potvrdila 2002. godine. EU i sve njezine članice preuzeli su odgovornost u ostvarivanju cilja postupnog smanjivanju emisije ugljičnog dioksida. Prema smjernicama ustupanje kvota za emisiju ugljičnog dioksida definiran je kao usluga na koju se naplaćuje porez i ne može se primijeniti niti jedan od izuzetaka za oslobođenje od njegovog plaćanja. Prodavatelj ima pravo naplatiti PDV na prodaju dozvole ako je kupljena na domaćem tržištu. U slučaju prodaje dozvole društvu iz druge države primjenom načela odredišta plaća se PDV u državi gdje će se dozvola koristiti. Velika vrijednost jedne dozvole, bez transportnih troškova predstavlja značajke koje čine dobro podložno za kružne prijevare. Države članice su vrlo brzo shvatile da su počinjene prijevare trgovinom dozvolama za ugljični dioksid te su počeli uvoditi zakonodavne promjene. Trgovina dozvola je prestala nakon što su oslobodili navedenu uslugu od plaćanja poreza.¹⁶

¹⁶ Cindori, Sonja; Zakarija, Ana, Prevencija prijevare u sustavu poreza na dodanu vrijednost u okvirima Europske unije, Pravni vjesnik, Vol. 32 No. 3-4, 2016, str. 76.-78.

VOIP predstavlja tehnologiju putem koje se odvija komunikacija putem telefona, mobitela i drugih uređaja.¹⁷ Tehnološka inovacija koja omogućava komunikaciju između dvije osobe u stvarnom vremenu koje se nalaze na različitim mjestima u svijetu značajno je unaprijedilo ljudski život. Velika vrijednost minute kao nematerijalne imovine te nemogućnost nadzora nad potrošenim minutama čine ju odličnim medijem za nove prijevare koje su učinjene između pravnih osoba koje se bave telekomunikacijskom uslugom. Cilj velikih korporacija je bio da prodaju iste minute po višoj cijeni kako bi dobili povoljnije cijene minuta. Nadzor u minutama je bio nedovoljan jer nema papirnato traga što je dodatno motiviralo sudionike prijevara u činjenju istih. Pošto se radilo o nematerijalnoj imovini kod kojih nije potrebna isporuka do konačnog kupca smanjeni su troškovi prodaje, a zbog velike vrijednosti transakcija prijevara je lukrativna. Navedena prijevara zapažena je u Italiji između telekomunikacijskih operatera.¹⁸

3.6. Instrumenti zaštite od prijevara

Počinitelji prijevara se koriste tehnologijom u počinjenju pa bi tehnologija trebala biti najbolja mjera prevencije prijevara. U prethodnom odlomku predstavila sam nematerijalnu imovinu kao objekt prijevara koje su omogućile prijevare izvan zajednice. Usluge su u novije vrijeme počele biti objektom kupoprodaje na koje počinitelji prijevara obračunavaju PDV koji nikad ne uplate. Dakle, osim *MTIC* povećala se pojavnost *MTEC* prijevara koja se odvija između poreznih obveznika koji imaju sjedište u trećim državama i državama članicama. Tehnološki instrumenti trebali bi služiti u prevenciji prijevara, a ne u pronalaženju počinitelja. Potrebno je odlučiti se za jedan od rješenja koje tehnologija pruža. Razlikujemo tri tehnološka rješenja: *VLN*, *RT vat* i *D-VAT*.¹⁹

VLN predstavlja najjednostavniju metodu u prevenciji PDV prijevara od navedenih. Osmišljen za otkrivanje PDV prijevara s nestajućim trgovcem praćenjem *VLN* broja. Pretpostavlja nemogućnost prihvaćanja prava na odbijanje pretporeza kupcu koji na računu sadrži nevažeći ili

¹⁷ Ainsworth, R.T., *VoIP MTIC – VAT Fraud in Voice Over Internet Protocol*, 57 Tax Notes, Boston University School of Law Working, Boston, 2010, str. 6.

¹⁸ Cindori, Sonja et. al.; *Sustav sprječavanja pranja novca nove prijetnje globalnoj sigurnosti*, Libertin naklada, Zagreb, 2020., str. 17.-24.

uopće ne sadrži *VLN* broj. Trgovci u primjeni ovog sustava bili bi dužni imati valjani *VLN* koji bi stavili na račun koji izdaju kupcu. Za razliku od *RT vat* sustava koji prati transakcije *VLN* sustav bavi se isporukom dobara kupcu. Svaka prodaja proizvoda na računu bi imala *VLN* broj koji se može očitati putem bar koda što osigurava brzu provjeru valjanosti *VLN* broja. Navedeni model koristi se u Brazilu i pokazao se visoko pouzdanim sustavom u prevenciji prijevare. Posljedica nevaljanog *VLN* broja na računu je što kupac mora platiti prodavatelju proizvod i PDV direktno poreznoj upravi. Pošto nemaju pravo na povrat pretporeza u slučaju nevaljanog *VLN broja* na računu onemogućene su prijevare s nestajućim trgovcem.

RT vat sličan je *VLN-u* u pogledu sprječavanju prijevare s razlikom kako djeluju. *RT vat* djeluje na utvrđivanje porezne obveze kod svake transakcije. Prati se porezna obveza na svakom računu izdanom za pojedino dobro. *RT vat* onemogućava izvršavanje transakcije ako porezna obveza nije uplaćena. *RT vat* koristi porezna uprava kao porezni program koji transakcije odvaja te ako postoje nelogičnost u transakciji neće se moći izvršiti. Potrebne su tehnološke promjene u nadležnim poreznim tijelima kako bi se sustav usvojio te je prikladan za kartične transakcije.

D-vat predstavlja porezni program koji je u mogućnosti prepoznati prijevare s nestajućim trgovcem. Program se koristi u SAD-u radi otkrivanja poreznih prijevare i mogao bi se modificirati radi otkrivanja prijevare u PDV sustavu. Sličan *VLN* sustavu, pretpostavlja promjenu poreznog obveznika za plaćanje PDV-a u međunarodnim transakcijama. Promjena obveznika za plaćanje poreza ovisi o prodavatelju i kupcu. Važno pitanje za sudionike transakcije je koriste li certificirani program za prikupljanje poreza. U slučaju da prodavatelj ne koristi navedeni program neće njegova isporuka dobara ili usluga biti oslobođena od plaćanja poreza nego će se naplatiti u državi porijekla. Specifično za *d-vat* je da može točno odrediti porez na svaku transakciju, što znači primjena odgovarajuće porezne stope i određivanja iznosa PDV-a za izdani račun te određivanja prava na povrat pretporeza. Korištenje navedenog programa bilo bi obvezno za trgovačka društva koja se bave prodajom dobara i usluga za koje su utvrđene najčešće prijevare u PDV sustavu.²⁰

²⁰ Cindori, Sonja; Zakarija, Ana, Prevencija prijevare u sustavu poreza na dodanu vrijednost u okvirima Europske unije, Pravni vjesnik, Vol. 32 No. 3-4, 2016, str. 83.-84.

Prema svemu što je izneseno možemo zaključiti da je *RT vat* sustav predstavlja sveobuhvatnu zaštitu od prijevvara u sustavu PDV-a. Primjeren za kartično poslovanje koje je uobičajen način poslovanja između pravnih osoba između kojih se prijevare događaju. Navedeni sustav vjerodostojno određuje poreznu obvezu i ne dopušta pravo na odbijanje pretporeza dok nije izvršena uplata poreza. Uvođenje *D-vat* sustava u privatni sektor predstavlja veliki financijski trošak za poslovne subjekte. *VLN* sustav je dobar za otkrivanje prijevvara s nestajućim trgovcem, ali ne može ponuditi strukturalno rješenje.

3.7. Povezanost prijevvara s pranjem novca

Pranje novca možemo definirati kao ozakonjenje novca koji je stečen na nezakoniti način. U većini slučajeva novac koji se treba ozakoniti stečen je počinjenjem kaznenog djela. Najčešće je to novac koji je stečen od prodaje droge, oružja, krijumčarenjem različitih proizvoda. Postoje slučajevi kada je potrebno novac koji je stečen djelovanjem bijelih ovratnika ozakoniti te koji je potrebno ponovno unijeti u redovite gospodarske tokove. Naziv bijeli ovratnici predstavlja skupinu koja je novac stekla gospodarskim kriminalnom. Prikriivanjem stvarne dobiti pravne osobe umanjuju poreznu osnovicu na koju će platiti porez i na taj način najčešće čine prijevare. Znači radi se o prijevarama koje čine fizičke osobe na rukovodećim mjestima u pravnim osobama. Novac koji je na taj način stečen nije zakonit i ne mogu ga prikazati na računima banke počinitelja kako ne bi to postalo sumnjivo poreznoj upravi. Upravo tada su im potrebni mehanizmi ozakonjenja novca.²¹

Prijevare u sustavu PDV-a i pranje novca povezani su zajedničkim nazivnikom. Naime, sudionici takvih radnji žele steći imovinsku korist. Nerijetko se događa da novac stečen prijevarama u sustavu PDV-a moraju ozakoniti te se koriste metodama za pranje novca. U okviru EU donesena je direktiva 2015/849 u kojoj su sadržane preporuke *FATF-e* koja definiraju navedene radnje kao porezno-kaznena djela. Korištenjem metoda za otkrivanje „perača“ moglo bi pridonijeti otkrivanju prijevvara u sustavu PDV-a. *FATF-a* (*Financial Action Task Force*) predstavlja tijelo koje

²¹ Cindori, Sonja; Zakarija, Ana, Prevencija prijevvara u sustavu poreza na dodanu vrijednost u okvirima Europske unije, Pravni vjesnik, Vol. 32 No. 3-4, 2016, str. 74.

je predvodnik u borbi protiv pranja novca. Stvara politiku koja utječe na države za provedbu potrebnih zakonodavnih i kontrolnih funkcija. Posebna boljka u pranju novca predstavlja otvaranje računa u poreznim oazama gdje se „čuva“ nezakonito stečen novac. Politika privatnosti koje banke u *off-shore* zonama provode osigurava diskreciju njihovih klijenata. Razmjena informacija i koordinacija između tijela koja nadziru, otkrivaju i sprječavaju oba fenomena osigurala bi smanjivanje pojavnosti istih.²²

4. Europska unija i porez na dodanu vrijednost

4.1. Pravni okvir

Zajedništvo Europe koje se postiglo osnivanjem EU osnažilo je Europu na međunarodnoj sceni. EU kao nadnacionalna institucija specifičan je subjekt međunarodnog prava koji se razlikuje od država, ali i od međunarodnih organizacija po svojoj strukturi, ciljevima i ovlastima. Europsko pravo dijeli se na primarno i sekundarno pravo. Primarno pravo sastoji se od osnivačkog ugovora, sporazuma, odluka i temeljnih načela EU. Sekundarno pravo čine propisi doneseni i usvojeni od strane institucija zajednice. Uredba, direktiva, odluka, mišljenja, preporuke, zajednička stajališta, sudska praksa EU čine sekundarno pravo. Temelji EU utvrđeni su u ugovoru o Europskoj uniji i ugovoru o funkcioniranju Europske unije. Uredbe predstavljaju neposredni izvor prava za sve građane EU. Usklađuje pravila na razini cijele EU. Direktivama se daje diskrecija državama članicama u postizanju cilja na način koji odabere svaka država. Postoji dužnost implementacije cilja u nacionalno zakonodavstvo. Sud EU pomaže državama članicama u shvaćanju ciljeva direktiva i tumačenju. Djelovanjem institucija EU i propisa donesenih na razini EU u interakciji s nacionalnim tijelima i sudovima pospješuje postizanje što bolje europske integracije i kohezije. U naš zakon kojim se uređuje porez na dodanu vrijednost implementirano je nekoliko direktiva EU koje uređuju PDV: direktiva 2006/112/EZ kao temeljna direktiva na snazi od siječnja 2007. godine sa zadnjim izmjenama iz 2022. godine, direktiva 2008/9/EZ kojim se uređuju pravila o povratu PDV-a, direktiva 86/560/EEZ, 13 Direktiva, direktiva 2022/542. Svaka država članica uređuje porezni sustav po svojim mogućnostima i željama, međutim mora to činiti na način da ne sprječava

²² Cindori, Sonja et. al.; Sustav sprječavanja pranja novca nove prijetnje globalnoj sigurnosti, Libertin naklada, Zagreb, 2020., str. 16.

ostvarivanje ciljeva unutarnjeg tržišta. Prilikom osnivanja europske zajednice temeljni ciljevi bili su gospodarske naravi. Pošto su porezi usko vezani na gospodarstvo svaka država ima obvezu urediti svoj sustav u skladu s pravilima o onemogućavanju dvostrukog oporezivanja.²³

Vijeće EU kada uoči da postoji potreba može ovlastiti članicu na poduzimanje mjere koje nisu propisane direktivama. Želja zajednice za prevencijom, otkrivanjem i saniranjem štete koja nastupi zbog prijevare, EU donijela je dvije direktive 2013/42/EEZ i 2013/43/EEZ. Predložene metode su metoda brze reakcije i metoda obrnutog oporezivanja.²⁴ Rješenje djelovanja države u slučaju nužde kojim se omogućava da država prebaci odgovornost za plaćanje PDV-a na primatelja naziva se metoda brze reakcije. Druga metoda je metoda obrnutog oporezivanja koja bi dovela do drugačijeg načina prikupljanja poreza gdje bi kupac bio dužan neposredno platiti PDV državi. Obrnuto oporezivanje ne bi spriječilo prijevare, već bi ih više bilo na zadnjim karikama lanca prijevare gdje bi vjerojatno posljednji u nizu nestajali kako bi izbjegli plaćanje poreza. Prijevare u porezu kojim se oporezuje promet cijele zajednice osim što utječe na državni proračun svake države i uzrokuje gubitak čini to isto i s proračunom EU jer se proračun EU financira jednim dijelom iz prikupljenog PDV-a zajednice. Porezni jaz je svake godine sve veći od uvođenja prijelaznog oblika PDV-a na zajedničko tržište. Zbog svega navedenog 07.10.2010. donijelo je vijeće uredbu 904/2010 o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevare u području PDV-a kojom je uveden *EUROFISC*.

4.2. EUROFISC

EUROFISC predstavlja decentraliziranu mrežu osnovanu uredbom vijeća kao zajednički sustav upozorenja državama članicama u slučaju prijevare. Služi za razmjenu informacija te nema pravnu osobnost. Informacije se mogu razmjenjivati između država članica automatski, spontano ili na zahtjev. U skladu s dobivenim informacijama sve države članice povezane su na mrežu i u skladu s dobivenim informacijama mogu službenici zaduženi u poreznoj upravi za komunikaciju

²³ Institut za javne financije, Presude Suda Europske unije iz područja PDV-a, Porezni vjesnik, Zagreb, 3a, 2017, str. 9.

²⁴ Cindori, Sonja; Zakarija, Ana, Prevencija prijevare u sustavu poreza na dodanu vrijednost u okvirima Europske unije, Pravni vjesnik, Vol. 32 No. 3-4, 2016, str. 80.

putem *EUROFISC* poduzeti potrebne radnje za sprječavanje ostvarivanja prijevара. U 2019. godini počeli su koristiti u *EUROFISC-u* tehnološko sredstvo za brže i učinkovitije otkrivanje sumnjivih transakcija. U prosincu 2022. godine Europska komisija predložila je promjenu u PDV sustavu kroz digitalnu reformu. Navedene promjene bi trebale učiniti PDV sustav otpornog na prijevare. Reformom bi se trebalo uvesti praćenje prijavljenog PDV na računima u stvarnom vremenu što bi trebalo davati dovoljno informacija nadležnim tijelima za sprječavanje porezne prijevare. Počinitelji se koriste tehnologijom u počinjenju prijevара. EU odlučila je upotrijebiti sredstvo počinitelja u borbi protiv prijevара kojim bi trebao napredovati sustav zaštite PDV-a i prevencija prijevара. Odgovarajuća razmjena informacija između nadležnih poreznih tijela država članica osigurana je putem središnjeg sustava za razmjenu podataka o PDV-a kojem ima pristup svaki pojedinac koji želi provjeriti PDV broj poreznog obveznika.²⁵

Sustav VIES dostupan je na 23 jezika EU i služi za provjeru PDV broja. Rezultat pretraživanja je rađen na binarnom modelu, što znači da upisan PDV broj može biti valjan ili nevaljan. U slučaju valjanosti dobit ćemo informacije o PDV broju. Nevaljan rezultat pretraživanja može biti zbog više razloga: nepostojanje PDV broja u državama članicama, nije registriran PDV broj za transakcije unutar EU ili još nije aktiviran PDV jer nije dovršen postupak registracije. Svakako *VIES* sustav olakšava provjeru klijenata s kojim želimo započeti suradnju. Korisno bi bilo dodatno provjeriti informacije putem nadležnih nacionalnih tijela u državi članici u kojoj je porezni obveznik registriran.²⁶

4.3. Praksa suda Europske unije

Sud EU je sudsko tijelo EU sa sjedištem u Luksemburgu te se sastoji od suda i službeničkog suda. Sud služi kao komunikacijsko tijelo između EU i država članica tj. građana. Naime putem presuda suda dobivamo mišljenje i tumačenje suda kako shvaća i kako bi trebali primijeniti pravo EU u nacionalnom okruženju. Navedena ovlast mu je dana putem temeljnih ugovora kojima je osnovana EU. Države su dužne uskladiti svoja postupanja s odlukama suda.

²⁵ Radusin Lipošinović, Marijana, Instrumenti borbe protiv prijevара s PDV-om, Zagreb, Porezni vjesnik, br. 5, 2015., str. 66.-67.

²⁶ https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/check-vat-number-vies/index_hr.htm

Nadležan je odlučivati od zakonitosti akata koje se donose na razini EU i o prethodnim pitanjima koje upute nacionalni sudovi. U slučaju da se pred nacionalnim sudovima pojave pitanja o tumačenju ugovora ili akata koje donose tijela EU, nacionalni sud može prekinuti postupak i uputiti pitanje sudu EU. Presuda je važan izvor europskog prava i dužne su ih poštivati sve države članice. Sud EU donosi presudu koja se sastoji od uvoda, izreke i obrazloženja kao i nacionalna presuda s razlikom što je kod nacionalne presude najvažniji dio izreka koja je obvezujuća za stranke, dok u presudama suda EU naglasak se stavlja na obrazloženju. Obrazloženje presude bi trebali promatrati u cjelini kako bi shvatili poruku koju nam sud tim putem tumači o stavu EU o pojedinim pitanjima. Primjenjive su za sve građane EU neovisno koji nacionalni sud je uputio pitanje pred sud. Različitost suda zajednice od drugih međunarodnih organizacija očituje se u stavu koji je izražen u presudi *Van gend en loos* prema kojoj građani se smatraju subjektima europskog prava što je novost u međunarodnom pravu. Presudama suda EU uvodi se sustav presedana u RH jer se određuju pravna pravila koja su obvezna za građane EU.²⁷

Radom sud EU donio je presude koje su vezane na prijevare i utaje PDV-a u državama zajednice. Putem presuda utvrđeni su određeni standardi. Važni standardi u sustavu PDV-a su pravo na odbitak pretporeza, ne smije se trenutni model PDV-a koristiti za prijevorno postupanje, ako je utvrđeno da je porezni obveznik sudjelovao u prijevari može država zahtijevati pravo na povrat pretporeza. Najvažnija presuda suda u kojem su utvrđene opće smjernice za utvrđivanje odgovornosti poreznog obveznika koji su bili dio lanca sumnjivih transakcija određene su u presudi *Axel Kittel & Recolta recycling*. U navedenoj presudi porezno tijelo prilikom odlučivanja o priznavanju prava na odbitak pretporeza poreznom obvezniku koji je dio lanca transakcije koje su povezane s nestajućim trgovcem koristi se načelom „*kittel*“. Sud se koristio testom znanja i sredstva te utvrdio da spomenuto načelo označava odgovornost poreznog obveznika ako je znao ili morao znati da sudjeluje u prijevari. „Znao ili morao znati“ kao pravni standard predstavlja prekretnicu u poreznim istragama i smanjivanju poreznog jaza. Primjena spomenutog načela moguća je ako se utvrdi šteta, namjerno neplaćanje PDV-a, povezanost između sudionika prijevornih transakcija te je li sudionik znao ili morao znati da sudjeluje u prijevari PDV-a.²⁸

²⁷Institut za javne financije, Presude Suda Europske unije iz područja PDV-a, Porezni vjesnik, Zagreb, 3a, 2017, str. 9.-15.

²⁸Podlipnik, Jernej, Missing trader intra community and carousel VAT frauds, Croatian yearbook of european law & policy, Vol.8, 2012, str. 468.

Presuda *Mecsek Gabona* je druga presuda gdje primjenom istog načela država može ukinuti primjenu nulte stope oporezivanja na isporuke dobara ako je isporučitelj znao ili morao znati da sudjeluje u prijevari te nije spriječio posljedice. Sprječavanje porezne evazije u EU žele prenijeti na svakog poreznog obveznika nametanjem odgovornosti. Svaki trgovac mora uredno i razumno trgovati i postupati s oprezom kako bi sam otkrio prijevaru te prijavio nadležnim tijelima nezakonito postupanje. Jačanjem uloge i odgovornosti pojedinca kako bi mogao ostvariti svoja prava pravedan je put u ostvarivanju vladavine prava. U presudi *Fulcrum Electronics ltd. & Bond House Systems ltd.* utvrđeno je prema objektivnim kriterijima pravo na odbitak pretporeza može biti odbijeno ako je porezni obveznik znao ili morao znati da transakcije u kojim sudjeluje predstavljaju prijevaru, bez obzira je li ostvario imovinsku korist.²⁹

4.4. Tijela u Republici Hrvatskoj za suzbijanje prijevara

Smatra se da je PDV kao vrsta poreza genijalan način kako država prikuplja sredstva za državni proračun. Vrsta poreza koja nikog ne može zaobići, pogađa svaku fazu gospodarske djelatnosti od proizvodnje, pretprodaje, do same kupnje od krajnjeg kupca. Zbog visokih nameta koja država određuje putem poreza, porezni obveznici su skloni smišljanju načina kako izbjeći plaćanje PDV-a. Izbjegavanje može biti zakonito ili nezakonito. Zakonito neplaćanje poreza označava traženje pravnih praznina i nedorečenosti u zakonskom tekstu koje porezni obveznici iskorištavaju kako bi dali manje novaca državi, a više zadržali za sebe. Nezakonito izbjegavanje znači kada namjerno prijevarnim postupanjem bez zakonskog uporišta ne izvršavamo porezne obveze. Prijevara je definirana u našem kaznenom zakonu i obuhvaća više elemenata koje je potrebno ispuniti da bi za isto bili osuđeni. Potrebno je dokazati da smo postupali s namjerom i dovodili namjerno drugu osobu u zabludu. Često se poduzetnici znaju opravdavati da se radi o pogrešci, što znači da nisu namjerno neistinito prikazivali svoju poreznu obvezu u knjigama već se radi o grešci jer nisu dovoljno oprezno i koncentrirano vodili knjige.

²⁹Institut za javne financije, Presude Suda Europske unije iz područja PDV-a, Porezni vjesnik, Zagreb, 5c, 2017., str 16.-19.

Državno odvjetništvo i USKOK bave se otkrivanjem i gonjenjem počinitelje navedenog kaznenog djela te surađuju s poreznom upravom kako bi dobili sve potrebne informacije o počinjenju i okolnostima počinjena kaznenog djela. U okviru Ministarstva financija osnovan je samostalni sektor za otkivanje prijevvara kao središnje državno tijelo koje se bavi prikupljanjem, nadziranjem, analizom i razmjenom podataka u pogledu prijevvara. Glavni cilj je otkrivanje poreznih prijevvara na području RH nadzirući porezne obveznike, pogotovo u području PDV-a kao najznačajnijeg poreza u proračunskom smislu. Osnovano tijelo je važno tijelo u otkrivanju prijevvara dok porezna uprava dokazuje i kažnjava počinitelje. Nekad je teško prosuditi je li određeno djelo treba kvalificirati kao prekršaj ili kazneno djelo što je također jedan od problema jer ovisno o kvalifikaciji ovisi kazna i postupak koji će se voditi protiv počinitelja.

Okolnosti koje je središnje tijelo utvrdilo kao pokazatelje prijevvara su; nedavno osnovana trgovačka društva za prodaju proizvoda ispod cijene ili za malu maržu čine djelatnici koji slabo poznaju tržište i proizvode koje prodaju, nemogućnost stupanja u kontakt s vlasnicima i druge slične okolnosti. Susretanje trgovca s navedenim okolnostima treba probuditi sumnju u vjerodostojnost subjekta s kojim namjerava poslovati.

5. ZAKLJUČAK

Kada bi se država usporedila s čovjekom mogli bismo reći da fiskalni sustav obavlja vitalnu funkciju države. Nefunkcioniranje vitalnih organa čovjeka ugrožava život pojedine osobe što se može usporediti s prijevarama u fiskalnom sustavu. Neadekvatan dizajn obračunavanja poreza na dodanu vrijednost omogućava prijevare u najznačajnijem porezu kojim država prikuplja potrebna sredstva za financiranje javnih rashoda. Postoje metode koje EU ima na raspolaganju, ali i dalje nedovoljno koristi u borbi protiv prijevara i počinitelja, a strukturalna rješenja koja bi srezala prijevare u korijenu nisu još na vidiku zbog nedovoljne političke volje na razini svih država članica. Tehnologija i otkrića mogu pomoći u suzbijanju prijevara i onemogućavanju da se događaju samo je potrebna suglasnost koji model koristiti. Sigurno je da će budući razvoj u fiskalnoj politici u EU ići k tome da porezni gubitak bude manji jer već sada su svjesni koliko bi bili uspješniji kada bi porezni jaz bio manji. Procjenjuje se da bi godišnji gubitak PDV-a bio dostatan za povezivanja država članica EU putem novih željezničkih pruga što bi svakako osiguralo jednostavnije ostvarivanje temeljnih funkcija EU: sloboda kretanja osoba, dobara, rada i kapitala. Završila bih rad s citatom Adama Smitha tvorca kapitalizma koji govori o potrebi da porezi budu nježni: „Svaki porez treba biti koncipiran tako da što manje bude u džepovima poreznih obveznika, ali i izvan njih. Svaki porez treba biti nametnut u vrijeme i na način kada je obvezniku najlakše da ga plati.“

Literatura

Knjige i publikacije:

1. Ainsworth, R.T., VoIP MTIC – VAT Fraud in Voice Over Internet Protocol, 57 Tax Notes, Boston University School of Law Working, Boston, 2010
2. Buterin, D; Blašković, N; Ribarić, A, E, Suzbijanje kružnih prijevара u cilju zaštite javnih financija Hrvatske, Zbornik veleučilišta u Rijeci, Vol.2, 2014, No.1,
3. Cindori, Sonja et. al.; Sustav sprječavanja pranja novca nove prijetnje globalnoj sigurnosti, Libertin naklada, Zagreb, 2020.
4. Cindori, Sonja; Pilipović, Ozren; Kalčić, Renata, Porez na dodanu vrijednost u teoriji i praksi, drugo izdanje, Split 2019,
5. Cindori, S; Zakarija, A, Prevencija prijevара u sustavu poreza na dodanu vrijednost u okvirima Europske unije, Pravni vjesnik, Vol. 32 No. 3-4, 2016,
6. Institut za javne financije, porez na dodanu vrijednost s komentarom, Porezni vjesnik, Zagreb, 3a, 2023
7. Institut za javne financije, Presude Suda Europske unije iz područja PDV-a, Porezni vjesnik, Zagreb, 3a, 2017,
8. Keen, M., Smith,S., VAT Fraud and Evasion: What do we know and what can be done?, IMF working papers, National Tax Journal, Vol.59, No.4, 2006.,
9. Kapetanović, S., Oblici prijevара i presude Europskog suda pravde, Financije, Pravo i porezi, Zagreb, br. 3, 2015.,
10. Podlipnik, J., Missing trader intra community and carousel VAT frauds, Croatian yearbook of european law & policy, Vol.8, 2012,
11. Radusin Lipošinović, M., Instrumenti borbe protiv prijevара s PDV-om, Zagreb, Porezni vjesnik, br. 5, 2015.,
12. Raspudić R., Kriminalne zlouporabe sustava PDV-a, porezni vjesnik, Zagreb, 2004, Vol.13
13. Šimović, Jure, Arbutina, Hrvoje, Mijatović, Nikola, Rogić, Lugarić, Tereza, Cindori, Sonja, Hrvatski fiskalni sustav, Zagreb, Narodne novine, 2008
14. Wolf, R., The sad history of carbon carousels, International VAT Monitor, IBFD
15. Zakarija, A., PDV prijevара definirane kao kazneno djelo, Zagreb, Porezni vjesnik, br. 5, 2019,

Pravni izvori:

1. Opći porezni zakon NN 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22
2. Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost NN 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 01/17, 41/17, 128/17, 1/19, 1/20, 73/21, 41/22, 133/22, 43/23
3. Zakon o porezu na dodanu vrijednost NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22, 33/23
4. Zakon o trgovačkim društvima NN 111/93, 34/99, 121/99, 52/00, 118/03, 107/07, 146/08, 137/09, 125/11, 152/11, 111/12, 68/13, 110/15, 40/19m 34/22, 114/22, 18/23

Internetski izvori:

<https://www.europol.europa.eu/crime-areas-and-statistics/crime-areas/economic-crime/mtic-missing-trader-intra-community-fraud>

<https://www.europol.europa.eu/media-press/newsroom/news/carousel-of-vat-abuse-dozens-arrested-in-connection-multi-million-tax-evasion-schemes>

https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/vat-and-administrative-cooperation_en

https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/#/vat-validation

https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/check-vat-number-vies/index_hr.htm