

Dr. sc. Lucija Sokanović*
Dr. sc. Luka Pribisalić**

KRUŽNE PRIJEVARE: ZAŠTO NASTAJU I MOGU LI SE UČINKOVITO SUZBITI?

Kružne prijevare ili carousel fraud posebna su vrsta prijevare unutar Europske unije uz pomoć trgovca koji nestaje sa sljedećim temeljnim elementima: transakcije poduzeća u najmanje dvije države članice, veliki broj kupoprodajnih transakcija više poduzeća u kratkom razdoblju te najmanje jedan nestajući trgovac. Riječ je o posebnoj financijskoj prijevare koju se oštećuje državni proračun zlouporabom sustava poreza na dodanu vrijednost te posljedično i proračun Europske unije. Ciljevi su rada analizirati dinamiku nastanka i razvitka kružnih prijevare proučavanjem razvoja sustava poreza na dodanu vrijednost u Europskoj uniji te utvrditi koja su tijela i na koji način uključena u njihovo suzbijanje, kao i utvrditi postoji li u Republici Hrvatskoj kaznena odgovornost za kružne prijevare. Stoga se u radu prvo kratko prikazuje povijesni razvoj poreza na dodanu vrijednost te se objašnjava tko je porezni obveznik i što je pretporez. Slijedi analiza regulacije poreza na dodanu vrijednost u pravu Europske unije i stjecanja dobara unutar Europske unije. Centralni dio rada bavi se: analizom temeljnih pojmova prijevare s porezom na dodanu vrijednost, razmatranjem obuhvaća li nacionalno kazneno djelo utaje poreza ili carine cjelokupni činjenični supstrat kružne prijevare, prikazom fenomenologije kružne prijevare iz slučajeva koje istražuje Ured europskog javnog tužitelja. Posljednji dio rada bavi se prikazom strukturalnih mehanizama radi suzbijanja kružnih prijevare, tijela EU-a koja sudjeluju u suzbijanju prijevare te alata kojima se države članice služe radi učinkovitijeg otkrivanja i istraga prijevare. U zaključku se na temelju prethodno iznesenog od-

* Dr. sc. Lucija Sokanović, izvanredna profesorica na Katedri za kazneno pravo Pravnog fakulteta Sveučilišta u Splitu; lucija.sokanovic@pravst.hr; ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0003-4274-7789>

** Dr. sc. Luka Pribisalić, viši asistent na Katedri za financijsko pravo i financijsku znanost Pravnog fakulteta Sveučilišta u Splitu; luka.pribisalic@pravst.hr; ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0001-7442-922X>

govara na pitanja postavljena u naslovu rada: zašto nastaju kružne prijevare i mogu li se učinkovito suzbiti.

Ključne riječi: kružne prijevare, PDV, utaja poreza ili carine, zločinačko udruženje, Ured europskog javnog tužitelja

1. UVOD

Ideja o stvaranju snažne Europe kao prostora blagostanja i mira od svojih je začetaka uključivala integraciju financijskih sredstava država članica. Realizacija gospodarskog i socijalnog napretka, uklanjanje zapreka koje dijele Europu, neprestano poboljšavanje uvjeta života i rada naroda, udruživanje resursa radi očuvanja i jačanja mira i sloboda istaknuti su u Preambuli Ugovora o funkcioniranju Europske unije kao motivi i ciljevi ujedinjenja.¹ Danas Europska komisija ističe kako je proračun Europske unije (u daljnjem tekstu: EU): „instrument kojim se osigurava da Europa i dalje bude demokratska, miroljubiva, prosperitetna i konkurentna sila. Njime se omogućavaju sredstva zahvaljujući kojima Europa može imati vodeću ulogu u svijetu pri suočavanju sa sadašnjim i budućim izazovima.“² Važan su udio prihoda u vlastitim sredstvima unesenim u proračun EU-a prihodi od poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV). Minuciozno ih određuje Uredba Vijeća (EEZ, Euratom) br. 1553/89 kao prihode dobivene primjenom jedinstvene pozivne stope od 0,30 % za sve države članice na ukupan iznos prihoda od PDV-a prikupljenih od svih oporezivih isporuka podijeljen s ponderiranom prosječnom stopom PDV-a izračunatom za relevantnu kalendarsku godinu.³ Za svaku državu članicu osnovica PDV-a koju treba uzeti u obzir u tu svrhu ne premašuje 50 % BND-a.⁴ PDV je dakle ključan izvor financiranja proračuna EU-a jer 0,3 % iznosa PDV-a naplaćenog na nacionalnoj razini koje je uplaćeno u proračun EU-a kao vlastita sredstva čini 12 % ukupnog proračuna EU-a.⁵

¹ Ugovor o funkcioniranju Europske unije (Pročišćena verzija), Službeni list Europske unije C 202 od 7. 6. 2016., str. 47–199. U nastavku: UFEU.

² Europska komisija, Ukratko o proračunu EU-a, Ured za publikacije Europske unije, 2019, str. 5, dostupno na: <https://op.europa.eu/hr/publication-detail/-/publication-n/79442520-a772-11e9-9d01-01aa75ed71a1> (21. 9. 2023.).

³ Uredba Vijeća (EEZ, Euratom) br. 1553/89 od 29. svibnja 1989. o konačnom jedinstvenom režimu ubiranja vlastitih sredstava koja proizlaze iz poreza na dodanu vrijednost, Službeni list Europske unije L 155 od 7. 6. 1989., str. 9.

⁴ Čl. 2. st. 1. Odluke Vijeća (EU, Euratom) 2020/2053 od 14. prosinca 2020. o sustavu vlastitih sredstava Europske unije te o stavljanju izvan snage Odluke 2014/335/EU, Euratom, Službeni list Europske unije L 424 od 15. 12. 2020., str. 1–10. V. Guštin, M., Proračun Europske unije, Paragraf, god. 5, br. 1, 2021, str. 48–49.

⁵ Dominis, Ž., Kružne prijevare u sustavu poreza na dodanu vrijednost, Financije, pravo i porezi, br. 8/23, str. 65.

U ovom su radu analizirane kružne prijevare kao podvrsta prijevare s ne(do)stajućim trgovcem unutar EU-a u sustavu PDV-a sinergijskim pristupom financijskog i kaznenog prava. Ciljevi su rada analizirati dinamiku nastanka i razvitka kružnih prijevara proučavanjem razvoja sustava PDV-a u EU-u te utvrditi koja su tijela i na koji način uključena u njihovo suzbijanje, kao i utvrditi postoji li u Republici Hrvatskoj kaznena odgovornost za kružne prijevare. Naime, ranije objavljeni znanstveni i stručni radovi o kružnim prijevarama u pravilu imaju dominantnu perspektivu poreznog (financijskog) prava ili (europskog) kaznenog prava.⁶ Stoga se u radu prvo kratko prikazuje povijesni razvoj PDV-a te se objašnjava tko je porezni obveznik i što je pretporez. Slijedi analiza regulacije PDV-a u pravu EU-a i stjecanja dobara unutar EU-a. Centralni dio rada bavi se: analizom temeljnih pojmova u odnosu na prijevare s PDV-om, razmatranjem obuhvaća li nacionalno kazneno djelo utaje poreza ili carine cjelokupni činjenični supstrat kružne prijevare te prikazom fenomenologije kružne prijevare iz slučajeva Ureda europskog javnog tužitelja. Slijedi prikaz strukturalnih mehanizama radi suzbijanja kružnih prijevara, tijela EU-a koja sudjeluju u suzbijanju prijevara te alata kojima se države članice služe radi učinkovitijeg otkrivanja i istraga prijevara.

2. POREZ NA DODANU VRIJEDNOST

Porez na promet dio je poreznih sustava svih suvremenih država, u kojima zauzima jedno od središnjih mjesta.⁷ Razloge nalazimo u značajkama ovog poreza, a to su: izdašnost, niski troškovi ubiranja, relativna stabilnost prihoda

⁶ U domaćoj literaturi v. Buterin, D.; Rudić, B.; Buteris, V., Kružne prijevare i prekomjerni proračunski deficit, Zbornik radova Međimurskog veleučilišta u Čakovcu, vol. 5, br. 1/2014, str. 39-47; Buterin, D.; Blašković, N.; Ribarić Aidone, E., Suzbijanje kružnih prijevara u cilju zaštite javnih financija Hrvatske, Zbornik Veleučilišta u Rijeci, vol. 2, br. 1, 2014, str. 91-106; Sokanović, L., Missing Trader Fraud as part of Organised Crime in EU, 22nd International Scientific Conference on Economic and Social Development – „The Legal Challenges of Modern World“: Book of Proceedings, ur. Radić, Ž. *et al.*, Varaždin Development and Entrepreneurship Agency, Faculty of Law, Split, 2017, str.160-168; Sokanović, L., Materijalna nadležnost Ureda europskog javnog tužitelja – hrvatska perspektiva, Hrvatski ljetopis za kaznene znanosti i praksu, Zagreb, vol. 26, br. 2, 2019, str. 669-692; Đurđević, Z., Materijalnopravne i procesne pretpostavke rada europskog javnog tužitelja u Hrvatskoj: Neispunjenje obveze implementacije Direktive i rizik sniženja standarda učinkovitog postupka Uredbom, Hrvatski ljetopis za kaznene znanosti i praksu, Zagreb, vol. 27, br. 1, 2020, str. 253-282; Damjanović Barić, J., Prijevare s PDV-om na razini Europske unije u hrvatskom kaznenom pravu i praksi, Hrvatski ljetopis za kaznene znanosti i praksu, Zagreb, vol. 29, br. 1, 2022, str. 29-56; Dominis, Ž., Kružne prijevare u sustavu poreza na dodanu vrijednost, Financije, pravo i porezi, br. 8/23, str. 65-74.

⁷ Birk, D.; Desens, M.; Tappe, H., Steuerrecht, 18. Auflage, C. F. Müller 2016, str. 476.

te potencijalne mogućnosti da ga se koristi kao iznimno elastičan i djelotvoran instrument ekonomske politike.⁸

2.1. Kratki prikaz povijesnog razvoja

U ovome će se poglavlju kratko prikazati zašto je došlo do uvođenja PDV-a kao poreznog oblika. Budući da se u financijskoj literaturi navodi kako se prva zamisao o oporezivanju prometa primjenom PDV-a pojavila u Njemačkoj 1918. odnosno 1919. godine, ovdje se prikazuje njegov razvoj u toj zemlji.⁹

Korijeni su poreza na promet u obvezama plaćanja tzv. trošarina na luksuznu hranu i namirnice u srednjem vijeku u raznim njemačkim regijama. Poslije Tridesetogodišnjeg rata bio je glavni izvor prihoda gradova te se uglavnom ubirao u obliku carine. I danas se posebni porezi na potrošnju u državama engleskog govornog područja nazivaju „trošarinama“ (*excise taxes*). Od 18. stoljeća njemačka su područja i gradovi sve više prelazili na ubiranje tzv. trošarina opće potrošnje (*Generalkonsumakzisen*) na sve vrste trgovačkih dobara. Razvoj je kulminirao 1916. godine uvođenjem tzv. markice za promet dobara (*Warenumsatzempels*) od strane njemačkog Reicha, koja je naplaćivana uz trošarine njemačkih saveznih država kako bi se podmirio teret rata.¹⁰ Nakon 1918. godine njemački je Reich uveo porez na promet u iznosu od 0,5 % na sva dobra i usluge kako bi mogao pokriti obveze za financiranje obnove te plaćanje ratne odštete. Taj porez na promet bio je, uz stalno povećanje poreznog opterećenja, na snazi do 31. prosinca 1967. godine kao (kumulativni) bruto svefazni porez na promet. Ta varijanta poreza na promet funkcionirala je na sljedeći način: promet trgovačkih društava u tuzemstvu mjeren je u svakoj fazi proizvodnje ili trgovine, tj. podlijegao je porezu na promet prilikom prometa dobara od proizvodnje do maloprodaje. Osnovica za obračun poreza bila je pojedinačno primljena naknada, bez uzimanja u obzir prethodnog oporezivanja već oporezovanih isporuka dobara i obavljenih usluga od poduzetnika. Dakle, radilo se o bruto porezu na promet.¹¹ To znači da porez na promet koji je bio plaćen u prethodnoj fazi ulazi u poreznu osnovicu sljedeće faze, tj. nema instituta odbijanja plaćanja poreza.¹² Broj faza kroz koje je proizvod morao proći na svojem putu

⁸ Jelčić, B.; Lončarić-Horvat, O.; Šimović, J.; Arbutina, H.; Mijatović, N., *Financijsko pravo i financijska znanost*, Narodne novine, Zagreb, 2008, str. 367–368.

⁹ Usp. *ibid.*, str. 389–390. O povijesnom razvoju poreza na promet više v. Jelčić, B. *et al.*, *op. cit.* u bilj. 8, str. 368–371.

¹⁰ Tipke, K.; Lang, J., *Steuerrecht*, 24. Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2021, str. 1040.

¹¹ *Ibid.*, str. 1040–1041.

¹² Jelčić, B. *et al.*, *op. cit.* u bilj. 8, str. 380.

od proizvodnje do distribucije bio je stoga odlučujući za razinu ukupnog poreznog opterećenja proizvoda (kumulativni učinak). Tzv. kumulativni učinak bruto svefaznog poreza na promet narušio je neutralnost tržišnog natjecanja. Poticalo se smanjenje broja faza, odnosno broja poduzetnika u lancu vrijednosti. To je dovelo do nastojanja da se eliminiraju veleprodaja i maloprodaja ili da se spoji nekoliko faza u istom trgovačkom društvu (tzv. vertikalna (okomita) koncentracija (*vertikale Integration*)). Ti su nepovoljni učinci ublaženi (samo) za povezana trgovačka društva uvođenjem porezne grupe (*Organshaft*), što je omogućilo da se pravno neovisna trgovačka društva unutar grupe smatraju jednim trgovačkim društvom za potrebe poreza na promet. Šezdesetih godina 20. stoljeća Savezni ustavni sud SR Njemačke ocijenio je narušeno tržišno natjecanje neustavnim i samo ga je privremeno prihvatio.¹³ Nedostaci bruto svefaznog poreza na promet, a posebno njegov kumulativni učinak u užem i širem smislu, kao i negativnosti koje je kumulativni učinak imao na neprihvatljive koncentracije u gospodarstvu, bili su razlozi da se bruto svefazni porez na promet zamijeni neto svefaznim porezom na promet, tj. PDV-om.¹⁴

Prvi je ideju o zamjeni bruto svefaznog poreza na promet PDV-om predložio tvorničar i porezni savjetnik Wilhelm von Siemens 1919. godine. Von Siemens je iznio zamisao prema kojoj bi Njemačka trebala uvesti „oplemenjeni porez na promet“ umjesto bruto svefaznog poreza. Godine 1921. T. S. Adams, profesor sa sveučilišta Yale, predložio je uvođenje PDV-a u Sjedinjenim Američkim Državama. Međutim, od ideje zamjene bruto svefaznog poreza na promet pa do njezine realizacije u praksi prošlo je dosta vremena. Financijska znanost ne daje izričit odgovor na pitanje kada se prvi put pojavljuje primjena PDV-a. Prema Pohmeru prvi eksperiment primjene PDV-a izvršen je u Francuskoj 1949. godine, ali ne u obliku neto svefaznog poreza na promet, nego u obliku neto višefaznog poreza na promet. Međutim, prema Shoupu neto svefazni porez na promet prvi je put implementiran u Danskoj 1967. godine.¹⁵ Sredinom šezdesetih godina 20. stoljeća PDV je postojao samo u Francuskoj, i to ne u posve razvijenom obliku. Međutim, danas je PDV oblik oporezivanja finalne potrošnje u gotovo svim državama, a neki financijski teoretičari smatraju da je PDV posljednja i vjerojatno završna faza u povijesnom razvoju općeg poreza na promet.¹⁶ Neto svefazni porez na promet, odnosno PDV s odbitkom pretporeza, uveden je u SR Njemačkoj 1. siječnja 1968. kako bi se stvorila neutralnost tržišnog natjecanja, ali istovremeno i radi usklađivanja poreza na promet unutar EU-a i omogućavanja točnih graničnih prilagodbi. U načelu, u svakoj proizvodnoj ili prometnoj fazi trebala se naplaćivati samo dodana vrijednost

¹³ Tipke, K.; Lang, J., *op. cit.* u bilj. 10, str. 1041.

¹⁴ Jelčić, B. *et al.*, *op. cit.* u bilj. 8, str. 389.

¹⁵ *Ibid.*, str. 389–390.

¹⁶ *Ibid.*, str. 389.

koju je stvorio dotični poduzetnik. Unatoč nekim izmjenama srž ovog sustava vrijedi i danas.¹⁷

PDV se primjenjuje u Republici Hrvatskoj od 1998. godine kao porezni oblik kojem je prethodilo oporezivanje potrošnje jednofaznim porezom na promet u trgovini na malo u okviru Zakona o porezu na promet proizvoda i usluga iz 1991. godine. Dakle, oporezivanje neto svefaznim porezom na promet, tj. PDV-om, uvedeno je Zakonom o porezu na dodanu vrijednost, koji je stupio na snagu 1. siječnja 1998. godine, s jedinstvenom stopom od 22 %.¹⁸ Posljednje izmjene zakonodavstva o PDV-u posljedica su ulaska Republike Hrvatske u EU i usklađivanja navedenog zakonodavstva s Direktivama 2006/112/EZ, 2008/9/EZ i 86/560/EEZ.¹⁹

PDV je kao suvremeni oblik oporezivanja prometa porez koji se obračunava i plaća u svim fazama proizvodnog i prometnog ciklusa. Međutim, u svakoj se fazi oporezuje samo onaj iznos dodane vrijednosti koja se ostvarila u toj fazi proizvodno-prometnog ciklusa. Zbog toga što se oporezivanje dodane vrijednosti obavlja u svim fazama proizvodnog i prometnog ciklusa, zapravo se radi o neto svefaznom porezu na promet.²⁰

2.2. Tko je porezni obveznik i što je pretporez?

Porezni je obveznik svaka osoba koja samostalno obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost bez obzira na svrhu i rezultat obavljanja te djelatnosti.²¹ Gospodarskom djelatnošću smatra se svaka djelatnost proizvođača, trgovaca ili osoba koje obavljaju usluge, uključujući i rudarske ili poljoprivredne djelatnosti te djelatnosti slobodnih zanimanja. Gospodarskom djelatnošću smatra se i iskorištavanje materijalne ili nematerijalne imovine u svrhu ostvarivanja prihoda. Sukladno čl. 6. st. 1. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost pri tome nije nužna i namjera ostvarivanja dohotka, odnosno dobiti.²² Smatra se da osoba obavlja gospodarsku djelatnost ako se njezino obavljanje ponavlja s ci-

¹⁷ Tipke, K.; Lang, J., *op. cit.* u bilj. 10, str. 1041.

¹⁸ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine br. 47/1995.

¹⁹ Arbutina, H.; Rogić Lugarić, T.; Cindori, S.; Bogovac, J.; Klemenčić, I., Javnofinancijski sustav Republike Hrvatske, Narodne novine, Zagreb, 2022, str. 123.

²⁰ Jelčić, B. *et al.*, *op. cit.* u bilj. 8, str. 389.

²¹ Cindori, S.; Pilipović, O.; Kalčić, R., Porez na dodanu vrijednost u teoriji i praksi, WEB knjižara, Split, 2015, str. 47.

²² Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine br. 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 01/17, 41/17, 128/17, 1/19, 1/20, 01/21, 73/21, 41/22, 133/22, 43/23. U nastavku: Pravilnik o PDV-u.

ljem trajnog ostvarivanja prihoda, odnosno primitaka.²³ Poreznim obveznikom smatra se i svaka osoba koja povremeno isporučuje nova prijevozna sredstva u drugu državu članicu EU-a koja kupcu otpremi prodavatelj, sam kupac ili druga osoba za njihov račun na područje druge države članice EU-a. Poreznim obveznikom smatra se također svaka osoba koja na području Republike Hrvatske nema sjedište, poslovnu jedinicu ili uobičajeno boravište, a u Republici Hrvatskoj obavlja isporuke dobara ili usluga za koje postoji pravo na odbitak pretporeza, osim isporuka dobara ili usluga za koje PDV plaća primatelj dobara.²⁴

Sukladno čl. 4. st. 7. Zakona o porezu na dodanu vrijednost pravna ili fizička osoba smatra se poreznim obveznikom PDV-a neovisno o tome smatra li se poreznim obveznikom i prema drugim zakonima.²⁵ Sukladno tome poreznim obveznikom smatra se pravna ili fizička osoba koja obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost neovisno o tome je li upisana u registar obveznika PDV-a ili ne. Dakle, porezne obveznike možemo podijeliti na one koji su upisani u registar obveznika PDV-a i one koji nisu upisani u registar obveznika PDV-a i koji se nazivaju tzv. malim poreznim obveznicima.²⁶ Svi porezni obveznici u smislu Zakona o PDV-u, neovisno o tome jesu li upisani u registar obveznika PDV-a, dužni su se registrirati za potrebe PDV-a, odnosno pribaviti PDV identifikacijski broj radi obavljanja transakcija na području EU-a. PDV identifikacijski broj tuzemnim poreznim obveznicima služi za potrebe potvrđivanja statusa poreznog obveznika u transakcijama s poreznim obveznicima iz drugih država članica EU-a, ponajprije radi primjene instituta obrnutog oporezivanja (*reverse charge*), tj. prijenosa porezne obveze.²⁷

Jedna od značajki PDV-a jest da porezni obveznik, pod uvjetom da obavlja gospodarsku djelatnost, ima pravo na odbitak pretporeza. Odbitak pretporeza poreznom je obvezniku vrlo važan jer na taj način ostvaruje povrat utrošenih financijskih sredstava s obzirom na to da je svojem dobavljaču morao platiti zaračunati PDV na računu za kupnju dobara. Međutim, u pojedinim su slučajevima isporuke oslobođene plaćanja PDV-a bez prava na odbitak pretporeza, pa porezni obveznik na te isporuke nema pravo na odbitak ulaznog PDV-a.²⁸ U poreznom pravu Republike Hrvatske postoje dvije osnovne kategorije po-

²³ Zaloker, D., Ulazak u registar obveznika PDV-a, *Financije, pravo i porezi* 7/2023, TEB srpanj 2023., str. 37.

²⁴ *Ibid.*, str. 37.

²⁵ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine br. 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22, 33/23 i 114/23. U nastavku: Zakon o PDV-u.

²⁶ Zaloker, D., *op. cit.* u bilj. 23, str. 37.

²⁷ *Ibid.* O poreznom obvezniku PDV-a v. čl. 6. Zakona o PDV-u i čl. 4. i 5. Pravilnika o PDV-u.

²⁸ Cindori, S. *et al.*, *op. cit.* u bilj. 21, str. 131.

reznih oslobođenja: oslobođenja bez prava na odbitak pretporeza (oslobođenja za određene djelatnosti od javnog interesa i oslobođenja za ostale djelatnosti) te oslobođenja s pravom na odbitak pretporeza (npr. kod oslobođenja pri izvozu).²⁹

Pravo na odbitak pretporeza nastaje u trenutku kada nastaje obveza obračuna PDV-a koji se može odbiti. Od iznosa PDV-a koji je zaračunao na svoje isporuke porezni obveznik ima pravo odbiti pretporez koji je obvezan platiti ili ga je platio u tuzemstvu za isporuke dobara ili za usluge koje su mu drugi porezni obveznici obavili za potrebe njegovih oporezivih transakcija.³⁰

Porezni obveznik također može odbiti iznos PDV-a koji treba platiti ili je plaćen pri uvozu, kao i iznos PDV-a koji je plaćen na temelju prijenosa porezne obveze (*reverse charge*) za primljene usluge od poreznih obveznika iz drugih država članica EU-a ili iz trećih država. Primatelj isporuke može odbiti pretporez i za primljene isporuke dobara i usluga obavljenih u tuzemstvu ako je došlo do prijenosa porezne obveze na primatelja usluge. Porezni obveznik može odbiti i PDV koji je obvezan obračunati, tj. platiti na stjecanje dobara iz druge države članice EU-a i za primljena dobra u okviru pravnih poslova. Ne može se odbiti pretporez koji je sadržan u računima za primljena dobra i usluge što ih porezni obveznik koristi za isporuke dobara i obavljanje usluga koje su oslobođene plaćanja PDV-a za koje nije dopušten odbitak pretporeza, neovisno o tome obavljaju li se one u tuzemstvu ili u inozemstvu. Porezni obveznik može odbiti pretporez koji se odnosi na dobra i usluge nabavljene za transakcije koje se odnose na izvoz i isporuke izjednačene s izvozom, međunarodni prijevoz, smještaj dobara u carinska i porezna skladišta te slobodne zone u skladu s carinskim propisima.³¹

2.3. Porez na dodanu vrijednost u pravu Europske unije

Države članice Europske ekonomske zajednice (danas EU-a) preuzele su obvezu međusobnog usklađenja propisa kojima se uređuje oporezivanje prometa i drugih posrednih poreza.³² U tu je svrhu osnovana Komisija za fiskalna i financijska pitanja, kojoj je na čelu bio profesor Fritz Neumark. Komisija je predložila da države članice zamijene postojeći sustav oporezivanja prometa s bruto svefaznog poreza na promet na neto svefazni porez na promet, od-

²⁹ Kos, E., Oslobođenje od plaćanja poreza na dodanu vrijednost, završni rad, Pravni fakultet Zagreb, 2023, str. 6.

³⁰ Cindori, S. *et al.*, *op. cit.* u bilj. 21, str. 131.

³¹ *Ibid.*, str. 131–132; o odbitku pretporeza vidi čl. 57.–65.a Zakona o PDV-u i čl. 130.–142.a Pravilnika o PDV-u.

³² Jelčić, B. *et al.*, *op. cit.* u bilj. 8, str. 390.

nosno PDV.³³ PDV se danas u državama članicama EU-a uglavnom temelji na europskom pravu.³⁴ Čl. 113. UFEU-a sadrži izričito ovlaštenje za usklađivanje u pogledu poreza na promet kako bi se stvorilo slobodno unutarnje tržište u smislu čl. 26. st. 2. UFEU-a. Polazište za sustav PDV-a u državama članicama EU-a bila je 6. smjernica Europske zajednice od 17. svibnja 1977., koja je sada zamijenjena Direktivom vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu PDV-a.³⁵ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ mijenjana je trideset puta, a posljednji put Direktivom Vijeća (EU) 2022/890 od 3. lipnja 2022. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu produljenja razdoblja primjene neobveznog mehanizma prijenosa porezne obveze u odnosu na isporuke određenih dobara i usluga podložnih prijevari te primjene mehanizma brze reakcije na prijevaru povezanu s PDV-om.³⁶

Prilikom oporezivanja prometa dobara u međunarodnim transakcijama bitno je zakonom odrediti u kojoj će se državi promet tih dobara oporezivati PDV-om. To je potrebno radi toga da, s jedne strane, ne bi došlo do neoporezivanja tih dobara te da bi se, s druge strane, izbjeglo njihovo dvostruko oporezivanje. Stoga se dobra koja su predmet međunarodnih transakcija oporezuju ili prema načelu podrijetla ili prema načelu odredišta.³⁷

Zbog funkcioniranja slobodnog tržišta dolazi 1993. godine do uklanjanja graničnih kontrola te je usvojen prijelazni sustav pod kojim se poslovne transakcije unutar EU-a oporezuju u državi članici odredišta.³⁸ Oporezivanje se vrši sukladno zakonodavnim pravilima svake države članice zasebno. Na ukupnu prodaju primjenjuje se nulto oporezivanje PDV-om, dok se PDV na kupnju s pravom na odbitak pretporeza ne zaračunava.³⁹ Bitno je napomenuti da oporezivi događaj pri transakcijama unutar EU-a nastaje u trenutku stjecanja dobara, tj. kada se isporuka dobara smatra obavljenom unutar područja države članice.⁴⁰

Stjecanjem dobara unutar EU-a, tj. stjecanjem dobara iz druge države članice EU-a u Republici Hrvatskoj uz naknadu, smatra se stjecanje koje obavi porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik pod uvjetom da je prodavatelj (isporučitelj) porezni obveznik u drugoj državi članici i nije mali porezni obveznik niti se na njega odnose odredbe o tome da je mjesto isporuke ondje gdje se dobra nalaze u trenutku kad otprema ili prijevoz kupcu završava ili ondje gdje se dobra postavljaju.⁴¹

³³ *Ibid.*

³⁴ *Ibid.*

³⁵ Birk, D. *et al.*, *op. cit.* u bilj. 7, str. 478.

³⁶ Službeni list Europske unije L 155/1 od 8. 6. 2022.

³⁷ Jelčić, B. *et al.*, *op. cit.* u bilj. 8, str. 408.

³⁸ Cindori, S.; Zakarija, A., *Prevenција prijevara u sustavu poreza na dodanu vrijednost u okvirima Europske unije*, Pravni vjesnik, god 32, br. 3–4, 2016, str. 73.

³⁹ *Ibid.*

⁴⁰ *Ibid.*

⁴¹ Cindori, S. *et al.*, *op. cit.* u bilj. 21, str. 69.

Kod isporuka dobara na području EU-a koja isporučuje porezni obveznik PDV-a poreznom obvezniku ili pravnoj osobi registriranoj za potrebe PDV-a dobra su oslobođena plaćanja PDV-a kod isporučitelja dobara, ali se PDV plaća na stjecanje takvih dobara. Dakle, ako je isporuka oslobođena plaćanja PDV-a s jedne strane, uvijek mora imati oporezivo stjecanje s druge strane kako ne bi došlo do dvostrukog oporezivanja ili potpunog neoporezivanja. PDV se plaća na stjecanje svih dobara iz druge države članice EU-a kada isporuka odnosno prijevoz takvih dobara završava u tuzemstvu te ako ih stječu porezni obveznici ili pravne osobe koje nisu porezni obveznici, a registrirani su za potrebe PDV-a. Na stjecanje dobara PDV se plaća po stopi koja se u pojedinoj državi članici EU-a primjenjuje na isporuke takvih dobara.⁴²

Također, činom stjecanja dobara iz druge države članice EU-a smatra se i premještanje iz te države članice u Republiku Hrvatsku. Stjecanje dobara oporezuje se na mjestu gdje završava otprema dobara, odnosno u državi članici odredišta, pod uvjetom da je isporučitelj dobara porezni obveznik PDV-a i ima PDV identifikacijski broj u državi članici EU-a iz koje kreće otprema ili prijevoz dobara te da je isporuka obavljena uz naknadu, a stjecatelj je dobara porezni obveznik registriran za potrebe PDV-a u državi članici EU-a gdje prijevoz ili otprema završava. „Npr. ako se dobra isporučuju iz Italije u Republiku Hrvatsku, isporuka dobara bit će pod navedenim uvjetima oslobođena plaćanja PDV-a u Italiji, a tuzemni porezni obveznik koji je registriran za potrebe PDV-a i ima valjan PDV identifikacijski broj koji je dao talijanskom poreznom obvezniku, obvezan je obračunati PDV na stjecanje dobara čiji je prijevoz završio u Republici Hrvatskoj.“^{43 44}

Dobra i usluge u međunarodnim transakcijama mogu se, kao što je gore navedeno, oporezivati sukladno načelu podrijetla ili načelu odredišta. Prema načelu podrijetla oporezuje se izvoz dobara i usluga, dok su dobra i usluge koji se uvoze oslobođeni plaćanja PDV-a. Prema načelu odredišta oslobađa se od plaćanja PDV-a izvoz dobara i usluga, dok se njihov uvoz oporezuje PDV-om. Prednost načela odredišta opravdava se činjenicom jednakog poreznog postupanja prema domaćim i uvezenim proizvodima na domaćem tržištu. Međutim, takav sustav obračuna PDV-a omogućava prijevare s PDV-om zbog toga što se isporučitelju daje pravo na odbitak PDV-a ili povrat pretporeza pri izvozu u drugu državu članicu.⁴⁵

⁴² *Ibid.*, str. 69–70.

⁴³ *Ibid.*, str. 70. V. i Zaloker, D., *op. cit.* bilj. 23, str. 44–47.

⁴⁴ O stjecanju dobara unutar Europske unije v. čl. 4. st. 1. t. 2., čl. 9., čl. 27. i čl. 41. Zakona o PDV-u.

⁴⁵ Cindori, S.; Zakarija, A., *op. cit.* u bilj. 38, str. 73.

3. KRUŽNE PRIJEVARE KAO PODVRSTA PRIJEVARA S POREZOM NA DODANU VRIJEDNOST

Prijevare s PDV-om unutar EU-a pojavile su se početkom 21. stoljeća, potaknute primjenom oporezivanja prema načelu odredišta u transakcijama između poduzetnika iz dvije države članice EU-a, uz istovremeno priznavanje prava na odbitak pretporeza.⁴⁶

U ovom se poglavlju iznose definicije temeljnih pojmova iz područja prijevare s PDV-om prema Izvješću Europske komisije o poreznom jazu u 2018. godini te se uspoređuju sa značenjem relevantnih pojmova u nacionalnom kaznenom zakonodavstvu.⁴⁷ Naime, u Izvješću EK izdvajaju se sljedeći temeljni pojmovi u terminologiji prijevare s PDV-om: utaja PDV-a, prijevare s PDV-om, prijevare s ne(do)stajućim trgovcem unutar EU-a⁴⁸ u sustavu PDV-a (*Missing Trader Intra-Community fraud*, dalje u tekstu: MTIC) i gubitak prihoda, odnosno jaz PDV-a (*VAT gap*).

3.1. Temeljni pojmovi

Utaja PDV-a obuhvaća nezakonite aktivnosti kojima se porezna obveza skriva (*hide*) ili zanemaruje (*ignore*), tj. porezni obveznik plaća manje poreza nego što bi trebao platiti prema zakonu skrivajući prihod ili podatke od poreznih tijela.⁴⁹ Prijevare s PDV-om oblik je namjerne utaje poreza, kažnjiv prema Kaznenom zakonu, u kojem se namjerno daju lažne izjave ili izrađuju lažni dokumenti te obuhvaća kako nacionalne tako i prekogranične transakcije.⁵⁰ Hrvatski Kazneni zakon nema nijedno kazneno djelo kojim se posebno inkriminira utaja PDV-a ili prijevare s PDV-om.⁵¹ Međutim, temeljni oblik utaje poreza ili carine iz čl. 256. ostvaruje tko s ciljem da on ili druga osoba potpuno ili djelomično izbjegne plaćanje poreza ili carine daje netočne ili ne-

⁴⁶ *Ibid.*, str. 75.

⁴⁷ European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, The concept of tax gaps – Report III – MTIC fraud gap estimation methodologies, Publications Office, 2018, str. 7. Dostupno na: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/1cf7f819-e7c0-11e8-b690-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-83432664> (26. 9. 2023.). U daljnjem tekstu: Izvješće EK.

⁴⁸ Doslovan prijevod *Missing Trader Intra-Community fraud* jest prijevare s ne(do)stajućim trgovcem unutar Zajednice, međutim, prema sugestiji recenzenta, a radi izbjegavanja korištenja različitih izraza za isti pojam, u tekstu se primjenjuje pojam prijevare s ne(do)stajućim trgovcem unutar EU-a.

⁴⁹ *Ibid.*

⁵⁰ *Ibid.*

⁵¹ Kazneni zakon, Narodne novine br. 125/11, 144/12, 56/15, 61/15, 101/17, 118/18, 126/19, 84/21, 114/22, 114/23. U daljnjem tekstu: KZ.

potpune podatke o dohocima, predmetima ili drugim činjenicama koje su od utjecaja na utvrđivanje iznosa porezne ili carinske obveze ili tko s istim ciljem u slučaju obvezne prijave ne prijavi prihod, predmet ili druge činjenice koje su od utjecaja na utvrđivanje porezne ili carinske obveze, pa zbog toga dođe do smanjenja ili neutvrđenja porezne ili carinske obveze u iznosu koji prelazi 2654,46 eura. Ako usporedimo pojam utaje PDV-a iz Izvješća EK s nacionalnom inkriminacijom, možemo zaključiti da je prvi pojam širi jer pored kaznog djela obuhvaća i prekršajno ponašanje, odnosno situaciju u kojoj je utajena porezna obveza u iznosu manjem od 2654,46 eura.⁵² Isti je pojam uži u odnosu na inkriminaciju jer obuhvaća samo utaju PDV-a kao posebnog oblika poreza, dok kazneno djelo podrazumijeva utaju poreza neovisno o vrsti.

Prijevarena s PDV-om iz Izvješća EK odgovara biću nacionalnog kaznenog djela sa sljedećim temeljnim razlikama. Prva je razlika u uporabi različite imenice u označavanju pojma. Naime, dok Izvješće EK navodi „prijevaru“ (s PDV-om), nacionalna inkriminacija sadržava „utaju“ (poreza ili carine). Nadalje, prijevara iz Izvješća EK obuhvaća samo PDV, dok kazneno djelo ne specificira vrstu poreza, što nije problematično u smislu opsega inkriminacije jer kao širi pojam obuhvaća i PDV. Radnja počinjenja u Izvješću EK obuhvaća tek davanje lažnih izjava ili izradu lažnih dokumenta, dok su radnje počinjenja iz djela davanje lažnih ili nepotpunih podataka te propust prijave prihoda. Konačno, Izvješće EK posebno navodi kako se prijevare mogu počinuti kako u nacionalnim tako i u prekograničnim transakcijama, dok u nacionalnoj inkriminaciji izostaje specificiranje transakcija. Pored niza razlika, iznimno je važno istaknuti jednu bitnu sličnost: i Izvješće EK i KZ podrazumijevaju namjerno postupanje počinitelja kao oblik krivnje. Naime, kazneno djelo utaje poreza ili carine može se počinuti s izravnom ili neizravnom namjerom,⁵³ kao i prijevara s PDV-om.

„Prijevarena MTIC poseban je oblik prijave s PDV-om. PDV se krađe (*steel*) od država organiziranim kriminalnim aktivnostima, kojima se iskori-

⁵² Prekršajna odgovornost u odnosu na PDV u nacionalnom zakonodavstvu temelji se na odredbama čl. 130. i 131. Zakona o PDV-u. U svezi s tim iznimna je važnost odredbe čl. 127. Zakona o PDV-u, kojom je propisano kako će se porezni obveznik koji obavlja u tuzemstvu isporuku dobara i usluga s pravom na odbitak pretporeza smatrati odgovornim ako iz objektivnih okolnosti proizlazi da je znao ili morao znati da će zbog prijevarenih aktivnosti dio ili cijeli iznos PDV-a vezan za isporuku koja mu je obavljena, ili bilo koju prethodnu ili sljedeću isporuku istih dobara ili usluga, ostati neplaćen. Ako se utvrdi odgovornost poreznog obveznika, osporit će mu se pravo na pretporez. Ako Porezna uprava sumnja da su isporuke dobara i usluga dio transakcija čija je namjera prijevarno izbjegavanje plaćanja PDV-a, tada će poreznog obveznika koji sudjeluje u takvim transakcijama obavijestiti o njegovoj odgovornosti. Od dana primitka takve obavijesti Porezna uprava može smatrati da je porezni obveznik znao ili morao znati da takvim transakcijama sudjeluje u transakcijama kojima je namjera izbjegavanje plaćanja PDV-a.

⁵³ V. Novoselec, P., Uvod u gospodarsko kazneno pravo, Pravni fakultet u Zagrebu, 2009, str. 136.

štava prekogranična trgovina, u kojoj je kretanje dobara između država članica oslobođeno od PDV-a, što omogućuje osobi koja počinji prijevaru da naplati PDV na promet dobara, a zatim, umjesto da ga uplati državnom tijelu, jednostavno nestane.⁵⁴ Budući da prijevara MTIC nije zasebno inkriminirana u nacionalnom KZ-u, instinktivno bismo je supsumirali pod utaju poreza ili carine u sastavu zločinačkog udruženja (čl. 256. u svezi s čl. 329. KZ-a). No je li to ispravno? Čak i kada bi se prijevara MTIC kvalificirala kao utaja poreza ili carine u sastavu zločinačkog udruženja, takva kvalifikacija ne sadržava bitan element prijevare MTIC, odnosno iskorištavanje prekogranične trgovine. Nadalje, nema zakonskog temelja za kaznenu odgovornost nestajućeg trgovca koji je PDV na promet dobara naplatio te nestao umjesto da uplati PDV odgovarajućem državnom tijelu za djelo iz čl. 256. KZ-a ako je prikazao ispravne izjave u vezi s PDV-om. Razlog je u propustu prilikom transponiranja Direktive o suzbijanju prijevara počinjenih protiv financijskih interesa Unije kaznenopravnim sredstvima u odnosu na kazneno djelo prijevare koja štetno utječe na financijske interese Unije iz čl. 3. st. 2. (d).⁵⁵ Naime, djelo iz Direktive obuhvaća u odnosu na prihod koji proizlazi iz vlastitih sredstava na temelju PDV-a svaku radnju ili propuštanje koji su počinjeni u prekograničnim sustavima prijevara i koji se odnose na: (1) uporabu ili prikazivanje lažnih, netočnih ili nepotpunih izjava ili dokumenta u vezi s PDV-om koji imaju za posljedicu smanjenje sredstava iz proračuna Unije; (2) neotkrivanje informacija u vezi s PDV-om, čime se krši određena obveza, s istim učinkom; ili (3) prikazivanje ispravnih izjava u vezi s PDV-om za potrebe prijevarnog prikriivanja neplaćanja ili nezakonitog stvaranja prava na povrat PDV-a. Dakle, usporedba s nacionalnom inkriminacijom iz čl. 256. jasno upućuje na izostanak inkriminiranja prikazivanja ispravnih izjava u vezi s PDV-om za potrebe prijevarnog prikriivanja neplaćanja ili nezakonitog stvaranja prava na povrat PDV-a koje je ključalno kod prijevara MTIC i kružnih prijevara.⁵⁶

U literaturi se može pročitati kako je prva verzija prijevare MTIC u EU-u ostvarena krijumčarenjem zlata preko luksemburške granice jer je u Luksemburgu porezna stopa za zlato bila 0 %, potom njegovom prodajom s PDV-om u

⁵⁴ European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, The concept of tax gaps – Report III – MTIC fraud gap estimation methodologies, *op. cit.* u bilj. 47, str. 7. U recentnim se definicijama MTIC označava kao krađa (*theft*) PDV-a zlouporabom pravila PDV-a o prekograničnim transakcijama između država članica EU-a od strane nestajućih trgovaca. Cit. Ashmans Solicitors, What is MTIC-VAT Fraud?, 2020, dostupno na: <https://www.ashmansolicitors.com/legal-services/solicitor-fraud-and-financial-crime/mtic-vat-fraud/> (26. 9. 2023.).

⁵⁵ Direktiva (EU) 2017/1317 Europskog parlamenta i Vijeća od 5. srpnja 2017. o suzbijanju prijevara počinjenih protiv financijskih interesa Unije kaznenopravnim sredstvima, Službeni list Europske unije L 198 od 28. 7. 2017., str. 29–41.

⁵⁶ V. Sokanović, L., *op. cit.* u bilj. 6, str. 680–681. Vrlo jasno i kritički v. Đurđević, Z., *op. cit.* u bilj. 6, str. 262, te Damjanović Barić, J., *op. cit.* u bilj. 6, str. 42–43.

drugoj državi članici, nakon čega bi uslijedio nestanak trgovca.⁵⁷ Zbog toga je 1993. godine usvojena posebna strategija u sustavu PDV-a EU-a radi suzbijanja prijevare na tržištu investicijskog zlata.⁵⁸ Prijevare MTIC potom su usmjerene na transakcije s dobrima visoke vrijednosti i male težine, kao što su mobilni telefoni i računalni mikročipovi, jer je njihov transport bio jednostavan i jeftin.⁵⁹ Nakon toga su uključivale prodaju drugih dobara (nova i rabljena motorna vozila, drvene, alkoholne i duhanske proizvode, naftu i naftne derivate, plin i električnu energiju), pa čak i sektor razmjenjivih usluga (softver, licenciranje, pružanje podataka, trgovanje emisijama), koji, za razliku od dobara, ne trebaju transport jer su nematerijalni.⁶⁰ Danas su prijevare sve više fokusirane na trgovinu nematerijalnim dobrima i usluge. Kružna prijevare MTIC trgovinom CO2 ETS certifikatima koji su izdani i razmijenjeni unutar EU-a prema Kyotskom protokolu putem posebnog sustava trgovanja⁶¹ nazvana je zločinom stoljeća jer u modernoj povijesti kriminala nema kaznenog djela kojim je počinjena veća šteta i koje je uzrokovalo tako značajne poremećaje financijskih tržišta.⁶² Procjenjuje se da je upravo prijevare s PDV-om na emisiju CO2 u Njemačkoj prouzročila oko 800 milijuna eura gubitaka 2009. i 2010. godine, dok se u drugim državama članicama EU-a licitira sa 7 milijardi eura gubitaka.⁶³ Međutim, s obzirom na to da su se počinitelji morali registrirati kao korisnici putem ETS sustava certifikata da bi mogli trgovati (što je rezultiralo naglim i neuobičajenim povećanjem registracija u ETS sustav), u konačnici su identificirani, pa su protiv njih pokrenuti kazneni postupci.⁶⁴

Gubitak prihoda od PDV-a ili *jaz* PDV-a ukupna je razlika između očekivanog prihoda od PDV-a te stvarno naplaćenog iznosa.⁶⁵ Obuhvaća prihode izgubljene zbog prijevare povezanih s PDV-om i utaje PDV-a na nacionalnoj razini, izbjegavanje plaćanja PDV-a, stečaja i financijskih nesolventnosti, kao

⁵⁷ Ainsworth, R. T., VAT Fraud: MTIC & MTEC - The Tradable Services Problem, Working Paper No. 10–39, Boston University School of Law, Boston, 2010, str. 29. Dostupno na: https://scholarship.law.bu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2464&context=faculty_scholarship (26. 9. 2023.).

⁵⁸ *Ibid.*

⁵⁹ Podlipnik, J., Missing trader intra-community and carousel VAT Frauds – ECJ and ECtHR case law, Croatian Yearbook of European Law & Policies, vol. 8, 2012, str. 458.

⁶⁰ *Ibid.*

⁶¹ Malan, J.; Bosch Chen, I.; Lamensch, M.; Pavesi, S., Study Requested by the CONT Committee, Possible Solutions for Missing Trader Intra-Community Fraud, Policy Department for Budgetary Affairs, European Parliament, 2022, str. 8. Studija je dostupna na: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/731902/IPOL_STU\(2022\)731902_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/731902/IPOL_STU(2022)731902_EN.pdf) (27. 9. 2023.).

⁶² V. Frunza, M-C., Fraud and Carbon Markets: The Carbon Connection, Routledge, 2015. Usp. Frunza, M-C.; Guegan, D., Lassoudiere, A., Missing trader fraud on the emissions market, Journal of financial crime, vol. 18, br. 2, 2011, str. 183–194.

⁶³ *Ibid.*

⁶⁴ *Ibid.*

⁶⁵ *Op. cit.* u bilj. 47.

i pogrešnih izračuna i administrativnih pogreški.⁶⁶ Prema posljednjem dostupnom Izvješću Europske komisije o jazu PDV-a on je 2020. godine iznosio 93 milijarde eura ili 9,1 % ukupnih očekivanih prihoda od PDV-a, što je poboljšanje za više od 30 milijardi eura u odnosu na 2019. godinu zbog povećanja usklađenosti s PDV-om nakon mjera potpore vlade kao odgovor na pandemiju COVID-19.⁶⁷ Osvještavajući jaz u PDV-u kao značajan problem u vrijeme kada vlade trebaju održive prihode kako bi prebrodile gospodarsku neizvjesnost, Europska komisija pledira novim mjerama o PDV-u za digitalno doba kako bi se ublažili ti gubici.⁶⁸ Prema podacima Europol-a velik dio gubitaka uzrokovan je upravo kružnim prijevarama MTIC.⁶⁹

3.2. Kružne prijevare vs. inkriminacije iz Kaznenog zakona

Kružne prijevare s PDV-om ili *carousel frauds* složena su vrsta prijevare s ne(do)stajućim trgovcem unutar EU-a u sustavu PDV-a i ujedno najteži oblik prijevare s PDV-om u EU-u.⁷⁰ Definiraju se kao financijske prijevare kojima se oštećuje državni proračun zlouporabom sustava PDV-a.⁷¹ „Dobra ili usluge stječu se bez PDV-a iz država članica EU i nakon stjecanja stjecatelj prodaje dobra s uračunatim PDV-om te nestaje prije nego što plati državi PDV, a kupac potražuje od države pretporez. Nabavljena dobra prodaju se velikom broju poduzeća i nikad ne završe u maloprodaji na domaćem tržištu, nego ih se stvarno ili fiktivno vraća u državu porijekla ili ih se koristi za pokretanje novog lanca prijevare, pa se stoga i naziva kružna prijevare.“⁷² Sadržava, dakle, sljedeće nužne elemente: transakcije poduzeća u najmanje dvije države članice EU-a, velik broj kupoprodajnih transakcija više poduzeća u kratkom razdoblju kako bi se prikrije stvarne namjere i najmanje jednog nestajućeg trgovca, tzv. *missing tradera*.⁷³ Temeljna razlika između prijevare MTIC i kružne prijevare sastoji se u tome što se kod posljednjeg dobra ili usluge kojima se može trgovati na kraju vrate izvornom prodavatelju dovršavajući lanac.⁷⁴

U shematiziranom temeljnom obliku kružne prijevare poduzeće A (tzv. *conduit company*) u državi članici 1 prodaje dobra poduzeću B (nestajući trgovac) u

⁶⁶ Dominis, Ž., *op. cit.* u bilj. 5, str. 65.

⁶⁷ European Commission, VAT Gap Report 2022. Dostupno na: <https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2022-12/vat-gap-factsheet-final.pdf> (27. 9. 2023.).

⁶⁸ *Ibid.*

⁶⁹ Dominis, Ž., *op. cit.* u bilj. 5, str. 65.

⁷⁰ Podlipnik, J., *op. cit.* u bilj. 59, str. 457 i 463.

⁷¹ Dominis, Ž., *op. cit.* u bilj. 5, str. 65.

⁷² *Ibid.*

⁷³ Buterin, D.; Blašković, N.; Ribarić Aidone, E., *op. cit.* u bilj. 6, str. 92.

⁷⁴ Podlipnik, J., *op. cit.* u bilj. 59, str. 463.

državi članici 2.⁷⁵ Poduzeće A ne zaračunava PDV jer je riječ o transakciji unutar EU-a. Dakle, kupnja je obavljena bez plaćanja PDV-a. Poduzeće B na računu za prodaju dobara obračunava PDV poduzeću C (tzv. *broker company*) i taj račun poduzeće C plaća. Poduzeće B nestaje bez plaćanja PDV-a poreznim tijelima. Nakon toga poduzeće C prodaje dobra natrag poduzeću A. Budući da je opskrba unutar EU-a oslobođena PDV-a i dopušteno mu je odbiti ulazni PDV koji je obračunalo poduzeće B, poduzeće C će od poreznih tijela dobiti povrat PDV-a. Kada poduzeće C obavi transakciju poduzeću A, navedeni se lanac zatvara i može se ponovno pokrenuti. Složeniji oblik kružne prijevare teže je otkriti jer uključuje jedno ili više tzv. *buffer* poduzeća. U tom slučaju poduzeće B obračunava PDV na prodaju poduzeću C (tzv. *buffer* poduzeće) i taj račun poduzeće C plaća. Poduzeće B nestaje bez plaćanja obračunatog PDV-a poreznim tijelima. Nakon toga *buffer* poduzeće C prodaje dobra posredničkom poduzeću D s obračunatim PDV-om te plaća razliku između ulaznog i izlaznog PDV-a poreznim tijelima. Na kraju poduzeće D prodaje dobra natrag poduzeću A. Gubitak PDV-a ponovno nastaje u državi članici nestajućeg trgovca.

Slika 1.



⁷⁵ Prikaz je preuzet iz European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, The concept of tax gaps – Report III – MTIC fraud gap estimation methodologies, *op. cit.* u bilj. 47, str. 11.

⁷⁶ Shema je preuzeta iz Dominis, Ž., *op. cit.* u bilj. 5, str. 69.

Postoji li kaznena odgovornost iz čl. 256. KZ-a za kružnu prijevare kada poduzeće B iz gore navedenoga primjera prilikom prodaje dobara poduzeću C obračuna PDV i naplati ga te nestane bez uplate naplaćenog iznosa PDV-a poreznim tijelima, pri čemu im je prikazao ispravne izvještaje u vezi s PDV-om? Porezni obveznik, poduzeće B, nije ostvario radnju iz bića čl. 256. KZ-a. Naime, poduzeće B nije dalo netočne ili nepotpune podatke o dohocima, predmetima ili drugim činjenicama koje su od utjecaja na utvrđivanje iznosa porezne obveze niti je propustilo prijaviti prihod, predmet i druge činjenice koje su od utjecaja na utvrđivanje obveze PDV-a. Dakle, ponašanje poduzeća B ne možemo procesuirati primjenom čl. 256. jer biću djela nedostaje „pokrivanje ispravnih izvjava u vezi s PDV-om za potrebe prijeverna pokrivanja neplaćanja ili nezakonitog stvaranja prava na povrat PDV-a“ (*infra* 3.1.) kao oblik radnje počinjenja. U biću kaznenog djela nije sadržan ni element „prekograničnog sustava prijevera“. Kaznena odgovornost poduzeća B za kazneno djelo utaje poreza ili carine iz čl. 256. KZ-a postoji samo ako je poduzeće B propustilo prijaviti ili je netočno ili nepotpuno prijavilo podatke o dohocima, predmetima ili drugim činjenicama koje su od utjecaja na utvrđivanje iznosa porezne obveze.

Ako ponašanje poduzeća B ne predstavlja kazneno djelo utaje poreza ili carine iz čl. 256., tada mu ne možemo suditi ni za počinjenje kaznenog djela u sastavu zločinačkog udruženja (čl. 329.). Što preostaje? Suditi samo za zločinačko udruženje iz čl. 328. st. 1.⁷⁷ To bi značilo suditi samo organizatoru ili osobi koja vodi zločinačko udruženje. Ili procesuirati osobu koja „sudjeluje u zločinačkom udruženju i poduzme neku radnju koja nije kazneno djelo, ali za koju zna da doprinosi ostvarenju cilja zločinačkog udruženja“ (čl. 328. st. 2.)? Ima li među kaznenim djelima protiv gospodarstva neko drugo djelo pod koje bi se mogle supsumirati kružne prijave? Nema. Ni zlouporaba povjerenja u gospodarskom poslovanju iz čl. 246. ni prijevera u gospodarskom poslovanju iz čl. 247. ne obuhvaćaju kažnjivi supstrat kružnih prijevera. Naime, zlouporabu povjerenja u gospodarskom poslovanju iz čl. 246. st. 1. ostvaruje tko u gospodarskom poslovanju povrijedi dužnost zaštite tuđih imovinskih interesa koja se temelji na zakonu, odluci upravne ili sudbene vlasti, pravnom poslu ili odnosu povjerenja i na taj način pribavi sebi ili drugoj osobi protupravnu imovinsku korist te time ili na drugi način onome o čijim se imovinskim odnosima dužan brinuti prouzroči štetu. Prijevera u gospodarskom poslovanju počinjena je kada počinitelj u gospodarskom poslovanju s ciljem da pravnoj osobi koju zastupa ili drugoj pravnoj osobi pribavi protupravnu imovinsku korist dovede nekoga lažnim prikazivanjem ili pokrivanjem činjenica u zabludu ili ga održava u zabludi i time ga navede da na štetu svoje ili tuđe imovine nešto učini ili ne učini. Porezni obveznik dužan je na temelju zakona platiti porez, a u slučaju

⁷⁷ Čl. 328. st. 1. KZ-a: „Tko organizira ili vodi zločinačko udruženje, kaznit će se kaznom zatvora od šest mjeseci do pet godina.“

da ne plati, ne povređuje „dužnost zaštite tuđih imovinskih interesa“, pa stoga u slučaju nestajućeg trgovca nema kaznene odgovornosti za zlouporabu povjerenja u gospodarskom poslovanju. Prijevare u gospodarskom poslovanju nema jer porezni obveznik propustom plaćanja PDV-a koji je dužan platiti ne navodi drugoga da na štetu svoje ili tuđe imovine nešto učini ili ne učini.

Prijevarena povezana s carinskim postupkom 42 često je dio MTIC-a i kružnih prijevarena. Postupak 42 jest postupak uvoznoga carinjenja dobara u slučajevima kada se zahtijeva postupak puštanja dobara u slobodni promet uz primjenu oslobođenja od plaćanja PDV-a s obzirom na to da su dobra namijenjena poreznom obvezniku u drugoj državi članici EU-a ili ih porezni obveznik premješta za svoje potrebe (čl. 143.d Direktive Vijeća 2006/112 /EZ).⁷⁸ Odredbe u vezi s postupkom 42 propisane su čl. 44. st. 1. t. 26. te čl. 44. st. 2. Zakona o PDV-u.⁷⁹ Čl. 44. st. 1. t. 26. Zakona o PDV-u propisano je da je plaćanja PDV-a oslobođen uvoz dobara otpremljenih ili prevezenih iz trećeg područja ili iz treće zemlje na područje Republike Hrvatske ako je ta dobra uvoznik ili osoba koja je određena kao porezni dužnik pri uvozu neposredno nakon uvoza isporučio unutar EU-a uz primjenu oslobođenja od PDV-a iz čl. 41. st. 1. Zakona o PDV-u (Oslobođenja za isporuke dobara unutar EU-a, *op. a.*). Čl. 44. st. 2. propisano je da se oslobođenje od PDV-a iz st. 1. t. 26. primjenjuje u slučajevima kada nakon uvoza dobara slijedi isporuka dobara koja je prema čl. 41. st. 1. t. a) i d) Zakona o PDV-u oslobođena od plaćanja PDV-a samo ako je uvoznik u trenutku uvoza Carinskoj upravi pružio najmanje sljedeće podatke: a) svoj PDV identifikacijski broj izdan u Republici Hrvatskoj ili PDV identifikacijski broj svoga poreznog zastupnika koji jamči za plaćanje PDV-a izdan u Republici Hrvatskoj; b) PDV identifikacijski broj stjecatelja izdan u drugoj državi članici kojemu se isporučuju dobra prema čl. 41. st. 1. t. a) ovoga Zakona ili vlastiti PDV identifikacijski broj izdan u državi u kojoj završava prijevoz ili otprema dobara ako se dobra prema čl. 41. st. 1. t. d) ovoga Zakona premještaju; c) dokaz iz kojeg je vidljivo da su uvezena dobra namijenjena za prijevoz ili otpremu iz Republike Hrvatske u neku drugu državu članicu.

⁷⁸ Malan, J. *et al.*, *op. cit.* u bilj. 61, str. 8.

⁷⁹ Mišljenje Središnjeg ureda Porezne uprave, Klasa: 410-19/14-01/437, Urudžbeni broj: 513-07-21-01/14-1, Zagreb, 16. 7. 2014.

3.3. Fenomenologija kružne prijevare u recentnim slučajevima EPPO-a

U studiji Europskog parlamenta o utjecaju organiziranog kriminala na prijevare u EU-u iz 2021. godine navodi se da prijevare MTIC dosežu oko 60 milijardi eura godišnje u izgubljenim prihodima.⁸⁰ Prema Europolu organizirane kriminalne skupine stječu ovim prijevarama između 40 i 60 milijardi eura godišnje te je 2 % organiziranih kriminalnih skupina uključeno u 80 % prijevara MTIC.⁸¹ Upravo su zbog složenosti prijevara počinitelji u pravilu pripadnici organiziranog kriminala.⁸²

Ured europskog javnog tužitelja ili *European Public Prosecutor's Office* (EPPO) odgovoran je za istragu, kazneni progon i podizanje optužnica protiv počinitelja i sudionika kaznenih djela koja utječu na financijske interese Unije koja su predviđena u Direktivi (EU) 2017/1371 i određena Uredbom Vijeća (EU) 2017/1939 od 12. listopada 2017. o provedbi pojačane suradnje u vezi s osnivanjem Ureda europskog javnog tužitelja.⁸³ U tom smislu EPPO provodi istrage i poduzima radnje kaznenog progona te obavlja funkcije tužitelja pred nadležnim sudovima država članica do konačnog zaključenja predmeta. Sukladno odredbi čl. 2. st. 2. prethodno citirane Direktive o suzbijanju prijevara počinjenih protiv financijskih interesa EU-a kaznenopravnim sredstvima države članice vrše progon i učinkovito kažnjavanje počinitelja prijevare s PDV-om ako je prouzročena šteta od najmanje 10 000 000 eura te su radnje ili propuštanja povezana s državnim područjem dviju ili više država članica.

EPPO je 2022. godine predstavio operaciju *Admiral* kao istragu najveće otkrivene kružne prijevare, kojom je prouzročena šteta od oko 2,2 milijarde eura.⁸⁴ Naime, u travnju 2021. godine portugalska porezna uprava u Coim-

⁸⁰ Malan, J.; Bosch Chen, I.; Brady, M.; Burillo, C.; Dimauro, M.; Eager, J.; Guasp Tescendorff, M.; Nacer, E.; Sallai, D.; Fazekas, M.; Nikulina, O., Study on „The Impact of Organised Crime on the EU“ Financial Interests, CSES, 2021, str. 19. Dostupno na: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2021/697019/IPOL_STU\(2021\)697019_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2021/697019/IPOL_STU(2021)697019_EN.pdf) (27. 9. 2023.). Za 2014. navodi se da je imovinska korist pribavljena ovim djelima iznosila čak 94 milijarde eura. Frunza, M-C., Cost of the MTIC VAT Fraud for European Union Members, 2016, str. 23. Dostupno na: <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2758566> (29. 9. 2023.).

⁸¹ Malan, J. *et al.*, *ibid.*, str. 20.

⁸² *Ibid.*

⁸³ Uredba Vijeća (EU) 2017/1939 od 12. listopada 2017. o provedbi pojačane suradnje u vezi s osnivanjem Ureda europskog javnog tužitelja (EPPO), Službeni list Europske unije L 283 od 31. 10. 2017, str. 1–71. O implementacijskim zahtjevima v. Bonačić, M., The European Public Prosecutor's Office and Croatian Criminal Justice: Implementation Requirements and Possible Solutions, Hrvatski ljetopis za kaznene znanosti i praksu, Zagreb, vol. 27, br. 1, 2020, str. 303–324.

⁸⁴ EPPO, Operation Admiral: EPPO uncovers organised crime groups responsible for VAT fraud estimated at €2.2 billion. Dostupno na: <https://www.eppo.europa.eu/en/news/operati->

bri istraživala je tvrtku koja se bavila prodajom mobilnih telefona, tableta, slušalica i drugih elektroničkih uređaja zbog sumnje na prijevaru s PDV-om. Europski tužitelji, delegirani europski tužitelji, analitičari EPPO-a za financijske prijevare i predstavnici Europolu i nacionalnih tijela za provođenje zakona postupno su uspostavili veze između osumnjičene tvrtke u Portugalu i oko 9000 drugih pravnih osoba te više od 600 fizičkih osoba. Kriminalne su aktivnosti počinjene u 22 sudjelujuće države, kao i u Mađarskoj, Irskoj, Švedskoj, Poljskoj, Albaniji, Kini, Mauricijusu, Srbiji, Singapuru, Švicarskoj, Turskoj, Ujedinjenim Arapskim Emiratima, Ujedinjenom Kraljevstvu i SAD-u. Osim visokim štetama ova se kružna prijevara ističe iznimnom složenosti povezanih lanaca poduzeća.

U svibnju 2023. godine talijanska financijska policija (*Guardia di Finanza*) uhitila je glavnog osumnjičenika za počinjenu kružnu prijevaru kojom je prozročena šteta od 28 milijuna eura.⁸⁵ U istrazi su prikupljeni dokazi o zločinačkom udruženju za počinjenje kružne prijevare i pranje novca iz pribavljene nezakonite imovinske koristi. Zločinačko je udruženje kupovalo elektroničke proizvode u inozemstvu koristeći niz fiktivnih poduzeća sa sjedištima u Italiji i EU-u kako bi izbjeglo plaćanje PDV-a. Istragom je otkriveno 70 lažnih poduzeća (34 sa sjedištem u Italiji, a ostatak u Austriji, Belgiji, Bugarskoj, Češkoj, Njemačkoj, Latviji, Litvi, Nizozemskoj, Poljskoj, Slovačkoj, Sloveniji i Španjolskoj).

U lipnju 2023. Ured europskog javnog tužitelja u Berlinu podigao je optužnicu protiv osam osoba zbog prijevare s PDV-om pri trgovini luksuznim automobilima i medicinskim maskama za lice, kojom je počinjena šteta od oko 80 milijuna eura.⁸⁶ Pored vođe zločinačkog udruženja optuženo je četvero osoba da su kao članovi zločinačkog udruženja organizirali utaju PDV-a. Jedna je osoba optužena za pomaganje, a druge dvije za pranje novca. Javni bilježnik optužen je za krivotvorenje i lažnu ovjeru. Istraga je otkrila složenu mrežu kojom se trgovalo luksuznim automobilima i medicinskim maskama za lice uz korištenje lažnim poduzećima u nekoliko zemalja: Češkoj, Njemačkoj i Poljskoj. Glavni su optuženici djelovali kao faktički direktori više poduzeća krivotvorenjem potpisa uz pomoć javnog bilježnika i poreznog savjetnika. Vjeruje se da je poljska mjenjačnica koju su kontrolirali glavni optuženici slu-

on-admiral-eppo-unveils-organised-crime-groups-responsible-vat-fraud-estimated-eu22 (2. 10. 2023.). Niže navedeni podaci preuzeti su iz citiranog priopćenja.

⁸⁵ EPPO, Italy: EPPO arrests suspected ringleader of €28 million VAT fraud scheme. Dostupno na: <https://www.eppo.europa.eu/en/news/italy-eppo-arrests-suspected-ringleader-eu28-million-vat-fraud-scheme> (2. 10. 2023.). Niže navedeni podaci preuzeti su iz citiranog priopćenja.

⁸⁶ EPPO, Germany: Eight indicted in connection with €80 million VAT fraud involving luxury cars. Dostupno na: <https://www.eppo.europa.eu/en/news/germany-eight-indicted-connection-eu80-million-vat-fraud-involving-luxury-cars> (2. 10. 2023.). Niže navedeni podaci preuzeti su iz citiranog priopćenja.

žila kao paravan za pranje i dijeljenje dobiti. Shema prijevare s PDV-om temeljila se na prodaji skupih vozila preko poduzeća nestajućih trgovaca. Paralelni lanci fiktivnih računa i kružnih transakcija korišteni su za lažno traženje povrata PDV-a od nacionalnih poreznih tijela. Tijekom financijskih istraga koje su se vodile u Hrvatskoj, Češkoj, Francuskoj, Njemačkoj i Poljskoj zamrznuti su bankovni računi, a zaplijenjene nekretnine, automobili i luksuzni predmeti procijenjeni su na 5,2 milijuna eura. Sudske su mjere također bile usmjerene na dvije osobe i tri poduzeća kao stranke u postupku oduzimanja. Iako nisu optuženi za sudjelovanje u kaznenim djelima, vjeruje se da su njihovim izvršenjem stekli nezakonitu korist u iznosu od 7,75 milijuna eura.

4. SUZBIJANJE KRUŽNIH PRIJEVARA: MIT ILI STVARNOST

Važnost suzbijanja prijevара naglašena je već UFEU-u kada je odredbom čl. 325. propisano kako EU i države članice suzbijaju prijevare i sva druga nezakonita djelovanja koja su usmjerena protiv financijskih interesa EU-a pomoću mjera iz istog članka koje djeluju kao sredstvo za odvracanje i koje pružaju djelotvornu zaštitu u državama članicama i u svim institucijama, tijelima, uredima i agencijama EU-a.

4.1. Kazneno pravo kao *ultima ratio societatis*

Iz prethodno prikazanih slučajeva vidimo kako su gubici prouzročeni kružnim prijevarama milijunski, djela su počinjena od strane zločinačkih udruženja, istrage obuhvaćaju više država članica i suradnju niza tijela. Kazneni progon počinitelja poduzima se nakon što je šteta već počinjena. Upravo u cilju učinkovitog suzbijanja kružnih prijevара (prije nastanka štete) primijenjeni su određeni strukturalni mehanizmi.⁸⁷ Tako je Komisija državama članicama dopustila primjenu načela obrnute naplate (*the reverse charge principle*).⁸⁸ Naime, čl. 199.a Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu PDV-a nudi mogućnost primjene mehanizma obrnute naplate na privremenoj osnovi u određenim sektorima koji su osobito podložni prijevarama.⁸⁹ Nadalje, čl. 199.b propisuje brži postupak za uvođenje mehanizma obrnute naplate, odnosno mehanizma brze reakcije (*Quick Reaction Mechanism ili QRM*), radi

⁸⁷ Malan, J. *et al.*, *op. cit.* u bilj. 61, str. 24.

⁸⁸ *Ibid.*

⁸⁹ Odnosi se na: mobilne telefone, opskrbu plinom i električnom energijom, telekomunikacijske usluge, igrače konzole, tablete, osobna i prijenosna računala, žitarice i industrijsko bilje te sirovine i proizvode od metala.

suzbijanja iznenadnih i velikih prijevara, koje mogu uzrokovati značajne i nepopravljive financijske gubitke.⁹⁰ Međutim, države su se članice na čl. 199.a i 199.b Direktive o PDV-u mogle pozivati do 30. lipnja 2022. godine. Direktiva Vijeća 2018/2057/EU od 20. prosinca 2018. godine pružila je priliku državama članicama EU-a koje se suočavaju s visokom rizikom prijevare s PDV-om da provedu opći mehanizam obrnute naplate (*general reverse charge mechanism*), odnosno da primijene pravilo obrnute naplate na sve lokalne isporuke u toj državi članici EU-a koje premašuju prag od 17 500 eura po transakciji pod strogim uvjetima i uz odobrenje Vijeća.⁹¹

Daljnja mogućnost dostupna državama članicama EU-a jest poreznim obveznicima uskratiti pravo na odbitak pretporeza korištenjem *Kittelova načela*, sadržanog u presudi Suda pravde EU-a (u nastavku: CJEU)⁹² u predmetima C-439/04 (*Axel Kittel, op. a.*) i 440/04 (*Recolta Recycling Sprl, op. a.*). U tim je slučajevima Sud smatrao da porezni obveznik može izgubiti svoje pravo na povrat poreza kada se „utvrdi, uzimajući u obzir objektivne čimbenike, da je porezni obveznik znao ili je trebao znati da je svojom kupnjom sudjelovao u transakcijama s utajom PDV-a“.⁹³ Donošenjem presude *Kittel* nastala je prekretnica u postupanju poreznih tijela u poreznim istragama i naknadi štete od organiziranih prijevara s PDV-om, posebno prijevare MTIC. Ovoj važnoj odluci prethodila je presuda u spojenim predmetima *Optigen Ltd* (C-354/03), *Fulcrum Electronics Ltd* (C-355/03) i *Bond House Systems Ltd* (C-484/03) radi nepriznavanja prava na odbitak pretporeza u visokom iznosu od 21 milijun eura. Naime, porezna su tijela osporila pravo na odbitak pretporeza jer su transakcije u kojima su porezni obveznici sudjelovali bile dijelom lanca isporuka u kojem je, bez saznanja ostalih sudionika, sudionik bio i porezni obveznik koji nije ispunio obvezu plaćanja PDV-a (nestajući trgovac).⁹⁴ CJEU je presudio da na pravo na odbitak pretporeza ne može utjecati činjenica da je u lancu isporuka, čiji je navedena transakcija dio, neka prethodna ili naknadna transakcija obuhvaćena prijevaram s PDV-om, pri čemu porezni obveznik to nije znao niti je mogao znati.⁹⁵ Iz presude proizlazi da se poreznom obvezniku koji ima dokaz da mu je izvršena isporuka dobara ili obavljena usluga i za navedenu isporuku dobara ili obavljenu uslugu ima račun sa svim elementima koje zakon propisuje da račun mora sadržavati ne može osporiti pravo na odbitak pretporeza bez obzira na to što zbog prijevarnog postupanja neće biti plaćen

⁹⁰ *Ibid.*

⁹¹ *Ibid.* Države članice nisu zatražile primjenu općeg pravila o obrnutom terećenju, a opći mehanizam obrnute obveze mogao se primjenjivati do 30. lipnja 2022. godine.

⁹² Preciznije, presude je donio Sud pravde, odnosno *Court of Justice (ECJ)*.

⁹³ Dominis, Ž., *op. cit.* u bilj, 5, str. 66.

⁹⁴ Zakarija, A.; Čilić, A.; Raspudić, R., *Presude suda Europske unije iz područja PDV-a: Sprječavanje utaja i prijevare*, Institut za javne financije, Zagreb, 2017, str. 17.

⁹⁵ *Ibid.*

PDV iskazan na računu koji je izdao dobavljač poreznog obveznika ili PDV koji je obračunat negdje ranije ili naknadno u lancu isporuka, osim ako se ne utvrdi da je porezni obveznik znao ili je morao znati da je isporuka koja mu je obavljena dio prijevare s PDV-om koja je dovela do porezne utaje.⁹⁶ Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske broj U-III-296/2014 od 17. srpnja 2015. godine upozorava na važnost poznavanja i primjene načela iz presude *Kittel* i s njom povezanih presuda. Ustavni sud Republike Hrvatske u bitnome je naveo da su „i upravna tijela i Visoki upravni sud knjigovodstvene isprave povezane s isporukom dobara podnositelju od strane nekoliko dobavljača ocijenili nevjerođostojnim glede ostvarivanja prava podnositelja na odbitak pretporeza u kontroliranom obračunskom razdoblju koju ocjenu su utemeljili na utvrđenim nepravilnostima u poslovanju spornih dobavljača. Drugim riječima, stavili su podnositelju teret propusta trećih (njegovih dobavljača) u ispunjavanju njihovih poreznih obveza.“ Pritom „nije utvrđeno da je podnositelj s tim propustima bio povezan ili na njih nije mogao utjecati“.⁹⁷ Ustavni je sud ocijenio, dakle, da je Visoki upravni sud izložio podnositelja prekomjernom i na propisima neutemeljenom teretu, za što nije iznio razumno obrazloženje, pa se stoga u ovom konkretnom slučaju nije mogla otkloniti sumnja u arbitrarnu i samovoljnu primjenu mjerodavnog prava. U presudi *Kittel* bilo je ključno što je porezno tijelo u postupku poreznog nadzora uvjerljivo obrazložilo, odnosno dokazalo, da je porezni obveznik znao ili morao znati da je sudjelovao u poreznoj prijevare, te mu je u skladu s tim osporeno pravo na odbitak pretporeza.⁹⁸

4.2. Tijela EU-a koja sudjeluju u suzbijanju prijevare

Europski ured za borbu protiv prijevare ili *European Anti-Fraud Office* (OLAF) ovlašten je provoditi administrativne istrage povezane sa zaštitom financijskih interesa EU-a u državama članicama i one koje uključuju zaposlenike institucija EU-a.⁹⁹ U odnosu na prijevare s PDV-om ovlašten je provoditi

⁹⁶ *Ibid.* Usp. Podlipnik, J., *op. cit.* u bilj. 59, str. 467–469.

⁹⁷ *Ibid.*, str. 17. Odluka Ustavnog suda RH broj U-III-296/2014 od 17. 7. 2015.

⁹⁸ *Ibid.*, str 17–18.

⁹⁹ Rad OLAF-a reguliran je Uredbom (EU, Euratom) br. 883/2013 Europskog parlamenta i Vijeća od 11. rujna 2013. o istragama koje provodi Europski ured za borbu protiv prijevare (OLAF) i stavljanju izvan snage Uredbe (EZ) br. 1073/1999 Europskog parlamenta i Vijeća te Uredbe Vijeća (Euratom) br. 1074/1999. Izmijenjena je dva puta: Uredbom (EU, Euratom) 2016/2030 Europskog parlamenta i Vijeća od 26. listopada 2016. o izmjeni Uredbe (EU, Euratom) br. 883/2013 u pogledu tajništva nadzornog odbora Europskog ureda za borbu protiv prijevare (OLAF) te Uredbom (EU, Euratom) 2020/2223 Europskog parlamenta i Vijeća od 23. prosinca 2020. o izmjeni Uredbe (EU, Euratom) br. 883/2013 u pogledu suradnje s Uredom europskog javnog tužitelja i djelotvornosti istraga koje provodi Europski ured za borbu protiv prijevare.

administrativne istrage i obavijestiti države članice o njihovu ishodu. Prilikom posljednjih izmjena Uredbe o OLAF-u u prosincu 2020. godine naglašeno je kako će i OLAF i EPPO raditi na zaštiti financijskih interesa EU-a, ali s komplementarnim ulogama: ovlasti EPPO-a obuhvaćaju 22 od 27 država članica, a njegovo djelovanje usmjereno je isključivo na kaznene istrage i kazneni progon. OLAF nastavlja djelovati u cijelom EU-u, a njegov rad ima širi fokus, koji uključuje i istrage nekaznenih predmeta koji utječu na financijske interese EU-a, kao i teških povreda dužnosti unutar europskih institucija.¹⁰⁰ Izmjene u odnosu na OLAF-ove istrage obuhvaćaju: poboljšana pravila za provjere i inspekcije na terenu kako bi se OLAF-u omogućilo da djelotvorno i dosljedno izvršava svoje istražne ovlasti u svim državama članicama; nova pravila koja će omogućiti OLAF-u pristup informacijama o bankovnim računima, što je često od ključne važnosti u istragama prijevara; pojačana pravila o službama za koordinaciju borbe protiv prijevara u državama članicama i o suradnji između OLAF-a i nacionalnih nadležnih tijela prije, tijekom i nakon istrage te, konačno, snažnija jamstva za osobe na koje se odnose OLAF-ove istrage uspostavljanjem kontrolne instance koja će rješavati pritužbe u pogledu primjene postupovnih jamstava i pravila koja vrijede za istrage; pristup OLAF-ovu konačnom izvješću za osobu na koju se ono odnosi u slučajevima kad istraga završi sudskim preporukama.¹⁰¹

Dvije agencije EU-a iznimno su važne za ostvarivanje suradnje između država članica: Europol i Eurojust. Agencija EU-a za provedbu zakona i suradnju (Europol) odgovorna je za borbu protiv prijevara u vezi s PDV-om podržavanjem istraga i obavještajnih operacija država članica te pružanjem analitičke podrške i koordinacije za učinkovitu prekograničnu suradnju.¹⁰² Agencija obuhvaća Europski centar za teški organizirani kriminal (ESOCC), koji pruža operativnu podršku u borbi protiv organiziranog kriminala, i Europski centar za financijski i gospodarski kriminal (EFECC), koji se bavi (i) poreznim prijevarama.¹⁰³ Eurojust podupire i jača koordinaciju i suradnju nacionalnih tijela nadležnih za istragu i kazneni progon teških kaznenih djela kada ta kaznena djela pogađaju dvije ili više država članica ili zahtijevaju zajednički kazneni progon na temelju radnji koje su provela i informacija koje su pribavila tijela država članica, Europol, EPPO i OLAF.¹⁰⁴ Kao središte EU-a za pravosudnu suradnju, Eurojust pruža praktičnu podršku nacionalnim tijelima promičući

¹⁰⁰ Europska komisija, Priopćenje za tisak, Nova pravila o OLAF-u pomažu EU-ovim istražiteljima i tužiteljima u borbi protiv prevaranata, 17. prosinca 2020. Dostupno na: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/hr/IP_20_2431 (3. 10. 2023.).

¹⁰¹ *Ibid.*

¹⁰² Malan, J. *et al.*, *op. cit.* u bilj. 61, str. 29.

¹⁰³ *Ibid.*

¹⁰⁴ Uredba (EU) 2018/1727 Europskog parlamenta i Vijeća od 14. studenoga 2018. o Agenciji Europske unije za suradnju u kaznenom pravosuđu (Eurojust) te zamjeni i stavljanju izvan snage Odluke Vijeća 2002/187/PUP., čl. 2. st. 1.

razmjenu informacija, razvijajući tužiteljske strategije, olakšavajući korištenje alata pravosudne suradnje i provodeći zajedničke akcije.¹⁰⁵ Značajnu ulogu suradnje s tim tijelima ima Samostalni sektor za financijske istrage Ministarstva financija kao središnja nacionalna služba osnovana radi analize i obrade podataka iz ukupno raspoloživih izvora s temeljnom obvezom uočavanja rizičnih fizičkih i pravnih osoba ili ponašanja koja daju naslutiti neki oblik porezne prijevare.¹⁰⁶ Uloga i glavni ciljevi Sektora jesu: otkriti i istražiti osobe s visokim rizicima koji upućuju na organizirani kriminalitet, koruptivna kaznena djela i kaznena djela subvencijskih prijevara; pružiti potporu tijelima kaznenog progona i obavještajnim agencijama u vidu financijskih analiza i istraga u predmetima organiziranog kriminaliteta, koruptivnih kaznenih djela i kaznenih djela subvencijskih prijevara te potaknuti porezne obveznike na dobrovoljno ispunjenje poreznih obveza.¹⁰⁷ Upravo je uspjeh intenzivnije suradnje poreznih tijela s državnim odvjetništvom u otkrivanju kružnih poreznih prijevara naglašen u Izvješću Glavnog državnog odvjetnika Republike Hrvatske za 2021. godinu: „...pojedina državna odvjetništva ističu kako je zaprimljen veći broj kaznenih prijava zbog kaznenog djela utaje poreza ili carine iz čl. 256. KZ u kojima se prijavljuje pojedine sudionike tzv. kružnih poreznih prijevara zlouporabom sustava odbitka PDV-a. Otežavajuća okolnost pri rješavanju takvih predmeta je složenost modaliteta počinjenja kaznenih djela koja uključuje transakcije većeg broja trgovaca u Republici Hrvatskoj i u jednoj ili više država članica EU-a te velik broj kupoprodajnih transakcija u kratkom razdoblju kako bi se prikrio stvarni cilj transakcija. Pojedina državna odvjetništva ocjenjuju da je porast prijava zbog kaznenog djela utaje poreza ili carine iz čl. 256. KZ rezultat pojačanog rada porezne uprave te kvalitetnije suradnje i češćih koordinativnih sastanaka s poreznim tijelima koja primarno prijavljuju ovo kazneno djelo kao i kvalitetnijeg policijskog kriminalističkog istraživanja tako da se radnje i postupanja odgovornih osoba trgovačkih društava i dr. očito preciznije i kvalitetnije detektiraju.“¹⁰⁸ U Izvješću Glavnog državnog odvjetnika Republike Hrvatske za 2022. godinu navodi se pak: „Razlog porasta broja prijava zbog kaznenog djela utaje poreza ili carine iz čl. 256. KZ dijelom je u povećanoj aktivnosti Ministarstva financija u provođenju poreznih nadzora, a dijelom je rezultat i kvalitetnije i intenzivnije suradnje državnih odvjetništava, Porezne uprave i policije, što nakon provedene kvalitetnije obrade od strane

¹⁰⁵ <https://www.eurojust.europa.eu/about-us/who-we-are> (3. 10. 2023.).

¹⁰⁶ V. Dorić Škeva, A.; Lonza, P., Samostalni sektor za otkrivanje poreznih prijevara (SSO-PP) – od osnivanja do praktičnog rada, Porezni vjesnik, vol. 6, 2015, str. 35–39.

¹⁰⁷ <https://www.porezna-uprava.hr/bi/Stranice/Financijske-istrage.aspx> (3. 10. 2023.).

¹⁰⁸ DORH, Izvješće Glavnog državnog odvjetnika Republike Hrvatske o radu državnih odvjetništava u 2021. godini, str. 187. Izvješće je dostupno na: <https://dorh.hr/hr/izvjesca-o-radu/izvjesce-o-radu-drzavnih-odvjetnistava-u-2021-godini> (10. 10. 2023.).

Porezne uprave i kriminalističkog istraživanja policije dovodi do pravilnijeg utvrđenja svih relevantnih činjenica te s obzirom na utvrđenu stvarnu namjeru u postupanju počinitelja do pravilnog kvalificiranja određenih protupravnih postupanja odgovornih osoba trgovačkih društava kao kaznenog djela utaje poreza ili carine iz čl. 256. KZ-a, a ne kao kaznenog djela zlouporabe povjerenja u gospodarskom poslovanju iz čl. 246. KZ-a, kako su se ranije često takva postupanja nekritički označavala i prijavljivala, pa je s druge strane pad broja prijavljenih osoba zbog kaznenih djela zlouporabe povjerenja u gospodarskom poslovanju iz čl. 246. KZ-a dijelom u korelaciji s porastom broja prijavljenih osoba zbog kaznenog djela utaje poreza ili carine iz čl. 256. KZ-a, koji je trend prisutan u cijelom promatranom razdoblju (2018.–2022.) te je nastavljen i u izvještajnom.¹⁰⁹ Da je riječ o porastu broja prijave, potvrđuju rezultati rada Ureda za suzbijanje korupcije i organiziranog kriminaliteta u prijevarama s PDV-om. Naime, u periodu od 2016. do 2022. godine „od ukupno 21 pokrenute istrage 16 predmeta je dovršeno podizanjem optužnice, dok je pet predmeta još u fazi istrage. Od 16 podignutih optužnica potvrđeno je njih devet i predmeti se nalazi u fazi rasprave, dok je pet predmeta još u fazi potvrđivanja optužnice. Od 16 predmeta u kojima je podignuta optužnica u dva predmeta donesene su presude, od kojih jedna nepravomoćna i jedna pravomoćna.“¹¹⁰ Dakle, u Izvješću Glavnog državnog odvjetnika Republike Hrvatske za 2021. godinu nedvojbeno se navodi kako je zaprimljen veći broj kaznenih prijava zbog kaznenog djela utaje poreza ili carine iz čl. 256. KZ-a u kojima se prijavljuje pojedine sudionike tzv. kružnih poreznih prijevара zlouporabom sustava odbitka PDV-a. U činjeničnom supstratu tih predmeta vjerojatno je riječ o tome da je nestajući trgovac propustio prijaviti prihod iz PDV-a. Iz podataka koji se odnose na rad EPPO-a proizlazi da u periodu operativnog djelovanja EPPO-a od 1. lipnja do 31. prosinca 2022. godine u Hrvatskoj nije istraženo nijedno kazneno djelo prijevare u vezi s prihodima od PDV-a.¹¹¹

¹⁰⁹ DORH, Izvješće Glavnog državnog odvjetnika Republike Hrvatske o radu državnih odvjetništava u 2022. godini, str. 195. Izvješće je dostupno na: <https://dorh.hr/hr/izvjesca-o-rad/izvjesce-o-rad-drzavnih-odvjetnistava-u-2022-godini> (10. 10. 2023.).

¹¹⁰ Damjanović Barić, J., *op. cit.* u bilj. 6, str. 46.

¹¹¹ *Ibid.*, str. 49. O suradnji EPPO-a s nacionalnim državnim odvjetništvom v. Ivičević Karas, E., The EPPO and its Coordination with National Prosecuting Authorities: The Croatian Perspective, Hrvatski ljetopis za kaznene znanosti i praksu, Zagreb, vol. 27, br. 1, 2020, str. 287–301.

4.3. Podatkovne mreže Europske unije

EUROFISC je mreža namijenjena brzom razmjeni informacija država članica EU-a zbog unaprjeđenja te podrške multilateralnoj suradnji u borbi protiv prijevare u sustavu PDV-a.¹¹² Osnovana je 2010. godine te sadržava podatkovni sustav VIES i alat *Transactions Network Analysis*. Sustav za razmjenu informacija o PDV-u ili *VAT Information Exchange System (VIES)* tražilica je koja omogućuje pretraživanje nacionalnih baza podataka o PDV-u i kojom upravlja Europska komisija. Rezultat pretraživanja koji se prikazuje u alatu VIES može biti dvojak: informacije o PDV-u EU-a postoje (valjano) ili ne postoje (nevaljano).¹¹³ Podaci iz VIES-a primjenjuju se u Analizi transakcijske mreže ili *Transaction Network Analysis (TNA)*. TNA je *online* alat osmišljen za prikupljanje i usporedbu podataka o transakcijama PDV-a s ciljem ranog prepoznavanja prijevare u vezi s PDV-om.¹¹⁴ Taj je alat 2014. godine prvi put primijenila Belgija, 2016. godine koristilo ga je daljnjih 10 država članica, a od svibnja 2019. godine primjenjuje ga većina država članica na dobrovoljnoj osnovi kao dio aktivnosti EUROFISC-a.¹¹⁵ TNA funkcionira primjenom automatiziranog rudarenja podataka koje tvrtke dostavljaju u svojim prijavama PDV-a te može analizirati transakcijske mreže (pomoću analize društvenih mreža) i otkriti lažne transakcije čim se pojave.¹¹⁶ Sustav TNA omogućava užu suradnju unutar EUROFISC-ove mreže stručnjaka u zajedničkoj analizi informacija kako bi se kružne prijevare u području PDV-a mogle otkriti i prekinuti što brže i učinkovitije, kao i uspoređivanje informacija iz kaznenih evidencija, baza podataka i informacija Europol-a i OLAF-a te koordinaciju prekograničnih istraga.¹¹⁷ Novi alat, Središnji elektronički sustav informacija o plaćanju (*Central Electronic System of Payment information* ili *CESOP*) trebao bi pomoći skratiti vremenski period između trgovine unutar EU-a i otkrivanja nepravilnosti. Sustav bi trebao započeti s radom 2024. godine kao dio niza zakonodavnih mjera čiji je cilj potaknuti pružatelje usluga platnog prometa da prenose informacije o prekograničnim plaćanjima koja potječu iz

¹¹² Radusin Lipošinić, M., Uloga EUROFISC-a u borbi protiv PDV prijevare, Porezni vjesnik, vol. 12, 2013, str. 69–84. Usp. Wahl, T., Improved Cooperation Tool Benefits Fight Against VAT Fraud, eurocrim, 16 January 2019., dostupno na: <https://eucrim.eu/news/improved-cooperation-tool-benefits-fight-against-vat-fraud/> (10. 10. 2023.).

¹¹³ https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/check-vat-number-vies/index_hr.htm (16. 10. 2023.).

¹¹⁴ Europska komisija, Prijevare u vezi s PDV-om: novi alat za pomoć državam članicama EU-a u borbi protiv kriminalaca i vraćanju milijardi, Priopćenje za tisak, 15. svibnja 2019., dostupno na: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/hr/IP_19_2468 (4. 10. 2023.).

¹¹⁵ Malan, J. *et al.*, *op. cit.* u bilj. 61, str. 25.

¹¹⁶ *Ibid.*

¹¹⁷ Malan, J. *et al.*, *op. cit.* u bilj. 80.

država članica u središnju bazu podataka EU-a, kao i o korisniku prekograničnih plaćanja.¹¹⁸ Sustavom će upravljati EUROFISC, a poreznim tijelima država članica morat će se dostaviti informacije o primateljima koji primaju više od 25 uplata za prekogranične transakcije u jednom kvartalu.¹¹⁹

Sljedeća relevantna mreža jest Carinski stručni tim za istočnu i jugoistočnu kopnenu granicu ili *Customs Eastern and South-Eastern Land Border Expert Team (CELBET)*. Mreža je započela s radom 2016. godine i okuplja 11 država članica EU-a: Finsku, Estoniju, Latviju, Litvu, Poljsku, Mađarsku, Slovačku, Hrvatsku, Rumunjsku, Bugarsku i Grčku, koje doprinose razmjeni informacija i suradnji u provedbi zajedničkog carinskog zakonodavstva i politike.¹²⁰ Stručni tim djeluje u šest područja: upravljanje rizicima, carinska kontrola, oprema i nabava, edukacija, evaluacija/mjerenje učinka, suradnja s graničarima i susjednim zemljama.¹²¹

Države članice EU-a također surađuju u Europskoj multidisciplinarnoj platformi za borbu protiv kaznenih djela (*European Multidisciplinary Platform Against Criminal Threats* ili *EMPACT*). EMPACT promiče multidisciplinarnu i međuagencijsku operativnu suradnju u borbi protiv organiziranog kriminala na razini EU-a od 2021. godine kao trajni instrument.¹²² Jedan od prioriteta EMPACT-a jest gospodarski i financijski kriminal, uključujući i prijevare MTIC.¹²³

5. ZAKLJUČAK

U pravosuđu koje ima ambiciju učinkovito procesuirati moderna kaznena djela napušten je komfor izolacije u vlastitoj pravnoj grani. Specijalizacija kao dio cjeloživotnog obrazovanja, multidisciplinarni pristupi, konstruktivna suradnja te primjena dostupnih modernih alata realitet je prava, a ne tek njegova budućnost. Na osobito jasan način to vidimo kod kružnih prijevara kao oblika financijskih prijevara zlouporabom sustava PDV-a. Iz prava na odbitak pretporeza, koji je trebao doprinijeti osnaživanju gospodarstva EU-a, zlouporabama se vrlo brzo iznašao način stjecanja milijunskih profita zločinačkih udruženja,

¹¹⁸ https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/central-electronic-system-payment-information-cesop_en (4. 10. 2023.).

¹¹⁹ *Ibid.*

¹²⁰ <https://www.celbet.eu/about/> (4. 10. 2023.).

¹²¹ *Ibid.*

¹²² Council of the European Union, Council conclusions on the permanent continuation of the EU Policy Cycle for organised and serious international crime: EMPACT 2022 +, 9 March 2023, dostupno na: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7100-2023-INIT/en/pdf> (4. 10. 2023.).

¹²³ <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-fight-against-crime/> (4.10.2023.).

koja uistinu nisu više samo dio „kriminaliteta bijelog ovratnika“ već su i članovi ozbiljnih i opasnih asocijacija, u koje su uključene brojne fizičke i pravne osobe u velikom broju država, iznimno visoki iznosi protupravno pribavljene imovinske koristi te stjecaj drugih teških kaznenih djela.

Istraživanje je pokazalo kako su uzroci nastanka kružnih prijevara duboko ukorijenjeni u regulaciji oporezivanja dobara i usluga u međunarodnim transakcijama. Prema načelu podrijetla oporezuje se izvoz dobara i usluga, dok su dobra i usluge koji se uvoze oslobođeni plaćanja PDV-a. Prema načelu odredišta oslobađa se od plaćanja PDV-a izvoz dobara i usluga, dok se njihov uvoz oporezuje PDV-om. Prednost načela odredišta opravdava se činjenicom jednakog poreznog postupanja prema domaćim i uvezenim proizvodima na domaćem tržištu. Međutim, takav sustav obračuna PDV-a omogućio je prijevare zbog toga što se isporučitelju daje pravo na odbitak PDV-a ili povrat pretporeza pri izvozu u drugu državu članicu. Prijevare s PDV-om unutar EU-a pojavile su se početkom 21. stoljeća, potaknute primjenom oporezivanja prema načelu odredišta u transakcijama između poduzetnika iz dvije države članice, uz priznavanje prava na odbitak pretporeza. Prema tome, kružne prijevare kao podvrsta prijevara s PDV-om nastaju zbog zlouporaba u sustavu PDV-a.

Analiza činjeničnog supstrata kružnih prijevara kao pojma nastalog u okviru poreznog prava izvršena suspsumcijom pod moguća kaznena djela iz hrvatskog KZ-a pokazala je ograničene domete nacionalne inkriminacije utaje poreza ili carine iz čl. 256. Naime, nestajući trgovac može kazneno odgovarati za ovo kazneno djelo jedino ako je propustio prijaviti ili je netočno ili nepotpuno prijavio podatke o dohocima, predmetima ili drugim činjenicama koje su od utjecaja za utvrđivanje iznosa porezne obveze. Ako je nestajući trgovac podatke točno i potpuno prijavio te je nestao prije odnosno bez uplate PDV-a, ne može odgovarati za kazneno djelo utaje poreza ili carine jer nije ostvario nijednu od alternativno propisanih radnji ovog kaznenog djela. Činjenica da je u nacionalnom zakonodavstvu u takvim slučajevima propisana prekršajna odgovornost ne lišava Republiku Hrvatsku kao državu članicu EU-a obveze da transponiranjem Direktive o suzbijanju prijevara počinjenih protiv financijskih interesa EU-a kaznenopravnim sredstvima propiše kaznenu odgovornost u punom opsegu koji je predviđen tom direktivom.

Na važnost suzbijanja prijevara i drugih nezakonitih djelovanja usmjerenih protiv financijskih interesa EU-a upućuje već UFEU, a naponi EU-a u ostvarivanju toga cilja razvidni su iz prikaza mehanizama, tijela i alata u četvrtom poglavlju rada. Strukturalni mehanizmi obuhvaćaju primjenu načela obrnute naplate i mehanizma brze reakcije. U tom smislu nedvojbeno je kazneno pravo *ultima ratio societatis*. Tijela EU-a koja sudjeluju u suzbijanju prijevara u okviru svojih nadležnosti jesu: EPPO, OLAF, Europol i Eurojust. U nacionalnim okvirima važnu ulogu suradnje s tim tijelima ima Samostalni sektor za financijske istrage Ministarstva financija kao središnja nacionalna služba koja

se bavi analizom i obradom raspoloživih podataka s temeljnom obvezom uočavanja rizičnih fizičkih i pravnih osoba ili ponašanja koja daju naslutiti neki oblik porezne prijevare. Konačno, kontinuirano se unapređuju alati multilateralne suradnje u suzbijanju prijevара s PDV-om, pa tako i kružnih prijevара, od EUROFISC-a, osnovanog 2010. godine sa sustavom VIES i TNA, preko CELBET-a, koji djeluje za istočnu i jugoistočnu granicu, do EMPACTA-a i CESOP-a, koji bi trebao započeti s radom 2024. godine. Na temelju iznesenog nedvojbeno je kako EU ulaže znatne napore kako bi unaprijedio učinkovito suzbijanje kružnih prijevара primjenom strukturalnih mehanizama, intenziviranjem suradnje, kao i jasnim razgraničenjem nadležnosti EPPO-a, OLAF-a, Europol-a i Eurojusta te razvojem modernih alata za suzbijanje prijevара. Prema tome učinkovito suzbijanje kružnih prijevара kontinuirani je proces koji se stalno unapređuje s izvjesnim ishodom: uvijek će biti onih koji će zlouporabama nastojati pribaviti imovinsku korist.

LITERATURA

1. Ainsworth, R. T., VAT Fraud: MTIC & MTEC - The Tradable Services Problem, Working Paper No. 10–39, Boston University School of Law, Boston, 2010, str. 1–31.
2. Arbutina, H.; Rogić Lugarić, T.; Cindori, S.; Bogovac, J.; Klemenčić, I., Javnofinancijski sustav Republike Hrvatske, Narodne novine, Zagreb, 2022.
3. Birk, D.; Desens, M.; Tappe, H., Steuerrecht, 18. Auflage, C. F. Müller 2016.
4. Bonačić, M., The European Public Prosecutor's Office and Croatian Criminal Justice: Implementation Requirements and Possible Solutions, Hrvatski ljetopis za kaznene znanosti i praksu, Zagreb, vol. 27, br. 1, 2020, str. 303–324.
5. Buterin, D.; Blašković, N.; Ribarić Aidone, E., Suzbijanje kružnih prijevара u cilju zaštite javnih financija Hrvatske, Zbornik Veleučilišta u Rijeci, vol. 2, br. 1, 2014, str. 91–106.
6. Buterin, D.; Rudić, B.; Buteris, V., Kružne prijevare i prekomjerni proračunski deficit, Zbornik radova Međimurskog veleučilišta u Čakovcu, vol. 5, br. 1, 2014, str. 39–47.
7. Cindori, S.; Pilipović, O.; Kalčić, R., Porez na dodanu vrijednost u teoriji i praksi, WEB knjižara, Split, 2015.
8. Cindori, S.; Zakarija, A., Prevencija prijevара u sustavu poreza na dodanu vrijednost u okvirima Europske unije, Pravni vjesnik, god 32, br. 3–4, 2016, str. 71–90.
9. Damjanović Barić, J., Prijevare s PDV-om na razini Europske unije u hrvatskom kaznenom pravu i praksi, Hrvatski ljetopis za kaznene znanosti i praksu, Zagreb, vol. 29, br. 1, 2022, str. 29–56.
10. Dominis, Ž., Kružne prijevare u sustavu poreza na dodanu vrijednost, Financije, pravo i porezi, br. 8/23, str. 65–74.
11. Dorić Škeva, A.; Lonza, P., Samostalni sektor za otkrivanje poreznih prijevара (SSOPP) – od osnivanja do praktičnog rada, Porezni vjesnik, vol. 6, 2015, str. 35–39.
12. Đurđević, Z., Materijalnopravne i procesnopravne pretpostavke rada europskog javnog tužitelja u Hrvatskoj: Neispunjenje obveze implementacije Direktive i rizik sniženja standarda učinkovitog postupka Uredbom, Hrvatski ljetopis za kaznene znanosti i praksu, Zagreb, vol. 27, br. 1, 2020, str. 253–282.
13. Frunza, M-C.; Guegan, D.; Lassoudiere, A., Missing trader fraud on the emissions market, Journal of financial crime, vol. 18, br. 2, 2011, str. 183–194.

14. Frunza, M-C., *Fraud and Carbon Markets: The Carbon Connection*, Routledge, 2015.
15. Frunza, M-C., *Cost of the MTIC VAT Fraud for European Union Members*, 2016.
16. Guštin, M., *Proračun Europske unije*, Paragraf, god. 5, br. 1, 2021, str. 48–49.
17. Ivičević Karas, E., *The EPPO and its Coordination with National Prosecuting Authorities: The Croatian Perspective*, Hrvatski ljetopis za kaznene znanosti i praksu, Zagreb, vol. 27, br. 1, 2020, str. 287–301.
18. Jelčić, B.; Lončarić-Horvat, O.; Šimović, J.; Arbutina, H.; Mijatović, N., *Financijsko pravo i financijska znanost*, Narodne novine, Zagreb, 2008.
19. Kos, E., *Oslobodjenje od plaćanja poreza na dodanu vrijednost*, završni rad, Pravni fakultet, Zagreb, 2023.
20. Malan, J.; Bosch Chen, I.; Brady, M.; Burillo, C.; Dimauro, M.; Eager, J.; Guasp Teschen-dorff, M.; Nacer, E.; Sallai, D.; Fazekas, M.; Nikulina, O., *Study on „The Impact of Organised Crime on the EU“ Financial Interests*, CSES, 2021.
21. Malan, J.; Bosch Chen, I.; Lamensch, M.; Pavesi, S., *Study Requested by the CONT Committee, Possible Solutions for Missing Trader Intra-Community Fraud*, Policy Department for Budgetary Affairs, European Parliament, 2022.
22. Novoselec, P., *Uvod u gospodarsko kazneno pravo*, Pravni fakultet u Zagrebu, 2009.
23. Podlipnik, J., *Missing trader intra-community and carousel VAT Frauds – ECJ and ECtHR case law*, Croatian Yearbook of European Law & Policies, vol. 8, 2012, str. 457–472.
24. Radusin Lipošinović, M., *Uloga EUROFISC-a u borbi protiv PDV prijevара*, Porezni vje-snik, vol.12, 2013, str. 69–84.
25. Sokanović, L., *Missing Trader Fraud as part of Organised Crime in EU*, 22nd International Scientific Conference on Economic and Social Development – „The Legal Challenges of Modern World“: Book of Proceedings, ur. Radić, Ž. *et al.*, Varaždin Development and Entrepreneurship Agency; Faculty of Law, Split, 2017, str. 160–168.
26. Sokanović, L., *Materijalna nadležnost Ureda europskog javnog tužitelja – hrvatska per-spektiva*, Hrvatski ljetopis za kaznene znanosti i praksu, Zagreb, vol. 26, br. 2, 2019, str. 669–692.
27. Tipke, K.; Lang, J., *Steuerrecht*, 24. Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2021.
28. Wahl, T., *Improved Cooperation Tool Benefits Fight Against VAT Fraud*, Eurocrim, 16 Ja-nuary 2019.
29. Zakarija, A.; Čilić, A.; Raspudić, R., *Presude suda Europske unije iz područja PDV-a: Sprječavanje utaja i prijevара*, Institut za javne financije, Zagreb, 2017.
30. Zaloker, D., *Ulazak u registar obveznika PDV-a*, Financije pravo i porezi 7/2023, TEB, srpanj 2023.

Summary

Lucija Sokanović, PhD*

Luka Pribisalić, PhD**

CAROUSEL FRAUD: WHY IS IT COMMITTED AND CAN IT BE EFFICIENTLY SUPPRESSED?

Carousel fraud is a type of missing trader intra community fraud with the following elements: transactions of companies in at least two Member States, a large number of purchase and sales transactions of several companies in a short period, and at least one missing trader. It is financial fraud that damages the state budget by abusing the VAT system and, consequently, the budget of the European Union. The article aims to analyse the dynamics of the origin and development of the concept of carousel fraud by researching the development of the VAT system in the European Union and determining which bodies are involved in its suppression and in what way, as well as to determine whether criminal liability for carousel fraud in Croatia is prescribed. Therefore, the paper first briefly presents the historical development of VAT and explains who the taxpayer is and what input tax is. Next comes an analysis of VAT regulation in EU law and the acquisition of goods within the EU. The central part of the article examines the basic concepts of value-added tax fraud, considers whether the national criminal offence of tax or customs evasion encompasses the entire factual substrate of carousel fraud, and discusses the phenomenology of carousel fraud from the cases investigated by the European Public Prosecutor's Office. The final part of the paper deals with the structural mechanisms, the EU bodies that participate in the suppression of fraud, and the tools used by the Member States for the more effective detection and investigation of fraud. In conclusion, the questions posed in the title of the article are answered: why is carousel fraud committed, and can it be efficiently suppressed?

Keywords: carousel fraud, VAT, tax or customs evasion, criminal organisation, European Public Prosecutor's Office

* Lucija Sokanović, PhD, Associate Professor in the Department of Criminal Law, Faculty of Law, University of Split; lucija.sokanovic@pravst.hr; ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0003-4274-7789>

** Luka Pribisalić, PhD, Higher Assistant in the Department of Financial Law and Financial Science, Faculty of Law, University of Split; luka.pribisalic@pravst.hr; ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0001-7442-922X>