

Sonja Cindori*
Ana Zakarija**

Izvorni znanstveni rad
UDK 343.72:336.226.322] (4-67EU)
Rad primljen: 18. studenoga 2016.

PREVENCIJA PRIJEVARA U SUSTAVU POREZA NA DODANU VRIJEDNOST U OKVIRIMA EUROPSKE UNIJE

Sažetak: *Prijevale u području poreza na dodanu vrijednost nanose štetu kako nacionalnim financijskim interesima, tako i financijskim interesima Europske unije. Fenomen prijevara u okvirima sustava poreza na dodanu vrijednost pojavio se 1993. nakon ukidanja carinskih kontrola. Zbog primjene sustava oporezivanja prekograničnih transakcija unutar Europske unije na temelju načela odredišta, porezne prijevale pojavljuju se pri transakcijama s dobrima, a poslije i u vezi s transakcijama s uslugama. U radu se razmatraju razlozi nastanka takvih vrsta prijevara i tržišta podložna nezakonitom djelovanju te se analiziraju moguća rješenja za njihovo sprječavanje. S obzirom na to da su neka od rješenja već u primjeni, analizira se njihova učinkovitost i izlaže mogućnost kombiniranja istih.*

Ključne riječi: *porez na dodanu vrijednost, prijevara, Europska unija, načelo odredišta*

1. UVOD

Porez na dodanu vrijednost (u nastavku teksta: PDV) ima središnje značenje u funkcioniranju jedinstvenog tržišta koje obuhvaća slobodno kretanje dobara, usluga, kapitala i ljudi. Provedba oporezivanja u različitim jurisdikcijama u prometu unutar Europske unije (u nastavku teksta: EU) ukazuje na ranjivost sustava kad je riječ o prijevarama i utajama, što je našlo potporu u postojećim modelima oporezivanja prometa, primjeni načela odredišta pri oporezivanju prometa unutar EU-a, nedostatku jedinstvene pravne podloge (ukidanje granične kontrole) te nepotpunoj i neučinkovitoj suradnji poreznih, policijskih i sudskih tijela na razini pojedinih članica i EU-a općenito.¹

* Dr. sc. Sonja Cindori, docentica na Katedri za financijsko pravo i financijsku znanost Pravnoga fakulteta Sveučilišta u Zagrebu. Čirilometodska 4, 10000 Zagreb. Adresa e-pošte: scindori@pravo.hr

** Ana Zakarija, dipl. oec., Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Porezna uprava. Adresa e-pošte: ana.zakarija@porezna-uprava.hr.

1 Vidjeti više u Pashev, K., *Fighting VAT Fraud: The Bulgarian Experience*, Sofia: Center for the Study of Democracy, 2006., kao i u Pashev, K., *Countering Cross-Border VAT Fraud: The Bulgarian Experience*, Journal of Financial Crime 14, (4), Emerald, Bingley, 2007., str. 490.-501.

Transakcije između država članica oporezuju se PDV-om prema načelu odredišta, odnosno u onoj državi članici u kojoj dolazi do potrošnje.² Međutim, isporuke dobara u transakcijama iz jedne u drugu državu članicu oslobođene su plaćanja PDV-a,³ a porezni obveznici koji obavljaju takve isporuke imaju pravo na odbitak pretporeza. Iz navedenog proizlazi da su PDV prijevare⁴ potaknute upravo mehanizmom obračuna PDV-a, a njihovo je provođenje olakšano ukidanjem unutarnjih granica EU-a (1. siječnja 1993.) te od toga trenutka sustav plaćanja PDV-a pri uvozu više ne postoji.⁵ Iz navedenog razloga EU od 2006. sustavno i pojačano donosi mjere zajedničke strategije radi prevencije prijevornih postupanja na osnovi primjene legislative iz područja PDV-a.⁶

Posebno zanimljiv sektor za provođenje PDV prijevare bila je trgovina dozvolama za emisiju CO₂ (engl. *emissions trading system ETS*), otkrivena krajem 2009. godine. Prava emisija CO₂ smatraju se nematerijalnom imovinom te su stoga podložna realizaciji prijevornih postupanja. Transakcije se odvijaju velikom brzinom, bez troškova prijevoza i drugih značajnih troškova rukovanja, što čini opravdanom procjenu gubitka od oko pet milijarda eura s iste osnove.⁷

Procjene godišnjih gubitaka EU-a s osnova PDV prijevora kreću se u rasponu od 60 milijarda eura, ističući pritom da se oko 40% iznosa može pripisati PDV prijevarama s nestajućim trgovcima unutar EU-a ili kružnim prijevarama. Gubici od kružnih prijevora procjenjuju se u iznosu i do 23 milijarde eura na godinu (u Velikoj Britaniji 2,98 – 4,47 milijarde, a u Njemačkoj 8 – 10 milijarda eura).⁸

Zbog utvrđene podložnosti PDV prijevarama, a s ciljem usklađivanja nacionalnih zakonodavstva, objavljeno je Izvješće Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD) o usklađivanju PDV-a (pravila GST) u području oporezivanja usluga i nematerijalne imovine.⁹ Posebno je zanimljiva i studija¹⁰ EU-a za razdoblje od 2004 do 2010. godine s analizom dvadeset i jednog slučaja prijevora u okvirima EU-a iz kojih su proizašla sredstva korištena u daljnjem procesu pranja novca.¹¹

2 Detaljnije u Vodiču kroz europske direktive o porezu na dodanu vrijednost, Institut za javne financije, Zagreb, 2012., str. 27.–28.

3 *Ibid.*

4 Prema istraživanjima Europske komisije, procijenjeno je da je u EU-u tijekom 2012. izgubljeno približno 177 milijarda eura, što je jednako 16% ukupno očekivanog prihoda od PDV-a u 26 država članica.

5 Izvješće Komisije Vijeću i Parlamentu, Third Art. 14. Report on the Application of Council Regulation (EEC) br. 218/92 od 27. siječnja 1992. Administrative Cooperation in the Field of Indirect Taxation (VAT) and Fourth Report under Art. 12. of Regulation (EEC, Euratom) No. 1553/89 on VAT Collection and Control Procedures, 28. January 2000., COM (2000) 28, Sec. 3.5., str. 10.

6 Vidjeti više u Combating tax fraud and evasion, Commission contribution to the European Council, 2013, Brussels, European Commission.

7 Vidjeti više u Izvješću Europol, Carbon Credit Fraud Causes more than 5 Billion Euros Damage for European Taxpayers, Haag, 2009.

8 European Commission, Communication of the Commission to the Council i čl. 27. (3) Direktive 77/388/EEC, COM (2006) 404.

9 Vidjeti više OECD, Committee on Fiscal Affairs, Working Party no. 9 on consumption taxes, Applying VAT/GST to cross-border trade in services and intangibles (January 2008), Outcome of the First Consultation Document (June 2008.), Emerging concepts for defining place of taxation (June 2008), URL=<http://www.oecd.org/dataoecd/42/11/39874228.pdf>; <http://www.oecd.org/dataoecd/11/31/40931170.pdf>; <http://www.oecd.org/dataoecd/10/13/40931469.pdf>, pristup 18. veljače 2016.

10 O provedenoj studiji vidjeti više na stranici URL=<http://www.internationaltaxreview.com/Article/3223305/UK-Missing-trader-intra-community-fraud-Are-businesses-really-prepared.html>, pristup 5. rujna 2016.

11 EU Directorate General for Internal Policies, *How does organized crime misuse EU funds?* Policy Department D: Budgetary Affairs, Study (2011), URL=http://www.europarl.europa.eu/meetdoc/2009-2014/documents/_cont/dv/crime-misuse/-crime-misuse-en.pdf, pristup 20. siječnja 2016.

Porezna politika EU-a dopušta visok stupanj autonomije u području kreiranja nacionalnih poreznih sustava. Iako svaka država članica ima pravo zadržati svoj porezni sustav i uvesti nove porezne oblike, nacionalni propisi ne smiju ugrožavati slobodno funkcioniranje unutarnjeg tržišta. Osim što se od država članica zahtijeva osiguranje slobodnog kretanja dobara, usluga, kapitala i radne snage, ne smije doći do dvostrukog poreznog opterećenja, štetne konkurencije ili utaje poreza. Prioritet je zaštita nacionalnih financijskih interesa, ali i financijskih interesa EU-a.

Cilj rada je analiza mehanizama za sprječavanje PDV prijevarama u transakcijama unutar EU-a. Radi navedenog izlaže se zakonodavni okvir EU-a, analize nezavisnih tijela o poreznom jazu i izvješća o PDV prijevarama. Nakon uvoda, u drugom se dijelu rada analizira pravilo obračuna PDV-a u transakcijama unutar EU-a i uzrok nastanka PDV prijevarama. Treći dio rada prikazuje povezanost PDV prijevarama s pranjem novca. Četvrti je dio posvećen tržištima podložnim PDV prijevarama, dok se u petom dijelu analiziraju metode učinkovite prevencije. Završni, šesti dio rada izlaže zaključna razmatranja.

2. UZROCI PRIJEVARA

Zbog specifičnosti oporezivanja prometa u međunarodnim transakcijama, od važnosti je legislativno određenje države pri oporezivanju PDV-om, izbjegavajući na taj način dvostruko oporezivanje ili poreznu evaziju. Rješenje se nalazi u odabiru modela oporezivanja prema načelu odredišta ili načelu podrijetla.¹²

Zbog slobodnog tržišta (1993.) dolazi do uklanjanja graničnih kontrola.¹³ Usvojen je prijelazni sustav pod kojim se poslovne transakcije unutar EU-a oporezuju u državi članici odredišta, prema legislativnim uvjetima svake države zasebno. Na ukupnu se prodaju primjenjuje nulta stopa PDV-a, a PDV na kupnju s pravom na odbitak pretporeza, ne zaračunava se.¹⁴ Pritom je važno napomenuti da pri transakcijama unutar EU-a oporezivi događaj nastaje u trenutku stjecanja dobara, odnosno kada se isporuka sličnih dobara smatra obavljenom unutar područja države članice.¹⁵

Kao što je *supra* navedeno, dobra i usluge u međunarodnoj razmjeni mogu se oporezivati prema načelu podrijetla ili načelu odredišta. Načelo podrijetla oporezuje izvoz dobara i usluga, dok su ona koja se uvoze oslobođena plaćanja PDV-a. Načelo odredišta djeluje suprotno – oslobađa izvoz, dok je uvoz dobara i usluga u pravilu oporeziv. Prednost načela odredišta opravdana je činjenicom jednakog poreznog tretmana domaćih i uvezenih proizvoda na domaćem tržištu. Upravo takav sustav obračuna omogućava PDV prijevare jer isporučitelju daje pravo na odbitak PDV-a ili povrat pretporeza pri izvozu u državu članicu.

12 Jelčić, B.; Lončarić-Horvat, O.; Šimović, J.; Arbutina, H.; Mijatović, N., *Financijsko pravo i financijska znanost*, Narodne novine, Zagreb, 2008., str. 408.

13 Report of European Union Committee, Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU (HL 2006–07, 101) part 2, London, str. 67.

14 Članci 138. i 169. Direktive Vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u odnosu na mehanizam brze reakcije na prijevaru u vezi s PDV-om (SL L347 od 11. prosinca 2006.).

15 Članak 68. Direktive Vijeća 2006/112/EZ.

Negativna posljedica primjene načela podrijetla u međunarodnoj razmjeni ogleđa se u tome što na tržištu dolazi do različitog poreznog opterećenja zbog različitih poreznih stopa. Pozitivni učinci mogu se očekivati samo u slučaju harmonizacije stopa PDV-a u svim državama članicama,¹⁶ dok se oporezivanjem na temelju načela odredišta osigurava ravnopravna konkurencija na domaćem tržištu između domaćih i uvezenih proizvoda.¹⁷

3. POVEZANOST S KRUŽNIM PRIJEVARAMA I PRANJEM NOVCA

Ne postoji jednoznačna definicija PDV prijevare. Prijevara s nestajućim trgovcem (engl. *missing trader intra-community* u nastavku teksta: MTIC) naziva se često i kružna prijevara (engl. *carousel fraud*)¹⁸ i smatra se najkompleksnijim oblikom PDV prijevara u EU-u.¹⁹ MTIC prijevara uključuje transakcije između (najmanje) dviju država članica, veći broj transakcija i više poreznih obveznika²⁰ u kratkom razdoblju, radi prikrivanja stvarnih namjera najmanje jednog nestajućeg trgovca.²¹ MTIC prijevare uzrokuju narušavanje zajedničkog tržišta zbog mogućnosti povrata više plaćenog poreza.²² Područje djelovanja MTIC prijevara usmjereno je na trgovinu dobrima velike vrijednosti, ali malog volumena poput čipova za kompjutore, mobitela i sl.²³ Osim navedenih poznate su MTIC prijevare s uslugama zbog otežanog praćenja istih.²⁴

Prema načinu provođenja, vrlo slične MTIC prijevarama javljaju se i MTEC prijevare (engl. *missing trader extra-community*),²⁵ s tom razlikom što se MTIC prijevarama provodi samo u transakcijama dobara i usluga unutar EU-a, dok se MTEC prijevarama može pojaviti i u transakcijama između trećih država²⁶ i država članica, kao i između dviju trećih država. Važno je istaknuti da

16 Harmonizaciju poreznih stopa PDV-a teško je postići zbog različitih socijalnih potreba i potreba tržišta država članica, nemogućnosti postizanja konsenzusa, političkih razloga itd.

17 Jelčić *et al.*, *op. cit.* u bilj. 12, str. 389.

18 Više o kružnoj prijevarama vidjeti u Izvješću Komisije Parlamentu i Vijeću o korištenju aranžmana administrativne suradnje u borbi protiv PDV prijevarama od 16. 4. 2004., COM (2004) 260, Sec. 3.2.2. i Izvješću Europskog parlamenta, VAT: Current Issues of Interest – Workshop 2008., Izvješće br. 400.993 11, str. 13.

19 Podlipnik, J., *Missing trader intra-community and carousel VAT frauds – ECJ and ECtHR case law*, CYELP 88, 2012., str. 457, URL=<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:IODMoOi-SN4J:hrcak.srce.hr/file/139315+&cd=1&hl=hr&ct=dnk&gl=hr>, pristup 18. veljače 2016.

20 Pod terminom "porezni obveznik" podrazumijeva se poduzetnik – obveznik PDV-a jer se težište stavlja na isporuke između dvaju poreznih obveznika koje se u stručnoj literaturi nazivaju B2B (engl. *business-to-business*) isporuke.

21 Raspuđić, R., *Kriminalne zlouporabe sustava PDV-a kružne prijevare i inspeksijski nadzor u Hrvatskoj*, Porezni vjesnik br. 2, Zagreb, 2004., str. 67.

22 Borselli, F., *Organised VAT fraud: features, magnitude, policy perspectives*, Questioni di Economia e Finanza br. 106, 2011., str. 13., URL=<https://www.researchgate.net/publication/228280555-Organised-Vat-Fraud-Features-Magnitude-Policy-Perspectives>, pristup 9. siječnja 2016.

23 Ainsworth, R. T., *VAT fraud: MTIC & MTEC – The tradable services problem*, Boston University School of Law Working Paper No. 10-39, 2010., str. 1.-2., URL=<http://www.bu.edu/law/workingpapers-archive/documents/ainsworthr111210.pdf>, pristup 20. siječnja 2016.

24 *Ibid.*, str. 1.

25 *Ibid.*, str. 4.

26 Treće zemlje su bilo koje države ili područje na koje se ne primjenjuje Ugovor o osnivanju Europske zajednice, preuzeto iz čl. 5. Direktive Vijeća 2006/112/EZ.

MTEC prijevare podrazumijevaju samo transakcije s uslugama.²⁷ Razlog tome jest u carinskoj kontroli kojoj podliježu transakcije dobrima između država članica EU-a ili transakcije između dviju trećih zemalja. Osim za poreznu utaju, MTEC prijevare prikladne su i za provođenje procesa pranja novca. Transakcijama između trećih zemalja i država članica EU-a stvara se vrtuljak novca uzastopnim “uvozom” i “izvozom” usluga. Takva se prijevarena može otkriti provođenjem mjera prevencije pranja novca (ali i financiranja terorizma), uz potencijalno otežavajuće okolnosti u situaciji u kojoj je krajnji kupac fizička osoba koja koristi beneficije *off-shore* zone.²⁸

Temeljna karakteristika MTIC prijevare jest stvaranje prekograničnih lanaca prodaje unutar EU-a. U tim se lancima nalazi više lažnih tvrtki koje omogućavaju odbitak pretporeza izdavanjem računa za navodne isporuke dobara s PDV-om koji nikada neće biti naplaćen.²⁹ Provođe se u najmanje dvjema državama članicama EU-a, a oštećuju proračun države članice u kojoj se nalazi sjedište nestajućeg trgovca. Pritom dobra cirkuliraju između poreznih obveznika sa sjedištem u nekoliko država, a u konačnici se najčešće vrte prvom poreznom obvezniku u lancu prijevare.

Model kružne prijevare nije unificiran. Sudionici mogu biti društva iz više država članica, ali i iz samo jedne, dok prijevarena može biti lančana ili kružna. MTIC prijevarena provediva je za svaku vrstu dobara, iako su najpoznatije one s dobrima velike vrijednosti i malog obujma zbog prednosti transportiranja.

4. TRŽIŠTA PODLOŽNA PRIJEVARAMA

PDV prijevare, u okvirima EU-a, pojavile su se početkom 21. stoljeća. Kao što je *supra* navedeno, potencira ih primjena načela odredišta u B2B transakcijama s primjenom nulte stope, dok izvoznici dobara imaju pravo odbitka pretporeza. Tome pridonosi i ukidanje graničnih kontrola u EU-u što onemogućuje države članice da operativnim postupcima kontroliraju protok dobara i u konačnici dovodi do zaključka da se kontrola transakcija pri primjeni nulte stope odvija samo između poduzetnika.³⁰

Prijevare se najčešće događaju pri transakcijama dobrima velike vrijednosti koje se zbog svoje veličine lako prevoze,³¹ iako su zabilježene i prijevare u transakcijama s dobrima poput starog željeza, dragocjenih kovina i slitine, automobila i sl.³² Posljednjih je godina uočen trend

27 Ainsworth, *op. cit.* u bilj. 23, str. 4.

28 *Ibid.*, str. 5.

29 Kapetanović, S., *Oblici prijevare i presude Europskog suda pravde*, Financije, pravo i porezi, br. 3, Zagreb, 2015., str. 102.–112.

30 Borselli, *op. cit.* u bilj. 22, str. 5.–6.

31 FATF/OECD, Financial Action Task Force, *Laundering the Proceeds of VAT Carousel*, 2007., str. 3., URL=<http://www.fatfgafi.org/media/fatf/documents/reports/Laundering%20the%20Proceeds%20of%20VAT%20Carousel%20Fraud.pdf>, pristup 18. veljače 2016.

32 Europol, OCTA 2011. *EU Organised Crime Threat Assessment*, 2011., str. 29., URL=<https://www.europol.europa.eu/sites/default/files/publications/octa2011.pdf>, pristup 18. veljače 2016.

PDV prijevarena u okviru trgovanja emisijskim jedinicama stakleničkih plinova³³ što rezultira financijskom štetom velikih razmjera.³⁴

Praksa ukazuje na postojanje više od četrdeset komercijalnih tržišta pogodnih PDV prijevarama. Prijevare su zapažene u svim vrstama transakcija, ali najštetnije su one koje nisu detektirane na listi Europske komisije, uspoređujući ih s osjetljivim dobrima i uslugama u COM (2009) 511.³⁵ Otegotna okolnost za provođenje PDV prijevarena u transakcijama s dobrima nalazi se u legislativnoj odredbi sukladno kojoj dobra moraju biti isporučena, a usluge i nematerijalna imovina na raspolaganju.³⁶ Međutim, isporuke usluga velike vrijednosti i dalje su podložne PDV prijevarama zbog specifičnosti svoje prirode.

4.1. PRIJEVARA U TRGOVINI S DOZVOLAMA ZA EMISIJU CO2

PDV prijevarena dozvolama CO2 nije klasična PDV prijevarena u transakcijama dobara velike vrijednosti, jednostavnog transporta i malog obujma, nego je riječ o prijevari u transakcijama s uslugama.³⁷ Učinak staklenika i opasnost od klimatskih promjena posljedice su emisije stakleničkih plinova, za što se rješenje tražilo na međunarodnoj razini Protokolom iz Kyota.³⁸ Europska unija Protokol je ratificirala 2002. godine,³⁹ što implicira zajedničku odgovornost u ispunjavanju cilja smanjenja emisije ugljika. Preraspodjela ukupne emisije ugljičnog dioksida (u nastavku teksta: CO2) dopuštena je posebno za svaku državu članicu Odlukom Komisije 2006/944/EC.⁴⁰

Sukladno smjernicama Europske komisije za prava emisije, prijenos kvota emisija stakleničkih plinova definiran je kao oporezivi promet usluga koji ulaze u opseg čl. 9(2)(e) Direktive 77/388/EEC.⁴¹ Na prijenose kvote⁴² ne može se primijeniti nijedan od izuzetaka predviđenih u čl. 13. Direktive 77/388/EEC⁴³ zbog čega isporučitelj ima pravo naplatiti samo PDV na prodaju dozvole za emisiju CO2 unutar EU-a, ako je kupljena od domaćeg društva. U slučaju prodaje

33 Frunza, M. C., *Aftermath of the VAT Fraud on Carbon Emissions Markets*, Journal of Financial Crime 20, Emerald, Bingley, 2013., str. 222.–236.

34 *Carbon credit* je pojam za dozvolu prava emitiranja jedne tone CO2 ili mase drugog stakleničkog plina s ekvivalentom ugljičnog dioksida (tCO2e) ekvivalent jedne tone CO2.

35 Commission Proposal amending Directive 2006/112/EC as regards an optional and temporary application of the reverse charge mechanism in relation to supplies of certain goods and services.

36 Slučaj C-409/04, *Teleos plc & Others v. Commissioner of Customs and Excise* kojim je definirano da dobra moraju fizički napustiti teritorij države članice kako bi se njihova isporuka kvalificirala kao isporuka unutar EU-a istoj.

37 Ainsworth, R. T., *The morphing of MTIC fraud: VAT fraud infects tradable CO2 permits*, Boston University School of Law, Working Paper No. 09-35, (2009 Rev. 8/26/09), str. 4., URL=http://www.bu.edu/law/workin_gpapers-archive/documents/ainsworth080309rev2.pdf, pristup 20. siječnja 2016.

38 Članak 28. Kyoto Protocol to the United Nations Framework Convention on Climate Change, United Nations, 1998.

39 Odluka Vijeća 2002/358/EZ od 25. 4. 2002. koja se odnosi na odobrenje Protokola iz Kyota do Okvirne konvencije Ujedinjenih naroda o promjeni klime i zajedničko ispunjavanje obveza na temelju istog.

40 Odluka Komisije od 14. 12. 2006. o određivanju razina emisija dodijeljenih Zajednici i svakoj od njezinih država članica u okviru Protokola iz Kyota u skladu s Odlukom 2002/358/EZ C(2006) 6468, (2006/944/EZ), poslije izmijenjen i dopunjen Odlukom Komisije od 15. 12. 2010. kojom se dopunjuje Odluka 2006/944/EZ.

41 Članak 56. Direktive Vijeća 2006/112/EZ.

42 VAT Committee, taxud/1625/04 Rev.1 – Working paper No. 443 Rev.1, Commission guidelines on the application of VAT to emission allowances, 2004., str. 108.

43 Članci 131.–137. Direktive Vijeća 2006/112/EZ.

dozvole za emisiju CO₂ od društva iz druge države članice, ta će transakcija biti oporeziva u državi stjecatelja.

Razlozi zbog kojih su navedene transakcije pogodne za PDV prijevare raznovrsni su. Transakcije dozvolama za emisiju CO₂ ne podrazumijevaju prijevoz, a njihova je vrijednost znatna.⁴⁴ Već i na pojavu glasina da je trgovanje dozvolama za emisiju CO₂ na burzi BlueNext⁴⁵ podložno kružnim prijevarama, francuske vlasti sredinom 2009. zaustavile su trgovanje. Nedugo je zatim implementirana EU-ova legislativa, a isporuke dozvola za emisiju CO₂ oslobođene plaćanja poreza za tuzemne transakcije.⁴⁶ Navedene zakonske promjene obračuna PDV-a znatno su utjecale na trgovanje dozvolama za emisiju CO₂ te je trgovanje palo za 85%.⁴⁷ Prema primjeru Francuske isto je učinila i Nizozemska tako što je na trgovinu dozvolama za emisiju CO₂ primijenila mehanizam prijenosa porezne obveze.⁴⁸

HMRC⁴⁹ je u Velikoj Britaniji uveo nultu stopu PDV-a na isporuke dozvola za emisiju CO₂⁵⁰ te se pri tom tretman prekograničnih transakcija nije promijenio. HMRC je provedenu mjeru opravdao javnim interesom za poduzimanje svih koraka zakonske zaštite tržišta od lažnih trgovanja.⁵¹ Rumunjska je imala sasvim drukčiji pristup, dopuštajući trgovinu dozvolama za emisiju CO₂ samo na rumunjskom tržištu kapitala, prisiljavajući time trgovce da se registri- raju u Rumunjskoj, u skladu s važećim zakonodavstvom.⁵² Države članice poput Španjolske, Danske, Belgije i Njemačke primjenjivale su različita privremena rješenja.⁵³

Navedeno je ukazivalo na nužnu promjenu europske legislative (realizirano dopunama u okvirima Direktive 2010/23/EU⁵⁴) koja je u konačnici omogućila državama članicama⁵⁵ provođenje mehanizma prijenosa porezne obveze za trgovanje dozvolama za emisiju CO₂.⁵⁶ Na istom je tragu i stav Vijeća Europske unije za ekonomske i financijske poslove (ECOFIN) sukladno kojem bi "uvođenje mehanizma prijenosa porezne obveze trebalo znatno smanjiti

44 Frunza, M. C., *at al.*, *Missing trader fraud on the emission market*, Journal of Financial Crime, Vol. 18, No. 2, Emerald, Bingley, 2011., str. 186.

45 BlueNext je burza u Parizu na kojoj se trgovalo dozvolama za CO₂ (zatvorena 5. prosinca 2012.).

46 Kogels, H., *VAT Fraud with Emission Allowances Trading*, EC Tax Review, Alphen on the Rhine, 2010., str. 186.

47 Nield, K., Pereira, R., *Fraud on the European Union Emission Trading Scheme: Effects, Vulnerabilities and Regulatory Reform*, European Energy and Environmental Law Review, Kluwer Law International, 2011., str. 258.

48 Efstratios, P., *Halting the Horse: EU Policy on the VAT Carousel Fraud in the EU Emission Trading System*, EC Tax Review, No. 1, Alphen on the Rhine, 2012., str. 44.

49 HMRC (Her Majesty's Revenue and Customs, HM Revenue and Customs) je odjel britanske vlade odgovoran za prikupljanje poreza, plaćanje nekih oblika državne potpore i ostalih regulatornih režima, uključujući minimalne plaće, vidjeti na URL=<https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs>, pristup 18. siječnja 2016.

50 VAT: Zero rating of emissions allowances with effect from 31 July 2009., URL=<http://www.hmrc.gov.uk/briefs/vat/brief4609.htm>, pristup 18. rujna 2016.

51 *Ibid.*

52 Efstratios, *op. cit.* u bilj. 48, str. 45.

53 Wolf, R. A., *VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective*, Intertax, Vol. 39, No. 1, 2011., str. 30.-31.

54 Council Directive 2010/23/EU of 16. ožujka 2010 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, as regards an optional and temporary application of the reverse charge mechanism in relation to supplies of certain services susceptible to fraud (OJ L72/1, 20. 3. 2010).

55 O prijedlozima Njemačke i Austrije vidjeti više u Kogels, *op. cit.* u bilj. 47, str. 186.

56 Članak 199. st. 1. t. a Direktive Vijeća 2006/112/EZ.

PDV prijevare.⁵⁷ Iako, prema ECOFIN-u, spomenuti mehanizam zahtijeva definiciju drukčijeg sustava na razini EU-a, nezaobilazna je mogućnost negativnih posljedica na funkcioniranje unutarnjeg tržišta te narušavanja mogućnosti poboljšanja sustava PDV-a. Uz navedeno, izborni karakter općeg prijenosa porezne obveze⁵⁸ identificiran je kao faktor troškova za poslovne subjekte te kao jedan od glavnih čimbenika rizika od novih vrsta prijevara unutar EU-a.

4.2. PDV PRIJEVARE U PODRUČJU VOIP-a⁵⁹

VoIP (*Voice over Internet protokol*) predstavlja opći pojam za "obitelj tehnologija prijenosa koje se bave dostavom glasovne komunikacije preko IP mreže kao što je internet."⁶⁰ VoIP obuhvaća veliko tržište (3,3 milijarde \$ u 2010.) s godišnjom stopom rasta oko 31,4%.⁶¹ Iako se uslugama VoIP tržišta koriste uglavnom fizičke osobe (B2C), PDV prijevare odvijaju se u transakcijama veleprodaje (B2B) jer je u tom slučaju riječ o transakcijama velike vrijednosti.⁶² Razina izloženosti PDV prijevarama kod VoIP-a očita je jer su analize MTIC prijevara na području VoIP-a postojale još u vrijeme dok nije bio zabilježen nijedan slučaj PDV prijevara u tom sektoru.⁶³

Velike korporacije često obavljaju svoje poslovne aktivnosti u više zemalja te im je zbog toga iznimno važno snižavanje cijene komunikacije između poslovnica. S točke gledišta PDV prijevare, transakcije isporučitelja odnose se na isporuku usluge "minuta" i opreme. Porezni obveznici, radi dobivanja povoljne konačne cijene "minute", preprodaju iste "minute" po višoj cijeni. Trgovina se odvija preko interneta, a "minute" mogu biti prodane od strane brokera ili izravno. S obzirom na to da je riječ o transakcijama između poreznih obveznika u različitim državama članicama, moguća je primjena mehanizma prijenosa porezne obveze. Izloženost ovog načela trgovanja očituje se u tome što "minute" kojima se trguje mogu finalno nestati. S obzirom na to da tržište nije regulirano, izostaje i papirnati trag o transakciji, a nakon što se kupljene "minute" iskoriste, trag transakcije nestaje. Prijevaru olakšava i činjenica da se "minute" mogu pohranjivati na SIM karticama ili bilježiti preko fiksne linije, a njima se može

57 COM(2008) 109, Communication from the Commission to the Council and the European Parliament on measures to change the VAT system to fight fraud, Brussels 2008., str. 7.

58 Već je u trenutku donošenja Direktive 2010/23/EU njezin opseg bio uži od onog predloženog od Europske komisije jer izuzima proizvode podložne prijevarama za koje postoji potreba uključivanja u primjenu mehanizma prijenosa porezne obveze (mobilni telefoni, dijelovi računala, parfemi i metali velike vrijednosti). Vidjeti više u Kogels, *op. cit.* u bilj. 48, str. 187.

59 Ainsworth, R. T., *MTIC (Vat Fraud) In Voip – Market Size: \$3.3b*, Boston University School of Law Working Paper No. 10-03, 2010., str. 6., URL=<http://www.bu.edu/law/workingpapers-archive/documents/ainsworth080309rev2.pdf>, pristup 20. siječnja 2016.

60 *Ibid.*

61 Detaljnije o rastućem telekomunikacijskom sektoru u istraživanju Worldwide Telecommunications Industry Growing at Double Digit Rate Despite Current Economic Turmoil (Jan. 6., 2010), URL=<http://www.insight-corp.com/pr/1-06-10.asp>, pristup 19. siječnja 2016.

62 Chau, F., *Wholesale VoIP posed for takeoff: As VoIP Gains Credibility Around the Globe, Carriers Identify an Opportunity in the Growing Wholesale Market*, Telecom Asia, URL=<https://www.highbeam.com/doc/1G1-162784788.html>, pristup 20. siječnja 2016.

63 PDV prijevara u području VoIP-a otkrivena je u Italiji 2010. u kojoj su sudjelovale dvije najveće talijanske telekomunikacijske tvrtke: Telecom Italia i FastWeb. Procjenjuje se da je ukupna šteta oko 400 milijuna eura PDV-a. Detaljnije o prijevarama u Italiji vidjeti u Ainsworth, R. T., *VOIP MTIC – The Italian Job (Operazione Phuncards-Broker)*, Boston University School of Law Working Paper No. 10-09, Boston, 2010., URL=<http://www.bu.edu/law/workingpapers-archive/documents/ainsworth042710.pdf>, pristup 20. siječnja 2016.

upravljati s bilo kojeg mjesta. Jedini fizički trag je uređaj smješten u državi u kojoj se prijevara dogodila. PDV prijevara u sektoru VoIP-a nije ograničena samo na područje EU-a, nego se može provesti i izvan Unije, što zahtijeva međunarodnu suradnju kako između država članica, tako i s trećim zemljama.

Dok transakcije dobrima s trećim zemljama nužno zahtijevaju carinske kontrole, isporuke usluga u/iz trećih zemalja i nematerijalne imovine ne zahtijevaju isti tretman. S obzirom na osjetljivost VoIP tržišta na PDV prijevare, znanja i iskustava stečena otkrivanjem ove vrste prijevara mogu poslužiti njihovu suzbijanju u sličnim sektorima (trgovanje uslugama velike vrijednosti), uz primarno usklađivanje zakonodavstva i praćenje indikatora rizičnosti pojedinih tržišta.⁶⁴

5. DIFERENCIJACIJA MOGUĆNOSTI SUZBIJANJA PRIJEVARA

PDV prijevare predstavljaju jedan od najvećih poreznih problema u EU-u do kojih dolazi u trenutku nastanka obveze plaćanja PDV-a prodajom dobara na domaćem tržištu i kupljenih u drugoj državi članici, dok se ta ista obveza ne iskazuje i/ili ne podmiruje. Predmet PDV prijevara sve više postaju dobra u digitalnom obliku (certifikati i dozvole), a očekuje se postupni prelazak i na tržište usluga. Porezne prijevare s takvim vrstama dobara/usluga teško je otkriti tradicionalnim nadzornim metodama zbog specifičnosti trgovanja.

5.1. STRUKTURALNA RJEŠENJA

Jedan od načina rješavanja fenomena PDV prijevara predstavljaju strukturalne promjene sustava oporezivanja. U tom cilju Vijeće EU-a može ovlastiti svaku državu članicu za uvođenje posebnih mjera koje odstupaju od odredaba Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu PDV-a (u nastavku teksta: Direktiva 2006/112/EZ) kako bi se pojednostavnio postupak naplate PDV-a i spriječila porezna utaja ili izbjegavanje plaćanja poreza.⁶⁵

Radi zaustavljanja i suzbijanja utvrđenog trenda rasta prijevara i stvaranja znatnih proračunskih gubitaka, Vijeće EU-a donijelo je dvije direktive o izmjeni Direktive 2006/112/EZ: Direktivu 2013/42/EU o zajedničkom sustavu PDV-a u odnosu na mehanizam brze reakcije na prijevaru s PDV-om⁶⁶ i Direktivu Vijeća 2013/43/EU zajedničkom sustavu PDV-a u vezi s neobveznom i privremenom primjenom mehanizma obrnutog oporezivanja na isporuke određenih dobara i usluga podložnih prijevari.⁶⁷

64 Ainsworth, R. T., *VoIP MTIC – VAT Fraud in Voice Over Internet Protocol*, 57 Tax Notes Int'l. 1079, 1094 (Mar. 22., 2010) str. 12.

65 Članak 395. Direktive Vijeća 2006/112/EZ.

66 Direktiva Vijeća 2013/42/EU od 22. srpnja 2013. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u odnosu na mehanizam brze reakcije na prijevaru u vezi s PDV-om (OJ L 201, 26. str. 1.–3.).

67 *Ibid.*, str. 4.–6.

5.1.1. Mehanizam prijenosa porezne obveze

Prijenos porezne obveze (engl. *reverse charge*) podrazumijeva prijenos obveze plaćanja PDV-a s prodavatelja na kupca, iako bi primjena ovog pristupa mogla prouzročiti još više prijevara i utaja u posljednjoj karici distribucijskog lanca, umjesto na početnoj.⁶⁸ Prihvatljivije rješenje jest prijenos porezne obveze na sve transakcije B2B. Kao što je to u slučaju uvoza dobara, prijenos porezne obveze PDV-a pritom se prevladava s prodavatelja na kupca.⁶⁹ Na taj je način realizacija PDV prijevara s nestajućim trgovcem (MTIC) nemoguća jer mu je onemogućeno prijevarno djelovanje u vezi s nedospjelim obvezama PDV-a.⁷⁰

Takvo su rješenje predlagale Njemačka i Austrija. Njemačka je otišla korak dalje i predložila prilagodbu Direktivi 2016/112/EZ primjenom prijenosa porezne obveze na sve transakcije B2B iznad 5.000 €. Isto je obračunsko načelo predložila i Austrija, s razlikom iznosa transakcije iznad 10.000 €. Europska komisija nije udovoljila zahtjevima Njemačke i Austrije budući da navedeni prijedlog narušava osnovno načelo obračuna PDV-a i unosi nesigurnost pri njegovom obračunu PDV-a (postojala bi tri različita porezna sustava obračuna PDV-a: osnovni sustav, tretman oporezivanja transakcija unutar EU-a i sustav prijenosa porezne obveze za B2B transakcije).⁷¹

U vezi sa *supra* navedenim, može se zaključiti da prijenos porezne obveze ne rezultira sprječavanjem PDV prijevara, nego omogućava izbjegavanje obračuna PDV-a.⁷²

5.1.2. Mehanizam brze reakcije

Jedno od rješenja koje nudi Direktiva Vijeća 2013/42/EU odnosi se na mjeru kojom država članica može kao odgovornu osobu za plaćanje PDV-a za određene isporuke dobara i usluga (zbog potrebe hitnosti) odrediti primatelja. Ona predstavlja posebnu mjeru za suzbijanje iznenadnih i velikih prijevara koje mogu dovesti do znatnih gubitaka državnog proračuna.⁷³ Neovisno o mogućnostima provedbe mehanizma brze reakcije, praksa svjedoči o tome da ona nedovoljno pridonosi zaštiti države od kružnih prijevara.

5.2. RJEŠENJA UZ POMOĆ ADMINISTRATIVNE SURADNJE

Provođenje predloženih strukturalnih promjena sasvim je nerealno očekivati u skoroj budućnosti jer tome prethodi jednoglasni pristanak svih država članica EU-a, što predstav-

68 International VAT Association, *Combating VAT Fraud in the EU*, Brussels, 2007., str. 4.–5.

69 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., str. 880.

70 *Ibid.*

71 COM(2006) 404, Communication from the Commission to the Council in accordance with Art. 27(3) of Directive 77/388/EEC, Brussels, 2006., str. 2.

72 Keen i Smith, *op. cit.* u bilj. 69.

73 Radusin Lipošinić, M., *Instrumenti borbe protiv prijevara s PDV-om*, Zagreb, Porezni vjesnik, br. 5, 2015., str. 64.–65.

lja uvjet čije je zadovoljenje na granici nemogućeg.⁷⁴ Prije svega, konsenzus među državama članicama teško se postiže ponajviše zbog političkog utjecaja jer i dalje postoji potreba zaštite nacionalnih prihoda svih država članica. Kao primarni uvjet realizacije istog nameće se potreba za administrativnim promjenama u okviru postojećeg sustava PDV-a.⁷⁵

Jedan od zahtjeva njegove realizacije odnosi se na obvezu porezne administracije da raspoláže točnim podacima za kontrolu sustava PDV-a (informacije o transakcijama unutar EU-a, brža razmjena informacija i sl.) koji ne zagušuju administrativni sustav ili nameću dodatne obveze njihove obrade. Ključnim se informacijama za uspješno funkcioniranje zajedničkog sustava PDV-a smatra pravodobno informiranje o statusu obveznika PDV-a, kao i poboljšanje kapaciteta poreznih administracija za prikupljanje informacija u slučajevima PDV prijevara.⁷⁶

Iako se neprestano poziva na unaprjeđenje i dopunu postojećih instrumenata suradnje sa što više modernih i učinkovitih alata,⁷⁷ u isto vrijeme Europska komisija priznaje da države članice nedovoljno koriste već ponudene opcije.⁷⁸ Osim poboljšanja i provedbe novih instrumenata, korištenje postojećih instrumenata trebalo bi biti intenzivnije.⁷⁹ Jedan od razloga nedovoljne iskorištenosti postojećih instrumenata jezična je barijera jer se sva korespondencija odvija na engleskom jeziku.⁸⁰ Razlozi nedostatne primjene postojećih instrumenta mogu biti povezani i s indirektnom koristi poreznih službenika od prešućivanja informacija o domaćem poreznom obvezniku. Radi zaštite poreznih obveznika, iznos koji bi trebao biti plaćen u drugoj državi članici ostao bi u državi članici nastana poreznog obveznika, a prikupljena sredstva iskorištena u nacionalnom gospodarstvu.⁸¹

Uredba 904/2010 o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevara u području poreza na dodanu vrijednost⁸² (u nastavku teksta: Uredba 904/2010) propisuje uvjete suradnje nadležnih tijela država članica, kao i uvjete suradnje s Europskom komisijom.⁸³ Utvrđena pravila i postupci

74 Collins, J., Gore, P., *Stopping the Carousel*, Tax Journal, 2007., str. 4.

75 Očekujući politički konsenzus za strukturne promjene, Europska komisija usmjerava napore u borbi protiv PDV prijevara na administrativnoj razini. O tome vidjeti izvješće akcijskog plana Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee on a coordinated strategy to improve the fight against VAT fraud in the European Union, COM(2008) 807.

76 Communication from the Commission to the Council concerning some key elements contributing to the establishment of the VAT anti-fraud strategy within the EU of 2311.2007, COM(2007) 758 i Report on the state of play of the discussions on the conventional measures to combat VAT fraud proposed by the Member States, SEC(2007) 1584. Slično vidjeti u Cinca, E. M., *Carousel fraud – Method for tax dodging in the area of VAT on Intra-Community Level*, University of Craiova, Craiova, 2008., str. 193.

77 Press release from the European Commission, VAT: The European Commission suggests ways to improve administrative cooperation in the fight against VAT fraud, IP/07/1754, Brussels, 23. studenoga 2007.

78 Commission of the European Communities, Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee concerning the need to develop a coordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud, COM (2006) 254, Brussels, 2006.

79 Vidjeti više u *op. cit.* u bilj. 77, kao i Press Release from the European Commission, IP/06/697, EU coherent strategy against fiscal fraud – Frequently asked questions, Brussels, 2006.

80 Vidjeti više u *op. cit.* u bilj. 68, str. 41.

81 *Ibid.*

82 Uredba br. 904/2010 od 7. listopada 2010. o administrativnoj suradnji i suzbijanje prijevara u području poreza na dodanu vrijednost (OJ L 268, 12. 10. 2010, p. 1–18).

83 Uredba 904/2010 preinaka je bivše Uredbe Vijeća br. 1798/2003 i njome se državama članicama pružaju dodatni alati za pojačanu administrativnu suradnju koji služe kao podrška u borbi protiv prijevara u vezi s PDV-om. Vidjeti više u Izvješću Komisije Vijeću i Europskom parlamentu o primjeni Uredbe Vijeća (EU) br. 904/2010 o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevara u području poreza na dodanu vrijednost {SWD(2014) 39, Bruxelles, 12. 2. 2014 COM(2014) 71, str. 2.

odnose se na suradnju, razmjenu informacija koje mogu pomoći u ispravnom utvrđivanju PDV-a, praćenju njegove primjene (posebno na transakcije unutar EU-a) i u suzbijanju PDV prijevare. Posebno su propisana pravila i postupci prikupljanja i razmjene informacija elektroničkim putem.⁸⁴

Jedno od rješenja problema inertnosti poreznih administracija pronašlo je svoj put u financijskim poticajima, uvođenjem sustava u kojem bi svaka porezna administracija koja pomaže drugoj državi u otkrivanju PDV prijevare dobila udio u obliku bonusa. Dugo razdoblje od trenutka traženja do dobivanja informacije⁸⁵ moguće je skratiti i stimuliranjem zaposlenika sustavom nagrađivanja u obliku povećane plaće ili bonusa.⁸⁶ Europska komisija pronašla je rješenje u okviru izmjena i dopuna Uredbe 1798/2003⁸⁷ kojima je rok dostave od tri mjeseca bitno skraćen na mjesec dana,⁸⁸ premda je i taj novi rok diskutabilan kad su posrijedi transakcije koje se odnose na PDV prijevare.⁸⁹

Europska komisija otišla je korak dalje uspostavljanjem platforme EUROFISC za brzu razmjenu ciljanih informacija, osnovanu Uredbom 904/2010 radi promicanja i olakšavanja multilateralne i decentralizirane suradnje.⁹⁰ Ostale oblike međunarodne razmjene čine automatska i spontana razmjena informacija, propisane istom Uredbom. Ništa manje važna nije ni uspostava usporednih nadzora poreznih obveznika, kada su takve kontrole učinkovitije od kontrola samo jedne države.

Problem koji se javlja tijekom implementacije sustava razmjene informacija između poreznih administracija očituje se u visokim troškovima implementacije⁹¹ i dugotrajnom procesu prilagodbe.⁹² Međutim, prednosti sustava razmjene informacija idu u prilog poreznim obveznicima koji bi tako pravodobno ostvarivali svoja prava.⁹³

Prevenција prijevare može se provesti i preko PDV identifikacijskog broja (*PDV ID*) kojeg mora imati svaki porezni obveznik koji sudjeluje u transakcijama unutar EU-a.⁹⁴ Iako su djelatnici poreznih tijela, ali i porezni obveznici koji sudjeluju u transakcijama unutar EU-a, obveznici provjeriti status poreznog obveznika s kojim posluju,⁹⁵ države članice katkad ne ukidaju PDV ID unatoč sumnji na prijevarena postupanja.⁹⁶

84 Članak 1. Uredbe Vijeća 904/2010.

85 Grandcolas, C., *Managing VAT in a Borderless World of Global Trade: VAT Trends in the European Union – Lessons for the Asia-Pacific Countries*, Bulletin for International Taxation, No. 4, 2008., str. 137., URL= <https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/Bulletin-for-International-Taxation/collections/bit/pdf/bifd040801.pdf>, pristup 18. siječnja 2016.

86 *Ibid.*

87 Council Regulation (EC) No 1798/2003 of 7. 10. 2003 on administrative cooperation in the field of value added tax.

88 Proposal for a Council Regulation amending Regulation (EC) No 1798/2003 to combat tax evasion connected with intra-Community transactions, COM (2008) 147, Brussels 17. ožujka 2008.

89 Vidjeti više *op. cit.* u bilj. 76.

90 Radusin Lipošinić, M., *Uloga EUROFISC-a u borbi protiv prijevare s PDV-om*, Zagreb, Porezni vjesnik, br. 12, 2013., str. 69.

91 Vidjeti više *op. cit.* u bilj. 68, str. 38.

92 Report from the European Union Committee ordered by the House of Lords, European Union – Twentieth Report, 2007., URL=<http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/lddeucom/101/10107.htm>, pristup 10. siječnja 2016.

93 Vidjeti više *op. cit.* u bilj. 68, str. 38.

94 PDV ID broj je najvažniji alat za praćenje transakcija unutar EU-a preko sustava za razmjenu informacija (VIES).

95 Keen i Smith, *op. cit.* u bilj. 69, str. 24.

96 Vidjeti više *op. cit.* u bilj. 76, str. 5.

5.3. TEHNOLOŠKA RJEŠENJA

Potaknute uznapredovalom informatizacijom, početkom 21. stoljeća uočene su prve MTIC prijevare u vezi s transakcijama s dobrima velike vrijednosti, malog obujma i jednostavnog transporta (mobiteli, čipovi za računala i sl.). Isti pojavni oblici nalaze se i u transakcijama s uslugama (CO2 i VoIP). Ne samo kao uzročnik MTIC prijevare, tehnologija se može koristiti i kao najučinkovitija protumjera. Predlagana su različita tehnološka rješenja njihova sprječavanja, od kojih vrijedi izdvojiti tri najzanimljivija: *VAT locator number* (u nastavku teksta: VLN), *digital VAT* (u nastavku teksta: D-VAT) i *Real time VAT* (u nastavku teksta: RTvat).⁹⁷

5.3.1. VLN

VLN lako je prilagodljiv PDV sustavu,⁹⁸ a predstavlja ciljanu i racionalnu metodu rješavanja problema MTIC i MTEC prijevare. Jedna od najvažnijih karakteristika VLN-a jest nepriznavanje pretporeza onom poreznom obvezniku čiji je isporučitelj na računu imao nevažeći VLN. Svaka karika u lancu, odnosno svaki porezni obveznik na taj bi način imao svoj VLN, a numerički slijed prati dobra (ili usluge) iz početne faze proizvodnje do finalne potrošnje. Sigurnosna kopija VLN sustava može se osigurati preko internetskih stranica ili pozivnog centra.⁹⁹ Sličan sustav primjenjuje se u Quebecu gdje je postavljen zaštitni sustav *Zappers*¹⁰⁰ pri krivotvorenju podataka isporuke dobara i usluga. Dođe li do prekida u slijedu VLN broja, porezni obveznik koji slijedi u lancu odmah dobiva informaciju o obvezi plaćanja PDV-a. Na taj se način poreznog obveznika obvezuje na pribavljanje VLN broja koji će mu omogućiti daljnju prodaju dobara, čime se MTIC prijevare onemogućava u korijenu.

5.3.2. D-VAT

MTIC prijevare može se eliminirati i primjenom certificiranog poreznog programa, uz odgovarajuće promjene zakonskog okvira obračuna PDV-a. Sličan je VLN sustavu jer omogućava praćenje obračuna PDV-a. Program omogućava utvrđivanje točnog iznosa PDV-a za svaku transakciju, povezivanje pretporeza primatelja s obračunatim iznosom PDV-a isporučitelja, kao i točnost u popunjavanju PDV prijave.¹⁰¹ Korištenje ovog načina trebalo bi biti alternativno, ali u određenim slučajevima u kojima se trguje visokorizičnim dobrima ili uslugama kao dijelom transakcija MTIC prijevare (kao što su dozvole za trgovinu CO2, VoIP, mobiteli ili računalni čipovi) može se učiniti i obligatornim. Njegova je primjena moguća i u sudskim

97 O tehnološkim opcijama sprječavanja PDV prijevare detaljnije u Ainsworth, R. T., *VAT fraud – Technological solutions*, Boston University School of Law Working Paper, No. 10–28, (2010), URL=<http://www.bu.edu/law/workingpapers-archive/documents/ainsworth091610.pdf>, pristup 20. siječnja 2016.

98 Njegovu je primjenu predložio Michael Cheethman (2007). Vidjeti više u European Union Committee, *op. cit.* u bilj. 13, str. 81.

99 Vidjeti više *op. cit.* u bilj. 23, str. 21.

100 Detaljnije o sustavu kontrole registar blagajni – *Zapper* Gilles, B., *Solutions for the Under-reporting of income in the Restaurant Sector*, Federation of Tax Administrators Annual Conference, Denver, Colorado (2009), str. 15.–17.

101 Ainsworth, R. T., *The Digital VAT (D-VAT)*, Virginia Tax Review 25, 2006., str. 9., URL= http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=923406 i Ainsworth, R. T., *Carousel Fraud in the EU: A Digital VAT Solution*, 42 Tax notes Int'l 443, 2006., str. 448., URL= http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=924189, pristup 20. siječnja 2016.

postupcima u vezi s poreznim obveznicima kojima su slučajevi počinjenih MTIC prijevarena već dokazani.¹⁰² Ovaj se sustav primjenjuje u dvadeset i tri zemlje SAD-a.¹⁰³

5.3.3. RTvat

RTvat je programsko rješenje koje omogućava praćenje oporezivanja od datuma računa do datuma plaćanja za isporuke dobara. Primjenjiv je pri kartičnom plaćanju tako da se iznos PDV-a automatski preusmjerava s bankovnog računa u državni proračuna, bez obveze prijavljivanja PDV-a od strane isporučitelja.¹⁰⁴

Osim strukturnih promjena, primjena ovog sustava zahtijeva i znatne proceduralne prilagodbe. U tom bi slučaju bila nužna promjena obračuna PDV-a isporučitelja do trenutka kada je primatelj primio i platio dobra (kada kupac ima pravo na odbitak pretporeza)¹⁰⁵ i primjena obračuna PDV-a koji se temelji na načelu podrijetla (sukladno čl. 402. Direktive 2006/112/EZ¹⁰⁶ "načelo podrijetla" predviđeno je kao "konačan sustav" PDV-a u EU-u). Međutim, RTvat može biti konstruiran i na načelu odredišta jer određeni broj država izvan EU-a ima pravila vrlo slična RTvat sustavu, iako su primjenjiva samo pri plaćanju kreditnim/debitnim karticama.¹⁰⁷ RTvat može poslužiti i kao uspješan mehanizam protiv drugih vrsta prijevarena poput manipulacije podacima o prodaji preko krivotvorenih programa instaliranih u elektronskim blagajnama.¹⁰⁸

5.4. SLIČNOSTI I RAZLIKE SUSTAVA TEHNOLOŠKIH PREVENCIJA PRIJEVARA

Osim uočenih razlika, značajne su i određene sličnosti navedenih sustava. VLN omogućava poreznim administracijama praćenje pojedinačnih transakcija, dok je RTvat usredotočen na osiguravanje elementa naplate. D-VAT sustav posve je drukčije prirode jer njegova primjena omogućava sigurnost ubiranja PDV-a preko ovjerenih poreznih programa.¹⁰⁹

¹⁰² *Ibid.*

¹⁰³ Koristi se pod nazivom The Streamlined Sales and Use Tax Agreement (SSUTA) i predviđa potpuno digitaliziranu prodaju s obračunom poreza uz pomoć certificiranih poreznih programa, više na URL= <http://www.streamlinedsalestax.org>, pristup 20. siječnja 2016.

¹⁰⁴ Vidjeti više na URL=<http://www.rtvat.eu/>. Pritupljeno 20. siječnja 2016.

¹⁰⁵ *Ibid.*

¹⁰⁶ Jennings, C., *The EU VAT System – Time for a New Approach?*, International VAT Monitor, No. 4, 2010, str. 257.

¹⁰⁷ U Ekvadoru je za sve oporezive transakcije potrebna kreditna kartica trgovačkog društva radi uklanjanja iznosa od 30% PDV-a i doznačavanja izravno poreznoj administraciji. Kolumbija ima sličan zakon s iznosom od 75% PDV-a na sva plaćanja kreditnim/debitnim karticama. U Meksiku je iznos odbitka 100% PDV-a odmah po uplati, ali po odbitku će to biti učinjeno od strane kupca, a ne od trgovačkog društva koje je izdalo kreditnu karticu. Vidjeti više u Ainsworth, R. T., *Technology Can Solve MTIC Fraud – VLN, RTvat, D-VAT certification, international VAT monitor*, 2011., str. 157., URL=<http://www.empcom.gov.in/WriteReadData/UserFiles/file/No-3%20A-2.pdf>, pristup 20. siječnja 2016.

¹⁰⁸ *Ibid.*, str. 158.

¹⁰⁹ Treća strana predstavlja pružatelje usluga kao posrednike između poreznih obveznika i poreznih vlasti koji jamče za svoje klijente (porezne obveznike), pravodobno podnošenje poreznih prijava i povrat PDV-a, kao i točnost dostavljenih podataka te plaćanje porezne obveze.

Neupitna je činjenica da su VLN i D-VAT sustavi pogodni za rješavanje MTIC i MTEC prijevarena. Sustav VLN primarno je pod ingerencijom poreznih administracija, dok D-VAT predstavlja alternativno rješenje privatnog sektora.¹¹⁰ Korištenjem VLN sustava poreznoj je administraciji omogućeno zaustavljanje transakcija blokiranjem izdavanja VLN brojeva, dok kod sustava D-VAT ne mogu intervenirati izravno.¹¹¹ RTvat sustav također uključuje sofisticirane alate za analizu MTIC prijevarena na temelju analitičkih aplikacija koje koriste trgovačka društva.¹¹²

Od razmotrenih opcija, VLN može ponuditi rješenje za MTIC prijevare samo u određenim sektorima, ali ne može obuhvatiti cjelokupno gospodarstvo EU-a. Sustav D-VAT ima pozitivan učinak na usklađenost PDV-a, ali ne rješava problem MTIC prijevarena, uz to što je uvođenje digitalnog sustava vrlo skupo, posebno za mala i srednja trgovačka društva.

Iz navedenog proizlazi da je najbolji način prevencije MTIC prijevarena te ograničenja i suzbijanja PDV prijevarena općenito, RTvat sustav. Osim što su u njemu inkorporirani svi sigurnosni mehanizmi PDV sustava, sprječava i rizik naplate. Temelji se na načelu naplate transakcija preko banaka, što je uobičajena metoda plaćanja B2B transakcija i, sve češće, B2C transakcija. Takav sustav zahtijeva pravodobno utvrđivanje porezne obveze, a primatelj može odbiti pretporez tek nakon izvršene obvezne uplate PDV-a od strane isporučitelja.

6. ZAKLJUČAK

MTIC prijevare predstavljaju jedan od najvećih poreznih problema EU-a, a njihovo je provođenje omogućeno još 1993. godine, usvajanjem prijelaznog poreznog sustava prema kojem se potrošnja oporezuje prema načelu odredišta. Do MTIC prijevarena dolazi u trenutku nastanka obveze prijavljivanja i plaćanja pretporeza iskazanog na računu isporučitelja iz EU-a te daljnje prodaje u nacionalnim okvirima, a ista se obveza ne iskazuje i/ili podmiruje. Obveznik plaćanja PDV-a obračunava PDV, ali ga ne uplaćuje, dok trgovačko društvo koje je dobra kupilo (porezni obveznik PDV-a) u tuzemstvu iskazuje pretporez.

Iako su predmet MTIC prijevarena sve češće dobra u digitalnom obliku, očekuje se i značajnije djelovanje na tržištu usluga (VoIP i CO2). Otkrivanje poreznih prijevarena teško je postići tradicionalnim nadzornim metodama zbog specifičnosti njihove kupoprodaje. Radi prevencije i suzbijanja PDV prijevarena nužna je implementacija jednog od predloženih tehnoloških rješenja u kombinaciji s već ponuđenim strukturalnim i administrativnim rješenjima.

Osnovna karakteristika MTIC prijevarena brz je razvoj događaja, što otežava njihovo pravodobno otkrivanje, primjenjujući pritom administrativne mjere i strukturalna rješenja. Uvođenje tehnološkog rješenja pri obračunu PDV-a pravodobno bi zaustavilo znatan odljev proračunskih sredstava, iako je primjena tradicionalnog sustava kontrole i nadalje nužna. Proceduralne mjere utvrđivanja MTIC prijevarena i njihovo sankcioniranje otvaraju područje daljnje rasprave, što potencira važnost uloge poreznih službenika specijaliziranih za MTIC prijevare i veći doprinos u prevenciji istih.

¹¹⁰ Ainsworth, *op. cit.* u bilj. 23, str. 28.

¹¹¹ *Ibid.*, str. 29.

¹¹² *Ibid.*, str. 156.

LITERATURA

KNJIGE I PUBLIKACIJE

1. Ainsworth, R. T., *VoIP MTIC – VAT Fraud in Voice Over Internet Protocol*, 57 Tax Notes Int'l. 1079, 1094, Boston University School of Law Working, Boston, 2010.
2. Cinca, E. M., *Carousel fraud – Method for tax dodging in the area of VAT on Intra-Community Level*, University of Craiova, Craiova, 2008.
3. Collins, J., Gore, P., *Stopping the Carousel*, Tax Journal, 2007.
4. Efstratios, P., *Halting the Horse: EU Policy on the VAT Carousel Fraud in the EU Emission Trading System*, EC Tax Review, No. 1, Alphen on the Rhine, 2012.
5. Frunza, M. C., *Aftermath of the VAT Fraud on Carbon Emissions Markets*, Journal of Financial Crime 20, Emerald, Bingley, 2013.
6. Frunza, M. C., *Missing trader fraud on the emission market*, Journal of Financial Crime, Vol. 18, No. 2, Emerald, Bingley, 2011.
7. Gilles, B., *Solutions for the Under-reporting of income in the Restaurant Sector*, Federation of Tax Administrators Annual Conference, Denver, Colorado, 2009.
8. Institut za javne financije, *Vodič kroz europske direktive o porezu na dodanu vrijednost*, Zagreb, 2012.
9. International VAT Association, *Combating VAT Fraud in the EU*, Brussels, 2007.
10. Jelčić, B.; Lončarić-Horvat, O.; Šimović, J.; Arbutina, H.; Mijatović, N., *Financijsko pravo i financijska znanost*, Narodne novine, Zagreb, 2008.
11. Jennings, C., *The EU VAT System – Time for a New Approach?*, International VAT Monitor 4, 2010.
12. Kapetanović, S., *Oblici prijevара i presude Europskog suda pravde*, Financije, pravo i porezi, br. 3, Zagreb, 2015.
13. Keen, M., Smith, S., *VAT Fraud and Evasion: What Do We Know and What Can Be Done?*, IMF Working Papers, National Tax Journal Vol. LIX, No. 4, 2006.
14. Kogels, H., *VAT Fraud with Emission Allowances Trading*, EC Tax Review, Alphen on the Rhine, 2010.
15. Nield, K., Pereira, R., *Fraud on the European Union Emission Trading Scheme: Effects, Vulnerabilities and Regulatory Reform*, European Energy and Environmental Law Review, *Kluwer Law International*, 2011.
16. Pashev, K., *Fighting VAT Fraud: The Bulgarian Experience*, Sofia: Center for the Study of Democracy, 2006.
17. Pashev, K., *Countering Cross-Border VAT Fraud: The Bulgarian Experience*, Journal of Financial Crime 14, Emerald, Bingley, 2007.
18. Radusin Lipošinić, M., *Instrumenti borbe protiv prijevара s PDV-om*, Porezni vjesnik, br. 3, Zagreb, 2015.
19. Radusin Lipošinić, M., *Uloga EUROFISC-a u borbi protiv prijevара s PDV-om*, Porezni vjesnik, br. 12, Zagreb, 2013.
20. Raspudić, R., *Kriminalne zloporabe sustava PDV-a kružne prijevара i inspekcijski nadzor u Hrvatskoj*, Porezni vjesnik, br. 2, Zagreb, 2004.
21. Wolf, R. A., *VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective*, Intertax, Vol. 39, No. 1, 2011.

PRAVNI IZVORI I IZVJEŠĆA

1. Commission Proposal amending Directive 2006/112/EC as regards an optional and temporary application of the reverse charge mechanism in relation to supplies of certain goods and services.
2. Commission of the European Communities, Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee concerning the need to develop a coordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud, COM(2006) 254, Brussels, 2006.
3. COM(2008) 109, Communication from the Commission to the Council and the European Parliament on measures to change the VAT system to fight fraud, Brussels, 2008.
4. COM(2006) 404, Communication from the Commission to the Council in accordance with Art. 27. (3) of Directive 77/388/EEC, Brussels, 2006.
5. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee on a coordinated strategy to improve the fight against VAT fraud in the European Union, COM(2008) 807.
6. Communication from the Commission to the Council concerning some key elements contributing to the establishment of the VAT anti-fraud strategy within the EU of 23. 11. 2007, COM (2007) 758.
7. Council Directive 2010/23/EU of 16. 3. 2010 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, as regards an optional and temporary application of the reverse charge mechanism in relation to supplies of certain services susceptible to fraud, OJ L72/1, 20. 3. 2010).
8. Council Regulation (EC) No 1798/2003 of 7. 10. 2003 on administrative cooperation in the field of value added tax.
9. Combating tax fraud and evasion, Commission contribution to the European Council, 2013., Brussels, European Commission.
10. Direktiva Vijeća 2013/42/EU od 22. srpnja 2013. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u odnosu na mehanizam brze reakcije na prijevaru u vezi s PDV-om (OJ L 201, 26. str. 1.-3.).
11. Direktiva Vijeća 2013/43/EU od 22. srpnja 2013. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u vezi s neobveznom i privremenom primjenom mehanizma obrnutog oporezivanja na isporuke određenih dobara i usluga podložnih prijevari (OJ L 201, 26. srpnja 2013., str. 4.-6.).
12. Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu PDV-a (SL L347 od 11. prosinca 2006.).
13. European Commission, Communication of the Commission to the Council, u skladu s čl. 27(3) Direktive 77/388/EEC, COM(2006) 404.
14. FATF/OECD, Financial Action Task Force, Laundering the Proceeds of VAT Carousel, 2007.
15. Europol, Carbon Credit Fraud Causes more than 5 Billion Euros Damage for European Taxpayers, 2009.
16. Izvješće Komisije Vijeću i Parlamentu, Third Art. 14 Report on the Application of Council Regulation (EEC) br. 218/92 od 27. siječnja 1992. Administrative Cooperation in the Field of Indirect Taxation (VAT) and Fourth Report under Art. 12 of Regulation (EEC, Euratom) No. 1553/89 on VAT Collection and Control Procedures, 28 January 2000, COM(2000) 28, Sec. 3.5.
17. Izvješće Komisije Parlamentu i Vijeću o korištenju aranžmana administrativne suradnje u borbi protiv PDV prijevara od 16. travnja 2004., COM (2004) 260, Sec. 3.2.2.

18. Izvješće Europskog parlamenta, VAT: Current Issues of Interest – Workshop 2008, br. 400.993 1.
19. Izvješće Komisije Vijeću i Europskom parlamentu o primjeni Uredbe Vijeća (EU) br. 904/2010 o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevare u području poreza na dodanu vrijednost (SWD(2014) 39, Bruxelles, 12. veljače 2014. COM(2014) 71.
20. Kyoto Protocol to the United Nations Framework Convention on Climate Change.
21. Odluka Vijeća 2002/358/EZ od 25. travnja 2002. koja se odnosi na odobrenje Protokola iz Kyota do Okvirne konvencije Ujedinjenih naroda o promjeni klime i zajedničko ispunjavanje obveza na temelju istog.
22. Odluka Komisije od 14. prosinca 2006. o određivanju razina emisija dodijeljenih Zajednici i svakoj od njezinih država članica u okviru Protokola iz Kyota u skladu s Odlukom 2002/358/EZ C(2006) 6468, (2006/944/EZ).
23. Press release from the European Commission, VAT: The European Commission suggests ways to improve administrative cooperation in the fight against VAT fraud, IP/07/1754, Brussels, 2007.
24. Press Release from the European Commission, IP/06/697, EU coherent strategy against fiscal fraud – Frequently asked questions, Brussels 31, 2006.
25. Proposal for a Council Regulation amending Regulation (EC) No 1798/2003 to combat tax evasion connected with intra-Community transactions, COM (2008) 147, Brussels, 17. ožujka 2008.
26. Report on the state of play of the discussions on the conventional measures to combat VAT fraud proposed by the Member States, SEC (2007) 584.
27. Uredba br. 904/2010 od 7. listopada 2010. o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevare u području poreza na dodanu vrijednost (OJ L 268, 12. listopada 2010, str. 1.–18.).
28. VAT Committee, taxud/1625/04 Rev.1 – Working paper No 443 Rev.1, Commission guidelines on the application of VAT to emission allowances, 2004.
29. Slučaj C-409/04, Teleos plc & Others v. Commissioner of Customs and Excise.
30. Report of European Union Committee, Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU (HL 2006-07, 101) part 2, London, 2006.

MREŽNI IZVORI

1. Ainsworth, R. T., *VAT fraud: MTIC & MTEC – The tradable services problem*, Boston University School of Law Working Paper, No. 10–39, 2010, URL=<http://www.bu.edu/law/workingpapers-archive/documents/ainsworthr111210.pdf>, pristup 20. siječnja 2016.
2. Ainsworth, R. T., *The morphing of MTIC fraud: VAT fraud infects tradable CO2 permits*, Boston University School of Law, Working Paper No. 9–35, (2009, Rev. 8/26/09), URL=<http://www.bu.edu/law/workingpapers-archive/documents/ainsworthr080309rev2.pdf>, pristup 20. siječnja 2016.
3. Ainsworth, R. T., *MTIC (Vat Fraud) In Voip – Market Size: \$3.3b*, Boston University School of Law Working Paper, No. 10–03, 2010, URL=<http://www.bu.edu/law/workingpapers-archive/documents/ainsworthr080309rev2.pdf>, pristup 20. siječnja 2016.
4. Ainsworth, R. T., *VOIP MTIC – The Italian Job (Operazione Phuncards-Broker)*, Boston University School of Law Working Paper No. 10–09, 2010, URL=<http://www.bu.edu/law/workingpapers-archive/documents/ainsworthr042710.pdf>, pristup 20. siječnja 2016.
5. Ainsworth, R. T., *VAT fraud – Technological solutions*, Boston University School of Law Working Paper, No. 10–28, 2010, URL=<http://www.bu.edu/law/workingpapers-archive/documents/ainsworthr100208.pdf>, pristup 20. siječnja 2016.

- hr091610.pdf, pristup 20. siječnja 2016.
6. Ainsworth, R. T., *The Digital VAT (D-VAT)*, Virginia Tax Review 25, 2006, URL=<http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract-id=923406>, pristup 20. siječnja 2016.
 7. Ainsworth, R. T., *Carousel Fraud in the EU: A Digital VAT Solution*, 42 Tax Notes Int'l 443, (2006). URL=http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=924189, pristup 20. siječnja 2016.
 8. Ainsworth, R. T., *Technology Can Solve MTIC Fraud – VLN, RTvat, D-VAT certification, international vat monitor*, 2011, URL=<http://www.empcom.gov.in/WriteReadData/UserFiles/file/No-3%20A-2.pdf>, pristup 20. siječnja 2016.
 9. Borselli, F., *Organised VAT fraud: features, magnitude, policy perspectives*, Questioni di Economia e Finanza, No. 106, 2011, URL=<https://www.researchgate.net/publication/228280555-Organised-Vat-Fraud-Features-Magnitude-Policy-Perspectives>, pristup 9. siječnja 2016.
 10. Chau, F., *Wholesale VoIP posed for takeoff: As VoIP Gains Credibility Around the Globe, Carriers Identify an Opportunity in the Growing Wholesale Market*, Telecom Asia, URL=<https://www.highbeam.com/doc/1G1-162784788.html>, pristup 20. siječnja 2016.
 11. EU Directorate General for Internal Policies, *How does organized crime misuse EU funds?* Policy Department D: Budgetary Affairs, Study (2011), URL=http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/cont/dv/crime-misuse-/crime-misuse-pdf, pristup 20. siječnja 2016.
 12. Grandcolas, C., *Managing VAT in a Borderless World of Global Trade: VAT Trends in the European Union – Lessons for the Asia-Pacific Countries*, Bulletin for International Taxation, 2008/04, URL= <https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/Bulletin-for-International-Taxation/collections/bit/pdf/bifd040801.pdf>, pristup 18. siječnja 2016.
 13. Europol, *OCTA 2011. EU Organised Crime Threat Assessment*, 2011, URL=<https://www.europol.europa.eu/sites/default/files/publications/octa2011.pdf>, pristup 18. veljače 2016.
 14. Studija URL=<http://www.internationaltaxreview.com/Article/3223305/UK-Missing-trader-intra-community-fraud-Are-businesses-really-prepared.html>, pristup 5. rujna 2016.
 15. The Streamlined Sales and Use Tax Agreement (SSUTA) predviđa potpuno digitaliziranu prodaju s obračunom poreza kroz certificirane porezne programe, više na URL=<http://www.streamlinedsalestax.org>, pristup 20. siječnja 2016.
 16. OECD, Committee on Fiscal Affairs, Working Party No. 9. on consumption taxes, Applying VAT/GST to cross-border trade in services and intangibles (January 2008), Outcome of the First Consultation Document (June 2008), Emerging concepts for defining place of taxation (June 2008), URL=<http://www.oecd.org/dataoecd/42/11/39874228.pdf>. URL=<http://www.oecd.org/dataoecd/11/31/4093170.pdf>. URL=<http://www.oecd.org/dataoecd/10/13/40931469.pdf>, pristup 18. veljače 2016.
 17. Podlipnik, J., *Missing trader intra-community and carousel VAT frauds – ECJ and ECtHR case law*, CYELP 88, 2012, URL=<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:I0DMoOi-SN4J:hrcak.srce.hr/file/139315+&cd=1&hl=hr&ct=clnk&gl=hr>, pristup 18. veljače 2016.
 18. Report from the European Union Committee ordered by the House of Lords, European Union – Twentieth Report, 2007, URL=<http://www.publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/lducom/101/10107.htm>, pristup 10. siječnja 2016.
 19. *VAT: Zero rating of emissions allowances with effect from 31 July 2009*, URL=<http://www.hmrc.gov.uk/briefs/vat/brief4609.htm>, pristup 18. rujna 2016.
 20. *Worldwide Telecommunications Industry Growing at Double Digit Rate Despite Current Economic Turmoil* (Jan. 6, 2010), URL= <http://www.insight-corp.com/pr/1-06-10.asp>, pristup 19. siječnja 2016.

Sonja Cindori*

Ana Zakarija**

PREVENTION OF FRAUD IN THE AREA OF VALUE ADDED TAX WITHIN THE EUROPEAN UNION

Summary

Frauds that occur in the area of value added tax damage not only financial interests of the state, but also the financial interests of the European Union. The phenomenon of fraud in the scope of the value added tax system appeared in 1993 upon the abolition of customs controls. Due to the application of the cross-border taxation system for transactions within the European Union based on the destination principle, tax frauds occur in transactions in goods, and later in connection with transactions in services, as well. The paper deals with reasons for the occurrence of these types of frauds, with markets that are subject to illegal activity and with an analysis of possible solutions for their prevention. Since certain prevention solutions are already in use, the paper analyses their effectiveness and presents the possibility of their combination.

Keywords: Value added tax, fraud, European Union, destination principle

* Sonja Cindori, PhD, Assistant Professor, University of Zagreb, Faculty of Law, Chair of Financial Law and Financial Sciences, Ćirilometodska 4, 10000 Zagreb, Croatia. Email address: cindori@pravo.hr.

** Ana Zakarija, B. Sc. (Econ.), Ministry of finance, Tax Administration- Head Office, Boškovićeva 5, 10000 Zagreb, Croatia. Email address: ana.zakarija@porezna-uprava.hr.