



Sveučilište u Zagrebu

PRAVNI FAKULTET

Ana Bernatović

**LEGISLATIVNE MJERE SUZBIJANJA
PRIJEVARA U SUSTAVU POREZA NA
DODANU VRIJEDNOST U
TRANSAKCIJAMA UNUTAR EUROPSKE
UNIJE**

DOKTORSKI RAD

Zagreb, 2026. godina



University of Zagreb

FACULTY OF LAW

Ana Bernatović

**LEGISLATIVE MEASURES FOR THE
PREVENTION OF FRAUD IN THE VALUE
ADDED TAX SYSTEM OF INTRA-
COMMUNITY TRANSACTIONS**

DOCTORAL DISSERTATION

Zagreb, 2026. godina



Sveučilište u Zagrebu

PRAVNI FAKULTET

Ana Bernatović

**LEGISLATIVNE MJERE SUZBIJANJA
PRIJEVARA U SUSTAVU POREZA NA
DODANU VRIJEDNOST U
TRANSAKCIJAMA UNUTAR EUROPSKE
UNIJE**

DOKTORSKI RAD

Mentor:

Prof .dr. sc. Sonja Cindori

Zagreb, 2026. godina



University of Zagreb

FACULTY OF LAW

Ana Bernatović

**LEGISLATIVE MEASURES FOR THE
PREVENTION OF FRAUD IN THE VALUE
ADDED TAX SYSTEM OF INTRA-
COMMUNITY TRANSACTIONS**

DOCTORAL DISSERTATION

Supervisor:

Prof. Sonja Cindori, PhD.

Zagreb, 2026. godina

IZJAVA O IZVORNOSTI

Ja, Ana Bernatović, potvrđujem da je moj doktorski rad izvorni rezultat mog rada te da se u njegovoj izradi nisam koristila drugim izvorima do onih navedenih u radu.

Zahvale

Ovaj uspjeh nije samo moj, on pripada mojoj obitelji, suprugu i kćeri. Hvala vam na neizmornoj podršci i strpljenju kojim ste obasjali svaki moj radni dan. Vi ste moj mirni kutak i vjetar u leđa, a vaša ljubav je bila snaga koja me gurala naprijed kada je bilo najteže.

Posebnu i iskrenu zahvalnost dugujem svojoj mentorici, prof. dr. sc. Sonji Cindori, koja je u ovaj put utkala mnogo više od stručnog vodstva – utkala je dio sebe. Hvala Vam što ste bili podrška u trenucima sumnje i kada je odustajanje izgledalo kao jedini izbor. Hvala Vam što ste vjerovali u mene i onda kada sama to nisam znala, što ste me svojim dragocjenim sugestijama strpljivo usmjeravali i učili da je ustrajnost jednako važna kao i znanje. Vaša empatija i stručnost bili su sigurno vodstvo i pretvorili su ovaj izazov u neprocjenjivo životno iskustvo.

BILJEŠKE O MENTORU

Prof. dr. sc. Sonja Cindori, Sveučilište u Zagrebu Pravni fakultet, Katedra za financijsko pravo i financijsku znanost, doktorica znanosti u znanstvenom području društvenih znanosti, polje pravo, MB 294903, <https://orcid.org/0000-0002-0134-9285>. Nakon devet godina rada u Ministarstvu financija (1998.–2007.) od čega tri godine u Središnjem uredu, a šest godina u Uredu za sprječavanje pranja novca, zapošljava se na Sveučilištu u Zagrebu Pravni fakultet i stječe titulu doktorice znanosti (2009.) U okviru Katedre za financijsko pravo i financijsku znanost sudjeluje u izvođenju nastave na Sveučilišnom integriranom prijediplomskom i diplomskom studiju Pravo, Sveučilišnom specijalističkom studiju Fiskalni sustav i fiskalna politika te Studiju javne uprave i javnih financija - Poreznom studiju. Utemeljitelj je i nositelj kolegija Sustav sprječavanja pranja novca te autor istoimene knjige (2010.), kao i koautor sveučilišnog priručnika Sustav sprječavanja pranja novca – Nove prijetnje globalnoj sigurnosti (2020.). Slijedom dugogodišnjih teoretskih razmatranja predmetne materije i bogatog iskustva u praksi, u periodu 2015.-2018. djeluje kao voditeljica projekta Hrvatske zaklade za znanost pod nazivom Pravna i ekonomska analiza sustava prevencije pranja novca i financiranja terorizma. Osim monografija, udžbenika, članaka i poglavlja u knjigama na temu pranja novca i financiranja terorizma te iz područja financijskog prava i financijske znanosti, objavila je 60-tak znanstvenih radova i recenzija te aktivno sudjelovala na 50-tak konferencija poglavito u inozemstvu. Svoje znanstveno djelovanje širi i kao članica znanstvenih odbora domaćih i međunarodnih konferencija te znanstvenih institucija. Njezina stručna djelatnost i organizacijske sposobnosti ističu se obnašanjem funkcije koordinatora za financijsko upravljanje i kontrole (2009.–2014.) vezano za uspostavu i provođenje sustava financijskog upravljanja i kontrole Sveučilišta u Zagrebu Pravni fakultet te voditeljice Sveučilišnog specijalističkog studija Fiskalni sustav i fiskalna politika (2023.-2027.). Članica je Povjerenstva za fiskalnu politiku (2024.–2026.) i Savjeta za sprječavanje korupcije (2023. –2025.)

SAŽETAK

Porez na dodanu vrijednost (PDV) zauzima strateško mjesto u fiskalnoj arhitekturi država članica Europske unije (EU). Uspostava jedinstvenog tržišta i ukidanje graničnih kontrola nametnuli su imperativ harmonizacije oporezivanja prometa; međutim, izostanak konsenzusa o uvođenju načela podrijetla rezultirao je dugotrajnom primjenom prijelaznog sustava prema načelu odredišta. Upravo je taj sustavni dualizam stvorio značajne anomalije i otvorio prostor za sofisticirane prekogranične prijevare velikih razmjera. S obzirom na izraženu ranjivost sustava i posljedične proračunske gubitke, primarni cilj ovog istraživanja bio je podvrgnuti kritičkoj analizi učinkovitost i svrhovitost legislativnih mjera donesenih na razini EU-a radi suzbijanja prijevarnih postupanja. Istraživanje nastoji pružiti odgovore na fundamentalna pitanja: u kojoj je mjeri sustav PDV-a doista harmoniziran te koji su mehanizmi najučinkovitiji u suzbijanju prijevara u prekograničnim transakcijama.

U metodološkom pristupu rad se oslanja na analizu pravnih odredbi, smjernica, studija te izvješća Europske komisije o PDV jazu, uz nezaobilaznu interpretaciju sudske prakse Suda Europske unije (SEU). Poseban fokus stavljen je na komparativnu analizu kretanja PDV jaza tijekom implementacije različitih instrumenata.

Rezultati istraživanja ukazuju na to da PDV sustav unutar EU još uvijek nije postigao punu harmonizaciju, prvenstveno zbog strukturnih ograničenja koja usporavaju koheziju jedinstvenog poreznog okvira. Višegodišnja primjena prijelaznog sustava, premda inicijalno zamišljena kao kratkoročno rješenje, postala je trajnim izvorom nesigurnosti i generatorom prekograničnih prijevara.

Analiza učinkovitosti mjera suzbijanja pokazala je da su određene zakonodavne intervencije polučile mjerljive pozitivne učinke na redukciju PDV jaza. Pritom se ograničeni prijenos porezne obveze profilirao kao najučinkovitiji pojedinačni instrument, dok su mehanizmi poput sustava brze reakcije i općeg prijenosa porezne obveze, uslijed rigoroznih pretpostavki, ostali u sferi ograničene primjenjivosti. Nadalje, sustavi administrativne suradnje i razmjene informacija (VIES) kao i analize rizika (TNA), pokazali su se ključnima za rano detektiranje anomalija, dok je sudska praksa SEU-a legitimirala institut solidarne odgovornosti kao tradicionalno, ali snažno sredstvo borbe protiv zlouporaba.

Zaključno, rad zastupa tezu da se dugoročno optimalno rješenje ne nalazi u izoliranoj primjeni pojedinačnih instrumenata, već u uspostavi hibridnog modela. Takav model zahtijeva sinergiju ciljane legislative, obvezne digitalizacije te obvezne suradnje država članica. Implementacijom takvog integriranog pristupa osnažio bi se preventivni i kontrolni potencijal sustava, čime bi se radikalno smanjili neodrživi proračunski odljevi uzrokovani PDV prijevarama u transakcijama unutar EU.

Ključne riječi

utaja, PDV prijevare, suzbijanje, fiskalna harmonizacija, PDV jaz, EU legislativne mjere, administrativna suradnja

ABSTRACT

Value Added Tax (VAT) occupies a strategic position within the fiscal architecture of European Union (EU) Member States. The establishment of the single market and the abolition of border controls necessitated the harmonization of turnover taxation; however, the lack of consensus on introducing the origin principle has resulted in the long-term application of a transitional system based on the destination principle. This systemic dualism has created significant anomalies and paved the way for sophisticated, large-scale cross-border fraud. Given the pronounced vulnerability of the system and the resulting budgetary losses, the primary objective of this research was to conduct a critical analysis of the effectiveness and purpose of legislative measures adopted at the EU level to combat fraudulent practices. The study seeks to provide answers to fundamental questions: to what extent is the VAT system truly harmonized, and which mechanisms are most effective in suppressing fraud in cross-border transactions.

In its methodological approach, the paper relies on the analysis of legal provisions, guidelines, studies, and European Commission reports on the VAT gap, alongside the essential interpretation of the case law of the Court of Justice of the European Union (CJEU). Particular focus is placed on a comparative analysis of VAT gap trends during the implementation of various instruments.

Research results indicate that the VAT system within the EU has not yet achieved full harmonization, primarily due to structural constraints that hinder the cohesion of a unified tax framework. The multi-year application of the transitional system, although initially

intended as a short-term solution, has become a permanent source of uncertainty and a generator of cross-border fraud.

The analysis of the effectiveness of anti-fraud measures showed that certain legislative interventions yielded measurable positive effects on reducing the VAT gap. In this context, the limited reverse charge mechanism emerged as the most effective single instrument, while mechanisms such as the Quick Reaction Mechanism and the general reverse charge, due to rigorous prerequisites, remained within the sphere of limited applicability. Furthermore, systems of administrative cooperation and information exchange (VIES), as well as risk analysis tools (TNA), proved crucial for the early detection of anomalies, while CJEU case law has legitimized the concept of joint and several liability as a traditional but powerful tool in the fight against abuse.

In conclusion, the paper argues that the optimal long-term solution lies not in the isolated application of individual instruments, but in the establishment of a hybrid model. Such a model requires the synergy of targeted legislation, mandatory digitalization, and mandatory cooperation between Member States. The implementation of such an integrated approach would strengthen the preventive and control potential of the system, thereby radically reducing unsustainable budgetary outflows caused by VAT fraud in intra-EU transactions.

KEYWORDS:

evasion, VAT fraud, prevention, fiscal harmonization, VAT gap, EU legislative measures, administrative cooperation

PROŠIRENI SAŽETAK

Porez na dodanu vrijednost (PDV) zauzima značajno mjesto unutar fiskalne arhitekture država članica Europske unije (EU). Uspostava jedinstvenog tržišta i ukidanje graničnih kontrola nametnuli su imperativ harmonizacije oporezivanja prometa unutar EU-a. Međutim, zbog nedostatka konsenzusa o uvođenju konačnog sustava temeljenog na načelu podrijetla, proveden je prijelazni sustav oporezivanja temeljen na načelu odredišta. Upravo je taj prijelazni okvir, iako zamišljen kao kratkoročno rješenje, stvorio strukturne anomalije koje su pokrenule val prijevara velikih razmjera preko granica, osobito kružnih prijevara.

Primarni cilj ovog istraživanja bio je provesti kritičku analizu učinkovitosti i svrhovitosti zakonodavnih mjera i administrativnih alata usvojenih na razini EU-a radi suzbijanja ovih prijevornih postupaka. Studija nastoji odgovoriti na dva temeljna pitanja: je li sustav PDV-a unutar EU-a dovoljno harmoniziran i kako se učinkovito može suzbiti PDV prijevara u prekograničnim transakcijama.

Studija koristi kombinaciju analitičkih i komparativnih metoda, oslanjajući se na primarne i sekundarne pravne izvore. Metodologija obuhvaća:

- Analizu normativnog okvira: Detaljna analiza Direktive o PDV-u (2006/112/EZ) i Uredbe o administrativnoj suradnji (904/2010).
- Empirijsku evaluaciju: Komparativna analiza trendova u PDV jazu (razlika između očekivanog i prikupljenog prihoda od PDV-a), koristeći podatke iz studija Europske komisije.
- Analizu sudske prakse SEU-a: Raščlamba relevantnih presuda Suda Europske unije (SEU) s fokusom na materijalne uvjete za pravo na odbitak pretporeza i načelo solidarne odgovornosti.

Ovaj pristup omogućuje objektivnu identifikaciju čimbenika koji pridonose ranjivosti sustava i procjenu učinkovitosti uvedenih instrumenata, kao što su mehanizam prijenosa porezne obveze, odvojenog plaćanja i izdavanje računa u elektroničnom obliku.

Oporezivanje prometa ima dugu povijest, ali se PDV pojavio u dvadesetom stoljeću kao neto svefazni porez na promet. Proces harmonizacije PDV-a unutar EU-a odvijao se u više faza, počevši od Prve i Druge direktive 1967. godine, koje su nalagale državama članicama uvođenje PDV-a s pravom na odbitak pretporeza. Šesta direktiva iz 1977. uspostavila je jedinstvenu osnovicu za procjenu, ali je državama ostavila slobodu u određivanju standardnih i sniženih poreznih stopa.

Ukidanje fizičkih graničnih kontrola 1993. godine bio je ključan trenutak. Tada je uspostavljen prijelazni sustav koji je uveo nove pojmove "*isporuka unutar EU-a*" (oslobođena u državi otpreme) i "*stjecanje unutar EU-a*" (oporezivo u državi odredišta). Ovaj je sustav trebao biti privremen, ali je zadržan do danas, a razlike u poreznim stopama i nacionalnim pravilima stvaraju ranjivost.

Bit sustava PDV-a leži u načelu fiskalne neutralnosti, koje omogućuje poreznom obvezniku odbitak ulaznog (pretporeza) od izlaznog PDV-a. Time se osigurava da porez snosi samo krajnji potrošač. Ključni kontrolni mehanizam je račun s iskazanim PDV-om.

U prekograničnim transakcijama unutar EU-a, isporuka se oslobađa PDV-a u državi članici otpreme pod uvjetom da kupac ima valjani PDV identifikacijski broj (PDV ID) i da su dobra fizički napustila tu zemlju. Kupac potom obračunava PDV kao stjecanje u svojoj državi članici (načelo odredišta).

Sudska praksa SEU je iznimno važna u tumačenju ovih uvjeta. SEU je potvrdio da se pravo na odbitak pretporeza ne može uskratiti poreznom obvezniku koji je postupao u dobroj vjeri, čak i ako je prethodna transakcija u lancu bila zahvaćena nepravilnostima. Pravo se može osporiti samo ako je nadležno tijelo dokazalo da je porezni obveznik znao ili je morao znati da sudjeluje u prijevarnom postupanju, pri čemu je teret dokaza na poreznom tijelu.

Porezna utaja odnosi se na nezakonito djelovanje i kršenje zakonskih odredbi s ciljem izbjegavanja plaćanja poreza. Izbjegavanje plaćanja poreza, suprotno tome, odnosi se na legalno smanjenje porezne obveze iskorištavanjem zakonskih nedorečenosti. Složenost sustava PDV-a unutar EU-a i ukidanje granica stvorili su nove izazove i pogoduju zlouporabama.

Istraživanje zaključuje da sustav PDV-a na razini EU-a još uvijek nije u potpunosti harmoniziran te da prijelazni sustav oporezivanja prema načelu odredišta, zbog svojih inherentnih strukturnih ograničenja, ostaje izuzetno ranjiv na prekogranične prijevare. Legislativne mjere poput prijenosa porezne obveze (ograničenog i neograničenog, mehanizma brze reakcije, općeg prijenosa porezne obveze), odvojenog plaćanja, uvođenje računa u elektroničnom obliku te uzajamne administrativne suradnje između država članicama pokazale su se korisnima, ali nedovoljnima.

Konačni zaključak naglašava da optimalno dugoročno rješenje ne leži u izoliranoj primjeni jedne mjere, već u uspostavi hibridnog i integriranog modela koji kombinira:

- ciljano i usklađeno zakonodavstvo,
- obveznu digitalizaciju procesa (e-računi za B2B transakcije)

- pojačanu, s naglaskom na obveznu i bez odgode, suradnju između poreznih uprava država članica u stvarnom vremenu.

Provedba ovog sveobuhvatnog pristupa ključna je za jačanje preventivnog i kontrolnog potencijala sustava te zaštitu proračunskih prihoda EU-a.

EXTENDED ABSTRACT

Value Added Tax (VAT) holds a significant place within the fiscal architecture of European Union (EU) Member States. The establishment of the single market and the abolition of border controls necessitated the harmonization of turnover taxation within the EU. However, due to a lack of consensus on implementing a definitive system based on the origin principle, a transitional taxation system based on the destination principle was implemented. Although intended as a short-term solution, this transitional framework created structural anomalies that triggered a wave of large-scale cross-border fraud, particularly missing trader intra-community (MTIC) or "carousel" fraud.

The primary objective of this research was to conduct a critical analysis of the effectiveness and purpose of legislative measures and administrative tools adopted at the EU level to suppress these fraudulent practices. The study seeks to answer two fundamental questions: is the VAT system within the EU sufficiently harmonized, and how can VAT fraud in cross-border transactions be effectively countered?

The study employs a combination of analytical and comparative methods, relying on primary and secondary legal sources. The methodology includes:

- Analysis of the normative framework: A detailed examination of the VAT Directive (2006/112/EC) and the Regulation on Administrative Cooperation (904/2010).
- Empirical evaluation: A comparative analysis of trends in the VAT gap (the difference between expected and collected VAT revenue), utilizing data from European Commission studies.
- Analysis of CJEU case law: A breakdown of relevant rulings by the Court of Justice of the European Union (CJEU), focusing on the substantive conditions for the right to deduct input tax and the principle of joint and several liability.

This approach enables the objective identification of factors contributing to the system's vulnerability and an assessment of the effectiveness of introduced instruments, such as the reverse charge mechanism, split payments, and electronic invoicing.

While turnover taxation has a long history, VAT emerged in the twentieth century as a net multi-stage turnover tax. The process of VAT harmonization within the EU unfolded in several phases, beginning with the First and Second Directives in 1967, which mandated that Member States introduce VAT with the right to deduct input tax. The Sixth Directive of 1977 established a uniform basis of assessment but left Member States free to determine standard and reduced tax rates.

The abolition of physical border controls in 1993 was a pivotal moment. At that time, a transitional system was established, introducing the concepts of "*intra-EU supply*" (exempt in the country of departure) and "*intra-EU acquisition*" (taxable in the country of destination). This system was intended to be temporary but remains in place today; the differences in tax rates and national rules continue to create vulnerabilities.

The essence of the VAT system lies in the principle of fiscal neutrality, which allows a taxable person to deduct input tax from output VAT, ensuring the tax burden is borne only by the final consumer. The key control mechanism is the invoice indicating the VAT amount.

In cross-border transactions within the EU, a supply is exempt from VAT in the Member State of departure provided the buyer has a valid VAT identification number (VAT ID) and the goods have physically left that country. The buyer then accounts for VAT as an acquisition in their own Member State (destination principle).

CJEU case law is vital in interpreting these conditions. The Court has confirmed that the right to deduct input tax cannot be denied to a taxable person acting in good faith, even if a prior transaction in the chain was affected by irregularities. The right can only be challenged if the competent authority proves that the taxable person knew, or should have known, they were participating in a fraudulent arrangement, with the burden of proof resting on the tax authority.

Tax evasion refers to illegal actions and violations of legal provisions aimed at avoiding tax payments. Tax avoidance, conversely, refers to the legal reduction of tax liability by

exploiting legal loopholes. The complexity of the EU VAT system and the removal of borders have created new challenges that facilitate abuse.

The research concludes that the VAT system at the EU level is still not fully harmonized and that the transitional taxation system based on the destination principle, due to its inherent structural limitations, remains extremely vulnerable to cross-border fraud. Legislative measures such as the reverse charge mechanism (limited and general, as well as the Quick Reaction Mechanism), split payments, the introduction of electronic invoicing, and mutual administrative cooperation between Member States have proven useful but insufficient.

The final conclusion emphasizes that the optimal long-term solution lies not in the isolated application of a single measure, but in the establishment of a hybrid and integrated model that combines:

- targeted and harmonized legislation,
- mandatory digitalization of processes (e-invoicing for B2B transactions),
- enhanced, mandatory, and real-time cooperation between the tax administrations of Member States without delay.

The implementation of this comprehensive approach is crucial for strengthening the system's preventive and control potential and protecting the budgetary revenues of the EU.

Sadržaj

<u>1.UVOD</u>	21
<u>1.1. Sukus problematike i ciljevi istraživanja</u>	22
<u>1.2. Istraživačka pitanja</u>	25
<u>1.3. Metodologija i plan istraživanja</u>	25
<u>2. POVIJEST OPOREZIVANJA PROMETA</u>	29
<u>2.1. Oporezivanje prometa u Europskoj uniji</u>	31
<u>2.2. Kronologija uvođenja PDV-a u Europskoj uniji</u>	33
<u>2.2.1. Prva faza uvođenja PDV-a</u>	35
<u>2.2.2. Druga faza uvođenja PDV-a</u>	36
<u>2.2.3. Treća faza – uspostava jedinstvenog tržišta</u>	37
<u>2.2.3.1. Osnovna pravila određivanja poreznih stopa</u>	37
<u>2.2.3.2. Granično porezno izravnaje</u>	38
<u>2.3. Karakteristike sustava PDV-a</u>	41
<u>2.4. Tretman oporezivanja PDV-om nakon ukidanja graničnih kontrola</u>	43
<u>2.4.1. Predmet oporezivanja</u>	45
<u>2.4.1.1. Isporuke unutar Europske unije</u>	48
<u>2.4.1.2. Oporezivo stjecanje dobara unutar Europske unije</u>	50
<u>2.4.2. Porezni obveznik</u>	52
<u>2.4.2.1. Identifikacijski broj</u>	52
<u>2.4.3. Pret porez</u>	55
<u>2.4.3.1. Pravo na odbitak pret poreza</u>	56
<u>2.4.3.2. Ograničenje prava na odbitak pret poreza</u>	57
<u>3. PRIJEVARNA POSTUPANJA POREZNIH OBVEZNIKA</u>	59
<u>3.1. Definicija porezne utaje</u>	60
<u>3.2. Izbjegavanja plaćanja poreza</u>	64
<u>3.3. Karakteristike porezne utaje</u>	66
<u>3.4. Uzroci porezne utaje</u>	67
<u>3.5. Opseg porezne utaje</u>	69
<u>3.6. Mjere za sprječavanje porezne utaje</u>	70
<u>3.6.1. Institucionalne mjere</u>	70
<u>3.6.2. Legislativne mjere</u>	71
<u>3.6.3. Socio-ekonomske mjere</u>	72
<u>3.7. Porezna utaja u sustavu PDV-a</u>	74

<u>3.7.1. Vrste poreznih prijevare u sustavu poreza na dodanu vrijednost u međunarodnim transakcijama</u>	75
<u>3.7.2. PDV prijevare s nestajućim trgovcem</u>	77
<u>3.7.2.1. Karakteristike i sudionici PDV prijevare s nestajućim trgovcem</u>	79
<u>3.7.2.2. Obrazac postupanja sudionika PDV prijevare</u>	83
<u>3.7.3. Prijevare u transakcijama s dobrima</u>	86
<u>3.7.4. Zloupotreba pojednostavnjenog uvoznog postupka</u>	87
<u>3.7.5. PDV prijevare u transakcijama s uslugama</u>	89
<u>3.7.5.1. Vrste prijevare u trgovini s uslugama</u>	90
<u>3.7.5.1.1. PDV prijevare u transakcijama s dozvolama za emisiju CO2</u>	90
<u>3.7.5.1.2. PDV prijevare u transakcijama s VoIP uslugama</u>	92
<u>3.8. Zaključna razmatranja</u>	94
<u>4. UTJECAJ PRIJEVARA NA PRORAČUNSKE PRIHODE</u>	95
<u>4.1. Povijesni prikaz vlastitih prihoda s osnova PDV-a u proračunu EU-a</u>	95
<u>4.2. Udio PDV-a u odnosu na vlastite prihode proračuna EU-a</u>	99
<u>4.3. Gubitak prihoda s osnova PDV-a</u>	100
<u>4.4. Udio PDV prijevare u PDV jazu</u>	101
<u>4.5. PDV jaz u državama članicama Europske unije</u>	102
<u>4.5.1. Austrija</u>	104
<u>4.5.2 Belgija</u>	104
<u>4.5.3. Bugarska</u>	105
<u>4.5.4. Cipar</u>	106
<u>4.5.5. Češka</u>	106
<u>4.5.6. Danska</u>	107
<u>4.5.7. Estonija</u>	107
<u>4.5.8. Finska</u>	108
<u>4.5.9. Francuska</u>	109
<u>4.5.10. Grčka</u>	109
<u>4.5.11. Hrvatska</u>	110
<u>4.5.12. Irska</u>	111
<u>4.5.13. Italija</u>	112
<u>4.5.14. Latvija</u>	113
<u>4.5.15. Litva</u>	114
<u>4.5.16. Luksemburg</u>	115

4.5.17. Mađarska	116
4.5.18. Malta	116
4.5.19. Nizozemska	117
4.5.20. Njemačka	118
4.5.21. Poljska	119
4.5.22. Portugal	119
4.5.23. Rumunjska	120
4.5.24. Slovačka	121
4.5.25. Slovenija	121
4.5.26. Španjolska	122
4.5.27. Švedska	123
4.5.28. Velika Britanija	124
4.6. Zaključna razmatranja	124
5. DEROGACIJA DIREKTIVE O PDV-U U CILJU SUZBIJANJA PRIJEVARA	130
5.1. Prijenos obveze PDV-a	134
5.1.1. Neograničena primjena prijenosa porezne obveze u cilju sprječavanja PDV prijevара	136
5.1.1.1. Implementacija prijenosa porezne obveze na neograničeno vrijeme	137
5.1.2. Ograničena primjena prijenosa porezne obveze	139
5.1.2.1. Implementacija prijenosa porezne obveze na ograničeno vrijeme	140
5.1.3. Učinkovitost primjene prijenosa porezne obveze	143
5.1.4. Troškovi usklađenosti i proporcionalne mjere	145
5.1.5. Mehanizam brze reakcije	146
5.1.5.1. Učinkovitost mehanizma brze reakcije	147
5.1.6. Opći prijenos porezne obveze	149
5.1.6.1. Kronologija ideje uvođenja općeg prijenosa porezne obveze	149
5.1.6.2. Svrhovitost općeg mehanizma prijenosa porezne obveze	155
5.1.6.3. Mišljenje ostalih dionika o općem prijenosu porezne obveze	158
5.1.6.4. Legislativne odredbe o primjeni općeg prijenosa porezne obveze	161
5.1.6.5. Posljedice uvođenja općeg mehanizma prijenosa porezne obveze	165
5.2. Derogacija u svrhu prijenosa porezne obveze (članci 199. i 199. a)	168
5.2.1. Primjena prijenosa porezne obveze u Estoniji	169
5.2.2. Primjena prijenosa porezne obveze u Italiji	170

<u>5.2.3. Primjena prijenosa porezne obveze u Latviji</u>	171
<u>5.2.4. Primjena prijenosa porezne obveze u Litvi</u>	174
<u>5.2.5. Primjena prijenosa porezne obveze u Mađarskoj</u>	174
<u>5.2.6. Primjena prijenosa porezne obveze u Nizozemskoj</u>	176
<u>5.2.7. Primjena prijenosa porezne obveze u Poljskoj</u>	177
<u>5.2.8. Primjena prijenosa porezne obveze u Portugalu</u>	178
<u>5.2.9. Primjena prijenosa porezne obveze u Rumunjskoj</u>	178
<u>5.2.10. Primjena prijenosa porezne obveze u Slovačkoj</u>	179
<u>5.3. Derogacija kod sustava plaćanja u cilju suzbijanja prijevara</u>	180
<u>5.3.1. Primjena mehanizma odvojenog plaćanja u Rumunjskoj</u>	181
<u>5.3.2. Primjena mehanizma odvojenog plaćanja u Italiji</u>	181
<u>5.3.3. Primjena mehanizma odvojenog plaćanja u Poljskoj</u>	183
<u>5.3.4. Primjena mehanizma odvojenog plaćanja u Velikoj Britaniji</u>	184
<u>5.3.5. Primjena mehanizma odvojenog plaćanja u Bugarskoj</u>	185
<u>5.3.6. Analiza mehanizma odvojenog plaćanja kao mjere za suzbijanje prijevara</u>	185
<u>5.4. Derogacije kod izdavanja računa u elektroničkom obliku u cilju suzbijanja prijevara</u>	187
<u>5.4.1. Izdavanje računa u elektroničkom obliku u javnoj nabavi</u>	188
<u>5.4.2. Izdavanje računa u elektroničkom obliku u transakcijama između poreznih obveznika</u>	189
<u>5.4.3. Implementacija obveznog izdavanja računa u elektroničkom obliku</u>	190
<u>5.4.3.1. Primjena računa u elektroničkom obliku u Francuskoj</u>	194
<u>5.4.3.2. Primjena računa u elektroničkom obliku u Njemačkoj</u>	194
<u>5.4.3.3. Primjena računa u elektroničkom obliku u Italiji</u>	195
<u>5.4.3.4. Primjena računa u elektroničkom obliku u Poljskoj</u>	196
<u>5.4.3.5. Primjena računa u elektroničkom obliku u Rumunjskoj</u>	196
<u>5.5. Komparativna analiza primjene odstupanja od odredaba Direktive o PDV-u u cilju suzbijanja prijevara</u>	197
<u>6. ADMINISTRATIVNA SURADNJA U CILJU SPRJEČAVANJA PDV PRIJEVARA</u>	218
<u>6.1. Uvođenje administrativne suradnja u cilju sprječavanja PDV prijevara</u>	219
<u>6.2. Pravni okvir za administrativnu suradnju na području PDV-a</u>	223
<u>6.2.1. Elektronički sustav za razmjenu podataka između država članica</u>	225
<u>6.2.1.1. Učinkovitost elektroničkog sustava za razmjenu informacija</u>	226
<u>6.2.2. Razmjena podataka na zahtjev</u>	230

<u>6.2.2.1. Učinkovitost razmjene podatka na zahtjev</u>	231
<u>6.2.3. Razmjena informacija bez prethodnog zahtjeva</u>	235
<u>6.3. Mreža za brzu razmjenu ciljanih informacija</u>	236
<u>6.4. Suradnja s drugim tijelima</u>	239
<u>6.4.1. Suradnja s carinskim tijelima</u>	241
<u>6.4.2. Suradnja s tijelima nadležnim za registraciju vozila</u>	242
<u>6.4.3. Suradnja s Uredom europskog javnog tužitelja</u>	243
<u>6.4.4. Tijela Europske unije koja sudjeluju u suzbijanju prijevara</u>	244
<u>6.5. Suradnja s trećim državama</u>	245
<u>6.5.1. Sporazum s Kraljevinom Norveškom</u>	247
<u>6.6. Efikasnost administrativne suradnje u odnosu na kretanje PDV jaza u Europskoj uniji</u>	247
<u>7. SOLIDARNA ODGOVORNOST</u>	252
<u>7.1. Osnovne značajke odgovornosti</u>	252
<u>7.2. Pravni formalizam</u>	255
<u>7.3. Solidarna odgovornost u cilju suzbijanja prijevara</u>	256
<u>7.4. Razvoj instituta solidarne odgovornosti</u>	257
<u>7.5. Solidarna odgovornost u borbi protiv PDV prijevara</u>	260
<u>7.5.1. Institut solidarne odgovornosti u predmetima Europskog suda pravde</u>	261
<u>7.5.1.1. Predmet C-384/04 Federation of Technological Industries i drugi</u>	262
<u>7.5.1.2. Spojeni predmeti Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) i Bond House Systems Ltd (C-484/03)</u>	263
<u>7.5.1.3. Spojeni predmeti Kittel C-439/04 i Recolta C-440/04</u>	263
<u>7.5.1.4. Spojeni predmeti Mahagébeni Dávid C-80/11 i Nemzeti C-142/11</u>	264
<u>7.5.1.5. Predmet C-324/11 – Gabor Toth</u>	265
<u>7.5.1.6. Predmet Maks Pen C-18/13</u>	267
<u>7.5.1.7. Predmet Firin C-107/13</u>	268
<u>7.5.1.8. Spojeni predmeti Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof C-131/13, Turbu.com BV C-163/13, Turbu.com Mobile Phone’s BV C-164/13</u>	269
<u>7.5.1.9. Predmet PPUH Stehcemp C-277/14</u>	271
<u>7.6. Analiza sudske prakse solidarne odgovornosti</u>	271
<u>8. REFORMA PDV-A U CILJU SUZBIJANJA PRIJEVARA</u>	276
<u>8.1. Put prema jedinstvenom sustavu PDV-a</u>	277
<u>8.2. Prijedlog konačnog rješenja za oporezivanje isporuka unutar Europske unije</u>	281

8.2.1. Novi načina oporezivanja – načelo odredišta vs načelo podrijetla	281
8.2.2. Pokušaj uvođenja statusa ovjerenoga poreznog obveznika	283
8.2.2.1. Nedostatci statusa ovjerenoga poreznog obveznika	283
8.3. Oporezivanje u skladu s digitalnom ekonomijom	286
8.3.1. Oporezivanje isporuka elektroničnih usluga u B2C transakcijama	287
8.3.2. Elektronički sustav oporezivanja za isporuke unutar Europske unije	288
8.3.2.1. Nedostatci elektroničkog sustava	290
8.4. Brze mjere poboljšanja	291
8.4.1. PDV ID broj kao formalni uvjet	292
8.4.2. Prijenos dobara unutar Europske unije	292
8.4.3. Pravo na izuzeće kod lančanih transakcija	293
8.4.4. Dokazi za primjenu izuzeća za isporuke unutar Europske unije	294
8.5. Učinci reforme u odnosu na PDV jaz	295
9. ZAKLJUČAK	298
9.1. Istraživačka pitanja i nalazi istraživanja	299
9.2. Prijedlozi za poboljšanje sustava suzbijanja PDV prijevara u EU	308
10. LITERATURA	310

1. UVOD

Oporezivanje prometa poznato je još od doba starih civilizacija iako mu se važnost mijenjala tijekom povijesti. Prvotno se primjenjivalo samo kod oporezivanja određenih proizvoda, a kasnije proširilo na oporezivanje ukupnog prometa. Uz više mogućih oblika oporezivanja prometa koje nudi teorija, porez na dodanu vrijednost (dalje u tekstu PDV) kao netosvefazni porez na promet pojavio se tek u dvadesetom stoljeću i to većim dijelom nakon ekonomske krize u poslijeratnoj Europi. Iako je od početne zamisli do realizacije njegove primjene prošlo razdoblje duže od očekivanoga, posebice u odnosu na razdoblje nakon osnivanja Europske ekonomske zajednice (dalje u tekstu EEZ), a kasnije i Europske unije (dalje u tekstu EU), zauzeo je značajno mjesto u poreznim sustavima država članica.

S obzirom na to da su uspostavom jedinstvenog tržišta države članice imale potpunu autonomiju u donošenju porezne politike, javila se potreba za harmonizacijom u području

oporezivanja. Iako se smatralo, u usporedbi s drugim poreznim oblicima, da se u području oporezivanja prometa postigao najviši stupanj harmonizacije, ipak nije bilo tako. Najveći izazov su predstavljala pravila oporezivanja isporuka dobara unutar EU-a koja su se trebala uskladiti sa slobodnim tržištem izjednačavajući ih s tuzemnim transakcijama. Međutim, konsenzus nije postignut te je uveden prijelazni sustav. Primjena prijelaznog sustava značila je oporezivanje isporuka unutar EU-a prema načelu odredišta, umjesto načela podrijetla. Iako je trebao biti kratkoročan, zadržao se sve do današnjih dana. Ukidanje graničnih kontrola i primjena oporezivanja prema načelu odredišta rezultirala je određenim anomalijama koje su pokrenule lavinu prijevara većih razmjena u transakcija unutar EU-a. Kako su prijekave u sustavu PDV-a izazivale sve ozbiljnije posljedice projicirane kroz proračunske gubitke država članica, problemu se pristupilo i s razine EU-a. Iako se prijelazni sustav oporezivanja prema načelu odredišta zadržao duže od planiranoga, zaštita proračunskih prihoda nije jenjavala, već su u tom cilju implementirane razne legislativne mjere suzbijanja posljedica prijekavnih postupanja ponajprije pri transakcijama unutar EU-a.

1.1. Sukus problematike i ciljevi istraživanja

Sukladno osnovnim značajkama, PDV je imao i ima značajno mjesto u djelovanju jedinstvenog tržišta EU-a. Provedba postupka oporezivanja prometa u različitim jurisdikcijama EU-a, uz nedostatak jedinstvene pravne podloge te nepotpune i neučinkovite suradnje poreznih, policijskih i sudskih tijela, upućuje na osjetnu ranjivost sustava što potencira nove modele prijekvara i porezne utaje.¹ Čak i prije uvođenja PDV-a, trgovanje unutar država članica EU-a bilo je otežano zbog toga što je svaka od njih imala svoj sustav oporezivanja proizvodnje i potrošnje dobara, odnosno pružanja usluga. Posljedično, različitost poreznih sustava dovela je do narušavanja tržišnog natjecanja. Nakon osnivanja EEZ-a sve se više isticala potreba za harmonizacijom sustava oporezivanja prometa s ciljem nesmetane prekogranične trgovine.² Unatoč primarnom otporu pri njegovu uvođenju, legislativna osnova za harmonizaciju PDV-a uspostavljena

¹ Cindori, S., Zakarija, A., 2016., Prevencija prijekvara u sustavu poreza na dodanu vrijednost u okvirima Europske unije, Pravni vjesnik: časopis za pravne i društvene znanosti Pravnog fakulteta Sveučilišta J. J. Strossmayera u Osijeku, Vol. 32 No. 3–4.

² Cnossen, S., Modernizing the European VAT, CESifo Working Paper, No. 8279, Center for Economic Studies and ifo Institute (CESifo), Munich, 2020., str. 2.

je 1967.³ U odnosu na problematiku poreznih prijevара, PDV se nije smatrao ranjivim upravo zbog samokontrolirajućeg mehanizma. Međutim, integracijom tržišta EU-a i ukidanjem graničnih kontrolа, samokontrolirajući mehanizam između država članica bio je ugrožen, čime započinje era fenomena PDV prijevара u transakcijama unutar EU-a. Konkretno, počinjenje prijevара potencirano je primjenom načela odredišta u transakcijama između poreznih obveznika iz različitih država članica EU-a, uz primjenu izuzeća i s pravom na odbitak pretporeza. Tako je nestala mogućnost operativnih postupaka kontrole protoka dobara između država članica EU-a uz isticanje činjenice da kontrolni mehanizam ostaje na samim poreznim obveznicima.⁴

PDV prijevара su karakteristične za transakcije s dobrima visoke vrijednosti i malog obujma koje se lako prevoze, kao i pri transakcijama s uslugama, što u konačnici rezultira financijskom štetom ogromnih razmjera.⁵ S obzirom na to da je obujam štete prouzročene prijevarama sve češće u fokusu rasprava znanstvene i šire javnosti, izrađene su ciljane studije i izvješća koja upozoravaju na ovaj gorući problem, bez konkretnih prijedlogа o načinima njegova rješavanja. Iako države članice imaju autonomiju u provođenju porezne politike, kao i vlastite mehanizme zaštite proračunskih prihoda, Europska komisija (dalje u tekstu Komisija) tijekom posljednja dva desetljeća problemu je pristupila s različitih pozicija. Najdinamičnije su se rasprave vodile oko pitanja primjene načela oporezivanja isporuka unutar EU-a, sa svrhom onemogućavanja prijevarnog postupanja i smanjenja proračunskih gubitaka s osnova PDV-a. Jednako tako, problematičnim su se pokazale i porezne stope kojima je raspon značajan, uspoređujući standardne, povlaštene i ostale vrste stopa primijenjenih u državama članicama EU-a. Naime, pri uvođenju PDV-a transakcije unutar EU-a oporezivale su se prema načelu odredišta kao prijelaznom sustavu do donošenja konačnog rješenja. Umjesto tendencije pronalaska rješenja primjenom načela podrijetla, u idućem su se razdoblju donosile razne mjere za primjenu brzih rješenja u hitnim slučajevima. Neka predlagana rješenja vezana su za vremenski rok, dok su druga donesena na neograničeno vrijeme. Jednako tako, uloženi su iznimni

³ First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes, OJ 71, 14/04/1967., str. 1301–1303.

⁴ Hel van Dijk, L., Griffioen, M., Intra-Community VAT Fraud: Is It Really a 50 Billion Euro Problem? International VAT Monitor, Vol.36, Issue 1, March 11., 2025., str. 9–19.

⁵ Cindori, S., Specifičnosti i doseg kružnih prijevара, Conference proceedings of the 6th international scientific conference Economics & Management: How to Cope with Disrupted Times (EMAN 2022) / Bevanda, Vuk (ur.) Beograd: Association of Economists and Managers of the Balkans – UdEkoM Balkan, 2022., str. 267–274

napori za unaprjeđenje suradnje između država članica kako bi se otklonili nedostaci kontrole transakcija nastali ukidanjem granica.⁶ Od niza mjera za suzbijanje prijevара Komisija je, kao jedan od najprikladnijih alata, nametnula one legislativne mjere koje se temelje na dugogodišnjim studijama, procjenama, analizama i izvješćima. Posljedično, legislativa koja se odnosi na transakcije unutar EU-a uvelike je modificirana čime su uvedene promjene i u samom sustavu oporezivanja, reflektirane na mogućnosti primjene instituta prijenosa porezne obveze (engl. *reverse charge*), odvojenog plaćanja (engl. *split payment*) te odstupanja od odredaba Direktive Vijeća 2006/112/EZ (dalje u tekstu Direktiva o PDV-u) za koje je potrebno posebno odobrenje. Nadalje, kao još jedan od ključnih elemenata u borbi protiv poreznih prijevара nameće se učinkovita suradnja između nadležnih tijela država članica. Stoga je, u cilju efikasnijeg i bržeg pristupa relevantnim informacijama, donesen paket mjera kojima je omogućena bolja administrativna suradnja⁸ i razmjena informacija formiranjem posebnih tijela.⁹ Osim legislativnih normi, presude Suda Eurospke unije (dalje u tekstu SEU) iznimno su važne kako bi se naglasila mogućnost primjene solidarne odgovornosti pri plaćanju PDV-a kao tradicionalnog pristupa u suzbijanju uočenih prijevernih postupanja.

U odnosu na spomenute izazove, analiziranje izložene problematike dat će doprinos novom načinu sagledavanja postojećeg sustava oporezivanja PDV-om u transakcijama unutar EU-a koji je, nesumnjivo, sve podložniji prijevornim postupanjima. U tom će se cilju prvi put paralelno analizirati dostupne legislativne mjere u odnosu na kretanje PDV jaza tijekom razdoblja koje se poklapa s trenutkom njihova stupanja na snagu. Istraživanje pruža i odgovore na pitanje u kojoj se mjeri države članice koriste dostupnim

⁶ European Commission, Guide on enhanced cooperation between Member States and Business in the field of fighting VAT fraud, EU VAT Forum, Brussels, February 2016. dostupno na <https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/391077/KD0001829+%28KD-8777%29+Valstybi%C5%B3+nari%C5%B3+bendradarbiavimo+vadovas+%28angl%C5%B3+k.%29.pdf/3dcc86e4-77bc-6e91-67d3-bc98084dc926?t=1545118706691> (pristup .travanj 2025.)

⁷ Europska komisija, Izvješće Komisije Europskom parlamentu, Vijeću i Europskom gospodarskom i socijalnom odboru o akcijskom planu o PDV-u, Put k jedinstvenom europskom području PDV-a – vrijeme je za donošenje odluka, Bruxelles, COM (2016) 148 final

⁸ Cindori, S., Kuzelj, V. Majcen, V., Fabula docet: Razmjena informacija kao imperativ međunarodne politike suzbijanja pranja novca i porezne utaje, Kriminalistička teorija i praksa, vol. 6., br. 1/2019., str. 7–25.

⁹ Sokanović, L., Pribisalić, L., 2023., Kružne prijevare: zašto nastaju i mogu li se učinkovito suzbiti? Hrvatski ljetopis za kaznene znanosti i praksu, 30 (2)

normativnim alatima zaštite proračunskih prihoda, a samim time i proračuna EU-a te o njihovoj učinkovitosti i svrhovitosti. Posljedično, nameće će se zaključak o stupnju postignute harmonizacije sustava PDV-a na području država članica EU-a. Navedena analiza omogućuje objektivnu identifikaciju čimbenika o širini čije važnosti i utjecaja do sada nije bilo spoznaja. Dobiveni nalaz omogućit će nove spoznaje o razini odgovornosti i neophodnosti promptne intervencije svih država članica s jasnim ciljem anuliranja smanjenja proračunskih prihoda zbog PDV prijevара.

1.2. Istraživačka pitanja

Sukus istraživanja odnosi se na analizu legislativnih mjera radi suzbijanja prijevара u sustavu PDV-a u transakcijama unutar EU-a. Nakon što su uočene anomalije u odnosu na oporezivanja isporuka unutar EU-a prema načelu odredišta, Komisija je (u cilju zaštite proračuna EU-a) donosila različite mjere u promatranom razdoblju. Mjere su se odnosile na određena odstupanja od osnovnih značajki oporezivanja PDV-om, a zamišljene su kao kratkoročna i brza rješenja. Osim navedenih odstupanja propisanih Direktivom o PDV-u, značajno mjesto zauzima Uredba Vijeća (EU) br. 904/2010 od 7. listopada 2010.¹⁰ (dalje u tekstu Uredba 904/2010) koja se odnosi na uspostavu administrativne suradnje s primarnim ciljem suzbijanja prijevара. Promatrano s razine EU-a, ništa manje važna nije ni praksa SEU-e s presudama koje imaju značajnu pravnu snagu za postupanje država članica u cilju suzbijanja prijevара.

U tom svjetlu, jedan od primarnih ciljeva istraživanja odnosi se na analizu učinkovitosti i svrhovitosti navedenih legislativnih mjera i, u konačnici, identificiranje argumenata na kojima se temelji zaključak o njihovoj djelotvornosti na smanjenje prijevара postupanja. Na temelju zadane teme, nameću se dva glavna istraživačka pitanja: je li sustav PDV-a harmoniziran i primjeren standardima EU-a i je li moguće i kako suzbiti PDV prijevара u transakcijama unutar EU-a?

1.3. Metodologija i plan istraživanja

U istraživanju će se koristiti analiza pravnih dokumenta, granskih smjernica vezanih uz suzbijanje PDV prijevара, publikacija koje objavljuju relevantne međunarodne institucije sa slučajevima iz područja suzbijanja PDV prijevара, studija i izvješća o učinkovitosti

¹⁰ Uredba Vijeća (EU) br. 904/2010 od 7. listopada 2010. o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevара u području poreza na dodanu vrijednost, SL L 268, 12.10.2010., str. 1–18.

legislativnih mjera i relevantnih tekstova za predmetno područje disertacije: pregled javnih izvora i literature, članaka u časopisima te članaka i vijesti objavljenih na internetu.

U odnosu na navedeno, prvi dio istraživanja obuhvatiti će povijesni tijek implementacije PDV-a u porezne sustave država članica.¹¹ U daljnjim će se koracima naglasiti nužnost harmonizacije sustava PDV-a u EU-u, kao postupku koji zahtijeva znatne kompromise na području svih država članica.¹² Naglasak istraživanja bit će važnost PDV-a kao poreznog oblika i izvora financiranja u državama članicama EU-a.

U odnosu na legislativne izmjene sustava PDV-a koje su prošle niz preinaka, od primarno zamišljenog sustava do onog koji je trenutačno na snazi, najvećom se prekretnicom smatra ukidanje graničnih kontrola. Iz tog je razloga postojeći sustav postao izuzetno osjetljiv na porezne prijevare u mjeri koja zahtijeva promptnu inicijativu.¹³ Shodno navedenome, u nastavku istraživanja analizirat će se reforma PDV-a kojoj je primarni cilj suzbijanje poreznih prijevara¹⁴, uz naglasak na pokušaje donošenja konačnog rješenja za isporuke unutar EU-a,¹⁵ kao i izmjene pravnih normi sa svrhom pravednijeg i jednostavnijeg oporezivanja.¹⁶

S obzirom na primarni cilj disertacije, važno je istaknuti širinu obuhvata pojma prijevare zbog zapažene konfuzije u njegovu definiranju.¹⁷ U svrhu lakšeg razumijevanja predmetne materije izložiti će se osnovne karakteristike fenomena PDV prijevara u EU-u, kao i njihovih vrsta, s naglaskom na tzv. kružne prijevare (engl. *carousel fraud / missing*

¹¹ Oreziak, L., "The Evolution of the Process of the Harmonization of Value Added Tax (VAT) Within the European Union", *Studia Europejskie – Studies in European Affairs*, Vol.24, Number 4., 2020., str. 93–108.

¹² Dmoch, W., Kołodziej, B., Mioduszewski, M., Mudrecki A., *Harmonisation of VAT in the European Union: Present and Future*, Akademia Leona Koźmińskiego, 2022., str. 27. dostupno na <https://monograph.kozminski.edu.pl/index.php/test/catalog/view/21/28/68> (pristup svibanj 2025.)

¹³ European Court of Auditors, *Special Report No 24/2015: Tackling Intra-Community VAT fraud: More action needed*, EU, 2016.

¹⁴ De La Feria, R., 2018., *The Definitive VAT System: Breaking with Transition*, *EC Tax Review*, 27 (3) 2018., str. 122–126., dostupno na <http://eprints.whiterose.ac.uk/129385/3/RdIF-Editorial-ECTaxReview2018%20-%20final.pdf> (pristup svibanj 2025.)

¹⁵ Terra, B., *Levying VAT in the EU Customs Union: Towards a Single Indirect Tax Area? The Ordeal of Indirect Tax Harmonisation*, *Erasmus Law Review*, Vol. 12, No. 3., 2020.

¹⁶ Europska komisija, *Izvješće Komisije Europskom parlamentu, Vijeću i Europskom gospodarskom i socijalnom odboru o akcijskom planu o PDV-u, Put k jedinstvenom europskom području PDV-a – vrijeme je za donošenje odluka*, Bruxelles, COM (2016) 148 final

¹⁷ Glavina, D., Dragičević Prtenjača, M., 2018., *Kazneno djelo utaje poreza kao oblik porezne evazije s posebnim osvrtom na poslovanje preko poreznih utočišta*, *Godišnjak Akademije pravnih znanosti Hrvatske*, IX (1.), str. 175–208.

trader intra community fraud). Jednako tako, u radu će se raspravljati i o potrebi provođenja detaljne analize i mogućnosti predlaganja najučinkovitijeg načina njihova suzbijanja.

Prezentirat će se i povijest proračunskih prihoda s osnova PDV-a te njegova uloga u proračunu EU-a kako bi se stavio naglasak na važnost tog segmenta.¹⁸ Posebna je pažnja posvećena prikazu podataka o iznosima gubitaka s osnova PDV prijevара zadanog razdoblja. Kako države članice javno ne objavljuju službene podatke o stvarnim iznosima PDV prijevара, za potrebe daljnje analize koristit će se podatci iz studija o PDV jazu, izrađeni na zahtjev Komisije.¹⁹ U nastavku će se predstaviti analizirani podatci o iznosima PDV prijevара po državama članicama kao osnovi evaluacije njihove učinkovitosti. U tom svjetlu sistematizacija podataka će predstaviti potporu pri otkrivanju mogućih uzroka prijevара poput vanjskih utjecaja dominantnih na području država članica EU-a.

Kao što je *supra* navedeno, fokus rada počiva na analizi recentnih mjera suzbijanja prijevара propisanih Direktivom o PDV-u²⁰ i onih o suradnji između država članica.²¹ S obzirom na velike proračunske gubitke s osnova prijevара, u posljednjem je desetljeću donesen niz legislativnih mjera za njihovo suzbijanje, za koje su provedene detaljnije studije i izrađena izvješća za uspješnu implementaciju.²² Važnost evaluacije recentnih mjera ogleda se u tome što se njima države članice ne koriste podjednako, a predstavljaju podlogu za daljnju komparativnu analizu njihove implementacije u državama članicama EU-a. Budući da su se mjere donosile tijekom određenog razdoblja, prema tempu kojeg

¹⁸ Guštin, M., Proračun Europske Unije, Paragraf, 5 (1), 2021., str. 33–65., dostupno na : <https://hrcak.srce.hr/266952> (pristup svibanj 2025.)

¹⁹ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021.; European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Šmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023.

²⁰ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11.12.2006., str. 1–118.

²¹ Uredba Vijeća (EU) br. 904/2010 od 7. listopada 2010. o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevара u području poreza na dodanu vrijednost, SL L 268, 12.10.2010., str. 1–18.

²² European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Vandresse, B., Cilli, V., Walsh, C., Vanhee, T. et al., Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method – Final report, Publications Office, 2017.;

Ernst & Young LLP for European Commission, Assessment of the application and impact of the optional 'Reverse Charge Mechanism' within the EU VAT system, Specific Contract No 6 TAXUD/2013/DE/333 implementing Framework Contract No TAXUD/2012/CC/117, Final Report, November 2014.;

European Commission, Report from the Commission to the Council and the European Parliament, Bruxelles, 8.3.2018., COM (2018) 118 final

je nametalo uočavanje proračunskih gubitaka s osnova PDV-a, u ovom se segmentu istraživanja važnim elementom smatra razdoblje njihove primjene, kao i utjecaj na formulaciju prijevара. U konačnici, cilj analize počivat će na rezultatima koji upućuju na učestalost korištenja navedenih mjera. Isto tako, na temelju komparativne analize primjenom navedenih mjera na kretanje PDV jaza tijekom određenog razdoblja, odgovori na pitanje o njihovoj svrhovitosti nametnut će se sami.

EU je osigurala slobodno tržište između država članica u kojem se trgovina odvija nesmetano, a za što je neophodna učinkovita suradnja radi kontrole provedenih transakcija. Suradnja između država članica propisana je Uredbom 904/2010 koja je također prošla niz izmjena u svrhu učinkovitog suzbijanja prijevара te pruža niz mogućnosti učinkovite interakcije. Na temelju tvrdnji da je osnova suradnje između država članica uzajamnost, u radu će se raščlaniti primjena kroz pojedina razdoblja i u bitnome dati odgovor na pitanje o njezinoj djelotvornosti. U ovom će se dijelu rada koristiti izvješća o administrativnoj suradnji za potrebe analize učinkovitosti njezine primjene na suzbijanje prijevара, uspoređujući ih s kretanjem PDV.²³ Posljedično, rezultati će inicirati odgovore o svrhovitosti primjene na primarni cilj. Sadržajno se nadovezujući, objasniti će se i uloge pojedinih organizacija uspostavljenih radi pojačane suradnje i djelotvornije borbe protiv prijevара u sustavu PDV-a.

Posebni dio rada posvetit će se analizi prakse SEU-e u slučajevima povezanim s PDV prijevarama. Fokus će biti na presudama u kojima je SEU odlučivao o ispravnosti primjene instituta solidarne odgovornosti²⁴ na temelju prethodne odluke nacionalnog tijela o utvrđenoj prijevаri. Isto tako, naglasiti će se važnost pojma „znao ili morao znati“²⁵ u donošenju odluka kod svih budućih slučajeva. Analizom presuda o solidarnoj odgovornosti pružit će se odgovor na pitanje o učinkovitosti primjene tradicionalnih mjera.

²³ European Commission, Commission staff working document, Impact assessment, Accompanying the document Amended proposal for a Council Regulation Amending Regulation (EU) No 904/2010 as regards measures to strengthen administrative cooperation in the field of value added tax, SWD (2017) 0428 final; Izvješće Komisije Vijeću i Europskom Parlamentu o primjeni Uredbe Vijeća br. 904/2010 o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevара u području poreza na dodanu vrijednost, Bruxelles, 12.2.2014., COM (2014) 71 final; European Commission DG TAXUD, Study supporting the evaluation of administrative cooperation and combating fraud in the field of value-added tax, Brussels, 2023

²⁴ Traversa, E., Ceci, E., Delimiting the margin of maneuver of tax administrations in fighting VAT fraud, Kofler et al (Eds), CJEU – Recent Developments in Value Added Tax, Linde, 2022., str. 23–59.

²⁵ Presuda Suda od 6. srpnja 2006., Axel Kittel protiv Belgijske države (C-439/04) i Belgijska država protiv Recolta Recycling SPRL (C-440/04), ECLI:EU:C:2006:446

Osim navedenoga, u radu će se prezentirati trenutačna reforma sustava PDV-a u transakcijama EU-a kako bi se komparativnom analizom nametnuo zaključak o smjeru u kojem ide oporezivanje prometa PDV-om na razini EU-a te o modelima suzbijanja prijevara kojima su države članice najsklonije. Na kraju rada će se prikazati rezultati istraživanja, s posebnim osvrtom na pojedine države članice, u namjeri dobivanja odgovora na pitanje o njihovoj trajnosti i uspješnosti.

2. POVIJEST OPOREZIVANJA PROMETA

Oporezivanje prometa proizvoda i usluga zauzimalo je tijekom povijesti značajno mjesto u poreznim sustavima tada razvijenih država. Prvotno se pojavio kao pojedinačni (posebni) porez na promet koji se primjenjivao pri oporezivanju samo određenih proizvoda. Oporezivanje prometa, u obliku kakav danas poznajemo u vidu trošarina i akciza, susrećemo još od starog vijeka. Poznavali su ga Grci u V. stoljeću pr. Krista, a u Rimu je uveden u vrijeme cara Augusta. Iako mu je primjena bila ograničena²⁶, došao je do izražaja u financijskoj izdašnosti pri uvođenju oporezivanja širokog spektra proizvoda (tekstil, alkoholna pića, sok, voda, koža i sl.).²⁷

Oporezivanje prometa s općim porezom na promet susrećemo u srednjem vijeku u Španjolskoj u obliku Alkabale²⁸ koja je, doduše, imala znatne karakteristike trošarine, zbog čega su joj mnogi stručnjaci financijskog prava osporavali karakteristiku poreza na promet.²⁹

Opći porez na promet doživio je svoj procvat u vrijeme Prvoga svjetskog rata u zemljama današnjeg EU-a, iako je bio prisutan i u drugim državama³⁰. Prvo su ga uvele Njemačka (1916.) i Francuska (1917.), a kasnije Italija (1919.), Čehoslovačka (1920.), Belgija, Mađarska i Rumunjska (1921.), Kuba, Luksemburg i Portugal (1922.) te Austrija, Brazil i Ekvador (1923.).³¹ Nakon Drugoga svjetskog rata, zbog povećanih potreba za

²⁶ Jelčić, Ba., Javne financije, RRIF, Zagreb, 2001., str. 310–311.

²⁷ Jelčić, Ba. i Bo., Porez na promet proizvoda u teoriji i praksi, Privredni vjesnik, Zagreb, 1977., str. 7.

²⁸ Adams, C. W., Za dobro i zlo: utjecaj poreza na kretanje civilizacije, Institut za javne financije, Zagreb, 2006., str. 194.

²⁹ Šimović, J. i H., Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije, Pravni fakultet, Zagreb, 2006., str. 103.

³⁰ Razvoj oporezivanje prometa u SAD-u je specifičan i razlikuje se od ostalih sustava oporezivanja prometa jer PDV kao porezni oblik nikad nije naišao na odobravanje javnosti i Kongresa, vidjeti u Šimović, J. i H., Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije, Pravni fakultet, Zagreb, 2006., str. 2015–106.

³¹ Jelčić, Bo., Financijsko pravo i financijska znanost, Informator, Zagreb, 1998., str. 266.

financiranjem javnih potreba, uvele su ga Velika Britanija i Danska (1940.) te Švedska i Švicarska (1941.).³²

Opći porez na promet svrstava se u posredne (neizravne) poreze. Pozitivna mu se obilježja očituju kroz prevaljivost, financijsku izdašnost, stabilnost prihoda, jeftinoću ubiranja i ugodnost plaćanja. Osim navedenoga, zauzima i posebno mjesto u ekonomskoj politici zbog alokacijskih, stabilizacijskih i gospodarskih učinaka. Nasuprot pozitivnim karakteristikama, ima i one negativne koje se mogu prepoznati u sociološkom karakteru određenih dohodovnih i socijalnih skupina. Regresivni učinak mu je suštinska zamjerka što se nastoji korigirati sniženim stopama i oslobađanjima.³³

Iako, osim *općeg*, postoji još veći broj *posebnih* poreza na promet – trošarine³⁴, često se taj izraz izostavlja te ga se naziva samo „porez na promet“. Teorija javnih financija poznaje nekoliko oblika općeg poreza na promet koje, prema broju oporezivih faza, možemo podijeliti na: jednofazne, višefazne (bruto i neto) i svefazne (bruto i neto).³⁵ Kriterij za podjelu je broj oporezovanih faza putem kojih se obavlja oporezivanje. Jednofazni porez na promet plaća se samo u jednoj proizvodno-prometnoj fazi. U praksi se manifestira kao porez na promet u proizvodnji, porez na promet u trgovini na veliko i porez na promet u trgovini na malo. Nasuprot tome, brutosvefazni porez na promet oporezuje se u svakoj fazi proizvodno-prometnog ciklusa, uz to da porez plaćen u jednoj fazi ulazi u poreznu osnovicu sljedeće faze. Za razliku nepovoljnoga kumulativnog učinka kao njegova glavnog obilježja, netosvefaznim porezom na promet on se izbjegava tako da se porez plaćen u prethodnoj fazi odbija od porezne obveze u sljedećoj fazi. Upravo su nedostaci brutosvefaznog poreza na promet bili povod njegovoj zamjeni s netosvefaznim porezom na promet, odnosno PDV na području tadašnje Europske ekonomske zajednice (dalje u tekstu EEZ).³⁶

³² Jelčić, Ba., Javne financije, RRIF, Zagreb, 2001., str.310.

³³ Šimović, J. i H., Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije, Pravni fakultet, Zagreb, 2006., str. 103.

³⁴ *Ibid.*, str. 114.

³⁵ Marković, B., Pavić, Z., Uvođenje nulte stope PDV-a i njena konkretna primjena u praksi, Ekonomski vjesnik, vol. XI, br. 1-2, 1998., str.71–77.

³⁶ Jelčić, Bo., Lončarić-Horvat, O., Šimović, J., Arbutina, H., Mijatović, N., Financijsko pravo i financijska znanost, Narodne novine, Zagreb, 2008., str. 379.

PDV je uveden u porezne sustave cijelog svijeta, osim u nekoliko federativnih država.³⁷ U literaturi se navodi 1918. kao godina kada se prvi put javlja ideja o oporezivanju PDV-om, što predlaže tvorničar i porezni savjetnik Wilhelm von Siemens. Sljedeća godina koja se spominje kao važna za razvoj PDV-a je 1921. kada je profesor na sveučilištu u Yaleu, T. S. Adams, predložio uvođenje PDV-a u SAD-u. Posebnost u povijesnom tijeku uvođenja PDV-a ima i 1957. kada je osnovana Europska ekonomska zajednica koja je 1986. promijenila naziv u Europsku uniju (dalje u tekstu EU).³⁸

2.1. Oporezivanje prometa u Europskoj uniji

EEZ, a kasnije EU, osnovale su Francuska, Njemačka, Italija, Belgija, Nizozemska i Luksemburg³⁹. Neke od karakteristika njezine nadležnosti su: raspolaganje dijelom suvereniteta država članica (poljoprivreda, trgovinska politika), raspolaganje vlastitim prihodima, donošenje pravnih propisa kojih se države članice neposredno pridržavaju i ovlaštenje sklapanja ugovora s trećim zemljama.⁴⁰ Središnju vlast čine temeljne institucije EU-a (Komisija, Vijeće, Parlament, Sud Europske unije itd.), a njihova odgovornost za provođenje zajedničke politike izvodi se indirektnim imenovanjem službenika od nacionalnih vlada država članica.⁴¹

Donošenje odluka u segmentu financijskog sustava temelji se na tri vrste pravnih instrumenata koje možemo podijeliti na: odredbe iz Ugovora (pirmarno zakonodavstvo)⁴², sekundarno zakonodavstvo (uredbe, direktive) i propisi usvojeni

³⁷ Messere, K., Porezi dvadesetog stoljeća i njihova budućnost, Financijska teorija i praksa, Zagreb, Vol. 25, br. 2, 2001., str. 215–237.

³⁸ Šimović, J. i H., Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije, Pravni fakultet, Zagreb, 2006., str. 126.

³⁹ Europsku zajednicu za ugljen i čelik osnovalo je šest država potpisnica Ugovora iz Pariza 1951. godine – Francuska, Njemačka, Italija, Belgija, Nizozemska i Luksemburg. Rimskim ugovorima 1957. godine iste su države osnovale Europsku ekonomsku zajednicu te Europsku zajednicu za atomsku energiju.

⁴⁰ Lončarić Horvat, O., Porezno pravo Europske unije, Pravo i porezi, 13 (5), 05/2004., str. 57–63.

⁴¹ Šimović, J. i H., Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije, Pravni fakultet, Zagreb, 2006., str. 7.

⁴² Sva djelovanja EU-a temelje se na Ugovorima. Tim se obvezujućim sporazumima među državama članicama EU-a, posebno Ugovorom iz Rima i Ugovorom iz Maastrichta, utvrđuju ciljevi Europske unije, pravila za institucije EU-a, način donošenja odluka i odnosi između EU-a i država članica.

Ugovori su polazište za zakonodavstvo EU-a, zbog čega se nazivaju primarnim zakonodavstvom. EU može donositi propise samo u onim područjima politike u kojima su ga Ugovorima EU-a ovlastile države članice. To je poznato kao načelo dodjeljivanja. O Ugovorima pregovaraju i postižu dogovor sve države članice EU-a i oni se ratificiraju u nacionalnim parlamentima, nakon čega katkad slijedi referendum. Ugovori EU-a s vremenom su izmijenjeni kako bi se obuhvatile nove države članice, reformirale institucije EU-a i dodijelila EU-u nova područja nadležnosti. Neki od njih su Ugovor o Europskoj uniji (UEU) dostupno na i Ugovor o funkcioniranju Europske unije (UFEU) detaljnije vidjeti na https://commission.europa.eu/law/law-making-process/types-eu-law_hr (pristup slječanjanj 2026.)

dogovorom između europskih institucija.⁴³ Ugovori su osnova svih važećih zakona i stup za provođenje svih politika unutar EU-a. Sekundarno zakonodavstvo uključuje širok spektar pravnih instrumenata kao što su uredbe i direktive, a u pravilu je obvezujuće za sve države članice. Odluke mogu biti opće ili specifične za određena područja te također ne moraju obvezivati sve države članice.⁴⁴

Osnovni cilj europske integracije preko EU-a jest stvaranje zajedničkog, jedinstvenog, tržišta.⁴⁵ Ugovorom o osnivanju EU-a (Rimski ugovor iz 1957.) utvrđene su pravne norme koje se odnose i na poreze. Svaka država ima pravo zadržati vlastit porezni sustav, štoviše i uvoditi nove porezne oblike, uz obvezu usklađivanja s odlukama tijela EU-a.

Uspostava jedinstvenog tržišta trajala je dugi niz godina i prošla je nekoliko razvojnih faza. Porezni sustavi država članica razlikovali su se prema broju poreznih oblika, poreznim stopama, poreznim osnovicama, oslobođanjima itd. Upravo je nakon osnivanja EEZ-a, zbog različitih sustava oporezivanja, bilo narušeno tržišno natjecanje i jedinstveno tržište te se primarnim ciljem nametnula nužnost dogovora o harmonizaciji poreza na promet na tom području.⁴⁶

Što se tiče propisa o oporezivanju prometa, Vijeće jednoglasnom odlukom usvaja pravnu normu.⁴⁷ S obzirom na to da je porezna politika na razini autonomije država članica i

⁴³ Šimović, J. i H., Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije, Pravni fakultet, Zagreb, 2006., str. 10.

⁴⁴ Turkalj, K., Izvori europskog prava, Hrvatska pravna revija, 8, 2008., str. 19–29.

⁴⁵ Perić, B., Davorin, R. ml., Povijesni razvoj Europske unije, Hrvatska i EU, Izazovi integracije, Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, Split., 2006., str. 19–32
dostupno na <https://www.nasciturus.com/skripte/europska%20unija.pdf#page=> , 27 pristup (svibanj 2025.)

⁴⁶ N. Mijatović u članku Usklađivanje europskog PDV-a: povijesni prikaz, Časopis za suvremenu povijest, Vol. 36, No. 3, 2004.,

Europska ekonomska zajednica osnovana je 1957., 1986. mijenja ime u Europska zajednica, a od 1993. javlja se pod imenom Europska unija. Osnivači Europske ekonomske zajednice bili su: Belgija, Francuska, Italija, Luksemburg, Nizozemska i SR Njemačka. Tijekom vremena toj su zajednici pristupale i brojne druge europske države. Uz osnivače danas EU čine i sljedeće države: Danska, Irska, Velika Britanija (pristupile 1973.), Grčka (1981.), Španjolska, Portugal (1986.), Austrija, Švedska, Finska (1994.), Cipar, Estonija, Latvija, Litva, Malta, Poljska, Češka, Slovačka, Slovenija i Mađarska (2004.), Hrvatska (2013.). U tekstu će se radi jasnoće za sve koristiti naziv Europska unija (EU) neovisno o kojem je razdoblju riječ. Isto tako, prilikom navođenja odredbi EU-e koristiti će se i pojam Zajednica do kada je upotrebljavaju i institucije EU-a jer se u europskim pravnim propisima uobičajeno upotrebljava taj izraz. U literaturi se spominje ili Zajednica ili Unija.

Ugovor o osnivanju Europske unije:

Treaty establishing the European Coal and Steel Community, Document 11951K/TXT (Pariški ugovor) , Treaty establishing the European economic community and related instruments (EEC treaty)- Contents, Pročišćena verzija Ugovora o osnivanju Europske zajednice za atomsku energiju, SL C 203, 7.6.2016., str. 1.–112, Merger Treaty, SL 152, 13.7.1967., str. 2.–17. (Ugovor o spajanju, Ugovor iz Luksemburga)

⁴⁷ Jelčić, Ba., Jelčić Bo., Porezni sustav i porezna politika, Informator, Zagreb, 1998., str. 94.

predstavlja jedno od osnovnih obilježja državnog suvereniteta, može biti ograničena samo u pojedinim slučajevima kada je to neophodno radi postizanja zajedničkih ciljeva.⁴⁸ Budući da su države u poreznoj politici potpuno samostalne, harmonizacija je bila neophodna kako bi se uklonile prepreke slobodnom kretanju kapitala, dobara, usluga i ljudi.⁴⁹ Do sedamdesetih je godina svaka država unutar EU-a imala svoj sustav oporezivanja proizvodnje i potrošnje dobara i usluga. Nakon što su neke od njih uvele PDV kao jedan od oblika poreza na promet, bilo je pitanje vremena kada će se za taj korak odlučiti i ostale. Iz tog je razloga proizišla potreba za kreiranjem zajedničkog sustava oporezivanja prometa usklađivanjem zakonodavstva i stvaranjem zajedničkog sustava PDV-a u EU-u.⁵⁰ Uspostavu harmonizacije PDV-a možemo podijeliti u više faza. U prvoj je fazi donesena odluka država članica EEZ-a da u svoje porezne sustave ugrade PDV, dok se odluka o usklađivanju porezne osnovice može smatrati drugom fazom (Druga direktiva, a posebno Šesta direktiva iz 1977.). Treća faza⁵¹ se odnosi na uspostavu oporezivanja trgovine između država u cilju postizanja jedinstvenog tržišta.

2.2. Kronologija uvođenja PDV-a u Europskoj uniji

Potreba za usklađivanjem poreznih politika država članica EU-a neminovno proizlazi iz ideje o uspostavi zajedničkog tržišta i postizanju zajedničke gospodarske politike.⁵²

Uvođenje PDV-a u porezne sustave država članica predstavljao je zahtjevan zadatak jer ga je do tada poznavala samo Francuska (u primjeni od 1954.). Kako bi se lakše provelo usklađivanje propisa, osnovana je porezna i financijska komisija (*Fiscal and Financial Committee*) 1960. koja je djelovala pod vodstvom Fritza Neumarka po kojemu je bila i nazvana. Zadatak Neumarkove komisije bio je utvrditi razlike u javnim financijama država članica. Utvrđivala je opseg u kojem predstavljaju smetnju ili onemogućuju

⁴⁸ N. Mijatović, Usklađivanje europskog PDV-a: povijesni prikaz, Časopis za suvremenu povijest, Vol. 36 No. 3, 2004.

⁴⁹ Jelčić, Ba., Jelčić Bo., Porezni sustav i porezna politika, Informator, Zagreb, 1998., str. 93.

⁵⁰ Mijatović, N. Oporezivanje u Europskoj uniji: promicanje unutarnjeg tržišta i ekonomskog rasta, Institut za javne financije, Zagreb, Porezni vjesnik 04/2015, str. 124.

⁵¹ Jelčić, Ba., Jelčić Bo., Porezni sustav i porezna politika, Informator, Zagreb, 1998., str. 97.

⁵² Mijatović, N., Usklađivanje europskog PDV-a: povijesni prikaz, Časopis za suvremenu povijest, Vol. 36 No. 3, 2004.

zajedničko tržište, kao i mogućnosti otklanjanja razlika koje ometaju njegovu izgradnju i funkcioniranje.⁵³

U suradnji s nadležnim nacionalnim tijelima Neumarkova komisija je prilikom izrade prijedloga uzimala u obzir ponajprije interese država članica. Predložila je oporezivanje prometa primjenom općeg poreza na promet, i to PDV-om. Vrijedna pažnje je činjenica da nije odvojeno promatrala opći porez na promet i ostale posredne poreze, već kao dio ukupnoga poreznog sustava i utjecaja na tržišno natjecanje. Iznijela je stručno mišljenje da je usklađivanje zakonodavstva na području EU-a potrebno zbog nejednakih udjela poreza na potrošnju i onih na dohodak i imovinu (neposrednih poreza) u ukupnim poreznim prihodima. S obzirom na spoznaje stečene 1962., predložila je odustajanje od primjene brutosvefaznog poreza na promet te se zauzela za uvođenje PDV-a (netosvefaznog poreza na promet s pravom odbitka pretporeza), uz primjenu oporezivanja prema načelu odredišta.⁵⁴ Cilj se trebalo postići u dvama koracima. U prvom bi se koraku uveo PDV uz primjenu načela odredišta za isporuke dobara unutar EU-a, a u drugom harmonizirala porezna oslobođanja i stope, pri čemu je trebalo voditi brigu o očuvanju visine poreznih prihoda. Osim navedenoga, cilj je bio ostvarenje jedinstvenog tržišta koje bi uklonilo porezne granice između država članica. Smatralo se da načelo odredišta dugoročno gledano nije održivo zbog neujednačenih poreznih stopa i poreznih oslobođanja te bi, nakon usklađivanja, trebalo pristupiti primjeni načela podrijetla za isporuke unutar EU-a.⁵⁵

Otpor uvođenju novoga poreznog oblika pružile su Italija, Belgija, Nizozemska i Njemačka. Italija je imala nestabilnu vladajuću politiku te se bojala povećanih troškova uvođenja nove legislativne mjere. Nizozemska je odbijanje obrazložila svojim brutosvefaznim porezom na promet uvedenim 1955. koji je smatrala boljim rješenjem. Njemačka je ustrajala u pružanju otpora pod utjecajem interesnih grupa, kao i zbog bojazni od poskupljenja osnovnih proizvoda, dok je Belgija svoj pristanak uvjetovala pristankom Nizozemske i Njemačke.⁵⁶

⁵³ *Ibid.*

⁵⁴ Jelčić, Bo., Harmoniziranje oporezivanja prometa u Europskoj ekonomskoj zajednici, Ekonomski pregled, Zagreb, 1–2. /1992., str. 4.

⁵⁵ Mijatović, N., Usklađivanje europskog PDV-a: povijesni prikaz, Časopis za suvremenu povijest, Vol.. 36 No. 3, 2004., str. 965.

⁵⁶ *Ibid.*, fusnota 27.

Zbog negodovanja država prilikom prijedloga uvođenja novoga poreznog oblika, proces usklađivanja je stagnirao tako dugo dok Njemačka⁵⁷ nije promijenila svoje stajalište i počela podržavati Neumarkovu komisiju (1964.).⁵⁸ Nakon što je prijedlog Neumarkove komisije za uspostavom općeg poreza na promet primjenom PDV-a bio konačno prihvaćen, Europska komisija (dalje u tekstu Komisija) upućuje ga Europskom vijeću (dalje u tekstu Vijeće) koje donosi Prvu i Drugu direktivu 11. travnja 1967., što se smatra prvom fazom uvođenja PDV-a u porezne sustave država članica. Prva faza je trajala deset godina, nakon čega je 1997. započela druga faza tijekom koje je donesena Šesta direktiva kao osnovni zakonodavni okvir i temelj harmonizacija PDV-a unutar EU-a.

2.2.1. Prva faza uvođenja PDV-a

Dokument koji prvi uvodi harmonizaciju oporezivanja prometa u EU-u bila je Prva direktiva kojom se državama nalagalo da u svoje nacionalne porezne propise ugrade PDV s pravom na odbitak pretporeza do 1. siječnja 1970.,⁵⁹ čime bi iz primjene nestao brutosvefazni porez na promet.⁶⁰

Druga direktiva je definirala više pojedinosti za razliku od prethodne u kojoj se PDV opisuje kao potrošni oblik poreza na promet, definira način oporezivanja isporuka dobara i usluga u tuzemstvu, primjenu načela odredišta dobara s ciljem izbjegavanja dvostrukog oporezivanja, kao i primjena oporezivanja uvoza uz oslobođanje izvoza. Također je bilo propisano da se, uz jednu standardnu, mogu uvesti povišene i snižene porezne stope, ne

⁵⁷ *Ibid.*

Savez njemačke industrije htio je spriječiti uvođenje PDV-a zato što su velika industrijska poduzeća od postojećega brutosvefaznog poreza na promet ostvarivala veliku zaradu. S druge strane, protiv uvođenja PDV-a bila je i većina stanovništva jer su dobra namijenjena svakodnevnoj potrošnji bila neznatno ili uopće nisu bila oporezivana. Oni koji su bili protiv, ne želeći biti proglašeni protivnicima Europe, počinju zagovarati uvođenje PDV-a kao i interesne skupine, tako da se 1962./1963. više ne može govoriti o nekome organiziranom otporu uvođenju PDV-a. Slijedom navedenoga bio je prijedlog zakona o PDV-u koji se u lipnju 1963. našao pred Saveznim parlamentom. U istom razdoblju Savezna se vlada i na europskoj razini počinje jače zauzimati za uvođenje PDV-a te Komisija u lipnju 1964. Vijeću predlaže blago izmijenjeni nacrt direktive te nagovještava novu direktivu za 1965., kojom bi predloženi sustav PDV-a bio detaljno razrađen. Postupak usklađivanja PDV-a na europskoj razini bilo je moguće postići tek nakon što je njemačka vlada jasno poduprla nastojanja Komisije, koja je težila postavljenome cilju. Prema Mijatović, N.,

⁵⁸ *Ibid.*, fusnota 27.

⁵⁹ Prvu direktivu slijedile su Treća, Četvrta i Peta direktiva. Trećom se direktivom (1969.) za godinu dana produljuje rok do kojeg su Belgija i Italija dužne u svoj porezni sustav ugraditi PDV, a Četvrtom (1971.) i Petom (1972.) samo za potrebe Italije rok uvođenja PDV-a pomiče se još za godinu dana

⁶⁰ Mijatović, N., Usklađivanje europskog PDV-a: povijesni prikaz, Časopis za suvremenu povijest, Vol.. 36 No. 3, 2004.

definirajući njihovu visinu.⁶¹ Razlike u tadašnjim državama članicama (Belgija, Francuska, Italija, Luksemburg, Nizozemska i Njemačka) u visini opće, snižene i povišene stope bile su značajne. U Luksemburgu su opća i snižena stopa PDV-a bile znatno niže nego u susjednim državama. Ta je razlika bila posebice značajna u oporezivanju proizvoda i usluga u Njemačkoj, u odnosu na Belgiju i Francusku. Razlike u stopama nisu nestale, a sa širenjem EU-a usklađivanje njihove visine predstavljalo je sve kompleksniji izazov.⁶²

2.2.2. Druga faza uvođenja PDV-a

Nakon što su stupile na snagu prve direktive kao temelj oporezivanja prometa u EU-u, pojavila se potreba daljnjeg usklađivanja. Osim razlike u visini stopa i opsegu porezne osnovice, usklađivanje je bilo neophodno i zbog odluke Vijeća o financiranju EU-a vlastitim sredstvima kroz proračun EU-a.⁶³ Jedan od tri glavna izvora prihoda proračuna EU-a su doprinosi temeljeni na PDV-u prikupljenim od država članica. S obzirom na neusklađenost poreznih osnovica za obračun poreza u državama članicama, harmonizacija sustava bila je neophodna.

Druga direktiva⁶⁴ je definirala samo osnovna načela oporezivanja prometa PDV-om, dok je Šesta⁶⁵ pobliže odredila i uskladila odredbe europskog PDV-a. Odredila je obuhvat

⁶¹ Italija je tek sredinom 1973. brutosvefazni porez na promet, koji je tada bio u primjeni, zamijenila PDV-om. Razlozi zbog kojih je Italija kasnila s ugradnjom PDV-a u svoj porezni sustav su sljedeći: politička nestabilnost (česte promjene vlada), složenost poreznog sustava i velik broj posrednih poreza. Jelčić, Bo., Harmoniziranje oporezivanja prometa u Europskoj ekonomskoj zajednici, Ekonomski pregled, Zagreb, 1–2. /1992.

⁶² Jelčić, Ba., Jelčić Bo., Porezni sustav i porezna politika, Informator, Zagreb, 1998., str. 97.

⁶³ Od 1958. do 1970. proračun EU punio se isključivo financijskim doprinosima država članica. Vijeće je 1970. na zasjedanju u Luxemburgu donijelo odluku o uvođenju sustava financiranja EU-a vlastitim sredstvima. Prema toj odluci koja se počela primjenjivati 1971., EU je postupno trebao izgrađivati svoju financijsku autonomiju. Kao izvor prihoda tada su bile utvrđene carine i agrarna davanja (tzv. tradicionalni izvori prihoda). Budući da tzv. tradicionalna vlastita sredstva nisu bila dostatna za financiranje EU-a, spomenutom odlukom Vijeća iz 1970. uvedena su nova vlastita sredstva od prihoda na ime PDV-a s usklađenom osnovicom PDV-a. Dok su tradicionalna vlastita sredstva od 1971. do 1975. stvarno stajala na raspolaganju EU-u, s uvođenjem vlastitih sredstava na osnovi PDV-a odgađalo se sve do 1979., jer je uvođenje zajedničkog sustava PDV-a za sve države članice i posljedično uvođenje jedinstveno utvrđene porezne osnovice stvaralo znatne poteškoće. Mijatović N, Perić R, Lerman B., Proračunska pitanja Europske unije: preispitivanje financijske autonomije, Zagreb, Pravni vjesnik, 2012., str. 39–57.

⁶⁴ Second Council Directive 67/228/EEC of 11 April 1967 on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes - Structure and procedures for application of the common system of value added tax, OJ 71, 14.4.1967, str. 1303–1312.

⁶⁵ Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment, SL L 145, 13.6.1977., str. 1–40.

PDV-a, porezne obveznike, oporezive transakcije, mjesto oporezivanja, trenutak nastanka poreza, način određenja oporezivog iznosa, izuzeća od plaćanja PDV-a, odbitke prilikom plaćanja PDV-a te posebne oblike oporezivanja (mali poduzetnici, poljoprivrednici i putničke agencije). U odnosu na porezne stope, državama članicama je ostavljena sloboda određivanja njihove visine, kao i pravo na uvođenje povišene i snižene stope u točno određenim slučajevima. Rok implementacije Šeste direktive bio je 1. siječanj 1978.⁶⁶

2.2.3. Treća faza – uspostava jedinstvenog tržišta

Nakon uspostave Šeste direktive uslijedilo je vrijeme stagnacije što se može pripisati činjenici gospodarske nestabilnosti, odnosno naftnoj krizi osamdesetih godina prošlog stoljeća. Države su se susretale sa znatnim proračunskim manjkovima zbog čega nisu bile nimalo voljne dopustiti zadiranje u odredbe nacionalnog PDV-a. Osim što je gospodarska kriza dovela do stagnacije usklađivanja PDV-a, bila je i pokazatelj političke krize koja je u to vrijeme dominirala EU-om. Tome treba pridodati i činjenicu da je Komisija, umjesto da djeluje na usklađivanju, pažnju posvetila različitim detaljima kompleksnog sustava PDV-a.⁶⁷ Nakon zatišja, pristupilo se procesu ukidanja granične kontrole u trgovinskim odnosima država članica EU-a i smanjenju razlika u broju i visini poreznih stopa, kao i zamjeni načela odredišta načelom podrijetla za isporuke unutar EU-a.⁶⁸ Promjene su bile nužne zbog uspostave slobodnog tržišta, kao osnovnog cilja EU-a, kako ne bi zaostajao za tada već daleko razvijenim SAD-om i Japanom.

2.2.3.1. Osnovna pravila određivanja poreznih stopa

Uklanjanje graničnih kontrola između država trebalo je rezultirati jedinstvenim oporezivanjem isporuka unutar EU-a što je posljedično značilo i harmonizaciju poreznih stopa. Komisija je potkraj osamdesetih godina prošlog stoljeća predložila smanjenje

⁶⁶ Unatoč prihvaćanju Šeste direktive u Vijeću 1977., većina država članica nije pravodobno ugradila njezine odredbe u svoje zakonodavstvo te su donesene još Deveta, Petnaesta i Dvadeset i prva direktiva kojom se produljuje rok za ugradnju Šeste direktive u nacionalno zakonodavstvo. Zahvaljujući tom kašnjenju, odredba o vlastitim financijskim sredstvima EU-a planirana za 1975., stupila je na snagu tek 1. siječnja 1980. Za postupnu nadopunu određenih pravnih praznina u Šestoj direktivi, naknadno su donesene još i Osma (naknada inozemnim poreznim obveznicima) i Jedanaesta direktiva (isključenje francuskog Departementsa od područja uporabe Šeste direktive)

Mijatović, N., Usklađivanje europskog PDV-a: povijesni prikaz, Časopis za suvremenu povijest, Vol. 36 No. 3, 2004.

⁶⁷ *Ibid.*, str. 971.

⁶⁸ Jelčić, Ba., Jelčić Bo., Porezni sustav i porezna politika, Informator, Zagreb, 1998., str. 98.

postojećih razlika u njihovu broju i visini. Prijedlog je išao u smjeru da se, uz opću, primijeni i jedna snižena stopa te da se raspon opće stope kreće od 14 do 20 %, a snižene od 4 do 9 % te da se ukinu nulte stope.

Česte promjene u visini stopa PDV-a, posebno prvih godina nakon uvođenja, bile su uvjetovane financijskim razlozima. Značajne su razlike ugrožavale uspješno funkcioniranje unutrašnjeg tržišta zbog različitog poreznog opterećenja, odnosno cijena u trgovini između država članica. Zbog poremećaja u trgovinskoj razmjeni, 19. listopada 1992. donesena je pravna norma kojom se regulirala problematika poreznih stopa⁶⁹ s tendencijom usklađivanja njihova broja i visine u državama članicama. Dala je mogućnost uvođenja dviju stopa, standardne od najmanje 15 % i snižene od najmanje 5% (za privilegirani promet). Iznimno, snižena stopa može biti manja od 5 %, ali pod uvjetom da je bila u primjeni 1. siječnja 1991.

2.2.3.2. Granično porezno izravnanje

Uspostava slobodnog tržišta trebala se postići tzv. graničnim poreznim izravnanjem, smanjenjem razlika u poreznom tretmanu proizvoda i usluga u prometu te oporezivanjem prema načelu podrijetla umjesto načelu odredišta za isporuke dobara unutar EU-a.⁷⁰

Komisija je u tzv. Bijeloj knjizi (engl. *White paper*)⁷¹ izložila program koji je bio prihvaćen na sastanku Vijeća 1985. u Milanu. Program je bio uključen i u Jedinostveni opći akt (engl. *Single European Act*)⁷² od 1. siječnja 1993. kojim je stvoreno zajedničko tržište, a izmijenjene su i neke odredbe Ugovora o osnivanju EEZ-a. Konkretno, izmijenjen je članak 99. Rimskog ugovora o osnivanju koji se odnosio na usklađivanje zakona o porezu na promet, potrošnju i druge oblike posrednih poreza.

Kao što je *supra* navedeno, harmonizacija u oporezivanju bila je neophodna zbog učinkovitog funkcioniranja slobodnog tržišta na kojem granične kontrole ne postoje, kao i bilo koje prepreke slobodnom kretanju osoba, kapitala, proizvoda i usluga. Upravo takva, nova pravna regulacija nametnula je pitanje načina oporezivanja prekograničnog

⁶⁹ Council Directive 92/77/EEC of 19 October 1992 supplementing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC (approximation of VAT rates), OJ L 316, 31.10.1992, str. 1–4.

⁷⁰ Jelčić, Ba., Jelčić Bo., Porezni sustav i porezna politika, Informator, Zagreb, 1998., str. 97.

⁷¹ Completing the internal market: White paper from the Commission to the European Council, Milan, 28-29 June 1985., COM (85) 0310 final

⁷² Single European Act, SL L 169, 29.6.1987., str. 1.–28., članak 17.

prometa dobara i usluga. Ideja uklanjanja granične kontrole između država članica dovela je u pitanje postizanje političkog dogovora. Konsenzus se mogao postići stvaranjem uvjeta za uspostavom jednakog poreznog tretmana domaćih i stranih proizvoda na tuzemnom tržištu. Smatralo se da bi se primjenom načela podrijetla pri oporezivanju isporuka unutar EU-a stvorili jednaki uvjeti kao pri oporezivanju unutar iste države.⁷³ Da bi se to postiglo, ne smiju postojati razlike u pogledu broja i visine poreznih stopa između država članica jer će, u suprotnom, jedan proizvod biti privilegiran u odnosu na drugi i time konkurentno sposobniji.⁷⁴

Nakon uspostave zajedničkog sustava PDV-a (1967.)⁷⁵, isporuke dobara unutar EU-a tretirane su drugačije u usporedbi s tuzemnim. Oporezivale su se prema načelu odredišta koji se zadržao do danas. Međutim, već tada je najavljeno da će oporezivanje prema načelu odredišta biti prijelazna faza do uspostave konačnog rješenja, odnosno oporezivanja isporuka unutar EU-a prema načelu podrijetla.

Zbog uspostave slobodnog tržišta⁷⁶ Šesta je direktiva izmijenjena Direktivom Vijeća 91/680/EEZ koja se počela primjenjivati od 1. siječnja 1993. za sve transakcije između država članica EU-a.⁷⁷ Izmjene i dopune bile su kamen temeljac novoga, prijelaznog sustava koji je uveo važne promjene u sustav oporezivanja PDV-om u EU-u.⁷⁸ Uvedene su odredbe kojima se ukidaju sve fizičke provjere i formalnosti prilikom prelaska granice između država članica. Uvedeni su novi pojmovi „isporuka“ dobara unutar EU-a i

⁷³ Jelčić, Ba., Jelčić Bo., Porezni sustav i porezna politika, Informator, Zagreb, 1998., str. 98–100.

⁷⁴ Proizvod kupljen u državi članici gdje je stopa PDV-a 25 %, skuplji je nego gdje je stopa PDV-a na isti proizvod manja.

⁷⁵ First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967. on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes OJ 71, 14.4.1967., str. 1301–1303.,
Second Council Directive 67/228/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes – Structure and procedures for application of the common system of value added tax
OJ 71, 14.4.1967., str. 1303–1312.

⁷⁶ Vidjeti više u članku 26. stavak 2. Ugovora o funkcioniranju Europske unije, SL C 202/59, 7.6.2016., kao i u ostalim ugovorima: Treaty on European Union, SL C 191, 29.7.1992., str. 1.–112, Treaty of Lisbon amending the Treaty on European Union and the Treaty establishing the European Community, signed at Lisbon, 13 December 2007., protocols, OJ C 306, 17.12.2007., str. 1.–229., Pročišćene verzije Ugovora o Europskoj uniji i Ugovora o funkcioniranju Europske unije Ugovor o Europskoj uniji (pročišćena verzija) Ugovor o funkcioniranju Europske unije (pročišćena verzija) Protokoli Prilozi Ugovoru o funkcioniranju Europske unije Izjave priložene Završnom aktu Međuvladine konferencije na kojoj je donesen Ugovor iz Lisabona potpisan 13. prosinca 2007. Tablice ekvivalenata, SL C 202, 7.6.2016., str. 1.–388

⁷⁷ Council Directive 91/680/EEC of 16 December 1991 supplementing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC with a view to the abolition of fiscal frontiers, OJ L 376, 31.12.1991., str. 1–19.

⁷⁸ De la Feria, R., The EU VAT system and the internal market, IBFD 2009, str. 70.

„stjecanja“ dobara unutar EU-a koji do tada nisu bili poznati. Prijelazni aranžman za oporezivanje trgovine između država članica, kako je *supra* navedeno, odstupao je od načela oporezivanja u državi članici podrijetla te se promet oporezivao u odredišnoj državi članici u kojoj se obavlja finalna potrošnja.⁷⁹ Prijelazni sustav trebao je ostati na snazi četiri godine, do 31. prosinca 1996., s tim da se oporezivanje prema načelu odredišta moglo produžavati na godišnjoj osnovi ako se ne može postići dogovor o konačnom sustavu.⁸⁰

Tadašnja nova pravila oporezivanja trgovine između država članica bila su značajna, u odnosu na dotadašnja, ukidanjem carinskih postupaka i smanjenjem administrativnih troškova poslovanja.⁸¹ Osnovna svrha prijelaznog sustava bila je omogućavanje prijenosa poreznog prihoda u državu članicu krajnje potrošnje.⁸² Prije nego što su navedena pravila stupila na snagu (14. prosinca 1992.), uvedene su dodatne odredbe Direktivom Vijeća 92/111/EEC⁸³ poznatom kao „prva direktiva o pojednostavnjivanju“. Svrha dodatne direktive bila je pojednostavniti porezni postupak za trgovce i porezna tijela država članica. Isto tako, uvedena je administrativna razmjena podataka između država članica⁸⁴ sa svrhom kontrole prijelaznog sustava. U skladu s tim pravilima, svim osobama koje su bile registrirane u sustavu PDV-a dodijeljen je identifikacijski broj (engl. *identification number*, dalje u tekstu PDV ID). PDV ID je predstavljao kontrolni mehanizam za

⁷⁹ Council Directive 91/680/EEC of 16 December 1991 supplementing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC with a view to the abolition of fiscal frontiers, OJ L 376, 31.12.1991., str. 1–19.

⁸⁰ Članak 28. stavak 1. Council Directive 91/680/EEC of 16 December 1991 supplementing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC with a view to the abolition of fiscal frontiers, OJ L 376, 31.12. 1991.

Vidjeti Verwaal, E., Cnossen, S., Europe's New Border Taxes, *Journal of Common Market Studies* Vol. 40, 2002., str.310.

⁸¹ Van de Leur, M., Triangulation or Strangulation? *International VAT, Monitor*, November/December 2010., str. 397.

⁸² Presuda Suda od 6. travnja 2006., EMAG, C-245/04, ECLI:EU:C:2006:232, t. 31. i 40., Presuda Suda od 22. travnja 2010., Xi fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08, ECLI:EU:C:2010:217, t. 30.

⁸³ Council Directive 92/111/EEC of 14 December 1992 amending Directive 77/388/EEC and introducing simplification measures with regard to value added tax, OJ L 384, 30.12.1992, str. 47–57.

⁸⁴ Council Regulation (EEC) No 218/92 of 27 January 1992 on administrative cooperation in the field of indirect taxation (VAT), OJ L 24, 1.2.1992, str. 1–5

later amended by the following measures of Council Regulation (EC) 1798/2003 of 7 October 2003 on administrative cooperation in the field of value added tax and repealing Regulation (EEC) No 218/92 OJ L 264, 15.10.2003., subsequently replaced by Council Regulation No 904/2010 of 7 October 2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax (recast) OJ L 268, 12.10.2010.

isporuke unutar EU-a koji omogućava praćenje transakcije.⁸⁵ Uvedeno je i statističko izvješćavanje (Intrastat)⁸⁶ kao dodatni izvor informacija u cilju lakšeg praćenja trgovinske razmjene.

2.3. Karakteristike sustava PDV-a

Od samih je začetaka EU imao za cilj uspostavu sustava koji bi se temeljio na načelu fiskalne neutralnosti, uz isticanje nekoliko aspekata koji dolaze do izražaja kod međunarodne trgovine, ekonomskih odnosa, ali i porezne politike. U poreznom smislu PDV je neutralan jer dovodi do puno manje iskrivljenosti u alokaciji resursa u vanjskoj trgovini i na domaćem tržištu. Pri oporezivanju PDV-om sasvim je irelevantan broj faza distribucijskog lanca kojim određeni proizvod prolazi prije nego što dođe do potrošača jer je porezno opterećenje identično bez obzira na koji je način dobro proizvedeno.⁸⁷ Stoga je jedna od karakteristika PDV-a upravo prevaljivost na krajnjeg potrošača koji je iz istog razloga neutralan za poduzetnika kao poreznog obveznika.⁸⁸

Načelo fiskalne neutralnosti povezano je i s ciljem zajedničkog tržišta i temeljnim pravima zaštićenim Ugovorom o funkcioniranju EU-a⁸⁹. Narušavanje tržišnog natjecanja

⁸⁵. Council Regulation (EEC) No 218/92 of 27 January 1992 on administrative cooperation in the field of indirect taxation (VAT), OJ L 24, 1.2.1992, str. 1–5 (Article 4.)

⁸⁶Council Regulation (EEC) No 3330/91 of 7 November 1991 on the statistics relating to the trading of goods between Member States, OJ L 316, 16.11.1991, str. 1–10;

Council Regulation (EC) No 1182/1999 of the European Parliament and of the Council of 10 May 1999 amending Council Regulation (EEC) No 3330/91 on the statistics relating to the trading of goods between Member States with a view to reducing the data to be provided, OJ L 144, 9.6.1999, str. 1–3;

Council Regulation (EEC) No 3330/91 of 7 November 1991 on the statistics relating to the trading of goods between Member States, OJ L 316, 16.11.1991, str. 1–10 ;

Council Regulation (EC) No 1624/2000 of the European Parliament and of the Council of 10 July 2000 amending Council Regulation (EEC) No 3330/91 on the statistics relating to the trading of goods between Member States, with specific reference to a simplified application of the nomenclature of products, OJ L 187, 26.7.2000, str. 1–2;

European Parliament and Council Regulation (EC) No 1182/99 of 10 May 1999 OJ L 144, 9.6.1999,

Council Regulation (EC) No 1624/2000 of 10 July 2000 OJ L 187, 26.7.2000.,

Regulation (EC) No 638/2004 of March 31 2004 OJ L 102, 7.4.2004.

⁸⁷ Kesner-Škreb, M., *Pojmovnik poreza na dodanu vrijednost*, Financijska praksa, 1996., 20 (2), 237–241.

⁸⁸ Šimović, J. i H., *Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije*, Pravni fakultet, Zagreb, 2006., str. 131.

⁸⁹ Pročišćene verzije Ugovora o Europskoj uniji i Ugovora o funkcioniranju Europske unije Ugovor o Europskoj uniji (pročišćena verzija) Ugovor o funkcioniranju Europske unije (pročišćena verzija) Protokoli Prilozi Ugovoru o funkcioniranju Europske unije Izjave priložene Završnom aktu Međuvladine konferencije na kojoj je donesen Ugovor iz Lisabona potpisan 13. prosinca 2007., SL C 202, 7.6.2016., str. 1.–388., vidjeti dio 3. – Union Policies and Internal Actions, Title I and Title II.

unutar EU-a može spriječiti samo porez na promet s karakteristikama neutralnosti.⁹⁰ U tom svjetlu, neutralnost PDV-a bi se trebala očitovati i u slobodnom tržištu jer bi oporezivanje isporuka unutar EU-a trebalo biti slično ili isto onom na domaćem tržištu.⁹¹

Sukladno s pravilima, države članice podrijetla dužne su izuzeti od oporezivanja isporuku dobara unutar EU-a između dvaju poreznih obveznika.⁹² Drugim riječima, isporuke dobara unutar EU-a oslobođene su plaćanja PDV-a u državi članici podrijetla, dok je stjecanje oporezivo u državi članici odredišta.⁹³ Navedeno se smatra vanjskom neutralnošću⁹⁴ koja osigurava da uvozno-izvozne transakcije ne dobivaju slabiji fiskalni tretman od tuzemnih transakcija.

Osim vanjske, unutarnja neutralnost je također jedno od osnovnih načela na kojima se temelji sustav PDV-a. Naime, unutarnja neutralnost⁹⁵ u tuzemnim transakcijama postiže se na razini poreznog obveznika kojem se omogućava pravo na odbitak pretporeza plaćenog dobavljaču. Unutarnja neutralnost osigurava pravo na odbitak pretporeza svim sudionicima opskrbnog lanca do krajnjeg potrošača koji teret PDV-a snosi.

Ideja načela neutralnosti je stvaranje učinkovitog poreza na potrošnju bez narušavanja slobodnog i otvorenog tržišta. U sustavu PDV-a omogućava svim poreznim obveznicima odbitak poreza obračunatog prilikom kupnje dobara ili usluga. Nadalje, porez mora biti neutralan da ne narušava konkurentnost te da ne utječe na cijene proizvoda.⁹⁶ Ova vrsta neutralnosti nastaje primjenom fiksne porezne stope na sve slične proizvode i usluge.

Pozitivna karakteristika koja PDV stavlja pred ostale oblike općeg poreza na promet, nedostatak je kumulativnog učinka zbog oporezivanja samo dodane vrijednost u pojedinoj fazi. Da bi porezni obveznik mogao odbiti porez plaćen u prethodnoj fazi treba raspolagati računom dobavljača kojim dokazuje iznos plaćenog poreza. Upravo postojanje računa u sustavu oporezivanja PDV-om ima važnu ulogu kontrolnog

⁹⁰ Jespersen, C. B., *Intermediation of Insurance and Financial Services in European VAT*, Netherlands: Kluwer Law International, 2011., str. 291.

⁹¹ *Ibid.*

⁹² Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11.12.2006., str. 1–118., članak 138.

⁹³ *Ibid.*, članak 140.

⁹⁴ Terra, B., Kajus, J., *A guide to the European VAT Directives*, IBFD, Amsterdam, Vol.1, 2011.

⁹⁵ Lang, M., Melz, P., Kristoffersson, E., *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences* IBFD, Amsterdam, 2009., str. 18.

⁹⁶ Terra, B., Kajus, J., *A guide to the European VAT Directives*, IBFD, Amsterdam, Vol.1, 2011., str. 284.

mehanizma jer je poreznim obveznicima u cilju imati valjan račun svog dobavljača na temelju kojeg dokazuju da su platili porez u prethodnoj fazi koji će kasnije odbiti od svojih prodaja.

Negativna karakteristika PDV-a je regresivnost koja se pokušava smanjiti primjenom nižih poreznih stopa na osnovne životne potrepštine.⁹⁷ Korištenje smanjenih stopa u pokušaju političkih manipuliranja izaziva negativne posljedice u smjeru favoriziranja velikih potrošača te se posljedično tome povećava regresivnost sustava i narušava izbor između njih.⁹⁸

2.4. Tretman oporezivanja PDV-om nakon ukidanja graničnih kontrola

Ukidanje fiskalnih granica između država članica zahtijevalo je preispitivanje načina oporezivanja trgovine unutar EU-a. Različite gospodarske i socijalne politike država članica dovele su do narušavanja zdrave konkurencije. Kako se države članice nisu mogle dogovoriti oko sustava oporezivanja prema načelu podrijetla, a budući da politički i tehnički uvjeti nisu bili ispunjeni, dogovoren je prijelazni sustav prema načelu odredišta koji je stupio na snagu 1. siječnja 1993.⁹⁹

Oporezivanje PDV-om u međunarodnim transakcijama specifične je prirode zbog toga što se isporuke dobara i usluga mogu oporezivati prema načelu podrijetla ili načelu odredišta.¹⁰⁰ Oporezivanje isporuka unutar EU-a provodi se, kao i kod međunarodne trgovine, primjenom načela odredišta čime se postiže neutralnost PDV-a. Oporezivanje prema načelu odredišta za isporuke unutar EU-a omogućava izbjegavanje dvostrukog oporezivanja i povredu načela fiskalne neutralnosti zajedničkog sustava PDV-a.¹⁰¹

Međunarodna trgovina se oporezuje tako da je izvoz izuzet od oporezivanja s pravom na odbitak pretporeza, dok se uvoz oporezuje na isti način kao i tuzemne isporuke u državi

⁹⁷ Cindori, S., Pogačić, L., Problematika utvrđivanja broja i visine stopa poreza na dodanu vrijednost, Ekonomska misao praksa, Zagreb, 02/2010., str. 227–249.

⁹⁸ Charlet, A., Jeffery, O., An International Perspective on VAT, Tax Notes International, 2010., str. 949., dostupno na <https://web-archive.oecd.org/2012-09-10/103296-46073502.pdf>, (pristup svibanj 2025.)

⁹⁹ Commission staff working document; Impact assessment, Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards harmonising and simplifying certain rules in the value added tax system and introducing the definitive system for the taxation of trade between Member States, SWD (2017) 325 final - 2017/0251 (CNS)

¹⁰⁰ Jelčić, Bo., Lončarić-Horvat, O., Šimović, J., Arbutina, H., Mijatović, N., Financijsko pravo i financijska znanost, Narodne novine, Zagreb, 2008., str. 408.

¹⁰¹ Presuda Suda od 27. rujna 2007., Teleos plc and Others, Case C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548, t. 25.

uvoza.¹⁰² Izvoz dobara između država članica, nakon ukidanja granica 1993., zamijenjen je pojmom „isporuka unutar EU-a“, oslobođen u državi članici otpreme. Uvoz dobara zamijenjen je pojmom „stjecanje dobara unutar EU-a“ i smatra se isporukom koja je oporeziva u državi članici odredišta. Kao rezultat toga, porez se obračunava i naplaćuje u odredišnoj državi članici sukladno propisanim poreznim stopama i postavljenim uvjetima.¹⁰³

S obzirom na to da je Šesta direktiva doživjela nekoliko značajnih izmjena, javila se potreba za njezinom preinakom. Slijedom toga stupila je na snagu Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (dalje u tekstu Direktiva o PDV-u).¹⁰⁴

U odredbama Direktive o PDV-u razvidne su promjene povezane s prijelaznim sustavom. Tako je njezinim člankom 402. propisano da se postojeći sustav oporezivanja trgovine između država članica smatra prijelaznim i da ga je potrebno zamijeniti konačnim koji bi se temeljio na načelu podrijetla.

Složeni sustav stopa, izuzeća, odstupanja, široka mogućnost primjene pojednostavnjenih postupaka koji se odobravaju državama članicama, kao i mnoštvo posebnih pravila za prekogranične transakcije, predstavljaju prepreku za pravilno funkcioniranje jedinstvenog tržišta.¹⁰⁵ Jednako tako, oporezivanje transakcija dobara unutar EU-a predstavlja nove izazove za porezne obveznike koji posluju u više različitih država članica. Naime, u praksi se često pojavljuju isporuke koje uključuju više poreznih obveznika i više država članica za samo jednu isporuku. S obzirom na to da je Direktivom o PDV-u definirano da se mjesto isporuke unutar EU-a, s osnova oporezivanja, može promatrati s dvaju motrišta, teorija poznaje isporuku dobara s prijevozom (oporeziva) i

¹⁰² OECD International VAT/GST guidelines published in February 2006., Chapter I para, dostupno na <https://www.oecd.org/tax/consumption/guidelinesneutrality2011.pdf> (pristup studeni.2019.).

OECD International VAT/GST guidelines on neutrality, Chapter I, paras. 5 and 16 see note 2., dostupno na <https://www.oecd.org/tax/consumption/guidelinesneutrality2011.pdf> (pristup studeni 2019.)

¹⁰³ Commission staff working document, Accompanying document to the Green Paper on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, {COM(2010) 695 final}, SEC (2010) 1455 final, str. 5.

¹⁰⁴ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, *SL L 347, 11.12.2006., str. 1–118*.

¹⁰⁵ TEI Comments on the Future of the VAT, TEI's European Indirect Tax Committee, 31.05.2011., str. 4–5. dostupno na https://www.tei.org/sites/default/files/advocacy_pdfs/TEI_comments_green_paper_future_of_VAT_.pdf (pristup travanj 2020.)

bez prijevoza (oslobođena). Upravo je zbog provođenja postupka oporezivanja potrebno utvrditi koje je isporuka oporeziva jer u praksi nije uvijek potpuno jasno kojoj isporuci pripisati prijevoz.¹⁰⁶ Budući da takve transakcije unutar EU-a zahtijevaju poznavanje poreznih sustava više različitih država članica, moguće je i provođenje pojednostavnjenog postupka.¹⁰⁷ Da bi mogli primijeniti pojednostavnjenje, porezni obveznici trebaju zadovoljiti uvjete koji su propisani u nacionalnim zakonodavstvima država članica, a u okviru Direktive o PDV-u. Tako se u različitim državama članicama primjenjuju različita pravila.¹⁰⁸ Nedosljedna primjena pravila pojednostavnjenja rezultira pogreškama u izvještavanju pri isporukama dobara unutar EU-a i često su predmet zlouporabe upravo zbog permanentnog izazova koji se odnosi na potrebu usklađivanja zakonodavstva na razini EU-a.

2.4.1. Predmet oporezivanja

Različitost poreznog tretmana isporuke i stjecanja unutar EU-a zahtijeva objašnjenje osnovnih pojmova i temeljnih pretpostavki za ispunjenje uvjeta pod kojima se isporuke između država članica mogu osloboditi plaćanja PDV-a.

U odnosu na osnovne odrednice oporezivanja PDV-om, kao jedan od ključnih pojmova za analizu predmetne materije nameće se predmet oporezivanja¹⁰⁹ kojim Direktiva o PDV-u smatra:

1. isporuku dobara koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje;
2. stjecanje dobara unutar EU-a na teritoriju određene države članice uz naknadu od:

¹⁰⁶ EU VAT forum cross-border rulings (cbr) list, European commission, Brussels, 22.10.2019., dostupno na [taxud.c.4\(2019\)7290836](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/cross-border-rulings.pdf), dostupno na https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/cross-border-rulings.pdf (pristup travanj 2020.)

¹⁰⁷ pojednostavljeni postupak podrazumijeva jednu isporuku između tri porezna obveznika u tri različite države članice s tim da isporuka ide od prvog do trećeg poreznog obveznika direktno

¹⁰⁸ TEI Comments on the Future of the VAT, TEI's European Indirect Tax Committee, 31.05.2011., str. 2., dostupno na

https://www.tei.org/sites/default/files/advocacy_pdfs/TEI_comments_green_paper_future_of_VAT_.pdf (pristup svibanj 2025.);

Van de Leur, M., Triangulation or Strangulation?, International VAT Monitor November/December 2010., str. 398.

¹⁰⁹ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost SL L 347, 11.12.2006., str.1–118., članak 2.

- a. poreznog obveznika koji djeluje kao takav ili pravne osobe koja nije porezni obveznik, kada je prodavatelj porezni obveznik koji djeluje kao takav, a koji nema pravo na izuzeće za male porezne obveznike iz članaka od 282. do 292. i koji nije obuhvaćen člancima 33. ili 36.,
 - b. u slučaju novih prijevoznih sredstava, poreznog obveznika ili pravne osobe koja nije porezni obveznik, čija druga stjecanja ne podliježu PDV-u u skladu s člankom 3. stavkom 1. ili bilo koje druge osobe koja nije porezni obveznik,
 - c. u slučaju proizvoda koji podliježu trošarinama kad se obračunava trošarina na stjecanje unutar EU-a u skladu s Direktivom 92/12/EEZ unutar teritorija određene države članice, poreznog obveznika ili pravne osobe koja nije porezni obveznik, čija druga stjecanja ne podliježu PDV-u u skladu s člankom 3. stavkom 1. i obavljanje usluga u tuzemstvu uz naknadu koje obavi porezni obveznik koji djeluje kao takav,
3. isporuku usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav;
4. uvoz dobara.

Kao što iz općeg pravila o predmetu oporezivanja proizlazi, isporuke dobara između država članica EU-a nisu predmet oporezivanja, već su oslobođene uz zadovoljenje određenih uvjeta¹¹⁰. Pritom je važno naglasiti da će, ako uvjeti za oslobađanje nisu zadovoljeni, takve transakcije biti oporezive u tuzemstvu, iako je riječ o isporukama između dviju država članica.

Kada se uvjeti za oslobađanje smatraju zadovoljenim, a predmet transakcija su isporuke dobara unutar EU-a između dvaju poreznih obveznika (engl. *business to business, B2B*), takve će transakcije biti oslobođene plaćanja PDV-a¹¹¹, dok je stjecanje oporezivo u državi članici u kojoj otprema ili prijevoz dobara završava¹¹².

Isporuku dobara u drugu državu članicu nezaobilazno prati i PDV ID koji mora imati svaki porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik registriran za potrebe

¹¹⁰ *Ibid.*, članak 138.

¹¹¹ *Ibid.*, članak 139.

Oslobađanje se ne odnosi na sve isporuke. Oporezive su isporuke dobara koje obavi mali porezni obveznik.

¹¹² O postroženim uvjetima koji se odnose na izuzeća za transakcije unutar EU-a vidjeti više u Provedbenoj uredbi Vijeća (EU) 2018/1912 od 4. prosinca 2018. o izmjeni Provedbene uredbe (EU) br. 282/2011 u pogledu određenih izuzeća za transakcije unutar Zajednice, SL L 311, 7.12.2018., str. 10–12.

PDV-a. Isporučitelj je pritom obvezan podnijeti Zbirnu prijavu¹¹³ koja je još jedan uvjet za primjenu oslobođanja za isporuku unutar EU-a. Naime, porezni obveznici u poreznim izvješćima prijavljuju tuzemne i inozemne isporuke,¹¹⁴ a takvim se podacima države članice služe za prijeko potrebnu kontrolu provođenja transakcija. Međusobna povezanost i kontrola oslobođene isporuke i oporezivog stjecanja neizostavan je postupak koji se provodi s ciljem sprječavanja poreznih prijevara usporedbom prijavljenih isporuka i stjecanja unutar EU-a.¹¹⁵

Isporuke dobara uz naknadu na području određene države članice i stjecanje uz naknadu unutar EU-a podliježu oporezivanju PDV-om.¹¹⁶ Pritom je važno istaknuti da se, prema Direktivi o PDV-u, isporukom dobara smatra prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom u svojstvu vlasnika.¹¹⁷

SEU u svojim predmetima vezanim za oporezivanje PDV-om¹¹⁸, isporuku dobara definira kao svaki prijenos materijalne imovine jedne strane koji ovlašćuje drugu da stvarno raspolaze njome kao da je vlasnik imovine. Međutim, prijenos prava vlasništva nad imovinom nije presudan faktor.¹¹⁹ Sama ekonomska isporuka dobara dovoljan je čimbenik da se transakcija tretira kao oporeziva.¹²⁰ Definicija prijenosa vlasništva je različita prema poreznom pravu u odnosu na druge grane prava (npr. građansko pravo).¹²¹

¹¹³ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost SL L 347, 11.12.2006., str. 1–118., članak 262.

¹¹⁴ *Ibid.*, članci 250–261.

¹¹⁵ Europska komisija je 2022. objavila paket zakonodavnih prijedloga o PDV-u u digitalnom dobu, koji je dio Akcijskog plana Komisije iz 2020., te sadrži i Prijedlog Direktive Vijeća o izmjeni Direktive Vijeća 2006/112/EZ u pogledu pravila o PDV-u za digitalno doba, kojim bi se uvele određene promjene vezano za račune u elektroničkom obliku. Tendencija uvedena e-računa je u tome da se državama članicama omogućí efikasnije kontrolno praćenje transakcija unutar EU-a kao i ispravnost obračuna PDV-a u državi članici potrošnje.

Radusin Lipošinović, M., Novosti u području računa u elektroničkom obliku u segmentu B2B, Pravo i porezi, Zagreb, 03/2024, str. 39.

¹¹⁶ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost SL L 347, 11.12.2006., str. 1–118., članak 2. stavak 1. točka a) i b)

¹¹⁷ *Ibid.*, članak 14. stavak 1.

¹¹⁸ Presuda Suda od 8. veljače 1990., Staatssecretaris van Financiën / Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61, t. 7., Presuda Suda od 6. veljače 2003., Auto Lease Holland, C-185/01, ECLI:EU:C:2003:73, t. 32., Presuda Suda od 14. srpnja 2005., British American Tobacco Internationali Newman Shipping, C-435/03, ECLI:EU:C:2005:464, t. 35.

¹¹⁹ Presuda Suda od 8. veljače 1990., Staatssecretaris van Financiën / Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61, t. 7.

¹²⁰ Terra, B., Kajus, J., A guide to the European VAT Directives, IBFD, Amsterdam, Vol.1, 2011., str. 443.

¹²¹ Presuda Suda od 8. veljače 1990., Staatssecretaris van Financiën / Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61, t. 7.

2.4.1.1. Isporuke unutar Europske unije

Isporuka dobara unutar EU-a je oslobođena¹²² uz propisane uvjete i s pravom na odbitak pretporeza,¹²³ a slijedi je oporezivo stjecanje¹²⁴ u drugoj državi članici različitoj od države članice otpreme. Obje isporuke (isporuka unutar EU-a i stjecanje) dio su iste financijske transakcije, iako potonja stvara različita prava i obveze prema poreznim tijelima država članica.¹²⁵

Uobičajeno je da je kod međunarodne trgovine dobrima uključeno više poreznih obveznika te se dobra kreću iz jedne države članice u drugu (u slučaju EU-a) i/ili čak s jednog kontinenta na drugi. Tako se dobra nekoliko puta preprodavaju između različitih poreznih obveznika sve dok ne dođu do krajnjeg potrošača. S obzirom na složenost sustava i ograničenja pri praćenju transakcije, oporezivanje je izazovno, ponajprije za porezna tijela. Ovakav sustav ovisi o savjesnom ponašanju poreznih obveznika za ispunjenjem poreznih obveza, kao i visokom stupnju suradnje između država članica, dok teret snosi krajnji potrošač.¹²⁶

Prijelazni sustav, koji se primjenjuje samo zbog toga što se nije mogao postići konsenzus, postao je iz navedenih razloga podložan prijevarama zbog manjeg stupnja kontrole. Naime, ukidanjem graničnih kontrola smanjio se intenzitet nadzora nad transakcijama što su porezni poveznici počeli iskorištavati.¹²⁷ Time započinje negativno razdoblje u kojem se porezna tijela sve češće suočavaju s prijevarama u sustavu PDV-a.¹²⁸

Wolf, R., VAT pitfalls in Intra-EU Commodity trade, EC Tax Review 01/2012., Kluwer Law International BV, The Netherlands, 2012., str. 33.

¹²² Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11.12.2006., str. 1–118., članak 138. stavak 1.

¹²³ *Ibid.*, članak 169. stavak 1. točki (b)

¹²⁴ *Ibid.*, članak 2. stavak 1. točki (b)

¹²⁵ Presuda Suda (treće vijeće) od 27. rujna 2007., Teleos plc and Others, C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548, točka 23.

¹²⁶ OECD International VAT/GST guidelines on neutrality approved by the Committee on Fiscal Affairs on 28 June 2011., Chapter I para 15., dostupno https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2017/04/international-vat-gst-guidelines_g1g75db4/9789264271401-en.pdf (pristup svibanj 2025.)

¹²⁷ Accompanying document to the Green Paper On the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, Commission staff working document, Brussels, 1.12.2010., COM(2010) 695 final, str. 16.

¹²⁸ Borselli, F., Organised VAT fraud: features, magnitude, policy perspectives, Bank of Italy, Bank of Italy Occasional Paper No. 106, 2011., str. 5–6.

Osim nedostatka kontrole, uzrok prijevara može se tražiti i u složenom sustavu oporezivanja isporuka unutar EU-a. Sukladno općem pravilu, isporuka unutar EU-a oslobođena je plaćanja PDV-a, uz zadovoljavanje propisanih uvjeta. U tom svjetlu, a u odnosu na već navedeno, Direktiva o PDV-u razlikuje isporuku dobara s prijevozom i bez prijevoza, stoga je za potrebe oporezivanja bitno utvrditi njezin status (isporuka s prijevozom je oslobođena, a bez prijevoza oporeziva).

U slučaju dobara koja se ne otpremaju niti prevoze, mjestom isporuke smatra se mjesto gdje je dobro smješteno u trenutku isporuke,¹²⁹ a u slučaju isporuke dobara s prijevozom, mjestom isporuke smatra se mjesto gdje je dobro smješteno u trenutku kad otprema ili prijevoz kupcu započinje.¹³⁰

Ako dobra ne napuste teritorij određene države i postoji samo jedna porezna nadležnost, mjesto isporuke je u toj državi članici. Isporuka se oporezuje kao tuzemna, a problemi s određivanjem njezina mjesta ne postoje.¹³¹ Međutim, situacija se mijenja kada dobra prijeđu granicu, a mjesto isporuke se nalazi, prema načelu odredišta, u drugoj državi članici. Ako su dobra otpremljena ili prevezena u drugu državu članicu, isporuka se klasificira kao isporuka dobara unutar EU-a, izuzeta od plaćanja PDV-a u državi članici otpreme.¹³² Prijenos dobara s poreznog obveznika u državi članici isporuke na poreznog obveznika u državi članici stjecanja u načelu se smatra isporukom u državi članici otpreme. Porezni obveznik u državi članici otpreme ima pravo na oslobođenu isporuku unutar EU-a, kao i pravo na odbitaka pretporez za nabavu koja je s njim povezana.¹³³ Da bi se koristio izuzećem za isporuku dobara unutar EU-a, porezni obveznik treba ispuniti propisane uvjete za izuzeće. Mora pribaviti PDV ID od kupca u drugoj državi članici te dokaz da su dobra otpremljena ili prevezena u tu drugu državu. Dobra mora otpremiti porezni obveznik izvan područja države članice sjedišta dobavljača ili druga osoba (koja je kupila dobra ili netko u njezino ime).

¹²⁹ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11.12.2006., str. 1–118., članak 31.

¹³⁰ *Ibid.*, članak 32.

¹³¹ Hughes, P., EU VAT Aspects of Longer Chains of Triangular Transactions, *International VAT monitor*, July/August 2012., str. 231.

¹³² Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11.12.2006., str. 1–118., članak 138. stavak 1.

¹³³ *Ibid.*, članak 69. stavak 1. točka (b)

Države moraju propisati uvjete pod kojima će izuzeti isporuke dobara unutar EU-a, što proizlazi iz Direktive o PDV-u.¹³⁴ Takvo postupanje često dovodi do različitog normiranja oslobođenih isporuka unutar EU-a, što predstavlja izazov onim poreznim obveznicima koji posluju u više država članica. Međutim, čak i ako Direktiva o PDV-u daje državama članicama pravo da određuju uvjete za ostvarivanje prava na izuzeće, pritom se moraju pridržavati općih načela prava EU-a: načela pravne sigurnosti i proporcionalnosti.¹³⁵ U takvoj situaciji načelo proporcionalnosti podrazumijeva da se od poreznog obveznika, za isporuku unutar EU-a na kojeg se primjenjuje izuzeće, ne može očekivati predočavanje više dokaza nego što je razumno dostupno u okviru njegove isporuke. S obzirom na to da svi oni koji žele zlouporabiti prijelazni sustav dobro poznaju pravila kojima su propisani uvjeti za izuzeće, odabiru sustave onih država članica u kojima su kontrole liberalnije.

2.4.1.2. Oporezivo stjecanje dobara unutar Europske unije

Stjecanjem dobara unutar EU-a¹³⁶ smatra se stjecanje prava na raspolaganje dobrima u svojstvu vlasnika ako su dobra prevezena u drugu državu članicu, različitu od one gdje je otprema započela. Isporuka dobara i stjecanje unutar EU-a mogu se okarakterizirati kao ista transakcija, iako potonja stvara različita prava i obveze.¹³⁷

Ovlasti za ubiranje poreza u transakcijama unutar EU-a moraju se koordinirati tako da kad nadležnost jedne države članice prestaje, druge počinje.¹³⁸ Navedeno znači da je zbog dvostruke nadležnosti, a u povodu iste transakcije potrebna suradnja i razmjena podataka između država članica. Prilikom isporuke unutar EU-a, ali i kod stjecanja, bitnim se elementom smatra mjesto gdje završava otprema ili prijevoz dobara poreznog obveznika koji ih stječe.¹³⁹ Osim osnovnih pravila oporezivanja u isporukama unutar EU-a, često se pojavljuju problemi definiranja određenih pojmova kao što je „oporezivo stjecanje“.

¹³⁴ *Ibid.*, članak 131. Direktivom o PDV-u, vidjeti još presude SEU - Presuda Suda od 27. rujna 2007., Twoh International, Case C-184/05, ECLI:EU:C:2007:550, t. 25., 20., Presuda Suda od 27. rujna 2007., Collée, C-146/05, ECLI:EU:C:2007:549, t. 24.

¹³⁵ Presuda Suda od 27. rujna 2007., Twoh International BV, C-184/05, ECLI:EU:C:2007:550, t. 25.

¹³⁶ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11.12.2006., str. 1–118., članak 20

¹³⁷ Presuda Suda od 27. rujna 2007., Teleos plc and Others, Case C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548, t. 23.

¹³⁸ Mišljenje nezavisnog odvjetnika od 13. siječnja 2004. u slučaju C-68/03, Lipjes, ECLI:EU:C:2004:19, t. 35.

¹³⁹ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11.12.2006., str. 1–118., članak 40.

Osnovno pravilo definiranja oporezivog stjecanja dobara unutar EU-a¹⁴⁰ je mjesto gdje je otprema (ili prijevoz) dobara završila. Budući da u transakcijama unutar EU-a sudjeluje više strana, perspektiva sagledavanja tretmana oporezivanja znatno je drugačija. Tako je pravnom normom određeno da se mjestom stjecanja dobara unutar EU-a¹⁴¹ smatra teritorij one države članice koja je izdala PDV ID pod kojim je osoba koja stječe dobra provela to stjecanje.

Oporezivi događaj nastaje u trenutku stjecanja te se smatra da je ono obavljeno kad se i isporuka sličnih dobara smatra obavljenom unutar teritorija dotične države članice.¹⁴² Oporezivo je u trenutku stjecanja te PDV postaje naplativ po izdavanju ili istekom roka za izdavanje računa (petnaesti dan u mjesecu nakon isteka mjeseca u kojem je oporezivi događaj nastao) ako račun do tada nije izdan.¹⁴³ Ako se račun izda prije navedenog roka, PDV postaje naplativ po izdavanju računa.

Porezni obveznik je svaka osoba koja primi oporezivao stjecanje u državi članici odredišta.¹⁴⁴ Porezni obveznik stjecatelj mora prijaviti vrijednost stečenih dobara te podliježe obvezi plaćanja PDV-a prema odgovarajućoj stopi u državi članici stjecanja. Uz navedeno, ima pravo i na pretporez ako je nabava povezana s obavljanjem gospodarske djelatnosti.¹⁴⁵

Situacija je znatno složenija ako isporučitelj nije upoznat s krajnjim odredištem dobara.¹⁴⁶ U tom se slučaju smatra da je mjesto stjecanja u državi koja je stjecatelju izdala PDV ID.¹⁴⁷ Ako, primjerice, porezni obveznik – stjecatelj ima sjedište u Švedskoj i raspolaže švedskim PDV ID-om, smatrat će se da je stjecanje unutar EU-a obavljeno u Švedskoj, iako je prijevoz dobara (koji je započeo u Njemačkoj) završio u državi članici koja nije Švedska.

¹⁴⁰ *Ibid.*

¹⁴¹ *Ibid.*, Članak 41.

¹⁴² *Ibid.*, Članak 68.

¹⁴³ *Ibid.*, Članak 69.

¹⁴⁴ *Ibid.*, Članak 200.

¹⁴⁵ *Ibid.*, Članak 168 (c) nakon zahtjeva iz članka 178. (c)

¹⁴⁶ Terra, B., Kajus, J., Place of taxable transactions, e-book published by Cajus media, Series on International Tax Law, School of Economic and Business Management, Lund University 2011., str. 28.

¹⁴⁷ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11.12.2006., str. 1–118., članak 41.

2.4.2. Porezni obveznik

Porezni obveznik je bilo koja osoba, fizička ili pravna, koja samostalno i trajno obavlja djelatnost s namjerom ostvarivanja prihoda ako vrijednost oporezivih isporuka prijeđe zakonom propisani iznos. Prema definiciji poreznog obveznika može se zaključiti da on mora imati tri bitne karakteristike: samostalnost, trajnost i namjeru. Porezni obveznik poreza na dodanu vrijednost često se poistovjećuje s pojmom poduzetnika, međutim ne bi se mogli svesti pod isti sinonim. Naime, ima određenih situacija kada fizička osoba postaje obveznik, a da nije poduzetnik. Tako obveznici PDV-a mogu biti povremeni ili stalni, iako su češće ovi potonji.¹⁴⁸

Definicija pojma poreznog obveznika šira je od obavljanja gospodarske djelatnosti. SEU je opseg primjene protumačio kao vrlo širok spektar aktivnosti¹⁴⁹ tako je odredio da onaj tko obavlja kontinuiranu isporuku bez naknade, ne može se smatrati poreznim obveznikom.¹⁵⁰ Uvijek treba postojati izravna veza između pružene usluge i primljene naknade.¹⁵¹ S druge strane, neka područja poslovne djelatnosti s namjerom su ostavljena izvan dosega PDV-a,¹⁵² iako značajno predstavljaju „ekonomsku aktivnost“, dok se neka smatraju neprilagođenima za primjenu PDV-a (poput financijskih aktivnosti i transakcija vezanih uz nekretnine za stanovanje).

2.4.2.1. Identifikacijski broj

Države članice dužne su poduzeti nužne mjere kako bi osigurale identifikaciju poreznih obveznika jedinstvenim brojem¹⁵³ onih koji obavljaju isporuke i stjecanja unutar EU-a.

¹⁴⁸ Šimović, J. i H., Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije, Pravni fakultet, Zagreb, 2006., str. 13–164.

¹⁴⁹ Presuda Suda od 12. rujna 2000., Komisija/Grčka, C-260/98, ECLI:EU:C:2000:429., t. 24–26., Presuda Suda od 21. veljače 2006., Halifax i drugi, C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121, t. 49–55., Presuda Suda od 14. veljače 1985., D.A. Rompelman and E.A. Rompelman-Van Deelen v Minister van Financiën, C- 268/83, t. 23., Presuda Suda od 29. veljače 1996., Inzo v Belgian State, C-110/94, ECLI:EU:C:1996:67, t. 25., Presuda Suda od 21. ožujka 2000., Gabalfrisa i drugi, C-110/98 to C-147/98, ECLI:EU:C:2000:145, t. 45. Vidjeti isto Bernaerts, Y., Sandhya, N., The Ins and Outs of Classifying Turnover for VAT, EC tax review, ISSN 0928-2750, Vol. 20, N°. 6, 2011., str. 291–304.

¹⁵⁰ Presuda Suda od 1. travnja 1982., Staatssecretaris van Financiën v Hong-Kong Trade Development Council, Case 89/81, ECLI:EU:C:1982:121, t. 10.

¹⁵¹ Presuda Suda od 29. srpnja 2010., Astra Zeneca UK Ltd v Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, Case C-40/09, ECLI:EU:C:2010:450, točka 27.

¹⁵² Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11.12.2006., str. 1–118., članci 131–165.

¹⁵³ *Ibid.*, Članci 213–216.

PDV ID je neophodan za porezne obveznike pri isporukama unutar EU-a te su ga porezna tijela dužna dodijeliti na zahtjev. Kako su u praksi zapaženi različiti slučajevi dodjele PDV ID brojeva, SEU u svojim presudama definira određene okolnosti pod kojima se poreznom obvezniku može odbiti dodjela tog broja. Tako je odredio da se ne može odbiti dodjela zbog toga što porezni obveznik, u trenutku traženja, ne raspolaže materijalnim, tehničkim i financijskim sredstvima za obavljanje gospodarske djelatnosti koju je prijavio i ako porezna tijela nisu ustanovila (na temelju objektivnih faktora) postojanje čvrstih dokaza koji vode do sumnje da će dodijeljeni broj biti korišten na prijevarni način.¹⁵⁴

PDV ID predstavlja i kontrolni mehanizam za isporuke unutar EU-a jer poreznim tijelima omogućuje praćenje transakcije. Kako je *supra* navedeno, predmet oporezivanja nalaže važan uvjet koji mora biti ispunjen, a to je da isporučitelj dobara mora biti porezni obveznik, dok stjecatelj može biti porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik. Budući da je porezni obveznik svaka osoba koja samostalno obavlja bilo koju gospodarsku djelatnost, bez obzira na svrhu i rezultat obavljanja te djelatnosti¹⁵⁵, obavezan je poreznom tijelu prijaviti početak svoje djelatnosti.¹⁵⁶ Prijava pokretanja djelatnosti zahtijeva prijavu u registar poreznih obveznika PDV-a kada vrijednost isporuka prijeđe propisani prag¹⁵⁷. Posljedično, porezno tijelo države članice dodjeljuje PDV ID¹⁵⁸ poreznom obvezniku, a u određenim situacijama i osobi koja nije porezni obveznik.

U tom slučaju porezni obveznik koji je registriran za potrebe PDV-a, koji obavlja isporuke unutar EU-a, dužan je podnijeti Zbirnu prijavu¹⁵⁹ s podacima o stjecateljima

¹⁵⁴ Presuda Suda od 14. ožujka 2013., *Ablesio*, Case C-527/11, ECLI:EU:C:2013:168, t. 40.

¹⁵⁵ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11.12.2006., str. 1–118., članci 9–13.

¹⁵⁶ *Ibid*, članak 213.

¹⁵⁷ Više o malom poreznom obvezniku vidjeti Direktiva Vijeća (EU) 2020/285 od 18. veljače 2020. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u pogledu posebne odredbe za mala poduzeća i Uredbe (EU) br. 904/2010 u pogledu administrativne suradnje i razmjene informacija u svrhe praćenja ispravne primjene posebne odredbe za mala poduzeća, ST/14527/2019/INIT, SL L 62, 2.3.2020., str. 13–23.

¹⁵⁸ Preciznije o dodjeli PDV ID-a vidjeti više u člancima 213–2016. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11.12.2006., str. 1–118.

¹⁵⁹ Sastavni dijelovi Zbirne prijave su PDV ID broj poreznog obveznika u državi članici u kojoj se podnosi Zbirna prijava i pod kojim je obavio isporuku unutar EU-a, PDV ID broj osobe koja stječe isporuku u drugoj državi članici, ukupna vrijednost isporuke na temelju članka 264. Direktive o PDV-u te izmjenama Direktive o PDV-u uvedeni su dodatni podaci kod premještanja robe kojim je navedeno da svaki porezni obveznik podnosi informacije o identifikacijskom broju za PDV poreznih obveznika kojima je namijenjena roba koja se otprema ili prevozi u okviru aranžmana za premještanje dobara te o svakoj izmjeni podnesenih informacija na temelju Direktive Vijeća (EU) 2018/1910 od 4. prosinca 2018. o izmjeni Direktive

identificiranima u svrhu PDV-a.¹⁶⁰ Posljedično, podatci o isporukama unutar EU-a (uključujući PDV ID) razmjenjuju se između država članica na temelju Uredbe 904/2010¹⁶¹, u cilju pravovremenog i učinkovitog suzbijanja PDV prijevара. S obzirom na to da je, zbog ukidanja fizičkih kontrola na državnim granicama, nadzor transakcija unutar EU-a otežan, isporučitelj je obavezan provjeriti valjanost PDV ID-a stjecatelja, a porezno tijelo države članice stjecanja nadzire obračun i naplatu PDV-a. Kontrola se provodi usporedbom podataka između država članica, i to podataka koje je prijavio isporučitelj u Zbirnoj prijavi s podacima stjecatelja.

Primjena oslobođanja pri isporuci dobara u drugu državu članicu također je povezana s poreznim statusom stjecatelja. Oporezivo stjecanje je samo ono pri kojem je stjecatelj porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, ali djeluje kao takva u drugoj državi članici, uz nužnu registraciju za potrebe PDV-a¹⁶².

Da bi se porezno oslobođanje pri isporuci dobara u drugu državu članicu moglo primijeniti, stjecatelj mora biti registriran za potrebe PDV-a u državi članici stjecanja, a porezni obveznik – isporučitelj, provjerom poreznog statusa stjecatelja u bazi VIES¹⁶³, utvrditi valjanost njegovog PDV ID-a, što se smatra ključnim elementom u borbi protiv poreznih prijevара. Sukladno sudskoj praksi,¹⁶⁴ pravo na oslobođanje za isporuke unutar EU-a može se primijeniti samo ako su zadovoljeni materijalno-pravni uvjeti te se poreznim obveznicima ne može osporiti pravo na oslobođanje, uz uvjet da se iz okolnosti slučaja može utvrditi da su postupali pažnjom dobrog gospodarstvenika.

2006/112/EZ u pogledu usklađivanja i pojednostavnjenja određenih pravila sustava PDV-a za oporezivanje trgovine među državama članicama

¹⁶⁰ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11.12.2006., str. 1–118., članak 262.

¹⁶¹ Uredba Vijeća (EU) br. 904/2010 od 7. listopada 2010. o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevара u području poreza na dodanu vrijednost (preinaka) SL L 268, 12.10.2010., str. 1–18., članci 17–14.

¹⁶² Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11.12.2006., str. 1–118., članak 2. stavak 1. točka (b).

Provedbena uredba Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 77, 23.3.2011., str. 1–22.

¹⁶³ Porezni status stjecatelja provjerava se na mrežnim stranicama Europske komisije, odnosno elektroničkoj bazi podataka VAT Information Exchange System (VIES).

¹⁶⁴ Vidjeti Presuda Suda broj C-409/04, Teleos, ECLI:EU:C:2007:54, Presuda Suda od 27. rujna 2007., Collée, C-146/05, ECLI:EU:C:2007:549, Presuda Suda od 27. rujna 2007., Twoh International BV, C-184/05, ECLI:EU:C:2007:550, Presuda Suda od 16. prosinca 2010., C-430/09, Euro Tyre Holding, ECLI:EU:C:2010:786, Presuda Suda od 27. rujna 2012., VSTR, C-587/10, ECLI:EU:C:2012:592, Presuda Suda od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona, C-273/11, ECLI:EU:C:2012:547

S obzirom na pojavu prijevargnog postupanja i generiranja pravne nesigurnosti poreznih obveznika, ali i poreznih tijela, u odnosu na uvjete za primjenu oslobođanja za isporuke unutar EU-a, nametnula se potreba za reakcijom¹⁶⁵ i propisivanjem novih pravila u pogledu valjanosti i posjedovanja PDV ID-a. U tom smislu, PDV ID koji je bio formalni¹⁶⁶, sada je postao i materijalni uvjet¹⁶⁷ za primjenu oslobođanja¹⁶⁸.

2.4.3. Pretporez

Pretporez se može definirati kao iznos PDV-a koji je platio porezni obveznik svojem dobavljaču za isporučena dobra i obavljene usluge, a kojeg ima pravo odbiti od PDV-a obračunatog na svoje prodaje, odnosno *outpute*. Pravo na odbitak pretporeza u sustavu PDV-a predstavlja suštinu njegove neutralnosti i važnu ulogu u stvaranju učinkovitoga poreznog oblika.¹⁶⁹ Utvrđenu razliku između PDV-a koji je platio svom dobavljaču i onog pri prodaji, porezni obveznik dužan je uplatiti u državni proračun kao iznos svoje porezne obveze.¹⁷⁰

U sustavu oporezivanja PDV-om važno je razlikovati transakcije izuzete od PDV-a bez prava na odbitak pretporeza od onih za koje porezni obveznik to pravo ima.¹⁷¹ Pravo na odbitak pretporeza nužna je posljedica sustava prekograničnih isporuka¹⁷². Pri isporukama koje su izuzete od oporezivanja u tuzemstvu¹⁷³ porezni obveznik nema pravo na odbitak pretporeza. Države članice mogu iz konjunktturnih razloga potpuno ili

¹⁶⁵ Prijedlog direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu usklađivanja i pojednostavnjenja određenih pravila sustava poreza na dodanu vrijednost i uvođenja konačnog sustava za oporezivanje trgovine među državama članicama, Bruxelles, 4.10.2017., COM (2017) 569 final

¹⁶⁶ Presuda Suda od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona, C-273/11, ECLI:EU:C:2012:547

¹⁶⁷ Direktiva Vijeća (EU) 2018/1910 od 4. prosinca 2018. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu usklađivanja i pojednostavnjenja određenih pravila sustava poreza na dodanu vrijednost za oporezivanje trgovine među državama članicama, ST/12848/2018/COR/1, SL L 311, 07/12/2018, str. 3–7.

¹⁶⁸ Markota, Lj., Isporuka dobara unutar Europske unije, Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, 2023., str. 108.

¹⁶⁹ Terra, B., Kajus, J., A guide to the European VAT Directives, IBFD, Amsterdam, Vol.1, 2011., str. 287.; Brümmerhoff, D., Javne financije, Mate, 2000., str. 351.

¹⁷⁰ Kesner-Škreb, M., Porez na dodanu vrijednost-pojmovnik, Financijska praksa, 20 (2), 1995., str. 237–252.

¹⁷¹ Terra, B., Wattel, P., European Tax Law 6th ed. Wolters Kluwer 2012., str. 354.

¹⁷² Terra, B., Kajus, J., A guide to the European VAT Directives, IBFD, Amsterdam, Vol.1, 2011., str. 801.

¹⁷³ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11.12.2006., str. 1–118., članak 132.–137

djelomično isključiti sva ili neka kapitalna dobra i druga dobra iz sustava odbitka pretporeza.¹⁷⁴

U slučaju da nacionalno zakonodavstvo predviđa oslobađanje od plaćanja PDV-a bez prava na odbitak pretporeza koje nije u skladu s Direktivom o PDV-u, porezni obveznik ne može istovremeno primjenjivati oslobađanje od plaćanja PDV-a predviđeno nacionalnim zakonodavstvom i koristiti se pravom na odbitak pretporeza po povezanim ulaznim računima, pozivajući se pritom na odredbe Direktive o PDV-u. Drugim riječima, može postupati ili prema odredbama nacionalnog zakonodavstva ili Direktive o PDV-u.¹⁷⁵

Osim pretporeza, jezgrom sustava PDV-a smatra se i ispostavljanje računa.¹⁷⁶ Račun predstavlja tehničko sredstvo koje poduzetnik izdaje naznačujući iznos PDV-a, na koji način primatelj računa, ako je poduzetnik, može dokazati da je opterećen zaračunatim iznosom PDV-a koji može odbiti od svoje prodaje.¹⁷⁷ Isto tako, račun omogućava kontrolu i kod isporučitelja i kod primatelja. Kod isporuka unutar EU-a, s obzirom na to da je isporuka od dobavljača prema kupcu izuzeta od oporezivanja PDV-om, na računu je potrebno navesti odredbu na koju se to izuzeće odnosi.¹⁷⁸

2.4.3.1. Pravo na odbitak pretporeza

Pravo na odbitak pretporeza¹⁷⁹ omogućava odbitak ulaznog PDV-a od onog koji porezni obveznik obračunava na svoje prodaje. Prema praksi SEU-e, pravo na odbitak pretporeza dio je mehanizma PDV-a i načelno se ne može ograničiti.¹⁸⁰ Mehanizam prava na odbitak pretporeza svodi sustav PDV-a na oporezivanje dodane vrijednosti koju je poduzetnik

¹⁷⁴ *Ibid.*, članak 177.

¹⁷⁵ Presuda Suda od 26. veljače 2015., VDP Dental Laboratory i drugi, Spojeni predmeti C-144/13, C-154/13 i C-160/13, ECLI:EU:C:2015:116

¹⁷⁶ Jelčić, B., Lončarić-Horvat, O., Šimović, J., Arbutina, H., Mijatović, N., Hrvatski fiskalni sustav, Narodne novine, Zagreb, 2004., str. 88.; Arbutina, H., Rogić Lugarić, T., Cindori, S., Bogovac, J., Klemenčić, I., Javnofinancijski sustav Republike Hrvatske, Narodne novine, Zagreb 2022.

¹⁷⁷ Šimović, J. i H., Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije, Pravni fakultet, Zagreb, 2006., str. 159.

¹⁷⁸ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11.12.2006., str. 1–118., članak 226. (11)

¹⁷⁹ *Ibid.*, članci 168–192.

¹⁸⁰ Presuda Suda od 12. srpnja 2012. EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, ECLI:EU:C:2012:458, t. 44., Presuda Suda od 21. ožujka 2000., Gabalfrija i drugi, C-110/98 to C-147/98, ECLI:EU:C:2000:145, t. 43., Presuda Suda od 8. svibnja 2008., Ecotrade, Case- 96/07, ECLI:EU:C:2007:257, t. 39., Presuda Suda od 16. veljače 2012., Eon Aset Menidjment, C-118/11, ECLI:EU:C:2012:97, t. 68.

dodao u svojoj fazi proizvodno-prometnog ciklusa te odbitkom pretporeza uklanja porezno opterećenje.

Pravo na odbitak PDV-a nastaje u istom trenutku kada i obveza obračuna poreza koji se može odbiti¹⁸¹, uz zadovoljavanje određenih uvjeta.¹⁸² Pravo na pretporez može se koristiti isključivo kada je povezano s oporezivom isporukom¹⁸³. Pri primjeni prava na odbitak porezni obveznik mora dokazati sve propisane uvjete za primjenu.¹⁸⁴ Zahtjeve koji se odnose na zadovoljenje uvjeta potvrđuje izjavom sastavljenom i kreiranom u skladu s Direktivom o PDV-u, a čiji su parametri ugrađeni u nacionalna zakonodavstva država članica. Isto tako, ako pretporez premašuje obvezu PDV-a, jasno su propisani uvjeti za povrat pretplaćenog PDV-a ili mogućnost prebacivanja u sljedeće obračunsko razdoblje.¹⁸⁵

2.4.3.2. Ograničenje prava na odbitak pretporeza

Porezni obveznici nerijetko se koriste stečenim pravima protivno zakonu i podzakonskim aktima, što proizlazi i iz prakse SEU-e. Iz brojnih predmeta o priznavanju prava na odbitak pretporeza proizlaze odgovori koji idu izvan okvira nacionalnog zakonodavstva. Tako je praksa SEU-e definirala i potvrdila pravila za ostvarivanje prava na odbitak pretporeza, poštujući načela fiskalne neutralnosti, pravne sigurnosti i jednakog tretmana. Nedvojbeno, SEU je potvrdio da se pravo na odbitak pretporeza ne može odobriti kada isporuka za koju je izdan račun nije obavljena.¹⁸⁶ Prema istoj logici, u slučaju nepravilno izdanog računa kod primjene mehanizma prijenosa porezne obveze, primatelju može biti uskraćeno pravo na odbitak PDV-a.¹⁸⁷

S druge strane, SEU je odlučno ustvrdio da se poreznom obvezniku ne može uskratiti pravo na odbitak pretporeza koji treba platiti ili je platio za dobra koja su mu isporučena

¹⁸¹ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11.12.2006., str. 1–118., članak 167.

¹⁸² *Ibid.*, članak 178.

¹⁸³ Presuda Suda od 8. lipnja 2000., *Midland Bank*, C-98/98, ECLI:EU:C:2000:300, t. 33., Presuda Suda od 22. veljače 2001., *Abbey National*, C-408/98, ECLI:EU:C:2001:110, t. 42.

¹⁸⁴ Presuda Suda od 14. veljače 1985., *D.A. Rompelman and E.A. Rompelman-Van Deelen v Minister van Financiën*, C- 268/83, t. 25.

¹⁸⁵ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11.12.2006., str. 1–118., članak 183.

¹⁸⁶ Rješenje predsjednika Suda od 4. srpnja 2013., *Menidzherski biznes reshenia*, C-572/11, ECLI:EU:C:2013:456, točka 33.

¹⁸⁷ Presuda Suda od 6. veljače 2014., *Fatorie*, C-424/12, ECLI:EU:C:2014:50, točka 52.

ako je prethodna transakcija u lancu isporuka bila zahvaćena nepravilnostima. Isto tako, ne može mu se spočitati da nije utvrdio podrijetlo dobara koja je naveo njegov dobavljač na računu u slučaju nedostatka pravnih dokaza prema kojima je znao ili je trebao znati za te nepravilnosti.¹⁸⁸ Ako porezno tijelo isporučitelja proglasi neaktivnim, a koji je prethodno izdao račun s PDV-om, primatelju računa se ne može osporiti pravo na odbitak pretporeza.¹⁸⁹ Poreznom obvezniku se ne može osporiti pravo na odbitak pretporeza niti uvjetujući navođenje stvarne adrese obavljanja gospodarske djelatnosti izdavatelja računa. Za ostvarivanje prava ne postoji uvjet da se gospodarska aktivnost isporučitelja mora obavljati na adresi navedenoj na računu koji je potonji izdao.¹⁹⁰ Ako je isporučitelju PDV ID u trenutku nabave bio ukinut, porezna tijela ne mogu osporiti pravo na odbitak pretporeza za istu nabavu stjecatelju.¹⁹¹

Međutim, pravo na odbitak pretporeza može se osporiti samo ako je porezni obveznik znao ili je mogao znati da je njegova nabava porezana s prijevarnim postupanjem koje dovodi do svjesne utaje poreza. Teret dokaza je na poreznom tijelu.¹⁹²

Sustav prava na odbitak pretporeza ima za cilj da se poreznog obveznika oslobodi tereta PDV-a koji je dužan platiti ili je platio zbog svojih gospodarskih aktivnosti.¹⁹³ Države članice, u okviru obuhvata Direktive o PDV-u, propisuju nacionalna pravila o načinu vođenja evidencija za utvrđivanje porezne obveze. Međutim, pravo na priznavanje odbitka pretporeza je iznad propisanih formalnosti koje je obvezno zadovoljiti prema nacionalnom pravu.¹⁹⁴ U odnosu na navedeno, može se zaključiti da je pravo na pretporez jezgra sustava PDV-a te se poreznom obvezniku, u suštini, ne može osporiti ako su ispunjeni materijalni uvjeti. Jedino kada se utvrdi da je znao ili mogao znati da je njegova

¹⁸⁸ Rješenje Suda od 16. svibnja 2013., Hardimpex, C-444/12, ECLI:EU:C:2013:318, točka 32.

¹⁸⁹ Presuda Suda od 19. listopada 2017., Paper Consult, C-101/16, ECLI:EU:C:2017:775, t. 71.

¹⁹⁰ Presuda Suda od 22. listopada 2015., PPUH Stehcemp, C-277/14, ECLI:EU:C:2015:719, t. 54., Presuda Suda od 15. studenoga 2017., Geissel. spojeni predmeti, C-374/16 i C-375/16, ECLI:EU:C:2017:867, t. 49

¹⁹¹ Presuda Suda od 12. rujna 2018., Gamesa Wind România, C-69/17, ECLI:EU:C:2018:703, t. 45.

¹⁹² Presuda Suda od 6. srpnja 2006., Axel Kittel protiv Belgijske države (C-439/04) i Belgijska država protiv Recolta Recycling SPRL (C-440/04), ECLI:EU:C:2006:446;

Presuda Suda od 7. ožujka 2018., Dobre, C-159/17, ECLI:EU:C:2018:161, t. 43.

¹⁹³ Presuda Suda od 22. listopada 2015., Sveda, C-126/14, ECLI:EU:C:2015:712, t. 17. i 70.; Presuda Suda od 14. lipnja 2017., Compass Contract Services, C 38/16, ECLI:EU:C:2017:454, t. 34.

¹⁹⁴ Presuda Suda od 13. veljače 2014., Maks Pen, Presuda C-18/13, ECLI:EU:C:2014:69, točka 49.

kupnja dio prijevornog postupanja, to mu se pravo neće priznati, a teret dokaza pritom leži na nadležnim poreznim tijelima.

3. PRIJEVARNA POSTUPANJA POREZNIH OBVEZNIKA

Funkcioniranje suvremene države ne bi se moglo zamisliti bez prihoda koji se najvećim dijelom prikupljaju ubiranjem poreza. Derivatnost, prisilnost, nepovratnost i odsutnost neposredne protunaknade, kao osnovnih karakteristika poreza, imaju za posljedicu negativan odnos poreznih obveznika prema ispunjavanju poreznih obveza.¹⁹⁵

Porezni nameti neophodni su za opstanak i funkcioniranje gospodarstva. Glavni su fiskalni instrument prikupljanja javnih prihoda s ciljem podmirivanja javnih rashoda, a neredovito plaćanje poreza šteti urednom financiranju državne potrošnje. Rijetko koji zakoni, kao porezni, toliko utječu na odluke potrošača i oblikovanje ekonomskih kretanja.¹⁹⁶ Štoviše, nepodmirivanje poreznih obveza uzrokuje velike financijske gubitke proračunskih prihoda što posljedično utječe na kvalitetu pružanja usluga i ekonomsko funkcioniranje države.

Neplaćanje poreza univerzalan je problem s mnogobrojnim ekonomskim posljedicama, prisutan u društvu dugo tijekom povijesti. Utaja poreza se, kao izrazit problem, spominjala još prije 2500 godina kada su stanovnici Rimske Republike obavještavali vladara o takvim nezakonitim aktivnostima kroz rupu u kamenu na Duždevoj palači u Veneciji. U trećem stoljeću imućni Rimljani zakopavali su zalihe zlatnika i nakita, dok su u Engleskoj privremeno zazidavali svoje kamine (u osamnaestom stoljeću) kako bi izbjegli plaćanje poreza na ognjištu.¹⁹⁷

Izbjegavanje poreznih obveza je globalni problem zbog toga što u svim poreznim sustavima porezni obveznici pokušavaju minimizirati svoju poreznu obvezu, a porezna

¹⁹⁵ Jelčić, Bo., Lončarić-Horvat, O., Šimović, J., Arbutina, H., *Financijsko pravo i financijska znanost*, Narodne novine, Zagreb, 2002., str. 81.

¹⁹⁶ Glavina, D., Dragičević Prtenjača, M., *Kazneno djelo utaje poreza kao oblik porezne evazije s posebnim osvrtom na poslovanje preko poreznih utočišta*, Godišnjak Akademije pravnih znanosti Hrvatske, Vol. IX, 1/2018. str. 175–176.

¹⁹⁷ Bello, K. B., Danjuma, I., *Review of Models/Theories Explaining Tax Compliance Behavior*, eapartment of Management Technology, Modibbo Adama University of Technology, P.M.B 2076, Yola, Nigeria, 2014., str. 35.

tijela unaprijediti suradnju s njima u cilju otkrivanja nezakonitog izbjegavanja plaćanja poreza i sprječavanja korištenja praznina u zakonu.

Plaćanje poreza izravno utječe na smanjenje kupovne, odnosno ekonomske snage poreznih obveznika te se javlja otpor plaćanju, kao i nastojanje da se porez smanji ili potpuno ukloni. Financijsko stanje države ovisi o postupanju tih istih obveznika. Dohodak se smanjuje u uvjetima inflacije ili recesije, a slijedom toga je i podmirivanje poreznih obveza manje.¹⁹⁸ Porezni obveznici porez osjećaju kao teret što povećava otpor njegovom plaćanju. Jačina otpora je veća ako je porezno opterećenje veće. Nasuprot tome, otpor je manji ako su sredstva ubrana oporezivanjem u svrhu financiranja određenih javnih rashoda utrošena racionalno te pravilno redistribuirana radi zadovoljavanja korisnih i opravdanih potreba poreznih obveznika.¹⁹⁹

Zbog nepovoljnih efekata oporezivanja, pokušaji neplaćanja poreza prisutni su u gotovo svim poreznim sustavima, iako se njegovim ubiranjem osigurava stabilnost države, funkcioniranje pravnog poretka, zaštita imovine i fizički integritet poreznih obveznika.

Globalizacija tržišta podložna je i različitim načinima trgovanja koje prate i različiti sustavi oporezivanja, a porezna ih tijela sve teže nadziru. Rastući trendovi u gospodarstvu stvorili su poduzetnicima povoljnu priliku za sniženje poreznih stopa pojedinih poreznih oblika što izaziva rasprave o poreznoj učinkovitosti, pravednosti i jednakosti²⁰⁰, ali i potiče djelovanje države u pravcu pravodobne i učinkovite naplate poreza.

3.1. Definicija porezne utaje

Utaju možemo definirati kao skrivanje činjenica bitnih za oporezivanje s ciljem nezakonitog izbjegavanja plaćanja javnih davanja, odnosno prisvajanja imovinske koristi za sebe ili drugoga, a na štetu države.²⁰¹ Neplaćanje poreza ili porezna utaja vode do

¹⁹⁸ Fishlow, A., Friedman, J., Tax evasion, inflation and stabilization, *Journal of Development Economics*, Vol. 43, Issue 1, 1994., str. 105–123.

¹⁹⁹ Mahović-Komljenović, M., *Informacijski Sustav i Porezna Evazija – Uloga Menadžera Podataka*, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, godina 2009, str. 178.

²⁰⁰ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, 2013., dostupno na <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264202719-en.pdf?expires=1729761665&id=id&accname=guest&checksum=9D3EE4C3C2E5189BBE2462883AF41EF4>

(pristup listopad 2024.)

²⁰¹ Orlović, A., *Fiskalni sustav i fiskalni kriminalitet*, Ministarstvo unutarnjih poslova, Zagreb, 2019., str. 112.

stvaranja i gomilanja poreznog duga. Kada se govori o poreznoj utaji, riječ je o fenomenu ili terminu koji obuhvaća brojne modalitete nekog djelovanja, ovisno o raznim čimbenicima. Brojnost čimbenika je neupitna, a mogu se razlikovati prema različitim kriterijima kao što su: počinitelji, vrijeme, mjesto, način ili sredstva izvršenja, osobine i postupanje izvršitelja i sl.²⁰² Definirajući pojam porezne utaje, bitno je naglasiti na mogućnost terminološke konfuzije, često isticane u poreznoj literaturi kako navode Šimović i autori.²⁰³

Termine kao što su porezna evazija, porezna utaja i izbjegavanje plaćanja poreza teško je razlikovati.²⁰⁴ Može se reći da je razlog terminološke konfuzije upravo u lingvistici gdje se izbjegavanje plaćanja poreza, umanjivanja porezne obveze i poreznog planiranja koriste kao sinonimi.²⁰⁵ Temeljna razlika je u posljedicama njihova počinjenja, odnosno zakonskom postupanju utvrđenog počinjenja. Tako, s jedne strane, pojam porezne utaje (engl. *tax evasion*) predstavlja nezakonito djelovanje, odnosno kršenje zakonskih odredaba, dok s druge strane pojam izbjegavanja plaćanja poreza (engl. *tax avoidance*) i porezno planiranje može imati više značenja, ovisno o kontekstu. Izbjegavanje plaćanja poreza predstavlja svako djelovanje poreznog obveznika usmjereno umanjivanju ili izbjegavanju porezne obveze, uz uvjet da ostaje u zakonskom okviru: „neprihvatljivo smanjenje porezne obveze koju je porezno zakonodavstvo namjeravalo obuhvatiti, ali iz nekih razloga nije, odnosno takva interpretacija zakonskih odredaba koja omogućuje porezne pogodnosti koje zakonodavac nije predvidio i koje su suprotne intencijama zakonodavca.“²⁰⁶

²⁰² Filipović, H., Otkrivanje kaznenih djela i prekršaja utaje poreza / izbjegavanje plaćanja poreza ili pranje novca?, Policija i sigurnost, Vol.. 26, br. 1/2017., str. 48.

²⁰³ Šimović, J., Rogić Lugarić, T., Cindori, S., Utaja poreza u Republici Hrvatskoj, Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu, Zagreb, Vol.. 14, broj 2/2007, str. 593.

²⁰⁴ Vranko, A., Sprječavanje porezne utaje i izbjegavanje plaćanja poreza, Institut za javne financije, Zagreb, Porezni vjesnik, br. 7–8/2015., str. 114.

²⁰⁵ Šimović, J., Rogić Lugarić, T., Cindori, S., Utaja poreza u Republici Hrvatskoj, Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu, Zagreb, Vol.. 14, broj 2/2007, fusnota 13. navodi se da autor Thuronyi upozorava kako je u engleskom govornom području pojam evazija (*evasion*) sinonim za zlouporabu (*fraud*) i označuje ponajprije kriminalnu aktivnost; u francuskom govornom području *evasion* pak znači izbjegavanje; porezna evazija prevodi se s *fraude fiscale*, a izbjegavanje se prevodi s *fraude à la loi*

²⁰⁶ *Ibid.*, str. 594.

Za razliku od izbjegavanja plaćanja poreza, poreznim planiranjem²⁰⁷ se smanjuje porezna obveza u skladu sa zakonom čime se postižu određeni ekonomski učinci koje je zakonodavac predvidio.²⁰⁸ Ako porezni obveznik ne prijavi zakonom oporeziv prihod, može se govoriti o poreznoj utaji koja je podložna sankcijama. Međutim, ako oporeziv prihod prijavi, porezna utaja ne postoji jer se obveznik pridržava zakona i ne izlaže opasnosti da ga porezno tijelo otkrije.

S obzirom na vrste porezne utaje provedeno je istraživanje o shvaćanjima razlike²⁰⁹ između pojmova: utaja, izbjegavanje i porezno planiranje. Istraživanje je provedeno među poreznim službenicima, studentima, pravnicima i poduzetnicima. Izbjegavanje plaćanja poreza percipirano je kao legalno i moralno te je povezano s namjerom uštede. Porezna utaja se smatra nezakonitom i nemoralnom, a povezana je s prijevaram, kaznenim progonom, rizikom i kaznom. Porezno planiranje shvaćeno je kao zakonito postupanje, a istovremeno nemoralno s namjerom uštede.

Rezultati istraživanja upućuju na to da razlike između definiranja pojmova porezne utaje, izbjegavanja i planiranja plaćanja poreza porezni obveznici smatraju nepravednima. Izbjegavanje plaćanja poreza pozitivnije je ocijenjeno od porezne utaje i poreznog planiranja. Porezni službenici su smatrali da su svi oblici nepravedni, naglašavajući da je porezno planiranje pravednije u usporedbi s ostalim. Poduzetnici pak smatraju da je poznavanje poreznih propisa u direktnoj korelaciji s pravednošću izbjegavanja plaćanja poreza. Suprotno tome, službenici smatraju da poznavanje poreznih propisa negativno utječe na poreznu pravednost. U odnosu na rezultate navedenog istraživanja logično je zaključiti da je poimanje različitih pojmova utaje dijametralno suprotno kod predstavnika poreznih obveznika, s jedne strane, u odnosu na predstavnike poreznog tijela, s druge strane. Međutim, neovisno o kojem se obliku radilo, takvo postupanje ne pridonosi zdravom funkcioniranju države. Osim toga, razni oblici porezne utaje nemaju isti pravni

²⁰⁷ O poreznom planiranju vidjeti više u Gadžo, S., Nematerijalna imovina multinacionalnih korporacija u kontekstu međunarodnog poreznog prava, Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu, vol. 65, br. 5, 2015., dostupno na http://www.croatiamergers.eu/wp-content/uploads/2016/03/Gadzo_nematerijalna-imovina-MNK-a-2016.pdf (pristup listopad 2024.)

²⁰⁸ Vidjeti više u: Thuronyi, V., *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, 2003.

²⁰⁹ Kirchler, E., Maciejovsky, B., Schneider, F., *Everyday representations of tax avoidance, tax evasion, and tax flight: Do legal differences matter?*, SFB 373 Discussion Paper, No. 2001,43 Provided in Cooperation with: Collaborative Research Center 373: Quantification and Simulation of Economic Processes, Humboldt University Berlin, 2001., dostupno na <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/62764/1/725370939.pdf> (pristup listopad 2024.)

tretman unatoč činjenici da dovode do sličnih ili istih učinaka na prihodovnu stranu nacionalnih proračuna.

U odnosu na samu definiciju porezne utaje, potrebno je spomenuti i sivu ekonomiju. Siva ekonomija predstavlja neprijavljen prihod od proizvodnje legalnih dobara i usluga koje bi se oporezivale da su bile prijavljene poreznim tijelima. O definiciji sive ekonomije, kao i njezinoj veličini, financijska teorija pruža niz različitih stajališta. Najčešće se pod tim pojmom smatraju aktivnosti koje se odvijaju izvan zakonskih okvira.²¹⁰

Prema nekim autorima siva ekonomija obuhvaća sve nelegalne aktivnosti koje bi se trebale uključiti u obračun nacionalnih računa.²¹¹ Sivu ekonomiju kao „nepoštivanje institucionalnih pravila u određenim oblicima gospodarske aktivnosti“ najšire definira Feige.²¹²

Osim negativnih učinaka na gospodarstvo, u literaturi se često ističe i njezina pozitivna uloga. Siva ekonomija, kao socijalni amortizer, ublažava negativne posljedice tranzicije. Njezinim se postojanjem održava viša razina ukupnoga društvenog blagostanja, odnosno pozitivno utječe na socijalni mir. Jednako tako, u većini država predstavlja velik udio bruto domaćeg proizvoda.²¹³ Iako države pokušavaju na različite načine smanjiti njezino djelovanje, teško se odlučuju između viših poreznih prihoda ili socijalnog mira koji osigurava upravo takva, skrivena, siva ekonomija.²¹⁴

U odnosu na *supra* navedeno, može se zaključiti da je zajednička karakteristika svih oblika porezane utaje smanjenje porezne obveze s ciljem povećanja kupovne ili ekonomske moći poreznih obveznika. Visoka razina utajenog poreza izravno dovodi do

²¹⁰ Kesner-Škreb, M., Siva ekonomija, Institut za javne financije, Zagreb, Financijska praksa, 20 (3), 1994., str. 373–375.

²¹¹ Lovrinčević, Ž., Marić, Z., Mikulić, D., Maastrichtski kriteriji i uključivanje sive ekonomije – slučaj Hrvatske, Privredna kretanja i ekonomska politika, Zagreb, br. 106., 2006., str. 32.

²¹² Šimović, J., Rogić Lugarić, T., Cindori, S., Utaja poreza u Republici Hrvatskoj, Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu, Zagreb, vol. 14, broj 2/2007., str. 595.

²¹³ Bruto domaći proizvod – mjera ukupne gospodarske djelatnosti u nacionalnom gospodarstvu, najčešće u razdoblju od jedne godine. Jednak je vrijednosti svih dobara i usluga koje se koriste u finalnoj uporabi. Osnovne su sastavnice finalne uporabe: osobna potrošnja, državna potrošnja, bruto investicije, izvoz i uvoz. Bruto domaći proizvod jednak je zbroju dodanih vrijednosti svih gospodarskih subjekata u nacionalnom gospodarstvu. Dodana vrijednost sastoji se od sljedećih sastavnica: bruto naknade zaposlenima, neto poslovni višak, porez na proizvodnju i uvoz te amortizacija. Ako nije uključena amortizacija, tada se govori o neto domaćem proizvodu. Uvijek vrijedi jednakžba da je bruto dodana vrijednost jednaka ukupnim finalnim uporabama. Hrvatska enciklopedija, mrežno izdanje. Leksikografski zavod Miroslav Krleža, 2013. – 2025. dostupno na <https://enciklopedija.hr/clanak/domaci-proizvod> (pristup siječanj 2025.)

²¹⁴ Kesner-Škreb, M., Izbjegavanje i utaja poreza, Financijska praksa, br.3., 1995., str. 267–268.

smanjenja državnih prihoda u odnosu na planirane. Kako bi se prihodi nadomjestili, država mora poduzeti određene radnje: smanjiti rashode ili ih povećati. Povećano porezno opterećenje pogodit će najviše onaj dio poreznih obveznika koji pošteno podmiruju poreznu obvezu, odnosno oni koji svoju ekonomsku snagu formiraju iz radnog odnosa. Pritom se ukupnom gospodarstvu povećavaju troškovi zbog uvođenja novih poreznih oblika, smanjuje konkurentnost te se posljedično otvara mogućnost porasta porezne utaje, ali i sive ekonomije.²¹⁵ Povećanje poreznog opterećenja nije popularna mjera porezne politike jer se stvara otpor plaćanju poreza. Drugim riječima, porezna bi politika, kao i odgovarajuća ekonomska politika, prilikom uvođenja promjena u poreznom sustavu trebala uzeti u obzir i učinke koji mogu dovesti do otpora plaćanju poreza.

3.2. Izbjegavanja plaćanja poreza

Izbjegavanje plaćanja poreza odnosi se na legalno smanjenje porezne obveze te se definira kao potpuno iskorištavanje svih zakonskih mogućnosti smanjenja porezne obveze. Pri izbjegavanju plaćanja poreza ključnu ulogu imaju porezni savjetnici koji za svoje klijente – porezne obveznike, koriste zakonske nedorečenosti za smanjenje porezne obveze na legalan način.

Kriterij kvalitete podrazumijeva jasnoću poreznih propisa i načina oporezivanja koji često nisu dovoljno jasni, stoga ih mnogi porezni obveznici nenamjerno krše.²¹⁶ Izbjegavanje plaćanja poreza najčešće se temelji na traganju za prazninama u zakonskim propisima zbog nedorečenosti, nepreglednosti i nejasnoća. Zahvaljujući uslugama poreznih savjetnika, obveznici nastoje na različite načine iskoristiti nedorečenosti pojedinih zakonskih odredaba (najčešće pri ubiranju jednokratnih ili uvođenju novih poreznih oblika) s namjerom umanjenja prihoda od poslovanja i uvećanja rashoda, čime će se posljedično smanjiti i porezno opterećenje.

Složenost poslovnih transakcija u posljednjih se dvadesetak godina kontinuirano povećavala, kao i kompleksnost suvremenoga poreznog sustava, zbog čega posao poreznog savjetnika predstavlja izazov koji je potaknut pravnom nesigurnošću zbog

²¹⁵ Utjecaj sive ekonomije na kupovnu moć potrošača vidjeti u Lovrinčević, Ž., Marić, Z., Mikulić, D., Maastrichtski kriteriji i uključivanje sive ekonomije – slučaj Hrvatske, Privredna kretanja i ekonomska politika, Zagreb, br. 106., 2006., str. 30–65.

²¹⁶ Belak, V., Poslovna forenzika i forenzično računovodstvo: borba protiv prijevare, Belak excellens, Zagreb, 2011., str. 86.

različitog tumačenja pojedinih zakonskih odredaba.²¹⁷ Primjerice, promjena geografskog položaja poreznih obveznika često se koristi za izbjegavanje plaćanja poreza pri čemu prebacuju svoje poslovanje s područja većeg poreznog opterećenja na područja manjeg opterećenja, posebice u porezne oaze (manje porezne stope, širi raspon poreznih olakšica i sl.).

Smanjenje porezne obveze fizičkih osoba odražava se uglavnom poreznom utajom, dok su aktivnosti multinacionalnih korporacija najčešće usmjerene na zakonito izbjegavanje plaćanja poreza. Povezana društva, s druge strane, koriste se transfernim cijenama²¹⁸ za smanjenje poreznog opterećenja na jednako takav, zakonit način. Poslovanjem na međunarodnom tržištu porezni obveznici imaju mogućnost izbjegavanja plaćanja poreza iskorištavanjem prednosti koje proizlaze iz različitosti poreznih sustava drugih zemalja, pa su tako i nastale porezne oaze²¹⁹ u kojima je porezno opterećenje niže ili ga uopće nema.

S ciljem definiranja poreznih oaza i isticanja njihovih pogodnosti u vidu niskih poreznih stopa i raznih poreznih pogodnosti, OECD je 1970. godine izradio skicu Ugovora o razmjeni informacija u porezne svrhe. U svom je izvješću predložio „crnu listu“ država koje su se smatrale poreznim oazama. Neke od tih država naknadno su skinute s liste nakon što su sklopile ugovore kojima se obvezuju poduzeti određene reforme (Cipar, Kajmanski otoci, Malta, Mauricijus, San Marino i Bermudi) sa svrhom veće porezne transparentnosti.²²⁰

Iz navedenoga se može zaključiti da se izbjegavanje plaćanja poreza može klasificirati kao zakonita porezna evazija poreznih obveznika s jedne strane i države koja uvođenjem

²¹⁷ Simser, J., Tax evasion and avoidance typologies, Journal of Money Laundering Control Vol. 11 No. 2, 2008., str. 123-134, dostupno na <https://pdfs.semanticscholar.org/b2e4/573e44de86993118b82aac6ea59e30e98cd9.pdf>, (pristup listopad 2024.)

²¹⁸ Transferna cijena je cijena koju trgovačko društvo naplaćuje za dobra, usluge ili nematerijalnu imovinu društvu kćeri ili drugom povezanom društvu, vidjeti više u Jelčić, Bo., Lončarić-Horvat, O., Šimović, J., Arbutina, H., Financijsko pravo i financijska znanost, Narodne novine, Zagreb, 2002., str. 333.

²¹⁹ Sertić, A., Porezne oaze: međunarodno izbjegavanje plaćanja poreza i porezna evazija, Institut za javne financije, Zagreb, Porezni vjesnik 5/2012., str. 42.

²²⁰ Sullivan, A., Lessons From the Last War on Tax Havens, Tax Analysts 2007., str. 327–337., dostupno na https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Tax_Notes_0707_Lessons_from_the_war_on_tax_havens.pdf, (pristup listopad 2024.)

poreznih opterećenja postiže određene ciljeve porezne politike s druge strane. S obzirom na to da je izbjegavanje plaćanja poreza opsežna tema koja izlazi iz okvira ove doktorske disertacije, navedene su karakteristike samo temelj usporedbe s poreznom utajom koja će se dalje analizirati preko sustava PDV-a.

3.3. Karakteristike porezne utaje

Porezna utaja se odnosi na neplaćanje poreza, i posrednih i neposrednih, prilikom čega je porezni obveznik direktno u sukobu sa zakonom. Porezna utaja je prisutna u svim zemljama, čak i u razvijenima gdje je porezna politika dobro ustrojena, što posljedično utječe na gospodarski rast i razvoj.²²¹ Za razliku od izbjegavanja plaćanja poreza, porezna utaja predstavlja nezakonito djelovanje poreznih obveznika. Prema Jelčiću, teorija poznaje dvije vrste nezakonite porezne utaje: potpunu (potpuna defraudacija poreza) i djelomičnu (djelomična defraudacija poreza).²²²

Potpuna porezna utaja nastaje kada porezni obveznik ne prijavi cjelokupan iznos ostvarenog prihoda, odnosno dohotka koji podliježe oporezivanju, ako ne prijavi posjedovanje imovine koja je predmet oporezivanja ili ako prikrije određene relevantne činjenice, događaje ili djelatnosti koji podliježu oporezivanju.²²³

Djelomična porezna utaja nastaje kada porezni obveznik poreznom tijelu dostavlja nepotpune, odnosno djelomične ili lažne izvještaje o veličini prihoda, visini dohotka i vrijednosti imovine s ciljem smanjenja poreznog opterećenja. Svi oblici porezne utaje najčešće su kažnjivi²²⁴ (lakše ili teže), prekršajno ili kazneno.²²⁵

Oblike porezne utaje moguće je razlikovati i u odnosu na pojedine vrste poreza. Primjerice, u sustavu poreza na dohodak jedan od oblika porezne utaje jest prijavljivanje posloprimca na minimalnu plaću te isplata ostatka dohotka u gotovini ili isplata preko studentskih servisa, isplate u obliku dnevnica i sl. U sustavu poreza na dobit uobičajen je

²²¹ Bejaković, P., Porezna evazija i prijedlozi velikih revizorskih kuća za njezino smanjivanje i bolje prikupljanje poreza, Institut za javne financije, Zagreb, Porezni vjesnik 10/2011., str. 98.

²²² Jelčić, Bo., Lončarić-Horvat, O., Šimović, J., Arbutina, H., Financijsko pravo i financijska znanost; Narodne novine, Zagreb, 2002., str. 197.

²²³ Marković, B., Pojava porezne evazije kod oporezivanja poduzetnika u Republici Hrvatskoj, Zbornik radova: Tendencije u razvoju financijske aktivnosti države, Zagreb, 2000., str. 283.

²²⁴ Sertić, A., Porezne oaze: međunarodno izbjegavanje plaćanja poreza i porezna evazija, Porezni vjesnik 5/2012., Zagreb, str. 42.

²²⁵ Orlović, A., Fiskalni sustav i fiskalni kriminalitet, Ministarstvo unutarnjih poslova, Zagreb, 2019., str. 94.

pristup preuveličavanja nezakonitih rashoda umanjujući oporezivu dobit i/ili smanjenje prihoda kojima se umanjuje dobit, a time i obveza plaćanja poreza.^{226, 227} Jedna od prednosti PDV-a pred drugim oblicima oporezivanja prometa je otežano izbjegavanje plaćanja poreza zbog metode ubiranja. Izdani račun koji u sebi sadrži iskazani PDV predstavlja kontrolni mehanizam. U sustavu PDV-a poreznom je obvezniku u proizvodnom ciklusu primarni cilj za svaku nabavu imati ulazni račun s iskazanim PDV-om koji će u daljnjem postupku odbiti kao pretporez, što kao posljedicu ima smanjenu i otežanu poreznu utaju. Međutim, i samokontrolirajući mehanizam podložan je prijevarama zbog čega se u praksi susrećemo sa situacijama u kojima se porezni obveznici koriste lažnim računima ili nepravilno se koriste izuzećima od plaćanja PDV-a. *Supra* navedeni oblik prijave karakterističan je za transakcije koje se odvijaju unutar granica jednoga teritorijalnog područja. Uspostavom slobodnog tržišta EU-a i ukidanjem granica između država članica zbog otežanoga kontrolnog mehanizma, s vremenom su se pojavile PDV prijave koje predstavljaju novi izazov poreznim tijelima.

Kao posljedica promjena pojedinih elemenata poreznog sustava, porezni obveznici često pružaju otpor plaćanju poreza, a s mogućnošću izbora poreznog oblika koriste se i manevarskim prostorom utjecaja na konačni iznos vlastite porezne obveze.²²⁸ Neplaćanje poreza, zakonito ili nezakonito, dovodi do smanjenja proračunskih prihoda kojima se financiraju javne potrebe, iz čega proizlazi nužnost njegovog plaćanja, uredno i na vrijeme.

3.4. Uzroci porezne utaje

Porezna utaja je prisutna u svim oblicima državnog uređenja. Uzroke brojnih ustanaka i seljačkih buna, kao i masovnih iseljavanja, možemo tražiti u različitim oblicima otpora

²²⁶ O lažnim manipulacijama prihoda i rashoda s primjerima vidjeti više u knjizi: Belak, V., Lažiranje financijskih izvještaja, prijave i računovodstvena forenzika: 60 slučajeva iz prakse, Belak Excellens, Zagreb, 2017., str. 514–648.

²²⁷ O prijevarama u financijskim izvještajima koje mogu direktno i indirektno utjecati na smanjenje oporezive dobiti vidjeti više u Rezaee, Z., Riley, R. Prijavara u financijskim izvještajima: sprječavanje i otkrivanje, Mate, Zagreb, 2014.

²²⁸ Gadžo, S., Klemenčić, I., Time to stop avoiding the tax avoidance issue in Croatia? A proposal based on the recent developments in the European Union, *Financial Theory and Practice*, Vol. 38., br. 3., 2014., str. 277–302.

plaćanju poreza. Jedan od razloga Francuske revolucije iz 1789. godine upravo je otpor plaćanju poreza trećeg staleža. Naime, treći stalež je tražio ukidanje poreznih povlastica plemstvu i svećenstvu te izjednačavanje u poreznom tretmanu s ostalim građanima.²²⁹

Nedvojbeno je činjenica da je porezna utaja pojava s kojom se susrećemo od same pojave države i financiranja njezinih izdataka prikupljanjem javnih prihoda. Tako je u dalekoj prošlosti grčki filozof Platon definirao razliku časnog od nečasnog čovjeka u smislu plaćanja poreza uz iste uvjete.²³⁰ Častan će platiti porez, dok nečastan neće.

Prema Šimoviću i autorima²³¹ uzroci porezne utaje mogu se podijeliti u tri skupine, poglavito u odnosu na zajednička obilježja i to: problematika u institucionalnoj strukturi, neadekvatni pravni sustav i socio-ekonomski uzroci. Uzroke analizira i Mađarević-Šuster²³² naglašavajući da u većini istraživanja povećanje porezne utaje ovisi o ukupnom povećanju poreznog tereta, posebice poreza na dohodak i socijalnih doprinosa. Pritom ističe da, izbjegavanjem plaćanja poreza, porezni neplatiša povećava svoj osobni dohodak. Posljedica povećanja utaje je manjak prikupljenih poreznih prihoda što rezultira uvođenjem poreznog opterećenja te povećava mogućnost sive ekonomije i sklonost daljnjoj poreznoj utaji.

Uzrok poreznoj utaji može biti i u logičnosti, odnosno logičnoj opravdanosti postojanja nekog poreza. Ako je porez nelogičan ili mu je stopa nelogično visoka, stvorit će percepciju da je riječ o nepoštenom porezu jer ga obveznici po svaku cijenu nastoje izbjeći ne osjećajući krivnju zbog toga.²³³

Kako je i *supra* navedeno, uzroci porezne utaje mogu biti različiti i ovisе o više čimbenika. Porezna utaja može biti uzrokovana geografskim položajem poreznih obveznika, postupanjem poreznih obveznika i poreznih tijela te određenim mjerama porezne politike. Neovisno o poznatim čimbenicima, teško je utvrditi njezine stvarne uzroke bez detaljnije analize i svih bitnih okolnosti koji utječu na nju. Uzroci mogu biti

²²⁹ Jelčić, Bo., Otpor plaćanju poreza, Financijska praksa, 1978., str. 29–47.

²³⁰ Kesner-Škreb, M., Izbjegavanje i utaja poreza, Financijska praksa, br.3., 1995., str. 267.

²³¹ Šimović, J., Rogić Lugarić, T., Cindori, S., Utaja poreza u Republici Hrvatskoj, Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu, Zagreb, vol. 14, broj 2/2007., str. 595.

²³² Mađarević-Šuster, S., Procjena porezne evazije u Hrvatskoj, Financijska teorija i praksa, br. 1/2002., str. 117–144.

²³³ Belak, V., Poslovna forenzika i forenzično računovodstvo: borba protiv prijevare, Belak excellens, Zagreb, 2011., str. 86.

razni, a ovise i o specifičnim politikama (gospodarska, socijalna, zdravstvena, kulturna i sl.) pojedinoga državnog uređenja.

Porezna politika često više pozornosti posvećuje posljedicama nego uzrocima. Međutim, spoznaja uzroka je prioritetna kako bi se što kvalitetnije utvrdili načini njihova uklanjanja ili barem smanjivanja. Praćenje ponašanja poreznih obveznika u određenim poreznim strukturama bitno je za prejudiciranje budućih kretanja ako bi se na vrijeme moglo doskočiti tom ozbiljnom problemu i smanjenju njegovih posljedica.

3.5. Opseg porezne utaje

Države u razvoju izgubile su znatne iznose na prihodovnoj strani zbog široke palete mogućnosti pruženih poreznih propisa (porezne oaze) što se posljedično smatra zakonitim izbjegavanjem plaćanja poreza. Međutim, porezna utaja znatno utječe na gospodarski razvoj, bila ona zakonita ili ne, a za njezino je mjerenje potrebna detaljna analiza.²³⁴

Porezni obveznici ne prijavljuju podatke o kršenju zakonskih propisa te se stvarni opseg porezne utaje teško može utvrditi²³⁵, osim s pomoću podataka dostupnih iz sudskih postupaka.

Poznati američki ekonomist Edgar Feige bavio se mjerenjem opsega porezne utaje te je pokušao utvrditi smanjenje proračunskog deficita u slučaju nepostojanja porezne utaje i zlouporabe prava u sustavu socijalne zaštite. Istraživanje je dovelo do zaključka kako bi se postojeći proračunski deficit pretvorio u velik proračunski suficit pri ograničavanju zlouporabe prava u sustavu socijalne zaštite i u slučaju nepostojanja porezne utaje.²³⁶ Prema nekim procjenama ukupna porezna utaja premašuje 3,1 trilijuna američkih dolara ili 5,1 % svjetskog BDP-a kao posljedica sive ekonomije.²³⁷ Istraživanjem, koje je proveo Alex Cobham, zemlje u razvoju gube 285 milijardi američkih dolara na godišnjoj

²³⁴ A. Cobham, Tax evasion, tax avoidance and development finance, Working Paper Number 129, QEH Working Paper Series – QEHWPS129, September 2005., dostupno na <http://www.sataxguide.co.za/wp-content/uploads/2015/03/Tax-easion-tax-avoidance-and-development.pdf>, (pristup listopad 2024.)

²³⁵ Brummerhof, D., Javne financije, Mate, Zagreb, 2000., str. 275.

²³⁶ Bejaković, P., Porezna evazija i prijedlozi velikih revizorskih kuća za njezino smanjivanje i bolje prikupljanje poreza, Institut za javne financije, Zagreb, Porezni vjesnik 10/2011., str. 98.

²³⁷ Shaxson, N., The Cost of Tax Abuse, The Tax Justice Report, November 2011., dostupno na <https://taxjustice.net/reports/the-cost-of-tax-abuse/> (pristup studeni 2024.)

razini.²³⁸ Posljednjih nekoliko desetljeća države članice EU-a svjedoče velikom smanjenju poreznih prihoda od očekivanih²³⁹, proizašlim jednim djelom i zbog porezne utaje za koju nije pronađen dosljedan mehanizam učinkovitog smanjenja.

3.6. Mjere za sprječavanje porezne utaje

Postupanje države u cilju sprječavanja porezne utaje ovisi o više faktora. Mjere za sprječavanje izbjegavanja plaćanja poreza mogu se grupirati u trima skupinama: institucionalne, pravne i socio-ekonomske.²⁴⁰ Neovisno o kriterijima podjele, mjere za sprječavanje izbjegavanja plaćanja poreza i samu poreznu utaju potrebno je promatrati u njihovoj međuovisnosti.

3.6.1. Institucionalne mjere

Promatrajući institucionalne mjere za smanjenje porezne utaje, problem se može tražiti u neučinkovitosti poreznog tijela, kao i u odnosu prema poreznim obveznicima. Negativan stav prema kojem svi porezni obveznici nastoje izbjeći poreznu obvezu, odnosno utajiti porez²⁴¹, potrebno je promijeniti kako bi se steklo njihovo povjerenje i uspostavio učinkoviti međudodnos.

Učinkoviti porezni sustav zahtijeva razumijevanje i povjerenje kao glavne karakteristike dobroga poreznog sustava.²⁴² Uz obilježje poreznog sustava kao servisa informiranja poreznih obveznika i građana putem informatičke potpore, neprocjenjivo je važan i ljudski element. Službenici poreznih tijela trebali bi se permanentno educirati i

²³⁸ Fuest, C., Riedel, N., Tax evasion, tax avoidance and tax expenditures in developing countries: A review of the literature, Oxford University Centre for Business Taxation, June 19th, 2009., dostupno na https://assets.publishing.service.gov.uk/media/57a08b3de5274a31e0000a66/60670_TaxEvasionReportDFIDFINAL1906.pdf, (pristup listopad 2024.)

²³⁹ O iznosu poreznog jaza u državama članica u posebnom poglavlju (4.) u kojem se navodi PDV jaz po državama članicama na temelju Studija o PDV jazu i to od 2000. do 2017. zbog proširenja EU-a i financijske krize kako bi se analizirale mjere uvođenja za suzbijanje PDV prijevara u odnosu na kretanje PDV jaza.

²⁴⁰ Šimović, J., Rogić Lugarić, T., Cindori, S., Utaja poreza u Republici Hrvatskoj, Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu, Zagreb, vol. 14, broj 2/2007., str. 602–604.

²⁴¹ Jelčić, Bo., Lončarić-Horvat, O., Šimović, J., Arbutina, H., Financijsko pravo i financijska znanost, Narodne novine, Zagreb, 2002., str. 204.

²⁴² Kesner-Škreb, M., Što s porezima u Hrvatskoj? Porezno opterećenje, oporezivanje dohotka, dobiti i imovine, Institut za javne financije, Zagreb, Newsletter, br. 32, 2007., str. 3., dostupno na <https://repozitorij.ijf.hr/islandora/object/ijf%3A361/datastream/FILE0/view> (pristup studeni 2024.)

usavršavati svoja znanja kako bi što kvalitetnije pružili podršku poreznim obveznicima u izvršavanju porezne obveze.

U prilog tezi o važnosti povjerenja u ukupnu institucionalnu infrastrukturu, ističe se i stajalište da građani zapravo reagiraju racionalno na političko, ekonomsko i pravno okruženje prilikom donošenja odluke o poreznoj utaji.²⁴³ Ako se predstavnici države ponašaju odgovorno, postupaju u skladu sa zakonom te pruže učinkovitu pravnu zaštitu građanima i građani će posljedično pošteno prijavljivati svoje obveze u skladu s pozitivnim pravnim propisima. Jednako tako, zanimljiva je tvrdnja da porezni obveznici s manjim otporom izvršavaju svoje porezne obveze ako i drugi porezni obveznici uredno podmiruju svoje²⁴⁴, o čemu bi porezno tijelo također trebalo voditi brigu.

3.6.2. Legislativne mjere

Države brojnim legislativnim mjerama pokušavaju smanjiti učinke porezne utaje uvođenjem različitih mjera suzbijanja²⁴⁵, u cijelosti ili djelomično. U okviru legislativnih mjera jedna od najvažnijih sastavnica nedvojbeno je stabilnost poreznog sustava, odnosno kontinuitet važećih poreznih propisa. Njihove česte izmjene unose neizvjesnost u odluke poreznih obveznika i dovode do različitih oblika nestabilnosti u gospodarstvu.²⁴⁶

Zasigurno posebnu pozornost zaslužuje pitanje kažnjavanja porezne utaje jer se upravo težina kazne, koja se može očekivati nakon dokazanog djela, navodi kao jedan od ključnih čimbenika za njezino suzbijanje, kao i učinkovit sustav kontrole poreznih obveznika. Da porezna utaja ne bi prošla nekažnjeno, veliko značenje i ulogu ima porezni nadzor, u smislu pravovremenog i točnog prepoznavanja visine neiskazanih poreznih obveza. Cilj nadzora treba biti usmjeren na provjeru svih činjenica i dokaza bitnih za oporezivanje

²⁴³ Šimović, J., Rogić Lugarić, T., Cindori, S., Utaja poreza u Republici Hrvatskoj, Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu, Zagreb, vol. 14, broj 2/2007., str. 603.

²⁴⁴ Uslaner, E.M., Tax Evasion, Trust, and the Strong Arm of the Law, Department of Government and Politics University of Maryland-College Park College Park, MD 20742, Prepared for the Conference on "Tax Evasion, Trust, and State Capacity," University of St. Gallen, St. Gallen, Switzerland, October 17–19., 2003., str. 9–13.

²⁴⁵ Bejaković, P., Porezna evazija i prijedlozi velikih revizorskih kuća za njezino smanjivanje i bolje prikupljanje poreza, Porezni vjesnik 10/2011., str. 99.

²⁴⁶ Kesner-Škreb, M., Što s porezima u Hrvatskoj? Porezno opterećenje, oporezivanje dohotka, dobiti i imovine, Institut za javne financije, Zagreb, Newsletter, br. 32., godina 2007., str.1., dostupno na <https://repozitorij.ijf.hr/islandora/object/ijf%3A361/datastream/FILE0/view> (pristup studeni 2024.)

čijim se učinkovitim djelovanjem utječe na punjenje državnog proračuna i smanjenje opsega utaje.²⁴⁷

Legislativne mjere kojima se nastoji smanjiti utaja usmjerene su na stabilnost poreznog sustava države bez čestih izmjena zakonskih propisa, kao i uvođenje određenih prekršajnih i kaznenih odredaba. Spremnost poreznog obveznika prema izvršavanju porezne obveze je veća ako se rjeđe izmjenjuju porezni zakoni što u konačnici doprinosi i gospodarskoj stabilnosti zemlje i sigurnosti u procjeni rizika pri donošenju poslovnih odluka.

3.6.3. Socio-ekonomske mjere

Socio-ekonomske mjere uključuju potrebnu izgradnju i podizanje morala poreznih obveznika. Porezni moral obuhvaća norme ponašanja u vezi s oporezivanjem koje određuju koja je vrsta ponašanja s društvenog stajališta korisna, odnosno prihvatljiva, a koja štetna.²⁴⁸

Zanimljivo je istaknuti da je porezni moral viši u zemljama koje imaju više porezno opterećenje. Iako među državama postoje značajne razlike, opći je obrazac da države s visokim omjerima prikupljenog poreza imaju veći porezni moral. To može upućivati na kružni ciklus između učinkovitih rezultata mjera porezne politike, višeg poreznog morala te dobrovoljnog poštivanja poreznih obveza.²⁴⁹ Znanost nudi velik broj teoretskih, empirijskih i eksperimentalnih dokaza o činjenici da pojedinci reagiraju predvidivo što kreatori porezne politike mogu koristiti pri proučavanju ponašanja pojedinca prilikom definiranja mjera kontrole porezne utaje.²⁵⁰

Isto tako, pojam poreznog morala često je povezan s geografskom pripadnošću poreznog obveznika. Tako se smatra kako je porezni moral veći u skandinavskim zemljama (Velika

²⁴⁷ Mahović-Komljenović, M., Informacijski sustav i porezna evazija – uloga menadžera podataka, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, godina 7, br.1., 2009., str.182.

²⁴⁸ Jelčić, Bo., Lončarić-Horvat, O., Šimović, J., Arbutina, H., Financijsko pravo i financijska znanost, Narodne novine, Zagreb, 2002., str. 189.

²⁴⁹ OECD je izdao dokument o analizi poreznog morala „What drives people and businesses to pay tax? 2019. godine, dostupno na <https://www.oecd.org/tax/tax-global/public-consultation-document-what-is-driving-tax-morale.pdf>, (pristup listopad 2024.)

²⁵⁰ Alm, J., Measuring, Explaining, and Controlling Tax Evasion: Lessons from Theory, Experiments, and Field Studies, Tulane Economics Working Paper Series. New Orleans, LA: Tulane University, 2012., str. 22–25.

Britanija, Njemačka, Švicarska) i u SAD-u, dok je niži u Francuskoj, Italiji i Španjolskoj.²⁵¹

Rezultati pojedinih istraživanja upućuju na međuovisnost razvoja institucionalnih struktura i navika građana u pogledu poreznog morala.²⁵²

Jedno od najčešćih pitanja je u pravednoj raspodjeli poreznog tereta, odnosno njegovog utjecaja na otpor plaćanju poreza. Premda je ono vrlo staro, znanost i praksa još nisu odgovorile na pitanje kada se može govoriti o realizaciji zahtjeva za pravednošću u oporezivanju, odnosno o ostvarenju osnovnog načela na kojem se treba temeljiti porezni sustav svake suvremene države.²⁵³ Tumačenje gospodarske snage poreznih obveznika podrazumijeva jednak tretman jednakih (horizontalna pravednost), odnosno da obveznici u istom položaju trebaju biti jednako oporezivani, dok oni u različitom – različito (vertikalna pravednost).²⁵⁴

Otpor plaćanju poreza bit će manji što je svrha trošenja bliža njihovim preferencijama i potrebama. Ako postoji opća sumnja na zlouporabu javnih prihoda i rashoda, bit će veća utaja poreza i nepoštovanje poreznih zakona.²⁵⁵

Može se reći da se porezni moral odnosi na osobni stav poreznog obveznika prema plaćanju poreza, razini njegova obrazovanja i društvenog statusa, visini poreznog tereta te raspodjeli oporezivanjem prikupljenih sredstava, kao i straha od neplaćanja porezne obveze zbog izricanja kazni, što posljedično utječe i na njegov društveni ugled. Dok porezni obveznik svojim ponašanjem upućuje na nelogičnost postupanja i raznim načinima pokušava izbjeći plaćanje poreza, mogućnost porezne utaje itekako postoji jer je granica između zakonom dopuštene i nedopuštene utaje vrlo tanka, ako ne i porozna. Iz tog je razloga nužno međusobno djelovanje institucionalnih, pravnih i

²⁵¹ Vidjeti više u: Jelčić, Bo., Lončarić-Horvat, O., Šimović, J., Arbutina, H., *Financijsko pravo i financijska znanost*, Narodne novine, Zagreb, 2002., str.196.

²⁵² Vidjeti više u: Sholz, T., J., *Contractual Compliance Tax Institutions and Tax Morale in the U.S.*, u: Hayoz, N., Hug, S. (eds.), *Tax Evasion, Trust, and State Capacities*, Peter Lang, Bern, 2007.

²⁵³ Vidjeti više u: Jelčić, Bo., *Otpor plaćanju poreza*, *Financijska praksa*, br. 17 (1), 1993., str. 29–47.

²⁵⁴ Gadžo, S., *Prilog istraživanju sadržaja načela pravednosti kao kriterija evaluacije normi međunarodnog poreznog prava*, Zagreb, *Pravni vjesnik*, vol. 31, br. 2, 2015., str. 135.

²⁵⁵ Adams, C.W., *Za dobro i zlo: utjecaj poreza na kretanje civilizacije*, Institut za javne financije, Zagreb, 2006., str. 399.

socioekonomskih mjera u cilju podizanja poreznog morala i svijesti o nužnosti plaćanja poreza.

3.7. Porezna utaja u sustavu PDV-a

Kao što je *supra* navedeno, porezna utaja (*tax evasion*) ili prijevara predstavlja neplaćanje zakonom utvrđene porezne obveze. S obzirom na raznovrsnost njezinih oblika²⁵⁶, sve se više država susreće s problemom prijevara u sustavu PDV-a bez obzira na samokontrolirajući mehanizam tog sustava. Osim tradicionalnih prijevara, neizdavanja računa, izdavanja lažnih računa i sl., suvremenim računovodstvenim softverskim programima omogućeno je usavršavanje prijevarnog postupanja uništavanjem ili krivotvorenjem računovodstvenih dokumenata koje je teško otkriti. Softverskim je rješenjima moguće promijeniti cijeli prodajni lanac, prilagoditi evidenciju zaliha i evidentirati radno vrijeme zaposlenika. Neki programi mogu čak naknadno izmijeniti račune zadržavajući pritom ispravne račune, ovisno o potrebama. Najnovije verzije takvih programa rade na osnovi pružanja usluga putem interneta s minimalnim rizikom.²⁵⁷

Rast digitalne ekonomije, posebno prodaja putem interneta, dodatno povećava rizik za pojavu novih vrsta prijevara. Posebice zbog nepotpunog, manjkavog, nepravodobnog ili ponekad potpunog izostanka prijave provedenih transakcija, poreznim je tijelima sve teže pratiti vrijeme i mjesto isporuke.²⁵⁸ PDV prijevaru pri internetskoj trgovini češće su kod transakcija između poreznog obveznika i krajnjeg potrošača B2C, *engl. business to customer* nego između dva porezna obveznika B2B, *engl. business to business*.

Prijevara je česta i u onim djelatnostima gdje nema dovoljno ulaznih računa na temelju kojih bi se pravdao pretporez (mali uslužni obrti) i time smanjila obveza PDV-a²⁵⁹, zbog

²⁵⁶ Šimović, J., Rogić Lugarić, T., Cindori, S., Utaja poreza u Republici Hrvatskoj, Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu, Zagreb, vol. 14, broj 2/2007., str. 593–594.

²⁵⁷ O prijevara s posebnim softverima za blagajne vidjeti u: Ainsworth, R.T., Zappers – Retail VAT Fraud, Boston University School of Law, Working Paper No. 10-04, Boston, 2010., str. 175–182., dostupno na https://scholarship.law.bu.edu/faculty_scholarship/1473/ (pristup listopad 2024.); Ainsworth, R.T., California Zappers: A proposal for California's Commission on the 21st Century Economy, Boston University School of Law, Working Paper 09-01, January 2009., str. 1–32., dostupno https://scholarship.law.bu.edu/faculty_scholarship/1486/ (pristup listopad 2024.)

²⁵⁸ International Monetary Fund, Current Challenges in Revenue Mobilization: Improving Tax Compliance, IMF Staff Paper, Januar 2015., str.31., dostupno na <https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2015/020215a.pdf> (pristup listopad 2024.)

²⁵⁹ Liu, L., Lockwood, B., Almunia, M., Tam, H., VAT notches, voluntary registration, and bunching: Theory and UK evidence. Review of Economics and Statistics, 103(1), 2019., str.151–164., dostupno na

čega potencijalni porezni obveznici nastoje ostati ispod praga za ulazak u sustav PDV-a. Pretporez može biti nezakonit iz više razloga. Porezni obveznici često nezakonito evidentiraju nabavljenu imovinu za privatnu potrošnju (nabava računala, automobila, mobitela i sl.) koristeći se pritom pravom na odbitak pretporeza. Porezna osnovica može se umanjiti i povećanjem prodaje onih dobara koja se oporezuju po sniženim stopama ili su izuzeta od plaćanja PDV-a. Ovu vrstu prijevара preferiraju porezni obveznici koji trguju s proizvodima sličnih klasifikacija oporezivim različitim poreznim stopama.²⁶⁰

Navedene vrste prijevара često se u praksi ne klasificiraju kao teže povrede zakonskih odredbi, bez obzira na utvrđenu namjeru, zbog toga što porezni obveznici nakon utvrđenog stvarnog činjeničnog stanja od poreznih tijela podmire obvezu najčešće s kamatama.

Porezna utaja je nerijetko povezana i s organiziranim kriminalom strukturiranim od više kriminalnih skupina iz različitih država.²⁶¹ PDV prijevare u transakcijama poreznih obveznika između država članica EU-a većih su razmjera nego u nacionalnim okvirima, zbog čega nastaju ogromne štete i za nacionalne proračune država članica i za proračun EU-a²⁶². Precizirajući navedeno, PDV prijevare u transakcijama EU-a predstavljaju ozbiljan problem tijekom posljednja tri desetljeća potaknuto slobodom tržišta na području EU-a.

3.7.1. Vrste poreznih prijevара u sustavu poreza na dodanu vrijednost u međunarodnim transakcijama

Oporezivanje PDV-om u međunarodnim transakcijama specifično je zato što se isporuke dobara i usluga mogu oporezivati prema načelu podrijetla ili načelu odredišta.²⁶³

Prema načelu podrijetla PDV-om se oporezuju sva dobra koja su proizvedena u nekoj zemlji bez obzira na to troše li se u toj zemlji ili se izvoze. Na taj se način sva dobra koja se u zemlju uvoze i u njoj prodaju i troše, ne oporezuju. Dobra i usluge koji se izvoze

<https://ora.ox.ac.uk/objects/uuid:1d7beae7-73ee-4309-a2d7-934bd25a8dc1/files/mcb7c050668738632cb6f8573efb8590a> (pristup listopad 2024.)

²⁶⁰ De la Feria, R., Blueprint for Reform of VAT Rates in Europe, Intertax 43(2), 2015., str. 162.

²⁶¹ Novoselec, P., Uvod u gospodarsko kazneno pravo, Pravni fakultet u Zagrebu, Zagreb, 2009., str.135.

²⁶² Detaljnije o proračunu EU-a vidjeti više u: Šimović, J., Šimović, H., Fiskalni sustav i fiskalna politika, Sveučilište u Zagrebu, Pravni fakultet, Zagreb, 2006., str.49–83.

²⁶³ Jelčić, Bo., Lončarić-Horvat, O., Šimović, J., Arbutina, H., Mijatović, N., Financijsko pravo i financijska znanost, Narodne novine, Zagreb, 2008., str 408.

opterećeni su PDV-om, dok su istodobno sva dobra i usluge koji se uvoze oslobođeni plaćanja PDV-a. Negativna posljedica načela podrijetla u međunarodnoj razmjeni ogleda se u tome što na tržištu dolazi do različitog poreznog opterećenja zbog različitih poreznih stopa. Oporezivanje transakcija unutar EU-a na temelju načela podrijetla, imalo bi pozitivne učinke kod harmonizacije PDV stopa u državama članicama.

Prema načelu odredišta dobra i usluge oporezuju se u mjestu gdje se troše bez obzira na to jesu li proizvedena u tuzemstvu ili su uvezena. Oporezivanjem na temelju načela odredišta osigurava se ravnopravna konkurencija na domaćem tržištu između domaćih i uvezenih proizvoda.²⁶⁴ Zbog toga se načelo odredišta naziva još i načelom mjesta potrošnje. Ovo načelo pretpostavlja da je izvoz oslobođen od plaćanja PDV-a, dok je uvoz dobara i usluga u pravilu oporeziv. Davanje prednosti načelu odredišta u sustavu oporezivanja PDV-om opravdano je činjenicom što su, na taj način, domaći i uvezeni proizvodi porezno izjednačeni na domaćem tržištu.

Uvođenjem slobodnog tržišta EU-a od 1. siječnja 1993. dolazi do uklanjanja graničnih kontrola u transakcijama između država članica²⁶⁵. Transakcije između država članica EU-a oporezuju se PDV-om prema prijelaznom sustavu²⁶⁶, odnosno prema načelu odredišta.²⁶⁷ Prema načelu odredišta porezni obveznik (stjecatelj), u jednoj državi članici, ima pravo na odbitak PDV-a ili povrat PDV-a pri stjecanju/uvozu, dok porezni obveznik (isporučitelj) u drugoj državi članici, različitoj od države članice stjecatelja, ima neoporezivu isporuku unutar EU-a.

Važno je napomenuti da, prilikom transakcija unutar EU-a, oporezivi događaj nastaje u trenutku stjecanja dobara, odnosno kada se isporuka dobara smatra obavljenom unutar područja određene države članice.²⁶⁸ Nedostatak navedenoga je u tome što se uklanjanjem graničnih kontrola smanjuje i mogućnost kontrole poreznih obveznika. Porezni obveznici koriste se nepostojanjem fizičkih kontrola na granicama zbog čega je počelo negativno

²⁶⁴ *Ibid.*, str. 389.

²⁶⁵ House of Lords for European Union Committee, Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU, 20th Report of Session 2006–07, London, Ordered to be printed 8 May 2007 and published 25 May 2007., str. 29.–30.

²⁶⁶ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost SL L 347, 11. 12. 2006., str. 1–118., članak 402. stavak 1.

²⁶⁷ *Ibid.*, članak 138. i članak 169.

²⁶⁸ *Ibid.*, članak 68.

razdoblje u kojem se porezna tijela suočavaju s prijevarnim postupanjima poreznih obveznika²⁶⁹ u transakcijama dobrima između država članica EU-a.

Kao što je *supra* spomenuto, PDV prijevare potencira primjena načela odredišta i to u B2B *engl. business to business* transakcijama unutar EU-a s primjenom izuzeća. PDV prijevare se najčešće događaju kod transakcija dobrima visoke vrijednosti i malog obujma koje se lako prevoze.²⁷⁰ PDV prijevare su karakteristične za trgovinu dobrima kao što su čipovi za kompjutore, mobiteli itd.²⁷¹ Međutim, u praksi su poznate i prijevare u transakcijama s dobrima većeg obujma²⁷² (dijelovi željezničkih vozila, staro željezo, dragocjene kovine i slitine, novi i rabljeni automobili, obuća itd.) zbog čega nema pravila o tome koja sve sredstva mogu biti predmet prijevare. Uz transakcije dobrima između država članica, uočen je i trend rasta PDV prijevare pri transakcijama s uslugama²⁷³ što rezultira financijskom štetom ogromnih razmjera zbog toga što su posrijedi usluge velike vrijednosti.

U odnosu na navedeno, praksa upućuje na postojanje više od četrdeset komercijalnih tržišta koja su pogođena PDV prijevarama i u transakcijama s dobrima i s uslugama.²⁷⁴ PDV prijevare u transakcijama s dobrima karakteristične su za isporuke unutar EU-a, dok su prijevare s uslugama za isporuke između EU-a i trećih zemalja.

3.7.2. PDV prijevare s nestajućim trgovcem

PDV prijevare s nestajućim trgovcem (*engl. missing trader intra community*) popularna je tema među znanstvenicima te se definira iz različitih perspektiva pojedinih autora koji

²⁶⁹ Borselli, F., Organised VAT fraud: features, magnitude, policy perspectives, Bank of Italy, Bank of Italy Occasional Paper No. 106, 2011., str.5–6.

²⁷⁰ FATF Typologies Publications Documents, Financial Action Task Force Report on Laundering the Proceeds of VAT Carousel Fraud 2007., str.3. dostupno na <https://apgml.org/fatf-and-fsrb/documents/default.aspx?s=title&c=5433ad41-3c44-4a43-86a2-256b5ad23720> (pristup listopad 2024.)

²⁷¹ Ainsworth, R., T., VAT fraud: MTIC & MTEC— The tradable services problem, Boston University School of Law Working Paper No. 10–39, November 12, 2010., str. 1–2., dostupno na

https://scholarship.law.bu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2464&context=faculty_scholarship, (pristup listopad 2024.)

²⁷² Europol, EU Organised Crime Threat Assessment, OCTA 2011., str. 29., dostupno na <https://www.europol.europa.eu/sites/default/files/publications/octa2011.pdf>, (pristup listopad 2024.)

²⁷³ Frunza, M.C., Aftermath of the VAT Fraud on Carbon Emissions Markets, Journal of Financial Crime 20, 2013., str. 222–236.

²⁷⁴ Proposal for a Council Directive 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 susceptible to fraud COM (2009) 511 final

analiziraju rješenja za njihovo suzbijanje. Ainsworth detaljno objašnjava brojne slučajeve PDV prijevara i predlaže različite mjere suzbijanja²⁷⁵ te tehnološka rješenja predlaže kao jedna od najboljih.²⁷⁶

Faiza Allah Bukhsh i Hans Weigand istražuju sličnu problematiku. Opisuju kako dolazi do PDV prijevara te ih dijele na prijevare sa stjecanjem (engl. *acquisition fraud*), kružne prijevare (engl. *carousel fraud*) i kontratrgovanje (engl. *contra-trading fraud*) isto tako nudeći moguća rješenja njihova suzbijanja. S jedne strane, fokus je na proceduralnim promjenama kao brzom reakciji na otkrivanje lanca lažnih transakcija, dok s druge strane analiziraju tehnološka rješenja.²⁷⁷

Michael Walpole naglašava da je PDV prijevara globalni fenomen te razmatra dostupne opcije za njezino suzbijanje poput odgađanja povrata PDV-a, ukidanja izuzeća za isporuke unutar EU-a, uvođenja mehanizma prijenosa porezne obveze za određene gospodarske sektore, ukidanja sniženih stopa PDV-a, povećanja kontrole pri registraciji obveznika PDV-a i dodjele PDV identifikacijskog broja za isporuke unutar EU-a. Jednako tako, raspravlja o eventualnom uvođenju solidarnog jamstva za naplatu PDV-a. Slično ostalim znanstvenicima razmatra i tehnološka rješenja.²⁷⁸

Loukia Sergiou opisuje prirodu, opseg i troškove PDV prijevara. Upozorava na sporost razmjene informacija između država članica zbog koje se organizatori prijevare ne mogu otkriti na vrijeme te kao moguća rješenja vidi u boljoj suradnji (brza i efikasna provjera, jasnije zakonodavstvo i opći sustav prijenosa porezne obveze).²⁷⁹

²⁷⁵ Ainsworth, R. T., MTIC (carousel) fraud: twelve ways forward; two ways “preferred” – has the technology-based administrative solution been rejected?, Boston University School of Law Working Paper No. 08-10, o. 10-01,

dostupno na https://scholarship.law.bu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2487&context=faculty_scholarship, (pristup listopad 2024.)

²⁷⁶ Ainsworth, R. T., Technology solves MTIC – VLN, RTVAT, D-VAT CERTIFICATION, Boston University School of Law Working Paper No. 11-07, Boston, 2011., dostupno na https://scholarship.law.bu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2462&context=faculty_scholarship, (pristup listopad 2024.)

²⁷⁷ Bukhsh, F.A., Weigand, H., VAT Fraud: Possible technical and ontological solutions, Department of Management, Tilburg University, the Netherlands, January 2015., dostupno na https://vmbo2015.blogs.dsv.su.se/files/2015/02/VMBO2015_submission_14.pdf (pristup listopad 2024.)

²⁷⁸ Walpole, M., Tackling VAT Fraud, International VAT Monitor, September/October 2014. str. 258–263. dostupno na https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/ivm_2014_05_int_1.pdf (pristup listopad 2019.)

²⁷⁹ Sergiou, L., Value Added Tax (VAT) Carousel Fraud in the European Union, Journal of Accounting and Management, vol. 2, no. 2., 2012.

Lisette van der Hel – van Dijk i Menno Griffioen isto tako ističu važnost administrativne suradnje u cilju suzbijanja prijevара. Analiziraju različite vrste prijevара, kao i mjere koje je donijela Komisija²⁸⁰ za borbu protiv njih. Problem nalaze u tome što države članice prijevара uglavnom rješavaju na nacionalnoj razini, umjesto na razini EU-a, što organizatorima omogućuje više slobode i prostora. Autori ističu potrebu za boljom i usklađenijom administrativnom suradnjom na razini EU-a kako bi se na vrijeme mogli upotrijebiti dostupni podatci sa svrhom zaustavljanja prijevernih postupanja. Jednako tako smatraju da bi analiza uzroka prijevара u različitim ekonomskim sektorima bila korisna za ispravno rješavanje problema i pronalaženje rješenja.²⁸¹ Zajednički elementi prijevара su: transakcije se odvijaju između poreznih obveznika u najmanje dvije države članice; obavlja se više od dvije transakcije većeg broja poreznih obveznika²⁸², događaju se u kratkom razdoblju²⁸³, obuhvaćaju samo područje EU-a.

3.7.2.1. Karakteristike i sudionici PDV prijevара s nestajućim trgovcem

PDV prijevара u transakcijama unutar EU-a pojavljuju se u više oblika, ovisno o prijevаrnom ponašanju sudionika. Bez obzira na to o kojem obliku PDV prijevара u transakcijama unutar EU-a je riječ, zajedničko im je to da se događaju u najmanje dvije države članice upravo zbog zlouporabe oporezivanja prema načelu odredišta.

Prijevара s nestajućim trgovcem (engl. *missing trader intra community*) ima više oblika te se kružna prijevара (engl. *carousel fraud*) smatra najtežim oblikom.²⁸⁴

Temeljna karakteristika PDV prijevара s nestajućim trgovcem je stvaranje prekograničnih lanaca prodaje unutar EU-a. U tim se lancima nalazi više lažnih tvrtki koje omogućuju odbitak pretporeza tako da izdaju račune za navodne isporuke dobara s PDV-om koji

²⁸⁰ Pregled Akcijskog plana Komisije dostupno na https://ec.europa.eu/smart-regulation/roadmaps/docs/2016_taxud_005_vat_action_plan_en.pdf (pristup listopad 2024.)

²⁸¹ Van der Hel van Dijk, H., Griffioen, M., Tackling VAT Fraud in Europe: The International Puzzle Continues, *Intertax*, vol. 44, issue 6/7, August 2016., str. 505.

²⁸² U radu će se upotrebljavati termin porezni obveznik podrazumijevajući pod tim poduzetnika obveznika PDV-a jer se težište stavlja na isporuke između dva porezna obveznika koje se u stručnoj literaturi pojednostavnjeno zovu B2B (engl. *business to business*) isporuke.

²⁸³ Raspudić, R. Kriminalne zlouporabe sustava PDV-a, kružne prijevара i inspekcijski nadzor u Hrvatskoj, *Porezni vjesnik*, Zagreb, br. 2/2004., str. 67.

²⁸⁴ Podlipnik, J., Missing trader intra-community and carousel VAT frauds - ECJ and ecthr case law, *CYELP* 88, 2012, str. 457, dostupno na <https://hrcak.srce.hr/file/139315>, (pristup listopad 2024.)

nikada neće biti naplaćen.²⁸⁵ Iako se događaju u najmanje dvije države članice EU-a, oštećuju proračun države članice u kojoj se sjedište nestajućeg trgovca nalazi. Dobra kolaju između nekoliko poreznih obveznika sa sjedištem u dvije ili više država članica, a u konačnici se najčešće vrte prvom obvezniku u lancu prijevare. Upravo zbog takvog *modus*a djelovanja dobile su naziv kružne prijevare (engl. *carousel fraud*).

Model PDV prijevara nije unificiran. Ovisi o slučaju. Osim kružne, prijevara može biti i lančana.²⁸⁶ Razlika u karakteristikama kružnih i lančanih prijevara je u tome što se kod kružne prijevare transakcija vraća u prvu državu članicu otpreme, odnosno izdavanja računa, dok kod lančane može završiti u bilo kojoj drugoj državi članici. Navedene karakteristike nisu ključne upravo zbog toga što se transport dobara u određenim slučajevima uopće ne dogodi te se kao dokaz isporuke dobara prikazuju lažni računi i lažna transportna dokumentacija.

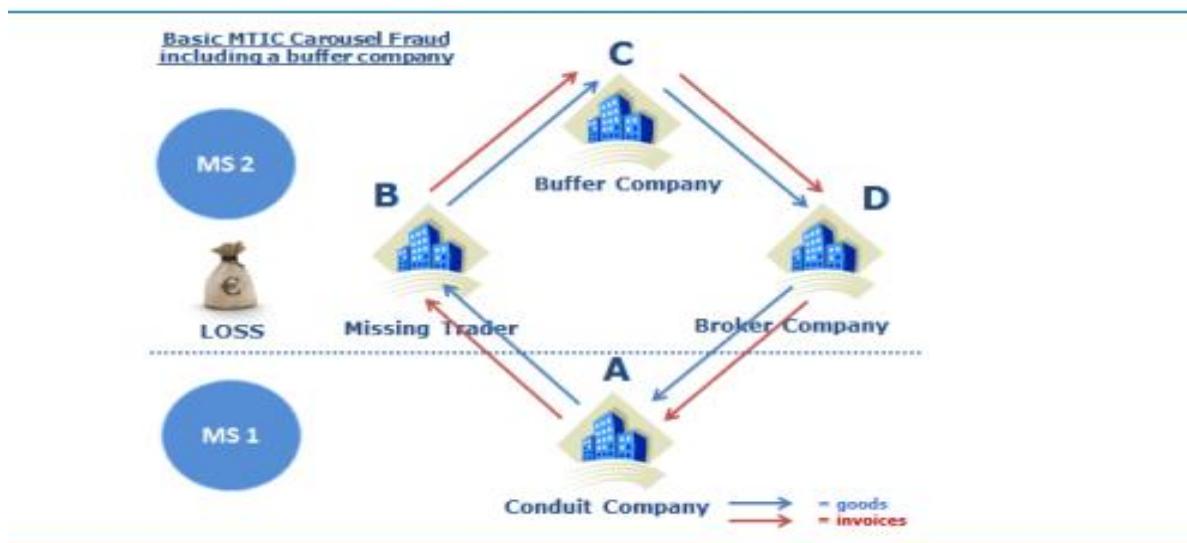
Prema *supra* navedenom možemo zaključiti da su obilježja PDV prijevara s nestajućim trgovcem²⁸⁷ sljedeća:

- trgovanje dobrima visoke vrijednosti i malog volumena zbog jednostavnijeg transporta
- primjena oslobođenja prilikom isporuke unutar EU-a u jednoj državi članici omogućuje (zbog nedostatka kontrole) stjecatelju druge države članice da ne obračuna i ne plati PDV na stjecanje, dok ga obračunava na daljnje tuzemne isporuke
- istovremeno primatelj takve transakcije ima pravo na odbitak pretporeza bez obzira na to što PDV u prethodnoj isporuci nije plaćen
- zbog ukidanja fizičkih granica između država članica nadzor transakcija unutar EU-a moguć je tek nakon podnošenja PDV izvješća poreznih obveznika.

²⁸⁵ Kapetanović, S., Oblici prijevara i presude Europskog suda pravde, Financije, pravo i porezi, Zagreb, 03/2015, str.102–112.

²⁸⁶ Cindori, S., Zakarija, A., Prevencija prijevara u sustavu poreza na dodanu vrijednost u okvirima Europske unije, Pravni vjesnik: časopis za pravne i društvene znanosti Pravnog fakulteta Sveučilišta J. J. Strossmayera u Osijeku, Vol. 32 No. 3-4, 2016., str. 75.

²⁸⁷ House of Lords for European Union Committee, Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU, 20th Report of Session 2006–07, London, Ordered to be printed 8 May 2007 and published 25 May 2007. str.10., dostupno na <https://publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/lddeucom/101/101.pdf> (pristup listopad 2024.)



SLIKA 1 PDV PRIJEVARA S NESTAJUĆIM TRGOVCEM²⁸⁸

Komisija²⁸⁹ je opisala kružnu prijevaru kao što je prikazano na slici 1. Porezni obveznik A (provodnik, engl. *conduit*) prikazuje isporuku unutar EU-a s izuzećem od plaćanja PDV-a prema poreznom obvezniku B (nestajući trgovac, engl. *missing trader*) u drugu državu članicu.

Porezni obveznik B stječe dobra (oporeziva isporuka – stjecanje unutar EU-a) od poreznog obveznika A, ne prijavljuje PDV na stjecanje i ispostavlja račun poreznom obvezniku C (oporeziva tuzemna isporuka) u istoj državi članici u kojoj društvo B ima sjedište. Porezni obveznik C ima pravo na odbitak pretporeza za račun primljen od poreznog obveznika B i dobro dalje isporučuje poreznom obvezniku D (oporeziva tuzemna isporuka). Porezni obveznik C je najčešće uredan porezni obveznik, prijavljuje porezna izvješća i plaća porez koji je umanjen ulaznim računom od poreznog obveznika B. Upravo je njegova uloga udaljšavanje takvog prijevarnog postupanja od nadzora poreznih tijela. Porezni obveznik D isporučuje (isporuka s primjenom izuzeća) ista dobra poreznom obvezniku A u drugu državu članicu. Na temelju navedene transakcije porezni obveznik D ostvaruje povrat više iskazanog pretporeza.

²⁸⁸ The concept of Tax Gaps, Report III: MTIC Fraud Gap estimation methodologies, FISCALIS 2020 Tax Gap Project Group, subgroup VAT fraud (FPG/041) November 2018., str. 12., dostupno na https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2018-12/tax_gaps_report_mtic_fraud_gap_estimation_methodologies.pdf, (pristup listopad 2024.)

²⁸⁹ Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the use of administrative cooperation arrangements in the fight against VAT fraud, Brussels, 16. 4. 2004., COM(2004) 260 final, str. 5–6.

Financijski gubitak za državni proračun javlja se u državi članici MS2 (engl. *member state*, skraćeno MS) gdje su prikazane transakcije između poreznih obveznika B i C te C i D. PDV prijevare s nestajućim trgovcem mogu uključivati više desetaka sudionika u više država članica što je u praksi teško utvrditi²⁹⁰ bez brze i efikasne suradnje između država članica. Za otkrivanje ove vrste prijevare potrebna je uključenost obiju država članica, MS1 i MS2, ali se ključna kontrola transakcija odvija u državi članici MS2 u kojoj je šteta i nastala. Država članica MS1 može samo obavijestiti državu članicu MS2 o navedenoj transakciji.²⁹¹ Porezni obveznik A u državi članici MS1 samo je sudionik koji će iskoristiti pravo na izuzeće zbog isporuke unutar EU-a na transakcije B2B. Porezni obveznik B je obvezan obračunati PDV na stjecanje zbog primjene načela odredišta u transakcijama B2B te je isto tako obvezan zaračunati PDV na izlaznu isporuku u tuzemstvu.

U ovom se slučaju PDV prijevara može otkriti suradnjom država članica pri usklađivanju podataka.²⁹² Međutim, navedeni način otkrivanja PDV prijevara s nestajućim trgovcem ne događa se u realnom vremenu. Ako porezno tijelo obavlja nadzor poreznog obveznika C zbog umanjenja obveze ili D zbog povrata PDV-a (koji ostvaruje zbog prava na odbitak pretporeza i obračuna PDV-a primjenjujući izuzeće zbog isporuke u drugu državu članicu), PDV prijevara se može utvrditi tek redovitim nadzorom, što je najčešće prekasno.

Nestajući trgovci, (engl. *missing trader*), kao trgovačka društva, osnivaju se isključivo u svrhu ispostavljanja računa koji omogućuju nezakoniti pretporez drugom društvu iz iste

²⁹⁰ European Parliament, Report, VAT, Current Issues of Interest, Workshop, Policy Department Economic and Scientific Policy, IP/A/ECON/WS/2007-24, 2008., str. 13., dostupno na <https://www.europarl.europa.eu/document/activities/cont/201108/20110818ATT25124/20110818ATT25124EN.pdf> (pristup listopad 2024.)

²⁹¹ Na temelju članka 262. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. 11. 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347 od 11. prosinca 2006., svaki porezni obveznik registriran za potrebe PDV-a podnosi Zbirnu prijavu (engl. *recap statement*). U ovom slučaju porezni obveznik A podnosi Zbirnu prijavu na temelju koje porezno tijelo države članice poreznog obveznika B može utvrditi da je za njegovog poreznog obveznika prijavljena isporuka od poreznog obveznika A. Provjera se obavlja putem sustava za razmjenu informacija o PDV-u (engl. *VAT Information Exchange System*, skraćeno *VIES*).

²⁹² Kako kontrola na graničnim prijelazima više nije bila moguća, preusmjerila se prema odgovarajućim kontrolnim mehanizmima i između poreznih obveznika i između poreznih tijela država članica. Sustav kontrole između poreznih obveznika omogućen je provjerom PDV ID broja (osnovni element na računu na temelju kojeg se može dobiti oslobođenje na transakciju unutar EU B2B). Što se tiče kontrolnih mehanizama između poreznih tijela, one mogu podrazumijevati više načina kontrole – VIES, uparivanja isporuka i stjecanja unutar EU-a, analizom rizika po indikatorima rizika, nadzor kod poreznih obveznika – neke države članice imaju uparivanje ulaznih i izlaznih računa u transakcijama između poreznih obveznika i tako se MTIC prijevara može pravovremeno otkriti.

države članice. Prijevara se odnosi na B2B transakcije te zahtijeva plansko postupanje isporučitelja i primatelja, kao i zahtjevnu organizaciju njezinog provođenja. U prijevarama s manjim brojem transakcija uključena je najčešće jedna osoba – „mozak“ operacije (osniva više društava u dvije ili više država članica), dok je kod prijevara s više transakcija potrebna složenija organizacija i uključivanje više sudionika. Praksa koja proizlazi iz slučajeva pred Europskim sudom pravde²⁹³ upućuje na visoku razinu prijevara u državama istočne Europe.²⁹⁴ Međutim, PDV prijevare se događaju u svim državama članicama čiji slučajevi ne moraju doći do Europskog suda pravde, stoga neće biti dio statistike niti će posljedično biti moguće utvrditi njihov stvarni razmjer.

3.7.2.2. Obrazac postupanja sudionika PDV prijevara

Kako je *supra* navedeno, Komisija, u suradnji s akademskom zajednicom, opisuje PDV prijevaru služeći se nazivima sudionika prijevarnih postupanja zbog jednostavnijeg opisa i razumijevanja ove složene materije. U nastavku se navode njihovi nazivi prema prikazu prijevare sa slike 1., kao i karakteristike postupanja.

Conduit je društvo (društvo A) koje se nalazi u državi članici različitoj od države članice gdje se nalazi nestajući trgovac (društvo B). Ispostavlja račun nestajućem trgovcu te prijavljuje isporuku unutar EU-a u svojim poreznim izvješćima (rekapitulacijskom izvješću koji je evidentiran u VIES sustav)²⁹⁵, izuzeto od plaćanja PDV-a. *Conduit* često nema nikakvih tuzemnih transakcija, a ako ih i ima, onda su to one koje pripadaju skupini transakcija izuzetih od plaćanja PDV-a ili obračunatih po nižim stopama od standardne.

Nestajući trgovac, (društvo B), (engl. *missing trader*), u većini je slučajeva „lažna“ nova tvrtka koja nema stvarno sjedište ili je adresa sjedišta nepostojeća, nema poslovne

²⁹³ Zbog važnosti presuda Suda Europske unije u posebnom dijelu rada (7 poglavlje) analizirat će se presude u kojim se rješavaju slučajevi PDV prijevara pojedinih država članica

²⁹⁴ Presuda Suda od 14. ožujka 2013., Ablesio, C-527/11, ECLI:EU:C:2013:168 (Latvia); Presuda Suda od 18. srpnja 2013., C-78/12, Evita-K, ECLI:EU:C:2013:486; Presuda Suda od 13. veljače 2014., Maks Pen, Presuda C-18/13, ECLI:EU:C:2014:69 (Bulgaria); Presuda Suda od 13. ožujka 2014., Firin, C-107/13, ECLI:EU:C:2014:151 (Bulgaria).

²⁹⁵ REPORT: MTIC Fraud Investigation and LEA's cooperation improving, 06 December 2021, dostupno na https://www.europol.europa.eu/cms/sites/default/files/documents/mtic_fraud_investigation_and_leas_cooperation_improving_report_.pdf (pristup listopad 2024.)

aktivnosti, imovine niti zaposlenih.²⁹⁶ Iako, kako je *supra* navedeno, definicija nestajućeg trgovca normativno ne postoji, Uredba Komisije 1925/2004 (koja više nije na snazi) definirala je nestajućeg trgovca kao: „Trgovac registriran kao porezni obveznik za potrebe PDV-a koji, potencijalno s prijevornom namjerom, stječe ili namjerava steći dobra ili usluge bez plaćanja PDV-a i isporučuje ista dobra ili usluge s PDV-om koji ne uplaćuje nadležnom nacionalnom tijelu.”²⁹⁷ Nestajući trgovac se nalazi u poziciji prvog u lancu u državi članici gdje šteta nastaje. S obzirom na to da je ujedno i stjecatelj, obvezan je prema načelu odredišta prijaviti i platiti PDV na stjecanje. Dalje će izvršiti tuzemnu isporuku koja je oporeziva. Njegov obrazac postupanja može biti raznovrstan, ovisno o situaciji i shemi prijevare. Iako ga karakterizira neprijavljivanje, neplaćanje i nedostupnost, postoje i slučajevi gdje PDV ipak prijavi, ali ga ne plati. Kod navedenog postupanja svakako je dostupniji poreznom tijelu koje će utvrditi prijevorno postupanje, odnosno izostanak plaćanja PDV-a. Međutim, kada se utvrdi da obveznik nije platio dužni iznos PDV-a, najčešće je prekasno jer će već biti nedostupan. Drugi scenarij postupanja je da porezni obveznik ne prijavi PDV u zakonom propisanim obrascima te ga slijedom toga i ne uplati u državni proračun.²⁹⁸ U tom slučaju njegova će detekcija i samo prijevorno postupanje za porezno tijelo biti znatno teže. U novije vrijeme karakteristike nestajućeg trgovca podložne su značajnijoj promjeni gdje se u početku ponaša na način koji ne potiče sumnju (adresa sjedišta je poznata, direktor surađuje s nadležnim poreznim tijelima, PDV je prijavljen itd.), a nakon što protupravno oduzme iznos PDV-a koji je naplatio od svog kupca, nestaje.²⁹⁹

Društvo koje je primilo račun od nestajućeg trgovca ima pravo na povrat poreza na temelju primljenog računa koji u prethodnoj fazi nije plaćen. Ovisno o organizaciji provođenja prijevare, bila ona jednostavna ili složena, ako se lanac isporuka na tuzemnom

²⁹⁶ European Parliament's Special Committee on Financial Crimes, Tax Evasion and Tax Avoidance (TAX3), Study, Requested by the TAX3 Committee, VAT fraud, Economic impact, challenges and policy issues, October 2018., str.15. dostupno na <https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/156408/VAT%20Fraud%20Study%20publication.pdf> (pristup studeni 2024.)

²⁹⁷ Commission Regulation (EC) No 1925/2004 of 29 October 2004 laying down detailed rules for implementing certain provisions of Council Regulation (EC) No 1798/2003 concerning administrative cooperation in the field of value-added tax, OJ L 331, 5. 11 .2004., str. 13–18.

²⁹⁸ Presuda Suda od 12. siječnja 2006., Optigen, Fulcrum Electronics, and Bond House Systems, Joined Cases C-354/03, C-355/03 and C-484/03, ECLI:EU:C:2006:16, točka 8.

²⁹⁹ De la Feria, R., Tax Fraud and the Rule of Law, University of Leeds, WP 18/02, January 2018., str. 8. dostupno na <https://www.taxdialog.gr/wp-content/uploads/2022/02/wp18-02pdf.pdf> (pristup listopad 2024.)

tržištu nastavlja, ovo društvo zovemo *engl. buffer* (društvo C). Kod složenijih slučajeva, u prijevnom ih se lancu može pojaviti i više desetaka. Zbog nemogućnosti praćenja tuzemnih transakcija između poreznih obveznika, države članice uvode obveznu dostavu podataka o domaćim isporukama³⁰⁰ poreznim tijelima s ciljem bržeg utvrđivanja prijevornih postupanja.

Ako *buffer* na temelju računa koji mu je ispostavio nestajući trgovac odbije pretporez te dalje obavlja isporuku u EU-u, a ne u tuzemstvu, nazivamo ga *engl. broker*. Porezno tijelo im može ući u trag prilikom pregleda poreznih izvješća. Nestajući trgovac, *buffer* i *broker* smješteni su u istoj državi članici u kojoj nastaje šteta dok se *conduit*³⁰¹ uvijek nalazi u drugoj državi članici.

Osim *supra* navedenoga jednostavnog modela postupanja, u praksi postoje i složenije inačice PDV prijevare. U pojedinim modelima dobra uopće nisu predmet prijevorne transakcije, već se ispostavljaju samo fiktivni računi. U slučaju prijevare s dobrima koja postoje, ona se mogu neprekidno kretati u različitim prijevornim lancima uz uvjet da

³⁰⁰ Portugal je uveo obveznu dostavu svih računa u poreznu upravu. Vidjeti više na <https://www.avalara.com/vatlive/en/country-guides/europe/portugal/portugal-e-invoices.html> (pristup listopad 2024.), Italija je isto tako uvela dostavu podataka o računima poreznoj upravi. Vidjeti više na <https://www.avalara.com/vatlive/en/country-guides/europe/italy/italy-sdi-real-time-e-invoices.html> (pristup listopad 2024.), Hrvatska je uvela obveznu dostavu ulaznih računa kako bi mogla bolje kontrolirati isporuke između tuzemnih poreznih obveznika sukladno članku 173., stavak 4. Pravilnika poreza na dodanu vrijednost (Narodne novine, br. 79/13-39/24), svi obveznici PDV-a, uz standardni obrazac PDV-a, moraju dostaviti i novi obrazac URA u sustav ePorezna.

³⁰¹ O prikazima postupanja sudionika prijevornih lanaca vidjeti European Court of Auditors, Special Report No 24/2015: Tackling Intra-Community VAT fraud: More action needed, EU, 2016., dostupno na https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_EN.pdf, (pristup prosinac 2024.);

Vidjeti također u sljedećim izvorima: Hangacova, N., Stremy, T., Value Added Tax and Carousel Fraud Schemes in the European Union and the Slovak Republic, *European Journal of Crime, Criminal Law and Criminal Justice* 26, 2018., str. 137–142.; L. Sokanovic, Missing trader fraud as part of organised crime in the EU, *Economic and Social Development*, 22nd International Scientific Conference on Economic and Social Development – ‘The Legal Challenges of the Modern World’, Book of Proceedings, 2017, str. 161–163;

Frunza, M.C., Cost of the MTIC VAT fraud for European Union Members, 4 April 2016, str. 4–5., dostupno na <https://ssrn.com/abstract=2758566>, (pristup listopad 2024.);

Borselli, F., Fedeli, S., Giurato, L., Digital VAT Carousel Fraud: A New Boundary for Criminality?, *Tax Notes International*, February 2015., str. 708.;

Bukhsh, F.A., Weigand, H., VAT Fraud: Possible technical and ontological solutions, 2014., dostupno na http://vmbo2015.blogs.dsv.su.se/files/2015/02/VMBO2015_submission_14.pdf, str. 1–2. (pristup listopad 2024.);

Pfeiffer, S., Semerad, P., Missing Trader Fraud in European VAT, *Mendelu Working Papers in Business and Economics*, Mendel University in Brno, 2013, 41/2013 str. 2–3., dostupno na <http://ideas.repec.org/s/men/wpaper.html> (pristup listopad 2024.);

Borselli, F. Organised VAT fraud: features, magnitude, policy perspectives, *Banca d’Italia Eurosistema*, No 106, October 2011, str. 6–9.

sudionici ponekad nisu ni svjesni da su dio takvih prijevornih postupanja (posebice prijevare s dobrima kojima trguju velika poduzeća).

3.7.3. Prijevare u transakcijama s dobrima

Oporezivanje kupoprodaje prijevoznih sredstava specifično je zbog različitih čimbenika oporezivanja (različit tretman oporezivanja novih prijevoznih sredstava od rabljenih, kao i od oporezivanja maržom).³⁰²

Stvarnu štetu s osnove PDV prijevara u sektoru prijevoznih sredstava teško je procijeniti jer ne postoje službene studije posebno posvećene prijevornom postupanju s novim i rabljenim prijevoznim sredstvima. Međutim, administrativnom razmjenom podataka između država članica procijenjeno je da su prijevare u trgovini prijevoznim sredstvima (sektor automobila) iznosile oko pet milijardi eura u 2013., zatim tri milijarde eura u 2014. te jednu i pol milijardu eura u 2015.³⁰³ Prijevarama u automobilskom sektoru pogođena je većina država članica, a procjene govore da je Francuski proračun³⁰⁴ pretrpio gubitak od jedne milijarde eura³⁰⁵ koji se odnosi uglavnom na trgovinu automobilima iz Njemačke.

Ured europskog javnog tužitelja (engl. *The European Public Prosecutor's Office*, skraćeno EPPO) objavio je informacije o istrazi PDV prijevara upravo u sektoru automobila. U istragu je bilo uključeno više tijela (porezna, carinska i policijska s više od 2000 istražitelja iz Belgije, Njemačke, Mađarske, Italije, Nizozemske, Portugala i Španjolske), a PDV prijevara iznosila je 18 milijuna eura.³⁰⁶ EPPO je objavio i slučaj koji

³⁰² Frunza, M.C, Assessment of EU's VAT gap due to shadow economy, 25 November 2017, str. 2. dostupno na <https://ssrn.com/abstract=3077312> (pristup listopad 2024.)

³⁰³ Commission staff working document impact assessment Accompanying the document Amended proposal for a Council Regulation Amending Regulation (EU) No 904/2010 as regards measures to strengthen administrative cooperation in the field of value added tax, SWD (2017) 428 final, str. 20.

³⁰⁴ Aline, R., France moves to block fraudulent German car sales, Euractiv', 14.11.2014., dostupno na <https://www.euractiv.com/section/euro-finance/news/france-moves-to-block-fraudulent-german-car-sales/> (pristup listopad 2024.)

³⁰⁵ Frunza, M.C, Assessment of EU's VAT gap due to shadow economy, 25 November 2017, dostupno na <https://ssrn.com/abstract=3077312>, str. 2. (pristup listopad 2024.)

³⁰⁶ Operacija kodnog imena Huracán dostupno na <https://www.eppo.europa.eu/en/media/news/investigation-huracan-three-additional-convictions-vat-fraud-germany> (pristup siječanj 2025.)

se odnosi na sličnu vrstu prijevare s automobilima za koju se procjenjuje šteta od 70 milijuna eura.³⁰⁷

PDV prijevare u sektoru automobila uglavnom se odnose na B2C transakcije³⁰⁸ koristeći pritom sustav oporezivanja maržom. Organizatori prijevara (uglavnom preko *shell*³⁰⁹ kompanija) kupuju luksuzne automobile u inozemstvu (bez PDV-a) i prodaju ih u drugu državu članicu (izravno krajnjim potrošačima ili preko povezanih društava) po konkurentnijoj cijeni. Lažnim računima koriste se kao dokazom da je porez plaćen u drugoj državi članici. Još jedna od posebnih vrsta prijevara je i prodaja novih automobila kao rabljenih motornih vozila (umjesto oporezivog cijelog iznosa isporuke oporezuje se samo marža).³¹⁰ Osim navedenih, poznata je prijevara i u Velikoj Britaniji³¹¹ gdje se zloupotrebljavaju prava osoba s invaliditetom (prodaja bez PDV-a) te se vlasništvo nad automobilima odmah prebacuje na treće osobe

3.7.4. Zloupotreba pojednostavnjenog uvoznog postupka

Uvoz dobara iz trećih zemalja u EU prema Direktivi o PDV-u³¹² je oporeziv. Kako bi pojednostavnila trgovanje, Komisija je EU zakonodavstvom³¹³ omogućila uvoznicima pravo na oslobođenje od PDV-a pri uvozu u jednu državu članicu, uz uvjet da nakon toga slijedi oslobođena isporuka u drugu državu članicu različitu od države članice uvoza. Oporezivi događaj nastaje u državi članici krajnjeg odredišta. Navedeni postupak uvoza je pojednostavnjen za porezne obveznike, dok je s druge strane nadzornim tijelima

³⁰⁷ <https://www.eppo.europa.eu/en/media/news/germany-eppo-cracks-down-multimillion-vat-fraud-involving-car-sales> (pristup rujan 2024)

³⁰⁸ Ainsworth, R. T., UK Car-Flipping: The VAT Fraud Market-Place and Certified Solutions, Boston University School of Law, Working Paper Series, Law and Economics, Working Paper no 07-19, 2007., str. 3., dostupno na https://scholarship.law.bu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2491&context=faculty_scholarship (pristup listopad 2024.)

³⁰⁹ *shell* društva se ponašaju kao nestajući trgovci koji se koristi u literaturi kao i *missing trader*

³¹⁰ European Commission, Press release, Fair Taxation: Commission proposes new tools to combat VAT fraud, Brussels, 30 November 2017., dostupno na http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-4946_en.htm (pristup listopad 2024.)

³¹¹ Ainsworth, R. T., UK Car-Flipping: The VAT Fraud Market-Place and Certified Solutions, Boston University School of Law, Working Paper Series, Law and Economics, Working Paper no 07-19, 2007., str. 2., dostupno na https://scholarship.law.bu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2491&context=faculty_scholarship (pristup listopad 2024.)

³¹² Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost SL L 347, 11. 12. 2006., str. 1–118., članak 85.

³¹³ *Ibid.*, članak 143. stavak 1. i 2.

(poreznim i carinskim) otežano njihovo praćenje.³¹⁴ Anomalija postupka ogleda su tome što je kod uvoza oslobođenje (nadležnost carinskih tijela) uvjetovano isporukom unutar EU-a (nadležnost poreznih tijela). Navedene prijevare događaju se zbog otežane kontrole nad isporukama zbog nedostataka u sustavima kontrole.

U praksi je čest slučaj da se poreznom obvezniku – uvozniku ospori pravo na oslobođenje pri uvozu jer nije dokazao da je za uvezena dobra porez obračunat u državi članici krajnjeg odredišta. Međutim, Europski sud pravde³¹⁵ jasno navodi da se poreznom obvezniku – uvozniku ne može osporiti pravo na oslobođenje PDV u slučaju da u odredišnoj državi članici PDV nije obračunan. Oslobođenje se može osporiti samo u slučaju da je uvoznik „znao ili je trebao znati da sudjeluje u prijevari.“³¹⁶

Evidentno je da su se neki porezni obveznici koristili mogućnosti oslobođenja PDV pri uvozu radi PDV prijevara. Šteta s iste osnove za isporuke koje nakon uvoza imaju krajnje odredište u drugog državi članici, 2009. je iznosila više od dvije milijarde eura.³¹⁷ Navedene prijevare dramatično su porasle razvojem e-trgovine na temelju čega je Europski revizorski sud upozorio na posebno zabrinjavajuću situaciju u pojedinim državama članicama gdje su prijevare uočene.³¹⁸

Zbog utvrđenih problema s PDV prijevarama provedena je zajednička međunarodna operacija (carinskih tijela i tijela kaznenog progona) protiv kriminalnih organizacija koje uvoze tekstil i obuću iz Kine u Ujedinjeno Kraljevstvo.³¹⁹ Svrha operacije bila je prikupiti

³¹⁴ European Court Of Auditors, Special Report No 13/2011 Does the control of customs procedure 42 prevent and detect VAT evasion?, 2011., str.7., dostupno na <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52011SA0013&from=CS> (pristup listopad 2024.)

³¹⁵ Presuda Suda od 20. lipnja 2018., Enteco Baltic, C-108/17, ECLI:EU:C:2018:473., t.107.

³¹⁶ Više o praksi Europskog suda pravde vezano za osporavanje prava u slučaju sudjelovanja u PDV prijevarama bit će analizirano u posebnom poglavlju.

³¹⁷ European Court Of Auditors, Special Report No 13/2011, Does the control of customs procedure 42 prevent and detect VAT evasion?, 2011., str. 22., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52011SA0013&from=CS> (pristup listopad 2024.)

³¹⁸ European Court Of Auditors, Special Report 19/2017, Import procedures: shortcomings in the legal framework and an ineffective implementation impact the financial interests of the EU, 2017., str. 53–54., dostupno na https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR17_19/SR_CUSTOMS_EN.pdf (pristup listopad 2024.)

³¹⁹ European Court Of Auditors, Special Report No 24/2015, Tackling intra-Community VAT fraud: More action needed, 2016., str. 33., dostupno na https://www.eca.europa.eu/lists/ecadocuments/sr15_24/sr_vat_fraud_en.pdf (pristup listopad 2024.)

činjenice poreznih i carinskih prijevара, uspostaviti trag kretanja dobara, provesti neposredne ili naknadne kontrole za uvezena rizična dobra, provjeriti zajedničke indikatore vrijednosti uvezenih dobara i utvrditi gubitke PDV-a u odredišnim zemljama. Rezultati operacije potvrđuju dobre efekte kao posljedice suradnje više država. Navedenim se akcijama dokazalo da su sve velike PDV prijevare rezultat visoko organiziranih, vrlo osjetljivih podzemnih kriminalnih krugova s izvrsnim znanjem o nedostacima prilikom nadzora carinskih i poreznih tijela, a koriste se sustavima lažnog fakturiranja i tajnim finansijskim tokovima. Slijedom navedenoga preporučeno je uspostavljanje stalne kontaktne skupine na europskoj razini čime bi se omogućila razmjena informacija u stvarnom vremenu i provedba redovitih nadzora.³²⁰

3.7.5. PDV prijevare u transakcijama s uslugama

PDV prijevare tradicionalno su se odvijale pri transakcijama unutar granica EU-a, ali su se s vremenom proširile i na transakcije s trećim zemljama.³²¹

Važno je istaknuti da se PDV prijevare s nestajućim trgovcem, koje se odvijaju u transakcijama između EU-a i trećih zemalja (engl. *missing trader extra community*),³²² obično događaju pri transakcijama s uslugama.³²³ Do njih dolazi zbog nepostojanja carinskih kontrola. Osim za poreznu prijavu, prikladne su i za proces pranja novca zbog toga što se vrše transferi velikih količina novca u oba smjerovima.³²⁴ Transakcijama između trećih zemalja i država članica EU-a stvara se krug kolanja novca uzastopnim "uvozom" i "izvozom" usluga. Nadzor u transakcijama usluga zahtijeva drugačiji pristup

³²⁰ European Court Of Auditors, Special Report 19/2017, Import procedures: shortcomings in the legal framework and an ineffective implementation impact the financial interests of the EU, 2017., str. 72., dostupno na https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR17_19/SR_CUSTOMS_EN.pdf (pristup listopad 2024.)

³²¹ Borselli, F., Pragmatic Policies to Tackle VAT Fraud in the European Union, *International VAT Monitor* 5, 2008., str. 333–342.

³²² Treće zemlje su bilo koje države ili područje na koje se ne primjenjuje Ugovor o osnivanju Europske zajednice, definicija iz članka 5. Direktive Vijeća 2006/112/EZ-a

³²³ Ainsworth, R., T., VAT fraud: MTIC & MTEC— The tradable services problem, Boston University School of Law Working Paper No. 10-39, November 12, 2010., str. 4., dostupno na https://scholarship.law.bu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2464&context=faculty_scholarship, (pristup listopad 2024.)

³²⁴ Cindori, S., Zakarija, A., Prijevare u sustavu poreza na dodanu vrijednost kao predikatno djelo pranja novca, Conference ERAZ 2017 Conference Proceedings – Knowledge based sustainable economic development, Belgrade, Serbia June 8, 2017., str. 16.

od onog pri transakcijama s dobrima. Dok je kod transakcija dobrima porezni obveznik na zahtjev nadležnost tijela obvezan pružiti dokaze o isporuci (transportna dokumentacija, podrijetlo dobara, proizvodno-prodajni ciklus kretanja dobara, osiguranje i sl.), kod nadzora usluga moguće je samo praćenje tijeka novca. S obzirom na to da u transakcijama uslugama krajnji kupac obično ima prebivalište u *off-shore* destinaciji³²⁵, nadzor tijeka novca je znatno otežan. Takav nadzor, povezan s uslugama, nadležnim tijelima postaje sve izazovniji s obzirom na napredak tehnologije i inovativnost plaćanja, što predstavlja znatan odmak od onog tradicionalnoga.

3.7.5.1. Vrste prijevare u trgovini s uslugama

Mjestom isporuke usluga smatra se mjesto gdje dobavljač ima sjedište poslovne aktivnosti ili stalnu poslovnu jedinicu iz koje se isporuka usluga obavlja ili, kod nepostojanja takvog mjesta poslovanja ili stalne poslovne jedinice, mjesto njegovog stalnog prebivališta ili uobičajenog boravišta.³²⁶

U Direktivi Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (dalje u tekstu Direktiva o PDV-u)³²⁷ predviđena su izuzeća koja se primjenjuju u cilju sprječavanja porezne utaje, izbjegavanja plaćanja poreza ili zloporabe.³²⁸

3.7.5.1.1. PDV prijevare u transakcijama s dozvolama za emisiju CO₂

Transakcije dozvolama za emisiju CO₂ smatraju se transakcijama velike vrijednosti, bez prijevoza³²⁹, zbog čega su izuzetno podložne prijevarnim postupanjima. PDV prijevara dozvolama CO₂ nije klasična PDV prijevara u transakcijama dobrima, već je riječ o

³²⁵ Ainsworth, R., T., VAT fraud: MTIC & MTEC— The tradable services problem, Boston University School of Law Working Paper No. 10-39, November 12, 2010., str. 5., dostupno na https://scholarship.law.bu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2464&context=faculty_scholarship, (pristup listopad 2024.)

³²⁶ Šesta Direktiva Vijeća 77/388/EEC, članak 9. (2) (e), što je isto kao članak 56. Direktive Vijeća 2006/112/EZ

³²⁷ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

SL L 347, 11.12.2006., str. 1–118.u

³²⁸ *Ibid.*, članak 131.

³²⁹ Frunza, M. C., Guegan, D., Thiebaut, F., Missing trader fraud on the emission market, Journal of Financial Crime Vol. 18 No. 2, 2011., str. 186.

prijevare u transakcijama s uslugama.³³⁰ U trenutku kada su takve prijevare postale očite, države članice su se priklonile različitim privremenim rješenjima.³³¹ Kao jedna od mjera suzbijanja prijevara bila je i normativna odredba uvođenja prijenosa porezne obveze koja do tada nije postojala, što je upućivalo na neophodnu promjenu zakonodavstva EU-a. Vrijedi podsjetiti da su Njemačka i Austrija još 2006.³³² predložile opći prijenos porezne obveze kao sredstvo za borbu protiv PDV prijevara bez obzira na to o kojoj vrsti transakcije je riječ.

Jednako tako, u cilju sprječavanja prijevara, Francuska je uvela prijenos porezne obveze na transakcije dozvolama CO2³³³ zbog narušenog tržišta u tom segmentu i glasila da je njihovo trgovanje podložno prijevarama, što je i zaustavilo takve transakcije na burzi.³³⁴ U konačnici, zakonske promjene obračuna PDV-a znatno su utjecale na pad trgovanja dozvolama CO2.³³⁵

Primjer Francuske slijedile su Nizozemska³³⁶ i Velika Britanija³³⁷ prilikom čega se tretman prekograničnih transakcija nije promijenio. Velika Britanija je pokušala opravdati provedene mjere tvrdeći da je poduzimanje svih koraka zakonske zaštite tržišta od lažnih trgovanja u javnom interesu, iako tada nije postojala propisana odredba za uvođenje navedene mjere.³³⁸ Rumunjska je imala sasvim drugačiji pristup rješavanju

³³⁰ Ainsworth, R.T., The morphing of MTIC fraud: VAT fraud infects tradable CO2 permits, Boston University School of Law, Working Paper No. 09-35, Boston, 2009., str. 4. dostupno na https://scholarship.law.bu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2475&context=faculty_scholarship, (pristup listopad 2024.)

³³¹ Wolf, R., VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective, *INTERTAX*, Vol.39, Issue 1 2011, str. 30–31.

³³² Communication from the Commission to the Council in accordance with Article 27(3) of Directive 77/388/EEC Brussels, 19. 7. 2006 COM(2006) 404 final

³³³ Kogels, H., VAT Fraud with Emission Allowances Trading, *EC Tax Review* 05/2010., str. 186.

³³⁴ Bluenext je bila burza u Parizu na kojoj se trgovalo dozvolama za CO2. Zatvorena je 5. 12. 2012., izvori o Bluenext na <https://en.wikipedia.org/wiki/BlueNext>

³³⁵ Nield, K., Pereira, R., Fraud on the European Union Emission Trading Scheme: Effects, Vulnerabilities and Regulatory Reform, *European Energy and Environmental Law Review*, 2011., str. 258.

³³⁶ Efstratios, P., Halting the Horse: EU Policy on the VAT Carousel Fraud in the EU Emission Trading System, *EC Tax Review* 01/2012, str. 44.

³³⁷ HMRC (Her Majesty's Revenue and Customs, HM Revenue and Customs) porezna i carinska tijela Ujedinjenog Kraljevstva, vidjeti na <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs>

³³⁸ HMRC, VAT: Zero rating of emissions allowances with effect from 31 July 2009, Revenue & Customs Brief 46/09, dostupno na <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20140109143644/http://www.hmrc.gov.uk/briefs/vat/brief4609.htm> (pristup listopad 2024.)

takvih vrsta PDV prijevara i omogućila njihovu trgovinu samo registriranim trgovcima na rumunjskom tržištu kapitala.³³⁹

U cilju daljnjeg suzbijanja prijevara, Komisija je dopunila Direktivu o PDV-u u okvirima Direktive 2010/23/EU³⁴⁰ kojom države članice mogu uspostaviti mehanizam prijenosa porezne obveze za isporuke u trgovini dozvolama za emisiju CO₂.³⁴¹

3.7.5.1.2. PDV prijevare u transakcijama s VoIP uslugama

VoIP (*engl. Voice over Internet protokol*, skraćenica VoIP) predstavlja opći pojam za „glasovne komunikacije preko IP mreže.“³⁴² VoIP je veliko tržište (3.3 milijarde \$ u 2010.) s godišnjom stopom rasta od oko 31,4 %.³⁴³ Iako se VoIP tržištem koriste većinom građani, PDV prijevare se odvijaju u transakcijama veleprodaje (B2B) upravo zbog njihove velike vrijednosti. Ainsworth je analizirao PDV prijevaru s nestajućim trgovcem na područja VoIP-a dok još nije bio zabilježen nijedan slučaj takve prijevare u navedenom sektoru, čiji će rezultati kasnije biti vrlo važni.³⁴⁴

Radi boljeg razumijevanja pojave PDV prijevara u VoIP okruženju važno je razumjeti osnove djelovanja takvog sustava. Prilikom maloprodaje B2C osoba se koristi svojom internetskom vezom i svojim širokopojasnim telefonskim adapterom, slušalicom i VoIP-om koji mu je omogućen preko mobilnog telefona. Veza se odvija preko interneta, a

³³⁹ Efstratios, P., Halting the Horse: EU Policy on the VAT Carousel Fraud in the EU Emission Trading System, EC Tax Review 2012/1, str. 45.

³⁴⁰ Council Directive 2010/23/EU of 16 March 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, Official Journal of the European Union, 2010-03-20, L72/1.

³⁴¹ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11.12.2006., str. 1–118., članak 199. stavak 1. točka a)

³⁴² Ainsworth, R.T., MTIC (VAT fraud) in VoIP – market size \$3.3B, Boston University School of Law Working Paper No. 10-03, str. 6. dostupno na https://scholarship.law.bu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2471&context=faculty_scholarship (pristup listopad 2024.)

³⁴³ Detaljnije o rastućem telekomunikacijskom sektoru u istraživanju Worldwide Telecommunications Industry Growing at Double Digit Rate Despite Current Economic Turmoil dostupno na: <https://www.prnewswire.com/news-releases/worldwide-telecommunications-industry-growing-at-double-digit-rate-despite-current-economic-turmoil-says-insight-research-corp-80826517.html> (pristup listopad 2019.)

³⁴⁴ Ainsworth, R. T., VOIP MTIC – The Italian Job (Operazione “Phuncards-Broker”), Boston University School of Law Working Paper No.10-09, Boston, 2010., dostupno na https://scholarship.law.bu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2469&context=faculty_scholarship (pristup listopad 2024.)

usluge mogu biti besplatne ako su učinjene preko računala. Transakcije u veleprodaji smatraju se transakcijama između poslovnih subjekata B2B. S obzirom na to da velike kompanije često obavljaju svoje poslovne aktivnosti u više zemalja, jako im je važno smanjivanje cijena komunikacije između poslovnica.

S točke gledišta PDV prijevare, isporučitelj isporučuje uslugu (minuta) i dobra (oprema). S ciljem dobivanja povoljne konačne cijene minute, porezni obveznici preprodaju minute po višoj cijeni. Trgovina se odvija preko interneta, a minute mogu biti prodane od brokera ili izravno.³⁴⁵ S obzirom na to da tržište nije bilo regulirano, nije postojao papirnat traga, a nakon što se kupljene minute iskoriste, traga transakcije nestaje.³⁴⁶ Minute se mogu pohranjivati na SIM karticama ili se bilježiti preko fiksne linije, a njima se može upravljati s bilo kojeg mjesta.³⁴⁷ Nakon izvršene prijave, jedini fizički traga koji može ostati je uređaj smješten u državi u kojoj se prijava dogodila. Sva znanja i iskustava stečena otkrivanjem PDV prijave na VoIP tržištu mogu poslužiti suzbijanju PDV prijave u sličnim sektorima, uz primarno usklađivanje zakonodavstva³⁴⁸ i praćenje indikatora rizičnosti pojedinih tržišta.³⁴⁹

S obzirom na to da je riječ o transakcijama između poreznih obveznika u različitim državama članicama, moguća je primjena mehanizma prijenosa porezne obveze. Važno je naglasiti da PDV prijave u sektoru VoIP-a nije ograničena samo u EU-u, već i izvan nje, što zahtijeva međunarodnu suradnju s trećim zemljama.

³⁴⁵ *Ibid.*, str.5.

³⁴⁶ *Ibid.*, str.11.

³⁴⁷ *Ibid.*, str. 24.

³⁴⁸ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. 11. 2006. o zajedničkom sustavu PDV-a, SL L347 od 11. prosinca 2006., člankom 44. propisano je da je mjesto pružanja usluga poreznom obvezniku koji djeluje kao takav (B2B) mjesto na kojem je taj porezni obveznik osnovao poduzeće. Tako se definira transakcija B2B. Mjesto pružanja usluga osobi koja nije porezni obveznik B2C mjesto je na kojem je poslužitelj osnovao poduzeće. Člankom 196. iste direktive propisano je da je PDV dužan plaćati svaki porezni obveznik ili pravna osoba koja nije porezni obveznik, a registrirana je za potrebe PDV-a kojem se pružaju usluge iz članka 44. iste direktive ako usluge plaća porezni obveznik koji nije osnovan na području te države članice. Člankom se obvezuje stjecatelj (ne isporučitelj) na plaćanje PDV-a. Člankom 193. iste direktive propisano je da je PDV dužan plaćati svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku dobara ili pružanja usluga, osim ako porez treba platiti druga osoba u slučajevima iz članka 194-199. i članka 202. navedene Direktive

³⁴⁹ Ainsworth, R.T., MTIC (VAT fraud) in VoIP – market size: \$3.3B, Boston University School of Law Working Paper No. 10-03., str.13.

dostupno na
https://scholarship.law.bu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2471&context=faculty_scholarship (pristup
listopad 2024.)

3.8. Zaključna razmatranja

Razmatrajući navedenu problematiku od samog pojma PDV prijevare, njezinih karakteristika, sudionika prijevarnih postupanja u transakcijama s nestajućim trgovcem, kao i u transakcijama s osjetljivim uslugama, visokorizičnim dobrima, zlouporabi oslobođenja od plaćanja PDV-a i samog sustava PDV-a, može se zaključiti da PDV prijevare predstavljaju ozbiljan problem na razini država članica, ali i na razini EU-a, što zahtijeva detaljnu analizu i osmišljavanje najučinkovitijeg načina njihovog suzbijanja, odnosno onemogućavanja učinkovite provedbe.

Kreatori mehanizama za suzbijanje PDV prijevara, osim poznavanja poreznih propisa, trebaju poznavati i propise koji reguliraju trgovanje visokorizičnom robom i uslugama. Poznavanje usko specifičnih područja trgovanja podložnim PDV prijevarama omogućuje bolje razumijevanje prijevarnog postupanja. Posljedično, poznavanjem ustaljenih obrazaca prijevarnog postupanja može se kvalitetnije doskočiti rješavanju uočenih problema. Osim poznavanja zakonitosti trgovanja, nužno je i poznavanje nadležnosti pojedinih tijela za određene vrste trgovanja radi sklapanja sporazuma o suradnji kao prvom koraku bržeg i efikasnijeg suzbijanja prijevara općenito. U tom svijetlu može se zaključiti da je kod suzbijanja prijevarnih postupanja neophodna, i od iznimne važnosti, suradnja poreznih tijela s drugim nadležnim tijelima (carinska tijela, sudovi, banke, razni registri i sl.) i na nacionalnoj i na međunarodnoj razini. Neregulirana tržišta je potrebno pratiti s velikom pozornošću i s istih osnova prijevarnih postupanja i transakcija koje uključuju obvezu plaćanja PDV-a.

Evidentno je da se PDV prijevara odvija tolikom brzinom da ju je često otežano otkriti pravovremeno primjenjujući administrativne mjere razmjene podataka između država članica i strukturalna rješenja. Međutim, uvođenje tehnološkog rješenja prilikom obračuna PDV-a značajno bi utjecalo na smanjenje znatnog dijela proračunskih gubitaka. Doduše, uz nesumnjive prednosti takvog rješenja nameće se i njegov nedostatak koji se očituje u povećanju administrativnih troškova poreznih obveznika.

4. UTJECAJ PRIJEVARA NA PRORAČUNSKE PRIHODE

EU je tvorevina većeg broja suverenih država, a njezin je proračun specifičan i djelomično različit od nacionalnih proračuna³⁵⁰. U većini država članica porezni prihodi predstavljaju glavni izvor financiranja javnih potreba zbog čega je važno osigurati pravnu podlogu na temelju koje će ih porezni sustavi generirati. S obzirom na to da je PDV jedan od najznačajnijih nacionalnih poreznih prihoda,³⁵¹ prikupljeni iznos posljedično utječe i na proračun EU-a. Iz navedenoga se razloga poduzimaju raznovrsne mjere na nacionalnoj i EU razini u cilju zaštite proračunskih prihoda. Uzroci smanjenja prihoda su mnogobrojni, a jedan od njih su PDV prijevare koje rezultiraju enormnim iznosima³⁵².

4.1. Povijesni prikaz vlastitih prihoda s osnova PDV-a u proračunu EU-a

Europa je nakon Drugog svjetskog rata bila razorena, a europske su se države teško oporavljale. Vlade država smatrale su da bi zajedničkim udruživanjem oporavak bio izgledniji te bi se spriječio, eventualno, novi rat. U cilju ujedinjenja država i uspostave mira, Schumanovom deklaracijom³⁵³ predloženo je stvaranje Europske zajednice za ugljen i čelik³⁵⁴ (dalje u tekstu EZUČ) čije bi se članice udružile s ciljem proizvodnje te vrste goriva, odnosno legure. EZUČ je uspostavljen Pariškim ugovorom 1951. između šest država³⁵⁵ te je bio prva u nizu nadnacionalnih europskih institucija iz kojih je nastao današnji EU. Dalje je Rimskim ugovorima iz 1957.³⁵⁶ uspostavljena Europska ekonomska zajednica (dalje u tekstu EEZ) i Europska zajednica za atomsku energiju³⁵⁷ (dalje u tekstu

³⁵⁰ Špoljarić, D., Bucić, N., Proračun Europske unije s analitičkim prikazom proračunskih prihoda u 2018. godini, FIP – Financije i pravo, 7(1), 2019., str. 65–84.

³⁵¹ Na stranicama Eurostata mogu se vidjeti statistički podaci o ukupnim prihodima država članica dostupno na https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Tax_revenue_statistics (pristup veljača 2025.)

³⁵² European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698>

³⁵³ O deklaraciji vidjeti više na https://european-union.europa.eu/principles-countries-history/history-eu/1945-59/schuman-declaration-may-1950_hr (pristup studeni 2024.)

³⁵⁴ Vidjeti više Obadić, I., Marelja, M. Europska zajednica za ugljen i čelik kao prvi i presudni korak ka europskim integracijama: pravnopovijesni aspekti nastanka zajednice, Radovi Zavoda za znanstveni rad Varaždin, 2022., str. 375–395.

³⁵⁵ Pariški Ugovor iz 1951., dostupno na <https://www.europarl.europa.eu/about-parliament/en/in-the-past/the-parliament-and-the-treaties/treaty-of-paris> (pristup studeni 2024.)

³⁵⁶ O Rimskim ugovorima vidjeti više na <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=LEGISSUM:xy0023> (pristup studeni 2024.)

³⁵⁷ Ugovor s Euratomom dostupan na <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:11957A/TXT> (pristup siječanj 2025.)

EUROATOM). EEZ je imao za cilj osigurati zajedničko tržište sa slobodnim protokom robe, usluga, ljudi i kapitala.

EEZ je promijenio ime u Europska zajednica te je s EZUČ-om i EUROATOM-om postao jedan od „tri stupa“ na kojima se temelji današnji EU.³⁵⁸

Nakon više od sedamdeset godina i sedam valova proširenja, EU danas broji 27 država članica³⁵⁹ s autonomnim pravnim poretkom.³⁶⁰ Funkcioniranje i postavljeni ciljevi ostvaruju se putem zajedničkih prihoda država članica u proračunu³⁶¹ koji je ujedno i glavni instrument ekonomskih, političkih i pravnih odnosa³⁶². Proračun EU-a se smatra jedinim centraliziranim pravnim aktom fiskalne politike i financijskim okvirom u kojem se iskazuju prihodi i rashodi.³⁶³

Prvotno financiranje EZUČ-a ostvarivalo se nametima na proizvodnju ugljena i čelika te ugovaranjem zajmova, dok su se Euratom i EEZ u početku financirali u skladu s formulama iz svojih ugovora. EEZ se financirao financijskim doprinosima (za svaku državu je propisana stopa) uz dozvolu da se financijski doprinosi zamijene stvarnim vlastitim sredstvima. Za razliku od proračuna EZUČ-a, proračuni Euratoma i EEZ-a morali su biti uravnoteženi, a njihovi postupci temelj su proračunskog postupka do danas.³⁶⁴

Sustav financiranja proračuna promijenio se 1970. kada je Vijeće na zasjedanju u Luxembourg donijelo Odluku Vijeća 70/243³⁶⁵ o uvođenju sustava financiranja vlastitim sredstvima iz carina, poljoprivrednih pristojbi i pristojbi na šećer. Navedena

³⁵⁸ EU je uspostavljena Ugovorom iz Maastrichta (1992.) više dostupno na <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=LEGISSUM%3Axy0026>

³⁵⁹ https://european-union.europa.eu/principles-countries-history/eu-enlargement_hr

³⁶⁰ Čapeta, T., Rodin, S., Osnove prava Europske unije, Narodne novine, Zagreb, 2011., str. 3.

³⁶¹ Barač, M., Obilježja i specifičnosti državnog proračuna Republike Hrvatske i proračuna Europske unije, Pravni vjesnik, Osijek, vol. 28, br. 1, 2012., str. 207–223.

Proračun ili budžet u pravnom smislu označava zakonski akt kojim predstavničko tijelo utvrđuje prihode i rashode za funkcioniranje države tijekom jedne proračunske godine. U gospodarskom pogledu, osnovni instrument kojim država utječe na gospodarske tijekove i na ponašanje gospodarskih subjekata prema štednji, investicijama, novom zapošljavanju i drugim ciljevima gospodarske politike.

³⁶² Đurđević, Z., Proračun Europske unije, Financijska teorija i praksa, 2004., br. 28 (2), str. 182.

³⁶³ Kesner-Škreb, M., Proračun Europske unije, Pojmovnik, Institut za javne financije, 2007., Zagreb.

³⁶⁴ Više o povijesti proračuna dostupno na

[https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2019/636475/IPOL_IDA\(2019\)636475_HR.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2019/636475/IPOL_IDA(2019)636475_HR.pdf) (pristup siječanj 2025.)

³⁶⁵ Council Decision 70/243/ECSC, EEC, Euratom of 21 April 1970 on the replacement of financial contributions from Member States by the Communities' own resources, OJ L 94, 28.4.1970., str.19–22.

odluka smatra se početkom financijske autonomije, a *supra* navedeni proračunski izvori često se nazivaju tradicionalnim izvorima proračunskog financiranja.³⁶⁶

Dio sredstava EU-a koja se nazivaju „vlastita sredstva“, a temelje se na PDV-u, sastoje se od određenog postotka procijenjenog PDV-a koji države članice ubiru i doznaju u proračun EU-a. Iako su bila predviđena u sustavu vlastitih sredstava, nisu bila na raspolaganju sve dok države članice nisu uskladile svoje sustave PDV-a na razini EU-a.

Problemi u financiranju pojavili su se zbog gospodarske stagnacije (1975. – 1987.) i posljedično je došlo do smanjenja prihoda od PDV-a³⁶⁷. Navedeno je rezultiralo uvođenjem novog izvora vlastitog financiranja i to na osnovi bruto nacionalnog dohotka država članica.³⁶⁸ Prvotno je bilo predviđeno da se prikuplja samo ako ostala vlastita sredstva nisu dostatna za pokriće rashoda, međutim danas predstavljaju veći dio prihoda vlastitih sredstava, dok se prihod od PDV-a odnosi na oko 10 % ukupnih prihoda.

Udio prihoda od PDV-a u proračunu EU-a mijenjao se tijekom godina. Inicijalno je jedinstvena stopa iznosila 1 %, ³⁶⁹ a kasnije se povećala na 1,4 %.³⁷⁰ Prvim Delorsovim paketom³⁷¹ (1988.–1992.) potvrđena je stopa PDV-a od 1,4 % kao udio u vlastitim prihodima proračuna EU-a, uz uvjet da osnovica za obračun PDV-a ne smije prelaziti 55 % BDP-a. Drugim Delorsovim paketom³⁷² (1993.–1999.) jedinstvena stopa PDV-a snižena je na 1 %, kao i osnovica za obračun PDV-a na 50 %. U Berlinu 1999. dogovoreno

³⁶⁶ Povijest vlastitih sredstava u proračunu EU-a, str. 14., dostupno na

<https://www.europarl.europa.eu/factsheets/hr/sheet/27/prihodi-unije> (pristup siječanj 2025.)

³⁶⁷ Mijatović N, Perić R, Lerman B., Proračunska pitanja Europske unije: preispitivanje financijske autonomije, Zagreb, Pravni vjesnik, 2012., str. 39–57.

³⁶⁸ Odluka Vijeća 88/376/EEZ od 24. lipnja 1988. o sustavu vlastitih sredstava Zajednica, (88/376/EEZ, Euratom), SL L 185, 15.7.1988., str. 24–28

³⁶⁹ Council Decision 70/243/ECSC, EEC, Euratom of 21 April 1970 on the replacement of financial contributions from Member States by the Communities' own resources, OJ L 94, 28.4.1970., str. 19–22.

³⁷⁰ Council Decision 85/257/EEC, Euratom of 7 May 1985 on the Communities' system of own resources OJ L 128, 14/05/1985, str. 15–17.

³⁷¹ Delorsov paket su nazvali po Jacquesu Delorsu koji je bio predsjednik Europske komisije od 1985. do 1995. godine. Realizirao je uspješan program jedinstvenog tržišta i stupanje na snagu Ugovora iz Maastrichta, potičući političku, ekonomsku i monetarnu integraciju, dostupno na <https://www.europeaninstitute.org/index.php/about-us/boards/105-hidefromsectionlistinglayout/board-bios/1106-jacques-delors> (pristup studeni 2024.)

³⁷² Reforma proračuna EU-a postignuta je pod pokroviteljstvom Jacquesa Delorsa. Polazište je bila Komunikacija koju je Komisija izdala 1987., poznata kao Prvi Delorsov paket te Komunikacija Komisije iz 1992. godine poznate kao Drugi Delorsov paket koji je nastavio s reformama poduzetim 1988. godine, dostupno na

<https://www.cvce.eu/en/collections/unit-content/-/unit/02bb76df-d066-4c08-a58a-d4686a3e68ff/a58194ee-132c-44a4-9a73-2c760ce9010b> (pristup prosinac 2024.)

je daljnje snižavanje stope prihoda od PDV-a i to u 2002. na 0,75 %, a u 2004. na 0,5 %.³⁷³

S obzirom na to da je izračun osnovice za obračun PDV-a bio složen, s vremenom ga je trebalo promijeniti. Države članice su trebale podijeliti ukupan netoprihod od PDV-a (naplaćen) sa stopom PDV-a u određenom razdoblju (kalendarskoj godini). Međutim, ako se unutar određene države članice primjenjuje nekoliko PDV stopa, osnovica se izračunava tako da se ukupan netoprihod naplaćenog PDV-a podijeli s ponderiranom prosječnom stopom. Ne čudi što je usklađivanje osnovice PDV-a zahtijevalo brojne korekcije i nadoknade, kao i izračun ponderirane prosječne stope zbog čega je Komisija 2018.³⁷⁴ predložila pojednostavnjenje obračuna. Slijednom navedenoga, donesena je Uredba Vijeća (EU, Euratom) 2021/769³⁷⁵ koja definira konačni jedinstveni sustav ubiranja vlastitih sredstava koja proizlaze iz PDV-a.

Ugovor o funkcioniranju EU-a propisuje da se proračun³⁷⁶ u cijelosti financira iz vlastitih izvora³⁷⁷. Trenutačno se za obračun vlastitih prihoda s osnova PDV-a primjenjuje stopa od 0,30 % na ukupan iznos prihoda (prikupljen od oporezivih isporuka) podijeljen s ponderiranom prosječnom stopom izračunatom za relevantnu kalendarsku godinu uz uvjet da osnovica za obračun ne premašuje 50 % BND-a.³⁷⁸

Vrijedi podsjetiti da su i nadalje glavni izvori prihoda proračuna EU-a carine, doprinosi koji se temelje na PDV-u i izravni doprinosi država članica EU-a (doprinosi koji se

³⁷³ Šimović, J. i H., Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije, Pravni fakultet, Zagreb, 2006., str. 57.

³⁷⁴ Prijedlog Uredbe Vijeća o izmjeni Uredbe (EEZ, Euratom) br. 1553/89 o konačnom jedinstvenom režimu ubiranja vlastitih sredstava koja proizlaze iz poreza na dodanu vrijednost, COM (2018) 328 final - 2018/0133 (NLE)

³⁷⁵ Uredba Vijeća (EU, Euratom) 2021/769 od 30. travnja 2021. o izmjeni Uredbe (EEZ, Euratom) br. 1553/89 o konačnom jedinstvenom režimu ubiranja vlastitih sredstava koja proizlaze iz poreza na dodanu vrijednost

ST/12843/2020/INIT, SL L 165, 11.5.2021., str. 9–14

³⁷⁶ Ugovor o funkcioniranju Europske unije, članak 311. (Službeni list EU C 202/1 od 7.6.2012. (pročišćeni tekst) Ugovor je potpisan u Lisabonu 13.12.2007. godine

³⁷⁷ Države članice financiraju proračun EU-a propisanim iznosima od PDV-a, carina ili na osnovu BDP-a te se sve više raspravlja o razvoju vlastitih izvora neovisno o prihodima država članica. Više o budućnosti vlastitih sredstava vidjeti u člancima Mijatović, N., Budućnost financiranja Europske unije, Institut za javne financijske, Zagreb, Porezni vjesnik br.01/2015, str. 113–122.,

Mijatović, N., Reforma financiranja Europske unije (porezni aspekti), Institut za javne financijske, Zagreb, Porezni vjesnik br.06/2016, str. 146.

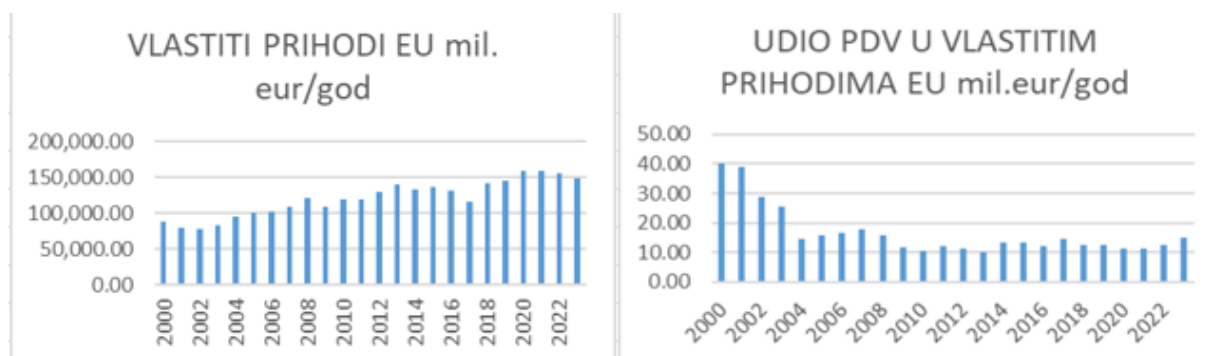
³⁷⁸ Odluka Vijeća (EU, Euratom) 2020/2053 od 14. prosinca 2020. o sustavu vlastitih sredstava Europske unije te o stavljanju izvan snage Odluke 2014/335/EU, Euratom, SL L 424, 15.12.2020., str. 1–10

temelje na BND), dok je 2021. uveden i novi izvor – doprinos koji se temelji na nerekicliранom plastičnom ambalažnom otpadu.

4.2. Udio PDV-a u odnosu na vlastite prihode proračuna EU-a

Reforme o vlastitim izvorima s osnova PDV-a utjecale su na kretanje ukupnih prihoda tijekom godina. PDV kao izvor financiranja prvotno je iznosio oko 70 %, dok je s vremenom opadao do razine na kojoj je danas, približno 10 %.

U nastavku se daje prikaz vlastitih prihoda u proračunu EU-a od 2000. do 2022. na osnovi podataka koje je objavila Komisija, kao i izračun udjela PDV-a u vlastitim prihodima za isto razdoblje.



SLIKA 2 PRIKAZ VLASTITIH PRIHODA I UDIO PDV-A U VLASTITIM PRIHODIMA³⁷⁹

Tijekom promatranog razdoblja vlastiti prihodi su rasli (s djelomičnim stagnacijama),³⁸⁰ dok je udio prihoda s osnova PDV-a padao. Osim reformi obračuna proračunskih prihoda EU-a, na smanjenje utječu i drugi čimbenici s kojima se susreću države članice, a posljedično utječu i na proračun EU-a. S obzirom na to da je sustav oporezivanja PDV-om u posljednja tri desetljeća postao podložan prijevarama zbog kojih države članice gube značajne iznose poreznih prihoda, sve se više pozornosti usmjerava na analize uzroka takvih gubitaka, a s ciljem rješavanja gorućih problema.

³⁷⁹ Podatci o proračunu EU-a dostupni su na https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/eu-budget/long-term-eu-budget/2021-2027/spending-and-revenue_en (pristup studeni 2024.)

Postotak je izračun autorice na temelju dostupnih podataka o proračunu EU-a za razdoblje od 2000. do 2022. Postotci su izračunati na temelju formule $\text{udio VAT-based own resource} / \text{TOTAL own resources} \times 100$, PDV u vlastitim prihodima/ukupni prihodi proračuna EU $\times 100$ za svaku godinu

³⁸⁰ Prihodi proračuna su rasli zbog raznih čimbenika kao i promjena obračuna vlastitih prihoda tijekom vremena. O istom se u radu ne raspravlja, već je fokus na udjelu PDV prihoda država članica u ukupnim prihodima zbog daljnje rasprave o njihovom značenju za nacionalne proračune i za proračun EU-a.

4.3. Gubitak prihoda s osnova PDV-a

U odnosu na *supra* opisano, i aktualni je sustav PDV-a osjetljiv na prijevare i izbjegavanje plaćanja poreza. PDV prijevare ne utječu samo na financijske interese država članica, već i na regularno tržišno natjecanje poreznih obveznika zbog toga što ne mogu konkurirati u jednakim uvjetima, posebno u sektorima koja su podložna takvim vrstama prijevara.

Najegzaktniji pokazatelji gubitaka prihoda s osnova PDV-a mogu se razabrati iz studija o PDV jazu (engl. *VAT gap*). Iako u stručnoj literaturi nailazimo na razne definicije poreznog jaza³⁸¹, sumarno ga možemo definirati kao razliku između procijenjene porezne obveze i iznosa naplaćenog poreza u određenom razdoblju.³⁸² Jednako tako, možemo ga opisati kao razliku između očekivanih prihoda i stvarno prikupljenog PDV-a. Izračun PDV jaza je, u osnovi, procjena na temelju dostupnih podataka. Uzroci smanjenih prihoda mogu biti raznovrsni: porezne prijevare, izbjegavanje plaćanja poreza, stečajevi, financijska nesolventnost ili pogrešan izračun.³⁸³ Osim navedenoga, na veličinu PDV jaza utječu i druge okolnosti poput ekonomskog razvoja i kvalitete statističkih podataka koji se koriste za izračun procjene. Pritom je potrebno unaprijed jasno definirati cilj i svrhu procjene, kao i glavne značajke potencijalnih metoda izračuna. Izbor metodologije izračuna ovisi o raspoloživim podatcima,³⁸⁴ iako su podatci o iznosima PDV prijevara rijetko transparentni prema pojedinim državama članicama.

U prošlim se desetljećima razvilo nekoliko metoda za izračun od nadležnih poreznih tijela i međunarodnih institucija. U cilju jednoznačnog izračuna, u okviru Fiscalis 2020 programa³⁸⁵, osnovana je radna skupina za porezni jaz (engl. *Tax Gap project group*,

³⁸¹ Više o poreznom jazu vidjeti Gemmell, N., Hasseldine, J., *The Tax Gap: A Methodological Review*, Victoria University of Wellington, Working Paper 09/2012., str. 203–231., dostupno na https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2199200 (pristup veljača 2025.)

³⁸² Toder, E., *What Is the Tax Gap?*, Tax notes, October 22, 2007., str. 1., dostupno na <https://www.urban.org/sites/default/files/publication/46126/1001112-What-is-the-Tax-Gap-.PDF> (pristup veljača 2025.)

³⁸³ Više o načinima izračuna PDV jaza na stranici https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/vat-gap_en (pristup travanj 2020.)

³⁸⁴ European Commission, *The concept of tax gaps, Report on VAT Gap, Estimations by FISCALIS Tax Gap Project Group (FPG/041)* Brussels, March 2016., dostupno na https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/tgpg_report_en.pdf (pristup veljača 2025.)

³⁸⁵ Uredba (EU) br. 1286/2013 Europskog parlamenta i Vijeća od 11. prosinca 2013. o donošenju akcijskog programa za poboljšanje rada poreznih sustava u Europskoj uniji od 2014. do 2020. (Fiscalis 2020) i ukidanju Odluke br. 1482/2007/EZ, SL L 347, 20.12.2013., str. 25–32.

skraćenica TGPG). Sastojala se od nacionalnih stručnjaka,³⁸⁶ a radom je koordinirala Komisija. Radna skupina pripremila je izvješće³⁸⁷ koje je trebalo poslužiti kao vodič procjene za porezni jaz, s naglaskom na procjenu PDV jaza.

4.4. Udio PDV prijevара u PDV jazu

Zbog evidentnog nedostatka informacija o PDV prijevarama sve se češće izrađuju studije s pomoću kojih bi se mogao procijeniti njihov iznos i razmjer u okvirima EU-a. Procjena se odnosi na razliku između iznosa očekivanih prihoda (na temelju obveze) i stvarno naplaćenog PDV-a. Međutim, manjak prihoda od PDV-a zbog neispunjavanja obveza nije pouzdana procjena njihova razmjera. Osim činjenice da obuhvaća prijevare, PDV jaz uključuje i druge uzroke kao što su zakonito izbjegavanje plaćanja poreza, nesolventnost poreznih obveznika, kao i određenih praksi poreznih tijela da u pojedinim slučajevima poreznim obveznicima dopuštaju porezna dugovanja. Osim toga, manjak prihoda u velikoj mjeri ovisi o procjenama sive ekonomije koje su uključene u podatke o BDP-u.

Kako je *supra* navedeno, u stručnoj literaturi postoje različite definicije poreznog jaza. U studijama PDV jaza³⁸⁸ koriste se dva različita pojma jaza kao predmeta njihove distinkcije: PDV-a jaz i politički jaz (engl. *policy gap*). U studiji se definira PDV jaz kao razlika između stvarno prikupljenog PDV-a i ukupne porezne obveze PDV-a (engl. *VAT*

³⁸⁶ Države članice koje su sudjelovale u projektnoj skupini za porezni jaz: Belgija, Češka, Estonija, Finska, Francuska, Njemačka, Italija, Latvija, Litva, Poljska, Portugal, Slovačka, Slovenija, Španjolska, Velika Britanija. Sad ih ima koje su članovi (bez Velike Britanije) i države članice promatrači – Bugarska, Mađarska, Nizozemska i Rumunjska. Vidjeti dokument European Commission, The concept of tax gaps, Report on VAT Gap, Estimations by FISCALIS Tax Gap Project Group (FPG/041) Brussels, March 2016., str. 11. fusnota 3., dostupno na

https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/tgpg_report_en.pdf (pristup veljača 2025.)

³⁸⁷ U 2014. porezi na proizvodnju i uvoz iznosili su 13,6 % BDP-a, a tekući porezi na dohodak, bogatstvo, itd. iznosili su 12,8 % BDP-a. Prihodi od PDV-a u EU-28 činili su oko 51,4 % ukupnih poreza na proizvodnju i uvoz prema European Commission, The concept of tax gaps, Report on VAT Gap, Estimations by FISCALIS Tax Gap Project Group (FPG/041) Brussels, March 2016., str. 11. fusnota 4., dostupno na

https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/tgpg_report_en.pdf (pristup veljača 2025.)

³⁸⁸ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646>, European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500>, European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698>

Total Tax Liability, skraćenica VTTL) u apsolutnom ili postotnom iznosu. Ukupna porezna obveza je procijenjeni iznos PDV-a koji se načelno naplaćuje na temelju zakona kojima je propisana porezna tematika i podzakonskih propisa.

Politički jaz je definiran kao omjer između prikupljenog PDV-a i „idealnog“ prihoda od PDV-a. Idealni prihod od PDV-a procjenjuje se primjenom standardne stope PDV-a na krajnju potrošnju čime se uklanjaju učinci sniženih stopa i izuzeća.³⁸⁹ Udio PDV prijevara u PDV jazu objavili su svojevremeno samo Velika Britanija i Belgija.³⁹⁰ Velika Britanija je objavila procijenjeni iznos PDV jaza koji se odnosi na PDV prijevare u transakcijama unutar EU-a u iznosima od pola milijarde do milijardu funti od 2010. do 2016., a od 2016. do 2017. pola milijarde funti³⁹¹. Prema belgijskom sudu, gubitci od PDV prijevara iznosili su devedeset četiri milijuna eura za 2009., dvadeset devet milijuna eura za 2010. i dvadeset osam milijuna eura za 2011.³⁹² U nastavku rada za potrebe analize kretanja smanjenog prihoda promatrat će se podatci iz studija o PDV jaza na razni EU-a koji su izrađeni na zahtjev Komisije.

4.5. PDV jaz u državama članicama Europske unije

Sustav oporezivanja PDV-om koji je trenutačno u primjeni, a podrazumijeva primjenu načela odredišta, trebao je biti samo prijelazni sustav zbog toga što je izuzetno složen za sve veći broj poreznih obveznika koji posluju preko granice matičnih država te kao takav teško drži korak s izazovima današnje globalne, digitalne i mobilne ekonomije.

³⁸⁹ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646>

³⁹⁰ European Court Of Auditors, Special report 2015/24: ‘Tackling Intra-Community VAT fraud: More action needed’, EU, 2016., str. 20.

³⁹¹ Podatci o PDV jazu u dokumentu su izraženi u brojkama „od-do“ te za godine „od-do“ npr. 2010. – 2011., 2011. – 2012., 2012. – 2013. itd., tako da nema precizne brojke PDV jaza konkretno za jednu godinu HMRC, ‘Measuring tax gaps’, 2017 edition. Tax gap estimates for 2015-16, str. 25., dostupno na <https://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20180410234735/> (pristup studeni 2024.); HMRC, ‘Measuring tax gaps’, 2018 edition, Tax gap estimates for 2016-17, str. 25., dostupno na <https://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20190509073425/> (pristup studeni 2024.)

³⁹² European Parliament's Special Committee on Financial Crimes, Tax Evasion and Tax Avoidance (TAX3), Study, Requested by the TAX3 Committee, VAT fraud, Economic impact, challenges and policy issues, October 2018., str. 17–18., dostupno na [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2018/626076/IPOL_STU\(2018\)626076_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2018/626076/IPOL_STU(2018)626076_EN.pdf) (pristup veljača 2025.)

Dostupnost i kvaliteta podataka za utvrđivanje PDV jaza razlikuje se ovisno o državi članici. Podatci o rashodima i ulaganjima, koji nisu dostupni za određeno razdoblje u trenutcima procjene, u studijama o PDV jazu se procjenjuju primjenom stope rasta za određene sektore.

Komisija je do sada objavila 13 izvješća³⁹³ o PDV jazu. Prvo izvješće je objavljeno 2009., slijedi ga ono iz 2013., nakon čega se izvješća objavljuju na godišnjoj razini.

U nastavku će se prikazati PDV jaz od 2000. do 2021.³⁹⁴ u pojedinim državama članicama EU-a zbog učestale pojave fenomena PDV prijevara u istom razdoblju. S obzirom na količinu podataka za razdoblje od 2000. do 2011. i od 2012. do 2016., izložit će se samo prosječne stope.³⁹⁵ Osim prikaza iznosa PDV jaza, navest će se i porezne stope³⁹⁶ koje države članice primjenjuju, kao i učestalost izmjena stope kao fiskalne mjere s ciljem zaključka o utjecaju visine poreznih stopa.

³⁹³ Dostupno na stranicama Europske komisije https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/fight-against-vat-fraud/vat-gap_en#reports-2009-2024

³⁹⁴ S obzirom na to da su u Izvješću iz 2013. podatci o PDV jazu država članica od 2000. do 2011., isti će se analizirati u ovom radu. Analizirat će se i izvješće iz 2018. koji sadržava podatke o PDV jazu država članica od 2012. do 2016. te izvješće iz 2023. koji sadržava podatke o PDV jazu država članica od 2017. do 2021.

³⁹⁵ Izrada autora na temelju studija o PDV jazu iz 2013. i 2018.

European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021, str. 38–39., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646>;

European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021., str. 45., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500> (pristup studeni 2024.)

³⁹⁶ Svaka država članica EU-a ima standardnu PDV stopu koja se primjenjuje na većinu isporuka robe i usluga. **Ta stopa ne može biti niža od 15 %.** Jedna ili dvije snižene stope mogu se primijeniti na isporuku određene robe i usluga (na temelju popisa u Prilogu III. Direktivi o PDV-u), ali u većini slučajeva ne na elektronički isporučene usluge. Navedene snižene stope ne mogu biti niže od 5 %. Neke države članice mogu primjenjivati posebne stope PDV-a na određene isporuke. Te posebne stope primjenjuju se na države članice koje su ih primjenjivale na dan 1. siječnja 1991. Prvotno su zamišljene kao prijelazne odredbe kako bi se olakšao prijelaz na pravila EU-a o PDV-u po stupanju na snagu jedinstvenog tržišta 1. siječnja 1993. i planiralo ih se postupno ukidati.

Postoje tri vrste tih posebnih PDV stopa: vrlo snižene stope, nulte stope i parking stope. Vrlo snižene stope niže su od 5 % i primjenjuju se na prodaju robe i usluga s ograničenog popisa u određenim zemljama EU-a.

Neke države članice primjenjuju nulte stope na određene prodaje. Kad se primijeni nulta stopa, kao potrošač uopće ne morate platiti PDV, ali i dalje imate pravo na odbitak PDV-a koji ste platili na kupnju izravno povezanu s prodajom. Parking stope primjenjuju se u nekim državama članicama na određene isporuke robe i usluga koje nisu obuhvaćene Prilogom III. Direktivi o PDV-u. Tim je dopušteno da na te isporuke nastave primjenjivati snižene stope PDV-a umjesto standardnih, pod uvjetom da te snižene stope nisu niže od 12 %. Detaljnije o stopama vidjeti na stranicama https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_hr.htm (pristup veljača 2025.)

4.5.1. Austrija

Prosječni PDV jaz od 2000. do 2011.³⁹⁷ iznosio je 11 %. Iako je njegov rast zabilježen sredinom 2000-ih, financijska kriza 2008. nije značajno utjecala na evidentno povećanje. Od 2012. do 2016. prosječna PDV stopa PDV jaza iznosila je 8,6 %³⁹⁸, što je manje u odnosu na prethodno razdoblje. Od 2017. do 2021. PDV jaz je bio stabilan i nastavio je tendenciju pada nakon pandemije COVID-19 sa značajnim padom u 2021. (2,8 %) u odnosu na prethodne godine (2020. iznosio je 6,6 %, 2019. iznosio je 7,4 %, 2018. iznosio je 8,8 %, 2017. iznosio je 8,4 %).³⁹⁹

Standardna PDV stopa je 20 %, snižene 10 %, 13 % i 5 % (promjena 2016. dodavanje snižene stope od 13 %⁴⁰⁰ i 2021. dodavanje snižene stope od 5 %⁴⁰¹), a parking stopa⁴⁰² 12 %.

4.5.2 Belgija

Prosječna razina PDV jaza u Belgiji od 2000. do 2011.⁴⁰³ bila je približno 13 %. Tijekom razdoblja od 2008. do 2011. značajno se povećao u usporedbi s razdobljem od 2005. do 2007. nakon početka financijske krize. Od 2012. do 2016. godine prosječna PDV stopa

³⁹⁷ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 38–39., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646> (pristup studeni 2024.)

³⁹⁸ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021., str. 45., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500> (pristup studeni 2024.)

³⁹⁹ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023., str. 104., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698> (pristup studeni 2024.)

⁴⁰⁰ European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States : report 2018, Publications Office of the European Union, 2021., str. 16., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500> (pristup studeni 2024.)

⁴⁰¹ European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU : 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023., str. 21., dostupno <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698> (pristup studeni 2024.)

⁴⁰² Parking stope se primjenjuju u nekim državama članicama na određene isporuke dobara i usluga koje nisu obuhvaćene Prilogom III. Direktiva Vijeća 2006/112/EZ. Tim je dopušteno da na takve isporuke nastave primjenjivati snižene stope PDV-a umjesto standardnih, pod uvjetom da nisu niže od 12 %. Vidjeti više u članku 118. Direktiva Vijeća 2006/112/EZ

⁴⁰³ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 40–41., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646> (pristup studeni 2024.)

iznosila je 11,4 %.⁴⁰⁴ Značajan pad, u odnosu na godine prije, bilježi se u 2021. kada je iznosio 6,9 % (2020. je bio 13,6 %, 2019. iznosi 12,8 %, 2018. iznosi 11,9 %, dok je 2017. iznosio 12,2 %).⁴⁰⁵ Tijekom promatranog razdoblja sustav PDV stopa se nije mijenjao te je standardna stopa PDV-a iznosila 21 %, snižene 12 % i 6 %, a parking stopa 12 %⁴⁰⁶.

4.5.3. Bugarska

Prosječni PDV jaz od 2000. do 2011.⁴⁰⁷ iznosio je 16 %, iako su očigledne značajne oscilacije: od 34 % (2002.) do 4 % (2008.). S obzirom na to da je Bugarska pristupila EU-u 1. siječnja 2007.⁴⁰⁸, moguće je pretpostaviti da je upravo pristupanje utjecalo na ustanovljeno smanjenje. Od 2012. do 2016. prosječna PDV stopa je iznosila 19,2 %.⁴⁰⁹ Značajan pad PDV jaza bilježi se u 2021. kada je bio 4,9 % u odnosu na prethodne godine (2020. je iznosio 7,3 %, 2019. iznosi je 10,7 %, 2018. iznosio je 13,3 %, 2017. iznosio je 8,4 %).⁴¹⁰

U promatranom razdoblju standardna PDV stopa se nije mijenjala, a iznosila je 20 %, dok je snižena stopa od 7 % koja je uvedena 2007. podignuta 2011. na 9 %.⁴¹¹ Bugarska je za vrijeme pandemije COVID-19 proširila popis isporuka oporezivih sniženom stopom od 9 %, a uvela je i stopu od 0 % za cjepiva i za isporuke dijagnostičkih uređaja.

⁴⁰⁴ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021., str. 24., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500> (pristup studeni 2024.)

⁴⁰⁵ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023., str. 51–53., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698> (pristup studeni 2024.)

⁴⁰⁶ Izvor Europska komisija European Commission, 2024. Stope PDV-a koje se primjenjuju u zemljama EU-a. (22. travnja 2024.), preuzeto sa stranica Porezne uprave Republike Hrvatske https://www.porezna-uprava.hr/porezna_konkurentnost_bi/Stranice/oporezivanje_potrosnje.aspx

⁴⁰⁷ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 42–43., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646> (pristup studeni 2024.)

⁴⁰⁸ https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/bulgaria_hr

⁴⁰⁹ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021., str. 25., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500> (pristup studeni 2024.)

⁴¹⁰ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023., str. 54–56. <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698>

⁴¹¹ European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States : report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 43., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646> (pristup prosinac 2024.)

4.5.4. Cipar

Podatci o PDV jazu od 2000. do 2014. nisu uključivali Cipar zbog nemogućnosti dostave podataka zbog revizije nacionalnih računa. Od 2015. do 2016.⁴¹² prosječna PDV stopa je iznosila 7,5 %, a od 2017 do 2021. iznosila je 14 %.⁴¹³ Cipar je mediteranska zemlja, što znači da je većina očekivanih prihoda od turizma. Na temelju navedenoga, može se zaključiti da je pandemija COVID-19 doprinijela povećanju PDV jaza, iako je 2021. ipak smanjen (8,3 %).

4.5.5. Češka

Prosječni PDV jaz u Češkoj od 2000. do 2011.⁴¹⁴ iznosio je približno 23 %, iako su očigledne značajne oscilacije: od 10 % (2005.) sve do 31 % (2003.). Kao i kod Bugarske, može se pretpostaviti da je njezino priključivanje EU-u (1. svibnja 2004.) moglo utjecati na zapaženo smanjenje⁴¹⁵. Zanimljivo je primijetiti da je Češka nakon ulaska u EU imala PDV jaz 12 % koji se sljedećih godina polako povećavao, a već 2010. dosegao je 29 %. Prosječna PDV stopa PDV jaza od 2012. do 2016. iznosila je 17,4 %.⁴¹⁶ Od 2017. do 2021. bio je stabilan i nastavio tendenciju pada nakon pandemije COVID-19 (za 2017. iznosio je 13,1 %, za 2018. iznosio je 14.1 %, za 2019. iznosio je 14.1 %, za 2020. iznosio je 12.1 %, za 2021. iznosio je 7.0 %).⁴¹⁷

⁴¹² European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500> (pristup veljača 2025.)

⁴¹³ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Šmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023., str. 87–89., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698> (pristup studeni 2024.)

⁴¹⁴ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 44.-45, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646> (pristup studeni 2024.)

⁴¹⁵ https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/czechia_hr

⁴¹⁶ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021., str. 25., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500> (pristup studeni 2024.)

⁴¹⁷ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Šmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023., str. 57–59.

<https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698>

U promatranom su razdoblju više puta mijenjane stope PDV-a. Standardna PDV stopa od 20 % povećana je 2013. na 21 %⁴¹⁸, a uz sniženu od 15 % uvedena još jedna od 10 % tijekom 2015.⁴¹⁹

4.5.6. Danska

Prosječni PDV jaz u Danskoj od 2000. do 2011.⁴²⁰ iznosio je oko 9,75 % bez većih oscilacija te se tek u 2008. može primijetiti mali porast od 11 % potaknut financijskom krizom. Prosječna PDV stopa iznosila je 10,8 % od 2012. do 2016.⁴²¹ Od 2017. do 2021. bio je stabilan i nastavio tendenciju pada nakon pandemije COVID-19 (za 2017. iznosio je 8,9 %, za 2018. iznosio je 8,6 %, za 2019. iznosio je 8,2 %, za 2020. 4,3 %, za 2021. iznosio je 5,0 %).⁴²² Tijekom promatranog razdoblja Danska nije mijenjala sustav stopa te je jedina zemlja u EU-u koja se koristi samo jednom stopom i to od 25 %, a predviđjala je samo nekoliko isporuka na koje se primjenjuje izuzeće. U odnosu na navedeno, razvidno je da se stabilnost PDV jaza može pripisati i jednostavnom sustavu stopa, iako je propisana stopa jedna od najviših u EU-u.

4.5.7. Estonija

Prosječni PDV jaz u Estoniji od 2000. do 2011.⁴²³ iznosio je oko 15,6 % iako su i ovdje zabilježene oscilacije od 9 % (2007.) do 24 % (2004.). Nakon pristupanja EU-u (1. svibnja

⁴¹⁸ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2015, Publications Office of the European Union, 2021., str. 12., <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/cf1fc6b6-9af5-11e6-868c-01aa75ed71a1> (pristup studeni 2024.)

⁴¹⁹ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2017, Publications Office of the European Union, 2021., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/371136> (pristup studeni 2024.)

⁴²⁰ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 46–47., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646> (pristup studeni 2024.)

⁴²¹ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021., str. 27., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500> (pristup studeni 2024.)

⁴²² European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023., str. 60–62., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698> (pristup studeni 2024.)

⁴²³ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 48–49., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646> (pristup studeni 2024.)

2004.⁴²⁴) bilježi iznimno visok PDV jaz koji se već sljedeće godine počeo polako smanjivati.

Prosječna PDV stopa PDV jaza od 2012. do 2016. iznosila je 10 %.⁴²⁵ Jednako tako od 2017. do 2021. PDV jaz je bio stabilan i nastavio tendenciju pada nakon pandemije COVID-19 (za 2017. iznosio je 6,8 %, za 2018. iznosio je 5,6 %, za 2019. iznosio je 5,3 %, za 2020. iznosio je 5%, za 2021. iznosio je 1,4 %).⁴²⁶

Standardna PDV stopa je 22 % (povećana 2008. s 18 % na 20 % ⁴²⁷ te 2023. s 20 % na 22 %) i snižene 13 %, 9 %. i 5 %.⁴²⁸

4.5.8. Finska

Prosječni PDV jaz u Finskoj od 2000. do 2011.⁴²⁹ iznosio je približno 13,2 % bez većih oscilacija. Mali porast PDV jaza može se primijetiti tek 2008. kada je iznosio 15 % uzrokovan financijskom krizom. Od 2012. do 2016. prosječna PDV stopa PDV jaza iznosila je 6,4 %⁴³⁰. Nadalje, od 2017. do 2021. PDV jaz je stabilan i nastavlja tendenciju pada (za 2017. iznosio je 6,1 %, za 2018. iznosio je 4,7 %, za 2019. iznosio je 5,3 %, za 2020. iznosio je 2,3 %, za 2021. iznosio je 0,4 %) ⁴³¹ te je u 2021. bio jedan od najnižih u EU-u.

⁴²⁴ https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/estonia_hr

⁴²⁵ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021., str. 29., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500> (pristup studeni 2024.)

⁴²⁶ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Šmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU-2023 report, Publications Office of the European Union, 2023., str. 66–68., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698>, (pristup studeni 2024.)

⁴²⁷ European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States: report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 49., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646> (pristup studeni 2024.)

⁴²⁸ O stopama PDV-a u Estoniji dostupno na <https://www.globalvatcompliance.com/vat-rates-in-estonia/> (pristup veljača 2025.)

⁴²⁹ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 50–51., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646> (pristup studeni 2024.)

⁴³⁰ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021., str. 51., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500> (pristup studeni 2024.)

⁴³¹ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Šmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023., str. 66–68., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698> (pristup studeni 2024.)

Standardna PDV stopa iznosi 25,5 %, a snižene 14 % i 10 %, što Finsku svrstava u države članice EU-a koje su često mijenjale sustav poreznih stopa u promatranom razdoblju⁴³² (standardnu stopu je povećala 2013. i 2024. s 23 % na 24 % te na 25,5 %⁴³³, a snižene stope 2013. s 9 % na 10 % i s 13 % na 14 %.⁴³⁴).

4.5.9. Francuska

Prosječni PDV jaz u Francuskoj od 2000. do 2011.⁴³⁵ iznosio je oko 15,4 % s oscilacijama od 11 % (2000.) do 20 % (2009.) jednako tako zbog financijske krize. Od 2012. do 2016.⁴³⁶ prosječna PDV stopa PDV jaza je iznosila 12,6 %. Od 2017. do 2021. PDV jaz je bio stabilan i nastavio tendenciju pada nakon pandemije COVID-19 (za 2017. iznosio je 9,3 %, za 2018. iznosio je 8,5 %, za 2019. iznosio je 8,9 %, za 2020. iznosio je 8,5 %, za 2021. iznosio je 4,9 %).⁴³⁷

Francuska ima standardnu PDV stopu od 20 %, snižene stope su 5,5 % i 10 %, a super snižena stopa od 2,1 %.⁴³⁸

4.5.10. Grčka

Prosječni PDV jaz u Grčkoj od 2000. do 2011.⁴³⁹ iznosio je oko 29,5 % s oscilacijama od 22 % (2001.) do 39 % (2011). Uzrok povećanom PDV jazu može biti u nestabilnosti

⁴³² European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States: report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 101., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646> (pristup studeni 2024.)

⁴³³ <https://www.vero.fi/en/businesses-and-corporations/taxes-and-charges/vat/rates-of-vat/new-vat-rate-from-1-september-2024--instructions-for-vat-reporting/>

⁴³⁴ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2015, Publications Office of the European Union, 2021., str. 12., <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/cf1fc6b6-9af5-11e6-868c-01aa75ed71a1> (pristup studeni 2024.)

⁴³⁵ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 52–53. <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646> (pristup studeni 2024.)

⁴³⁶ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021., str. 34., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500> (pristup studeni 2024.)

⁴³⁷ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023., str. 78–80., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698> (pristup studeni 2024.)

⁴³⁸ O stopama PDV-a u Francuskoj, dostupno na <https://www.globalvatcompliance.com/vat-rates-in-france/> (pristup veljača 2025.)

⁴³⁹ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 31., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646> (pristup studeni 2024.)

prihoda te recesiji u gospodarstvu. Prosječna PDV stopa PDV jaza od 2012. do 2016. iznosila je 29,6 %⁴⁴⁰ Nadalje, od 2017. do 2021. PDV jaz je bio stabilan i nastavio je značajnu tendenciju pada nakon pandemije COVID-19 (za 2017. iznosio je 29,1 %, za 2018. iznosio je 25,6 %, za 2019. iznosio je 23,9 %, za 2020. iznosio je 21 %, za 2021. iznosio je 17,8 %).⁴⁴¹

Grčka ima standardnu stopu od 24 %, a snižene stope od 17 %, 13 % i 6 %.⁴⁴² U promatranom razdoblju više puta je mijenjala sustav stopa (jedanaest izmjena do 2011.⁴⁴³, a tijekom 2015.⁴⁴⁴ smanjila je sniženu stopu, dok je tijekom 2016.⁴⁴⁵ povećala standardnu).

4.5.11. Hrvatska

Studija o PDV jazu za razdoblje od 2000. do 2011. nije uključivala Hrvatsku⁴⁴⁶ zbog toga što nije bila članica EU-a sve do 1. srpnja 2013. Prema raspoloživim podacima od 2014. do 2016.⁴⁴⁷ prosječna PDV stopa PDV jaza iznosila je približno 2,6 %, a od 2017. do

⁴⁴⁰ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021., str. 31., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500> (pristup studeni 2024.)

⁴⁴¹ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023., str. 72–74., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698>, (pristup studeni 2024.)

⁴⁴² ⁴⁴² O stopama PDV-a u Grčkoj, dostupno na <https://www.globalvatcompliance.com/vat-rates-in-greece/> (pristup veljača 2025.)

⁴⁴³ European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States: report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 53., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646> (pristup studeni 2024.)

⁴⁴⁴ European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States: report 2017, Publications Office of the European Union, 2021., str. 16., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/371136> (pristup studeni 2024.)

⁴⁴⁵ European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States: report 2018, Publications Office of the European Union, 2021., str. 16., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500> (pristup studeni 2024.)

⁴⁴⁶ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 10., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646> (pristup studeni 2024.)

⁴⁴⁷ European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States: report 2018, Publications Office of the European Union, 2021., str. 35., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500> (pristup studeni 2024.)

2021. iznosi 5,5 %.⁴⁴⁸ PDV jaz je stabilan s tendencijom smanjenja (2019. bio je jedan od nižih u EU-u).⁴⁴⁹

Hrvatska ima standardnu stopu od 25 % i snižene od 5 % i 13 %.⁴⁵⁰

4.5.12. Irska

Prosječni PDV jaz u Irskoj od 2000. do 2011.⁴⁵¹ iznosio je oko 7,75 % s oscilacijama od 1 % (2001.) do 15 % (2009) uzrokovanih financijskom krizom. Od 2012. do 2016. iznosio je oko 11,6 %⁴⁵² te je od 2017. do 2021. bio relativno stabilan s laganim rastom (za 2017. iznosio je 7,4 %, za 2018. iznosio je 5 %, za 2019. iznosio je 8,2 %, za 2020. iznosio je 8,9 %, za 2021. iznosio je 8,5 %).⁴⁵³

Irska ima standardnu stopu od 23 %, snižene 13,5 % , 9 %⁴⁵⁴ i 4,8 %. U promatranom razdoblju često je mijenjala visinu stopa (do 2011.⁴⁵⁵ je imala deset promjena, standardnu

⁴⁴⁸ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Šmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023., str. 81–83., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698> (pristup studeni 2024.)

⁴⁴⁹ *Ibid.*

⁴⁵⁰ O stopama u Hrvatskoj dostupno na <https://www.globalvatcompliance.com/vat-rates-in-croatia/> (pristup veljača 2025.)

⁴⁵¹ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 60–61., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646> (pristup studeni 2024.)

⁴⁵² European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021., str. 30., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500> (pristup studeni 2024.)

⁴⁵³ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Šmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023., str. 69–71., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698> (pristup studeni 2024.)

⁴⁵⁴ O stopama u Irskoj dostupno na <https://www.globalvatcompliance.com/vat-rates-in-ireland/> (pristup veljača 2025.)

⁴⁵⁵ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 61., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646> (pristup studeni 2024.)

je povećala tijekom 2012.,⁴⁵⁶ 2020.⁴⁵⁷ i 2021.⁴⁵⁸) te je jedna od rijetkih država kojoj se PDV jaz povećao posljednjih promatranih godina u odnosu na prethodne.

4.5.13. Italija

Prosječni PDV jaz u Italiji od 2000. do 2011.⁴⁵⁹ iznosio je oko 26,1 % s oscilacijama od 23 % (2000.) do 31 % (2009.). Od 2012. do 2016. iznosio je 27,8 %⁴⁶⁰ te je od 2017. do 2021. bio stabilan i nastavio je značajnu tendenciju pada nakon pandemije COVID-19 (za 2017. iznosio je 23,5 %, za 2018. iznosio je 22,7 %, za 2019. iznosio je 21,9 %, za 2020. iznosio je 21,5 %, za 2021. iznosio je 10,8 %).⁴⁶¹

Standardna PDV stopa je 22 %, a snižene stope su 10 %, 4 % i 5 % (promjene stopa 2013.⁴⁶² i 2016.⁴⁶³).

⁴⁵⁶ European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, 2012 update report to the study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States: Report 2014, Publications Office of the European Union, 2021., str. 17., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/571352> (pristup studeni 2024.)

⁴⁵⁷ European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A. and Pechcińska, A., VAT gap in the EU: report 2022 Publications Office of the European Union, 2022., str. 30., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/109823> (pristup studeni 2024.)

⁴⁵⁸ European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU-2023 report, Publications Office of the European Union, 2023., str. 21., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698> (pristup studeni 2024.)

⁴⁵⁹ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 62–63., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646> (pristup studeni 2024.)

⁴⁶⁰ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021., str. 36., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500> (pristup studeni 2024.)

⁴⁶¹ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023., str. 84–86., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698> (pristup studeni 2024.)

⁴⁶² European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States: report 2015., Publications Office of the European Union, 2021., str. 12., dostupno na <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/cf1fc6b6-9af5-11e6-868c-01aa75ed71a1> (pristup studeni 2024.)

⁴⁶³ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021., str. 16., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500> (pristup studeni 2024.)

4.5.14. Latvija

Prosječni PDV jaz u Latviji od 2000. do 2011.⁴⁶⁴ iznosio je približno 24 % s oscilacijama. Nakon ulaska u EU (1. svibnja 2004.⁴⁶⁵) PDV jaz je iznosio 23 % te se već sljedećih godina smanjivao do 11%, a 2009. dosegao je 42 % kada je Latviju pogodila financijska kriza. Od 2012. do 2016. jaz je iznosio oko 19,2 %.⁴⁶⁶ Od 2017. do 2021. PDV jaz je bio stabilan i nastavio je značajnu tendenciju pada nakon pandemije COVID-19 (za 2017. iznosio je 15,1 %, za 2018. iznosio je 11,1 %, za 2019. iznosio je 8,6 %, za 2020. iznosio je 9 %, za 2021. iznosio je 7,3 %).⁴⁶⁷

Standardna PDV stopa iznosi 21 %, a snižene 12 % i 5 %.⁴⁶⁸ U promatranom razdoblju Latvija je promijenila i standardnu stopu te snižene stope dva puta kao odgovor na pad prihoda uzrokovanih recesijom od 2008. do 2009.⁴⁶⁹, a u idućem je razdoblju imala i

⁴⁶⁴ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 64–65., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646> (pristup studeni 2024.)

⁴⁶⁵ https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/latvia_hr

⁴⁶⁶ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021., str. 39., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500> (pristup studeni 2024.)

⁴⁶⁷ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Šmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023., str. 90–92., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698> (pristup studeni 2024.)

⁴⁶⁸ O poreznim stopama u EU-u na temelju izvora European Commission, 2024. Stope PDV-a koje se primjenjuju u EU-a vidjeti na https://www.porezna-uprava.hr/porezna_konkurentnost_bi/Stranice/oporezivanje_potrosnje.aspx (pristup studeni 2024.)

⁴⁶⁹ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 65., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646> (pristup studeni 2024.)

promjene stopa (2012. smanjenje standardne,⁴⁷⁰ 2015. povećanje standardne,⁴⁷¹ 2018. uvođenje dodatne snižene.⁴⁷²)

4.5.15. Litva

Prosječni PDV jaz u Litvi od 2000. do 2011.⁴⁷³ iznosio je približno 35 %. Nakon ulaska u EU (1. svibnja 2004.⁴⁷⁴) PDV jaz je iznosio 42% te je već sljedećih godina bilježio značajne oscilacije (29 % u 2008., 40 % u 2009.). Prosječna PDV stopa PDV jaza od 2012. do 2016. iznosila je 27 %⁴⁷⁵ te je od 2017. do 2021. PDV jaz bio stabilan i nastavio značajnu tendenciju pada nakon pandemije COVID-19 (za 2017. iznosio je 25,2 %, za 2018. iznosio je 24 %, za 2019. iznosio je 20,6 %, za 2020. iznosio je 18,7 %, za 2021. iznosio je 14,5 %).⁴⁷⁶

⁴⁷⁰ European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, 2012 update report to the study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States: Report 2014, Publications Office of the European Union, 2021., str. 17., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/571352> (pristup studeni 2024.)

⁴⁷¹ European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States: report 2017., Publications Office of the European Union, 2021., str.16., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/371136> (pristup studeni 2024.)

Napomena u tablici gdje su navedene stope ne piše da je bila promjena standardne stope, ali u odnosu na izvješće za 2016. stopa se promijenila European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member State : report 2016, Publications Office of the European Union, 2021., str. 15., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/417954> (pristup studeni 2024.)

⁴⁷² European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Śmietanka, A., Bonch-Osmolovskiy, M. and Poniowski, G., Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States: 2020 final report, Poniowski, G. (editor), Publications Office, 2020., str.14., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/2517> (pristup studeni 2024.)

⁴⁷³ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 66.–67., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646> (pristup studeni 2024.)

⁴⁷⁴ https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/lithuania_hr

⁴⁷⁵ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021., str. 40., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500> (pristup studeni 2024.)

⁴⁷⁶ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023., str. 93–95., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698> (pristup studeni 2024.)

Standardna PDV stopa iznosi 21 % (povećana 2009. kako bi se povećali prihodi teško pogođeni recesijom⁴⁷⁷), a snižene stope iznose 9 % i 5 %.⁴⁷⁸

4.5.16. Luksemburg

Prosječni PDV jaz u Luksemburgu od 2000. do 2011.⁴⁷⁹ iznosio je oko 12,3 % s oscilacijama od 8 % (2006.) do 17 % (2010. i 2011.). Od 2012. do 2016. prosječna PDV stopa PDV jaza iznosila je 2,4 %⁴⁸⁰, a od 2017. do 2021. značajno je oscilirao (za 2017. iznosio je 5 %, za 2018. iznosio je 9,3 %, za 2019. iznosio je 5,5 %, za 2020. iznosio je 5,1 %, a za 2021. iznosio je 1,6 %).⁴⁸¹

Luksemburg je država članica s najnižom standardnom stopom u EU-u koja je tijekom 2015.⁴⁸² povećana s 15 % na 17 %. Uz standardnu ima i snižene stope od 8 % i 3 % te parking stopu od 14 %.⁴⁸³

⁴⁷⁷ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 67., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646> (pristup studeni 2024.)

⁴⁷⁸ O poreznim stopama u EU-u na temelju izvora European Commission, 2024. Stope PDV-a koje se primjenjuju u EU-a vidjeti na https://www.porezna-uprava.hr/porezna_konkurentnost_bi/Stranice/oporezivanje_potrosnje.aspx (pristup studeni 2024.)

⁴⁷⁹ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 68–69., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646> (pristup studeni 2024.)

⁴⁸⁰ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021., str. 41., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500> (pristup studeni 2024.)

⁴⁸¹ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Šmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023., str. 96–98., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698> (pristup studeni 2024.)

⁴⁸² European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States: report 2017, Publications Office of the European Union, 2021., str. 16., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/371136> (pristup studeni 2024.)

⁴⁸³ O poreznim stopama u EU-u na temelju izvora European Commission, 2024. Stope PDV-a koje se primjenjuju u EU vidjeti na https://www.porezna-uprava.hr/porezna_konkurentnost_bi/Stranice/oporezivanje_potrosnje.aspx (pristup studeni 2024.)

4.5.17. Mađarska

Prosječni PDV jaz u Mađarskoj od 2000. do 2011.⁴⁸⁴ iznosio je oko 26,4 % s oscilacijama od 22 % (2000.) do 30 % (2011.). Nakon ulaska u EU (1. svibnja 2004.⁴⁸⁵) imala je PDV jaz 23 % koji se već sljedeće godine postupno povećavao. Prosječna PDV stopa PDV jaza od 2012. do 2016. iznosila je 17,8 %.⁴⁸⁶ Od 2017. do 2021. PDV jaz je bio stabilan i nastavio je značajnu tendenciju pada nakon pandemije COVID-19 (za 2017. iznosio je 14,3 %, za 2018. iznosio je 10,2 %, za 2019. iznosio je 10,4 %, za 2020. iznosio je 7,1 %, za 2021. iznosio je 4,4 %).⁴⁸⁷

Mađarska ima najvišu standardnu stopu u EU-u koja iznosi 27 % te dvije snižene stope od 5 % i 18 %.⁴⁸⁸

4.5.18. Malta

Prosječni PDV jaz na Malti od 2000. do 2011.⁴⁸⁹ iznosio je približno 12,7 %, iako su uočene oscilacije od 4 % (2011.) do 20 % (2004.). Nakon ulaska u EU (1. svibnja 2004.⁴⁹⁰) PDV jaz je iznosio 20 % te se već sljedećih godina smanjivao i to čak do 4 % (2011.). Od 2012. do 2016. prosječna PDV stopa PDV jaza iznosila je 18 %⁴⁹¹ (2015. i 2016. bio je iznimno nizak i to 3 % vjerojatno zbog promjena u oporezivanju financijskog sektora). Od 2017. do 2021. je oscilirao, ali se unatoč tome svrstava među veće

⁴⁸⁴ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 58–59., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646> (pristup studeni 2024.)

⁴⁸⁵ https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/hungary_hr

⁴⁸⁶ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021., str. 42., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500> (pristup studeni 2024.)

⁴⁸⁷ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Šmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023., str. 99–101., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698> (pristup studeni 2024.)

⁴⁸⁸ O poreznim stopama u EU-u na temelju izvora European Commission, 2024. Stope PDV-a koje se primjenjuju u EU-a vidjeti na https://www.porezna-uprava.hr/porezna_konkurentnost_bi/Stranice/oporezivanje_potrosnje.aspx (pristup studeni 2024.)

⁴⁸⁹ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 70–71., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646> (pristup studeni 2024.)

⁴⁹⁰ https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/malta_hr

⁴⁹¹ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021., str. 43., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500> (pristup studeni 2024.)

zabilježene u EU-u za vrijeme pandemije COVID-19 (za 2017. iznosio je 22,8 %, za 2018. iznosio je 23,8 %, za 2019. iznosio je 29,3 %, za 2020. iznosio je 27,5 %, za 2021. iznosio je 25,7 %).⁴⁹²

Standardna PDV stopa iznosi 18 % (promijenjena 2007. s 15 %⁴⁹³), uz dvije snižene stope od 12 % i 5 % te parking stopu od 12 %.⁴⁹⁴

4.5.19. Nizozemska

Prosječni PDV jaz u Nizozemskoj od 2000. do 2011.⁴⁹⁵ iznosio je približno 5,3 % s oscilacijama od 0 % (2007.) do 9 % (2000. i 2011.). Od 2012. do 2016. prosječna PDV stopa iznosila je 8,4 % s većim oscilacijama (10 % je iznosila 2013. i 2014., a 4 % je iznosila 2016.).⁴⁹⁶ Od 2017. do 2021. porezni PDV jaz je bio stabilan i nastavio je značajnu tendenciju pada nakon pandemije COVID-19 (za 2017. iznosio je 6 %, za 2018. iznosio je 7,1 %, za 2019. iznosio je 7 %, za 2020. iznosio je 4 %, za 2021. iznosio je - 0,2 %).⁴⁹⁷

⁴⁹² European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023., str. 102–104., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698> (pristup studeni 2024.)

⁴⁹³ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 31., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646> (pristup studeni 2024.)

⁴⁹⁴ O poreznim stopama u EU-u na temelju izvora European Commission, 2024. Stope PDV-a koje se primjenjuju u EU-a vidjeti na https://www.porezna-uprava.hr/porezna_konkurentnost_bi/Stranice/oporezivanje_potrosnje.aspx (pristup studeni 2024.)

⁴⁹⁵ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 71., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646> (pristup studeni 2024.)

⁴⁹⁶ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021., str. 44., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500> (pristup studeni 2024.)

⁴⁹⁷ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023., str. 105–107., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698> (pristup studeni 2024.)

Standardna PDV stopa je 21 % (povećana s 19 % na 21 % tijekom 2012.⁴⁹⁸), a snižena 9 % (povećana sa 6 % 2019.⁴⁹⁹).

4.5.20. Njemačka

Prosječni PDV jaz u Njemačkoj od 2000. do 2011.⁵⁰⁰ iznosio je približno 12,6 % u kojem nije bilo značajnih oscilacija. Od 2012. do 2016. prosječna PDV stopa PDV jaza iznosila je 10,8 %.⁵⁰¹ Od 2017. do 2021. PDV jaz je bio stabilan i nastavio je značajnu tendenciju pada nakon pandemije COVID-19 (za 2017. iznosio je 9,3 %, za 2018. iznosio je 9,5 %, za 2019. iznosio je 9 %, za 2020. iznosio je 5,6 %, za 2021. iznosio je 2,8 %).⁵⁰²

Standardna PDV stopa je 19 % (2007. povećana sa 16 %⁵⁰³) i snižena 7 %. Tijekom pandemije COVID-19 u 2020.⁵⁰⁴ Njemačka je snizila standardnu stopu na 16 % i sniženu stopu na 5 % te ih 2021.⁵⁰⁵ ponovno vratila na prethodne vrijednosti.

⁴⁹⁸ European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, 2012 update report to the study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States : Report 2014, Publications Office of the European Union, 2021., str. 17., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/571352> (pristup studeni 2024.)

⁴⁹⁹ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M. and Šmietanka, A., VAT gap in the EU – Report 2021, Publications Office, 2021., str. 21., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/447556> (pristup studeni 2024.)

⁵⁰⁰ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 54.–55., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646> (pristup studeni 2024.)

⁵⁰¹ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021., str. 28., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500> (pristup studeni 2024.)

⁵⁰² European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Šmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023., str. 78–80., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698> (pristup studeni 2024.)

⁵⁰³ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 55., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646> (pristup studeni 2024.)

⁵⁰⁴ European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Šmietanka, A. and Pechcińska, A., VAT gap in the EU: report 2022 Publications Office of the European Union, 2022., str. 30., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/109823> (pristup studeni 2024.)

⁵⁰⁵ European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Šmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU: 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023., str. 21., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698> (pristup studeni 2024.)

4.5.21. Poljska

Prosječni PDV jaz u Poljskoj od 2000. do 2011.⁵⁰⁶ iznosio je približno 13,12 %, iako su uočene veće oscilacije od 2 % (2007.) do 21 % (2001.). Nakon ulaska u EU (1. svibnja 2004.⁵⁰⁷) zabilježen je PDV jaz od 17 % nakon kojeg je nastupio trend smanjivanja. Financijska kriza koja je započela u 2008. nije uzrokovala njegova značajnija povećanja. Prosječna PDV stopa PDV jaza od 2012. do 2016. iznosila je 24,6 %⁵⁰⁸. Od 2017. do 2021. PDV jaz je bio stabilan i nastavio je značajnu tendenciju pada nakon pandemije COVID-19 s iznimnim padom 2021. (za 2017. iznosio je 15,3 %, za 2018. iznosio je 12,8 %, za 2019. iznosio je 12,5 %, za 2020. iznosio je 11,1 %, za 2021. iznosio je 3,3 %).⁵⁰⁹ Standardna PDV stopa je 23 %, a snižene 8 % i 5 %.⁵¹⁰

4.5.22. Portugal

Prosječni PDV jaz u Portugalu od 2000. do 2011.⁵¹¹ iznosio je približno 8,7 % s oscilacijama od 3 % (2000. i 2005.) do 20 % (2009.). Istraživanje portugalskog poreznog tijela upućuje na to da je značajan porast PDV jaza od 2009. do 2011. u velikoj mjeri bio posljedica promjena u ponašanju poreznih obveznika. Prosječna PDV stopa PDV jaza od 2012. do 2016. iznosila je 13,8 %, s tim da se kretala od 10 % (2016.) do 16 % (2012. i 2013.)⁵¹². Od 2017. do 2021. bio je stabilan i nastavio je značajnu tendenciju pada nakon

⁵⁰⁶European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 74–75., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646> (pristup studeni 2024.)

⁵⁰⁷ https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/poland_h

⁵⁰⁸European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021., str. 46., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500> (pristup studeni 2024.)

⁵⁰⁹European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023., str. 111–113., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698> (pristup studeni 2024.)

⁵¹⁰ O poreznim stopama u EU-u na temelju izvora European Commission, 2024. Stope PDV-a koje se primjenjuju u EU vidjeti na https://www.porezna-uprava.hr/porezna_konkurentnost_bi/Stranice/oporezivanje_potrosnje.aspx (pristup studeni 2024.)

⁵¹¹European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 76.–77., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646> (pristup studeni 2024.)

⁵¹²European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021., str. 47., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500> (pristup studeni 2024.)

pandemije COVID-19, s iznimnim padom 2021. (za 2017. iznosio je 9,9 %, za 2018. iznosio je 9,1 %, za 2019. iznosio je 8,2 %, za 2020. iznosio je 7 %, za 2021. iznosio je 3,6 %).⁵¹³

Standardna PDV stopa iznosi 23 %, snižene 13 % i 6 %, parking stopa iznosi 13 %⁵¹⁴ (do 2011.⁵¹⁵ stope su se često mijenjale).

4.5.23. Rumunjska

Prosječni PDV jaz u Rumunjskoj od 2000. do 2011.⁵¹⁶ iznosio je oko 42 % s oscilacijama od 34 % (2005.) do 49 % (2001. i 2009.). Nakon ulaska u EU (1. siječnja 2007.⁵¹⁷) iznosio je 36 %, a u idućem se razdoblju povećao. Za vrijeme financijske krize bio je iznimno visok. Prosječna PDV stopa od 2012. do 2016. iznosila je 37,6 %.⁵¹⁸ Od 2017. do 2021. zabilježene su oscilacije, ali je i dalje bio najviši u EU-u (za 2017. iznosio je 36,2 %, za 2018. iznosio je 33,2 %, za 2019. iznosio je 35,3 %, za 2020. iznosio je 37,3 %, za 2021. iznosio je 36,7 %).⁵¹⁹

Rumunjska je država članica EU-a koja je često mijenjala stope i jedna od rijetkih koja je snizila standardnu stopu (2016. s 24 % snizila je na 20 % te 2017. na 19 %).

⁵¹³ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Šmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023., str. 114–116., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698> (pristup studeni 2024.)

⁵¹⁴ O poreznim stopama u EU-u na temelju izvora European Commission, 2024. Stope PDV-a koje se primjenjuju u EU vidjeti na https://www.porezna-uprava.hr/porezna_konkurentnost_bi/Stranice/oporezivanje_potrosnje.aspx (pristup studeni 2024.)

⁵¹⁵ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 12., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646> (pristup studeni 2024.)

⁵¹⁶ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 78–79., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646> (pristup studeni 2024.)

⁵¹⁷ https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/romania_hr

⁵¹⁸ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021., str. 48., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500> (pristup studeni 2024.)

⁵¹⁹ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Šmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023., str. 117–119., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698> (pristup studeni 2024.)

4.5.24. Slovačka

Prosječni PDV jaz u Slovačkoj od 2000. do 2011.⁵²⁰ iznosio je približno 28,8 % s oscilacijama od 20 % (2005.) do 38 % (2010.). Nakon ulaska u EU (1. svibnja 2004.⁵²¹) bio je 24 %, a u idućem se razdoblju povećao do 38 %. Prosječna PDV stopa od 2012. do 2016. iznosila je 30,8 %.⁵²² Od 2017. do 2021. bio je stabilan i nastavio je značajnu tendenciju pada nakon pandemije COVID-19 (za 2017. iznosio je 16,9 %, za 2018. iznosio je 16,4 %, za 2019. iznosio je 15,5 %, za 2020. iznosio je 13,9 %, za 2021. iznosio je 10,6 %).⁵²³

Standardna PDV stopa je 20 %, a snižena 10 %⁵²⁴ (do 2011.⁵²⁵ stopa PDV-a mijenjala se više puta).

4.5.25. Slovenija

Prosječni PDV jaz u Sloveniji je od 2000. do 2011.⁵²⁶ iznosio oko 6,9 % s oscilacijama od 4 % (2000.) do 11 % (2009.). Nakon ulaska u EU (1. svibnja 2004.⁵²⁷) iznosio je 7 %, a u idućem se razdoblju povećao do 11 %. Sloveniju je, kao i neke druge države članice EU-a, pogodila kriza, što je vidljivo iz povećanja PDV jaza. Prosječna PDV stopa PDV jaza od 2012. do 2016. iznosila je 8 %.⁵²⁸ Od 2017. do 2021. bio je stabilan i nastavio

⁵²⁰ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 80–81., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646> (pristup studeni 2024.)

⁵²¹ https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/slovakia_hr

⁵²² European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021., str. 50., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500> (pristup studeni 2024.)

⁵²³ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Šmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023., str. 123–125., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698>
European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 78.–79., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646> (pristup studeni 2024.)

⁵²⁴ O poreznim stopama u EU-u na temelju izvora European Commission, 2024. Stope PDV-a koje se primjenjuju u EU vidjeti na https://www.porezna-uprava.hr/porezna_konkurentnost_bi/Stranice/oporezivanje_potrosnje.aspx (pristup studeni 2024.)

⁵²⁵ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 12., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646> (pristup studeni 2024.)

⁵²⁶ *Ibid.*, str. 82–83.

⁵²⁷ https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/slovenia_hr

⁵²⁸ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021., str. 49., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500> (pristup studeni 2024.)

značajnu tendenciju pada nakon pandemije COVID-19 (za 2017. iznosio je 3,8 %, za 2018. iznosio je 4,3 %, za 2019. iznosio je 5,4 %, za 2020. iznosio je 5,4 %, za 2021. iznosio je 2 %).⁵²⁹

Standardna PDV stopa je 22 %, snižena 5 % i 9,5 % (standardna stopa je mijenjana 2006.⁵³⁰ i 2013.⁵³¹).

4.5.26. Španjolska

Prosječni PDV jaz u Španjolskoj od 2000. do 2011.⁵³² iznosio je približno 11,8 % s oscilacijama od 1 % (2005. i 2006.) do 34 % (2009.) Kao jedna od najteže pogođenih zemalja zbog kolapsa nekretnina iz 2007. i financijske krize koja je uslijedila 2008., imala je velike oscilacije, posebice kada je dosegla PDV jaz od 34 %. Istraživanje španjolskoga poreznog tijela upućuje na to da je nakon 2008. došlo do povećanja zbog izmjena propisa koji reguliraju područje PDV-a. Prosječna PDV stopa od 2012. do 2016. iznosila je 7,6 %⁵³³, uzevši u obzir da je nakon 2013. (kada je bio 12 %) zabilježen nagli pad u 2015. (4 %) i 2016. (3 %). Od 2017. do 2021. bio je stabilan, s iznimnim padom 2021. (za 2017. iznosio je 7,7 %, za 2018. iznosio je 6,5 %, za 2019. iznosio je 7,9 %, za 2020. iznosio je 5,5 %, za 2021. iznosio je 0,8 %).⁵³⁴

⁵²⁹ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Šmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023., str. 190–192., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698> (pristup studeni 2024.)

⁵³⁰ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 83., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646> (pristup studeni 2024.)

⁵³¹ European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States: report 2015, Publications Office of the European Union, 2021., str. 12., dostupno na <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/cf1fc6b6-9af5-11e6-868c-01aa75ed71a1> (pristup studeni 2024.)

⁵³² European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 84–85., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646> (pristup studeni 2024.)

⁵³³ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021., str. 32., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500> (pristup studeni 2024.)

⁵³⁴ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Šmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023., str. 75–77., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698> (pristup studeni 2024.)

Standardna PDV stopa je 21 %, a snižene 10 % i 4 % (od 2000. do 2011. standardna stopa se povećala sa 16 % na 18 % te jedna snižena stopa sa 7 % na 8 % u 2010.,⁵³⁵ a tijekom 2012. standardna stopa je povećana na 21 %⁵³⁶).

4.5.27. Švedska

Prosječni PDV jaz u Švedskoj od 2000. do 2011.⁵³⁷ iznosio je oko 4 % s oscilacijama od 1 % (2010.) do 6 % (2000. – 2002.) Švedska je imala najniži prosječni PDV jaz u državama članicama od 2000. do 2011. uz stalni trend pada. Jedna je od rijetkih država koja je uspjela smanjiti jaz nakon 2008. Prosječna PDV stopa PDV jaza od 2012. do 2016. iznosila je 2,75 %, ⁵³⁸ uz to da je nakon 2012. (7 %) zabilježen pad u 2016. (1%). Od 2017. do 2021. bio je stabilan (za 2018. iznosio je 3 %, za 2019. iznosio je 3,6 %, za 2020. iznosio je 3,6 %, za 2021. iznosio je 3,8 %).⁵³⁹

Tijekom promatranog razdoblja standardna PDV stopa je iznosila 25 %, dok snižene stope od 6 % i 12 % nisu se mijenjane.⁵⁴⁰

⁵³⁵ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 85., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646> (pristup studeni 2024.)

⁵³⁶ European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, 2012 update report to the study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States: Report 2014, Publications Office of the European Union, 2021., str. 17., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/571352> (pristup studeni 2024.)

⁵³⁷ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 86–87., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646> (pristup studeni 2024.)

⁵³⁸ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021, str. 52., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500> (pristup studeni 2024.)

⁵³⁹ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023., str. 129–131., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698> (pristup studeni 2024.)

⁵⁴⁰ O poreznim stopama u EU-u na temelju izvora European Commission, 2024. Stope PDV-a koje se primjenjuju u EU vidjeti na https://www.porezna-uprava.hr/porezna_konkurentnost_bi/Stranice/oporezivanje_potrosnje.aspx (pristup studeni 2024.)

4.5.28. Velika Britanija

Prosječni PDV jaz u Velikoj Britaniji od 2000. do 2011.⁵⁴¹ iznosio je približno 12,5 % tijekom kojeg nije bilo značajnih odstupanja (od 10 % za 2003. do 15 % za 2008.). Prosječna PDV stopa od 2012. do 2016. iznosila je 10,84 %.⁵⁴² U idućem razdoblju zabilježen je izniman pad (za 2017. iznosio je 11,4 %, za 2018. iznosio je 1,5 %, za 2019. iznosio je 7,7 %).⁵⁴³ Tijekom promatranog razdoblja standardna PDV stopa se povećala u 2011. sa 17,5 % na 20 %, dok snižena stopa od 5 % nije mijenjana.⁵⁴⁴ Velika Britanija nije država članica od 1. veljače 2020.⁵⁴⁵

4.6. Zaključna razmatranja

Kretanje PDV jaza bilo je izrazito dinamično, posebice od 2000. do 2011. (amplitude povećanja i smanjenja uz uzroke financijske krize i dva proširenja EU-a) u odnosu na razdoblje od 2012. nakon koje je zabilježena tendencija pada.

Prema pokazateljima kretanja PDV jaza, financijska je kriza (s početkom 2008.) znatno utjecala na njegovo povećanje 2009. u nekim promatranim državama članicama EU-a, a najveće je bilo u Španjolskoj, Italiji, Litvi, Latviji, Slovačkoj, Portugalu i Rumunjskoj.

Utjecaj proširenja EU-a (1. 5. 2004.) na kretanje PDV jaza istaknuo se u Estoniji, Litvi i Malti koje su u godini pristupanja imale veći PDV jaz u odnosu na godinu prije i godinu poslije. Češka je imala značajno smanjenje u godini pristupanja u odnosu na prethodnu godinu. Mađarska je imala blago smanjenje u odnosu na godinu prije i godinu nakon, dok su Latvija i Poljska nakon pristupanja bilježile pad. Slovačka je imala blago povećanje u

⁵⁴¹ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646> (pristup studeni 2024.)

⁵⁴² European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021., str. 53., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500> (pristup studeni 2024.)

⁵⁴³ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A. and Pechcińska, A., VAT gap in the EU – Report 2022, Publications Office of the European Union, 2022., str. 196., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/109823> (pristup studeni 2024.)

⁵⁴⁴ European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States : report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 84., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646> (pristup studeni 2024.)

⁵⁴⁵ Informacije o Brexitu dostupe na strancima Europske unije <https://eur-lex.europa.eu/content/news/Brexit-UK-withdrawal-from-the-eu.html?locale=hr> (pristup veljača 2025.)

godini pristupanja, dok je Slovenija bilježila konstantan PDV jaz u godini prije pristupanja EU-u i nakon njega.

Proširenje EU-a 1. 1. 2007. ne bilježi neke veće oscilacije, Rumunjska ima konstantno visok PDV jaz, dok je Bugarska imala povećan u odnosu na godinu prije pristupanja i nakon njega.

S obzirom na različita kretanja PDV jaza u državama članicama u godini pristupanja EU-u u odnosu na godinu prije i poslije, može se zaključiti da proširenje nije isključivi uzrok povećanog PDV jaza.

Analizirajući sustav stopa prikazanom po državama članicama, može se zaključiti da PDV i nije toliko harmoniziran na području EU-a kako se stalno naglašava. Direktiva o PDV-u ⁵⁴⁶ propisuje da države članice primjenjuju standardnu stopu PDV-a, snižene stope, super sniženu stopu i parking stopu. Standardne stope ne smiju biti niže od 15 % te se kreću od 17 % u Luksemburgu do 27 % u Mađarskoj, dok se najveći broj članica koristi standardnim stopama u rasponu od 20 do 24 %. Hrvatska je s Danskom, Švedskom i Mađarskom pri samom vrhu. Nadalje, snižene stope PDV-a ne smiju biti niže od 5 % te se njima koriste sve države članice, osim Danske. Većina država članica EU-a ima dvije snižene stope u rasponu od 2,1 % u Francuskoj do 18 % u Mađarskoj.

Utjecaj visine stopa na kretanje PDV jaza nije zabilježen. Primjerice, Danska ima kontinuirano istu, nepromjenjivu, stopu tijekom promatranog razdoblja, naglašavajući da je riječ o jednoj od najviših stopa u EU-u (viša je samo u Mađarskoj). S druge strane, Rumunjska, kao jedna od rijetkih država koja je snizila standardnu stopu, ima najveći PDV jaz.

Mađarsku, kao primjer države članice koja ima najvišu stopu PDV-a u EU-u, svrstava se među najuspješnije države članice koje su uspjele smanjiti PDV jaz od 2000. do 2021. U promatranom su razdoblju najčešće promjene stopa imale Grčka i Irska (13), zatim Slovačka i Latvija (osam), a najmanje Belgija, Danska i Švedska (niti jednu). Grčka je jedna od država na samom vrhu PDV jaza s postupnom tendencijom pada, PDV jaz Irske

⁵⁴⁶ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11.12.2006., str. 1–118., članak 96.

je konstantan, Slovačka je jedna od država s većim PDV jazom u EU-u (2012.) koja je zabilježila izniman pad do 2021., dok je Latvija imala visoku razinu PDV jaza (2012.) koji se do 2021. snizio čak ispod medijana EU. Belgija, Danska i Švedska u promatranom razdoblju imaju konstantan PDV jaz, dok se Švedska ubraja među države članice s nižim razinama PDV jaza u EU-u. Države članice koje su najčešće mijenjale stope PDV-a prikazuju i pozitivne učinke na smanjenje PDV jaza, osim Irske kod koje je zabilježena konstantna visina. Najviše stope u EU-u imaju Mađarska (27 %), Švedska, Danska, Hrvatska (25 %) i Grčka (24 %) s različitim kretanjem PDV jaza u promatranom razdoblju, Mađarska s najvišom stopom bilježila je kretanje od visokih razina PDV jaza (2000. – 2011.) do jednih od nižih, ispod medijana EU (2012. – 2021.). Grčka je imala visoke razine PDV jaza (2013. – 33 %) koje je tijekom godina stupnjevito snižavala. Danska ima niže razine PDV jaza s linearnim padom, dok Hrvatska i Švedska imaju postupne oscilacije, ali s niskim razinama PDV jaza u promatranom razdoblju. Najniže stope u EU-u imaju Luksemburg (17 %), Malta (18 %) te Rumunjska, Cipar i Njemačka (19 %). Kod većine država s nižim stopama PDV-a uočene su oscilacije u kretanju PDV jaza. Malta je npr. 2015. i 2016. imala iznimno niske razine PDV jaza u odnosu na godinu prije i poslije. Jedna je od država kojoj su razine PDV jaza tijekom posljednjih godina povećane. Cipar ima također oscilacije u kretanju PDV jaza, što se prema studijama pripisuje (ne)kvaliteti dostupnih podataka za izradu procjene. Rumunjska je jedna od rijetkih država članica kojoj su razine PDV jaza cijelo vrijeme među najvišim u EU-u, a standardnu je stopu smanjila. Njemačka ima konstantan PDV jaz u promatranom razdoblju, a Luksemburg blage oscilacije (2018. povećanje u odnosu na godinu prije i poslije).

Tijekom pandemije COVID-19 većina je država uvela posebne mjere u okviru kojih su smanjene postojeće stope za košaricu proizvoda.⁵⁴⁷ U razdoblju pandemije (2020.) PDV jaz je u većini država snižen. Međutim, tijekom 2020. kod nekoliko je država zabilježen porast u odnosu na prethodno razdoblje (Belgija, Cipar, Hrvatska, Irska, Rumunjska), dok je u ostalim državama zabilježen pad. U 2021. u većini je država PDV jaz smanjen u odnosu na prethodno razdoblje (najviše je pao u Estoniji, Finskoj, Luksemburgu i Nizozemskoj). Povećanje PDV jaza u Republici Hrvatskoj i Cipru tijekom 2020. je

⁵⁴⁷ Pandemija COVID-19 pojavila se tijekom 2020. godine, više o kronologiji pandemije vidjeti na <https://www.consilium.europa.eu/hr/policies/coronavirus-pandemic/timeline/>

očekivano zato što je riječ o turističkim zemljama na koje je pandemija COVID-19 značajno utjecala, dok je s druge strane Španjolska, koja je isto tako turistička zemlja, bilježila pad. Neovisno o pandemiji COVID-19 Malta je također kao turistička zemlja nakon 2018. ušla u razdoblje visokog PDV jaza. Slijedom navedenoga, može se zaključiti da pandemija COVID-19 nije utjecala na povećanje PDV jaza u većini država, osim u pojedinim turističkim državama. Štoviše, u većini država došlo je do njegova smanjenja.

Nakon 2012., kada je PDV jaz u EU-u dosegao najvišu razinu, zabilježena je tendencija pada sve do 2023. kada se smanjio u gotovo svim državama članicama EU-a. Analizirajući PDV jaz država članica i kretanje PDV jaza promatranog razdoblja na razini EU-a, mogu se izdvojiti četiri države članice kao uspješne u snižavanju PDV jaza i to su: Latvija, Mađarska, Poljska i Slovačka.

Utjecaj na smanjenje PDV jaza može se pripisati naporima država članica uvođenjem raznih mehanizama za suzbijanje PDV prijevara. Tako se smanjenje u Latviji dogodilo usporedno s uvođenjem novih mjera (od siječnja 2011. uvela obvezu podnošenja dodatka prijavi PDV-a elektroničkim putem s detaljnim podacima o transakcijama,⁵⁴⁸ veća dostupnost informacija o poreznim obveznicima i njihovim transakcijama nego u drugim državama članicama, revizija putem programa koji provodi Svjetska banka⁵⁴⁹, mehanizam prijenosa porezne obveze na određene sektore podložne prijevarama u skladu s Direktivom o PDV-u⁵⁵⁰).

Mađarska, koja ima najveću stopu PDV prijevara u EU-u, ima zabilježen kontinuiran pad PDV jaza te je 2021. ispod EU medijana. Implementirala je više mjera za suzbijanje PDV prijevara (2014. uvela je internetske blagajne u sektoru maloprodaje, smještaja i prehrane,⁵⁵¹ 2015. započela je praćenje kretanja rizične robe u stvarnom vremenu

⁵⁴⁸ Na stranicama Europske komisije dostupni su podatci o uvođenju e-računa za svaku od država članica, dostupno na <https://ec.europa.eu/digital-building-blocks/sites/display/DIGITAL/eInvoicing+in+Latvia> (pristup veljača 2025.)

⁵⁴⁹ Informacije o projektu Svjetske banke vezan za PDV u Latviji vidjeti na <https://pubdocs.worldbank.org/en/624211599709335469/Gov-Results-Story-Latvia-3.pdf> (pristup veljača 2025.)

⁵⁵⁰ Člankom 199. Direktive o PDV-u propisana su pravila za primjenu prijenosa porezne obveze u nekim sektorima te je Latvija neke od njih primijenila u svojem zakonodavstvu. Isto tako na temelju članka 395. Direktive o PDV-u tražila je mogućnost odstupanje od Direktive o PDV-u za primjenu prijenosa porezne obveze za one transakcije koje nisu predviđene Direktivom o PDV-u

⁵⁵¹ Lovics, G., Szôke, K., Tóth, G. C., Bálint, V., The effect of the introduction of online cash registers on reported turnover in Hungary, Magyar Nemzeti Bank, The Central Bank of Hungary, Budapest, 2019.,

elektroničkim sustavom kontrole prometa na javnim cestama⁵⁵² zbog fantomskog kretanja robe, implementirala i proširila primjenu mehanizma prijenosa porezne obveze 2013., 2015. i 2017., najdalekosežniji alat i obveza – zahtjev za izvješćivanjem u stvarnom vremenu – implementiran je 2018.⁵⁵³).

Poljska je također napravila velike korake u smanjenju PDV jaza implementiranjem raznih mjera suzbijanja (proširila je obveze izvješćivanja, 2016. je uvela nacionalnu verziju za nadzor poreznih obveznika,⁵⁵⁴ 2017. sustav elektroničkog praćenja prijevoza⁵⁵⁵, pokrenula je IT sustav osmišljen za borbu protiv poreznih prijevara poticanjem razmjene podataka između poreznih tijela i banaka⁵⁵⁶, uvela mehanizam prijenosa porezne obveze na određene sektore i isporuke dobara i usluga⁵⁵⁷).

Slovačka je slijedila sličan obrazac. Razdoblje najbržeg pada PDV jaza počelo je tek nakon uvođenja obveze o dopuni PDV prijava s detaljnim transakcijskim podacima od 2014. Od tada se obveza primjenjuje na sve porezne obveznike PDV-a, kao i na sve

dostupno na <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/241066/1/mnb-op-137-final.pdf> (pristup veljača 2025.)

⁵⁵² Szilágyi Szilárd, G., Ianovici, V., National E-Systems for Combating VAT Evasion and Intra-EU Trade. Hungary's 'EKAER' and Romania's 'RO e-Transport', European Society of International Law, Conference Paper, Vilnius, Sept 2024., dostupno na <https://ssrn.com/abstract=4965900> (pristup veljača 2025.)

⁵⁵³ Na stranicama Europske komisije dostupni su podatci o uvođenju e-računa za svaku od država članica, dostupno na <https://ec.europa.eu/digital-building-blocks/sites/display/DIGITAL/eInvoicing+in+Hungary> (pristup veljača 2025.)

⁵⁵⁴ Informacije o poljskom sustavu SAF-T koju je razvio OECD vidjeti na https://www.vatcalc.com/poland/poland-replaces-vat-return-with-saf-t-jpk_vat-october-2020/ (pristup veljača 2025.)

⁵⁵⁵ Monarcha-Matlak, A., Legal aspects of the road and railway transport monitoring system of "sensitive goods" in Poland, 26th Geographic Information Systems Conference and Exhibition "GIS ODYSSEY 2019" Conference proceedings, Split, Croatia, Cerklje, Slovenia Kielce, Polandstr, September 2019., str.187–191., dostupno na https://www.researchgate.net/profile/Ewa-Debinska/publication/349028642_26th_Geographic_Information_Systems_Conference_and_Exhibition_GIS_ODYSSEY_2019/links/601bbd1d299b1cc26a01e3c/26th-Geographic-Information-Systems-Conference-and-Exhibition-GIS-ODYSSEY-2019.pdf#page=188 (pristup studeni 2024.)

⁵⁵⁶ European Parliament's Committee on Budgetary Control, Policy Department for Budgetary Affairs Directorate-General for Internal Policies, Possible Solutions for Missing Trader Intra-Community Fraud, STUDY Requested by the CONT Committee, European Union, 2022, str. 28., dostupno 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) (pristup studeni 2024.)

⁵⁵⁷ Primjena mehanizma prijenosa porezne obveze o Poljskoj detaljnije vidjeti u dokumentu Notifications of the VAT Committee State-of-play on 1 September 2023. na str. 9. i 13. https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2023-08/notifications_vat_committee_en.pdf (pristup studeni 2024.)

transakcije (tuzemne i unutar EU-a).⁵⁵⁸ Također je proširila mehanizam prijenosa porezne obveze od 2014.

Unatoč određenim naporima i bez obzira na to što je uvela slične mjere kao i druge države članice, Rumunjska nije znatno utjecala na smanjenje PDV jaza. Za razliku od *supra* navedenih država, Rumunjska je tijekom razdoblja imala konstantno visok PDV jaz. Iako je s vremenom počeo lagano opadati (2018. je bio najniži), posljednjih godina dostiže najvišu razinu u EU-u. Smanjenje stopa (2016. i 2017.) nije utjecalo na snižavanje PDV jaza. Jednako tako, normativne mjere u cilju smanjenja PDV jaza (prijenos porezne obveze,⁵⁵⁹ obvezni mehanizam podijeljenog plaćanja, elektronički registar blagajne za srednje i velike tvrtke, SAF sustav itd.) nisu dale rezultata.

Utjecaji na kretanje PDV jaza mogu biti različiti. Proširenje EU-a, financijska kriza i pandemija COVID-19, kako je *supra* navedeno, nisu isključivi uzroci kretanja PDV jaza, bilo smanjenja ili povećanja. Evidentno je da su vanjski čimbenici različito utjecali na pojedine države članice. Primjena porezne politike putem visine poreznih stopa, kao i učestalost promjena, nisu zabilježili značajan utjecaj.

PDV jaz je za 2021. iznosio približno 61 milijardu eura PDV-a, što je značajno smanjenje u odnosu na prethodnu godinu (99 milijardi eura), kao i svake prethodne (2017. – 146 milijardi eura, 2018. – 143 milijarde eura, 2019. – 140 milijardi eura, 2020. – 99 milijardi eura, 2021. – 61 milijarda eura).⁵⁶⁰

Numerički podatci o kretanju PDV jaza svjedoče da se posljednjih godina uspješno smanjuje, s naglaskom na 2021. kada su zabilježeni najniži iznosi.

Mjere suzbijanja PDV prijevara različite su te im se tako i pristupa. One bi se mogle uspješno suzbiti samo onda kada bi se utvrdili uzroci koji bi se mogli ukloniti ili minimalizirati. Iako se države članice koriste različitim mjerama suzbijanja prijevara, ovisno o nacionalnim potrebama, Komisija je u cilju smanjenja PDV jaza upućivala

⁵⁵⁸ *Ibid.*, za Slovačku detaljnije vidjeti na str. 9. i 14., dostupno https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2023-08/notifications_vat_committee_en.pdf (pristup studeni 2024.)

⁵⁵⁹ *Ibid.*, za Rumunjsku detaljnije vidjeti str. 9. i 13.

⁵⁶⁰ Vrijednosti PDV jaza izračunate u studijama te informacije dostupne i na <https://www.unifiedpostgroup.com/news/eu-vat-gap-report-2023-details-and-the-findings> (pristup veljača 2025.)

preporuke pojedinim državama članicama o poboljšanju metode prikupljanja i kontrole PDV-a.⁵⁶¹ Predlagala je mjere za poboljšanje učinkovitosti i djelotvornosti prikupljanja poreza te poboljšanje poštivanja poreznih obveza i borbu protiv prijevара i porezne utaje.⁵⁶² S obzirom na globalizaciju tržišta, reforma naplate PDV-a i modernizacija poreznih tijela bile su prijeko potrebne za suzbijanje PDV prijevара.⁵⁶³

Kako je *supra* navedeno, uspješne države članice u smanjenju PDV jaza, između ostalih, koristile su se i normativnim mjerama suzbijanja prijevара. U tom svjetlu, u idućim će se poglavljima analizirati upravo normativne mjere suzbijanja prijevара u području PDV-a između država članica, kao i učinci na kretanje PDV jaza.

5. DEROGACIJA DIREKTIVE O PDV-U U CILJU SUZBIJANJA PRIJEVARA

PDV prijevара u transakcijama unutar EU-a sve su veću pozornost dobivale tijekom posljednjeg desetljeća, premda su se pojavile krajem prošlog stoljeća⁵⁶⁴. Slobodno tržište na europskom području u velikoj je mjeri posljedica koja im je otvorila prostor. Jednako tako, pripisuje im se i povezanost s organiziranim kriminalom što posljedično dovodi do enormnih proračunskih gubitaka.⁵⁶⁵

S obzirom na to da se prijevара odvijaju najčešće u dvije ili više država, neophodno je koordinirano djelovanje. Iz navedenog je razloga primarni fokus bio na unaprjeđenju suradnje između država, a poslije se prebacio na donošenje konačnog sustava PDV-a za transakcije unutar EU-a zbog toga što pravila oporezivanja za prekograničnu trgovinu nisu bila prilagođena poslovanju u digitalnom dobu, te je bilo potrebno donijeti rješenja koja će otkloniti ili ublažiti anomalije.

⁵⁶¹ Izvješće Komisije Vijeću i Europskom parlamentu, Sedmo izvješće u skladu s člankom 12. Uredbe (EEZ, Euratom) br. 1553/89 o postupcima za ubiranje i kontrolu PDV-a Bruxelles, 12.2.2014. COM(2014) 69 final, str. 13–14.

⁵⁶² Communication from the Commission to the European Parliament and the Council an Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion, Brussels, 6.12.2012 COM(2012) 722 final,

⁵⁶³ European Commission - Press release, Commission presses Member States on VAT revenue collection, Brussels, 4 September 2015., dostupno na http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5592_hr.htm

⁵⁶⁴ De la Feria, R., The New VAT General Reverse-Charge Mechanism, EC Tax Review 28/4, 2019., str. 173., dostupno na <https://ssrn.com/abstract=3489234> (pristup travanj 2025.)

⁵⁶⁵ European Court of Auditors, Special Report No 24/2015: Tackling Intra-Community VAT fraud: More action needed, EU, 2016., Europol, EU Serious and Organized Crime Threat Assessment, SOCTA 2013. i Europol, Press Release, Eight Member States Take Action Against International VAT Fraud, 29 June 2016.

Reforma bazalnih pravila oporezivanja PDV-om trebala bi biti primjerena jedinstvenom tržištu.⁵⁶⁶ Akt o jedinstvenom tržištu postavio je nekoliko inicijativa, uključujući stvaranje poticajnoga pravnog i fiskalnog okruženja za poslovanje, kako bi se smanjila administrativna opterećenja i promicala prekogranična aktivnost kojima se PDV-u pripisuje posebna važnost.⁵⁶⁷

Komisija je donijela Zelenu knjigu 2010. (*engl. Green Paper*)⁵⁶⁸ kojoj je cilj bio pokrenuti i potaknuti javnu raspravu o budućnosti europskog sustava PDV-a. Međutim, prijedlog konačnog sustava za transakcije unutar EU-a donesen je tek 2017. godine. S obzirom na ozbiljnost smanjenja proračunskih prihoda s osnova PDV-a i pojavu novih vrsta prijevara, Komisija je više puta predlagala poboljšanje legislativnih mjera koje bi mogle pomoći u suzbijanju prijevara. Tako je 2016. predstavila Akcijski plan⁵⁶⁹ sadržajem mjera usmjeren na poboljšanu suradnju unutar EU-a i izvan njega. Cilj je bio stvaranje efikasne porezne administracije, povećanje opsega dobrovoljnog izvršenja poreznih obveza, učinkovitije prikupljanje poreza te mogućnost primjene odstupanja od Direktive o PDV-u radi suzbijanja prijevara.⁵⁷⁰

Kako pokušaji donošenja krajnjeg rješenja još uvijek nisu bili okončani, države članice su u međuvremenu poduzele određene mjere. U cilju anuliranja anomalija oporezivanja isporuka unutar EU-a, primjenjivale su se određene opcije⁵⁷¹ implementacijom određenih alata za jednostavniju kontrolu prihoda PDV-a.⁵⁷² Posebna pozornost je posvećena

⁵⁶⁶ Monti, M., A new strategy for the single market at the service of Europe's economy and society, Report to the President of the European Commission José Manuel Barroso, 9 May 2010. dostupno na https://irpa-eu-images.b-cdn.net/wp-content/uploads/2019/04/monti_report_final_10_05_2010_en.pdf (pregled travanj 2025.).

⁵⁶⁷ Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the Economic and social committee and the committee of the regions towards a single market act for a highly competitive social market economy 50 proposals for improving our work, business and exchanges with one another, COM (2010) 608 final,

⁵⁶⁸ Green Paper On the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, Brussels, 1.12.2010., COM (2010) 695 final

⁵⁶⁹ Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on an action plan on VAT towards a single EU VAT area - time to decide, Brussels, 7.4.2016 COM (2016) 148 final

⁵⁷⁰ Prijedlog Direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu pravila o PDV-u za digitalno doba, Bruxelles, 8.12.2022. COM(2022) 701 final

⁵⁷¹ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11.12.2006, str. 1–118, Uredba Vijeća (EU) br. 904/2010 od 7. listopada 2010. o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevara u području poreza na dodanu vrijednost, SL L 268, 12.10.2010., str. 1–18

⁵⁷² Merks, M., Verbaan, N., Technology: A Key to Solve VAT Fraud?, EC Tax Review., 2019., dostupno na <https://repub.eur.nl/pub/124378/Merks-Technology-ECTA2019033.pdf> (pristup travanj 2025.).

analizama za uvođenje određenih mjera odstupanja od odredaba Direktive o PDV-u u cilju sprječavanja utaje ili izbjegavanja poreza, kao i drugih korekcija sustava radi suzbijanja prijevara.⁵⁷³

Izmjene su se odnosile, osim mogućnosti uvođenja prijenosa porezne obveze, na pojednostavnjenja određenih pravila oporezivanje trgovine između država članica kako bi se informacije razmjenjivale brže, a transakcije unutar EU-a mogle pratiti u realnom vremenu.⁵⁷⁴

Iako države članice imaju autonomiju u donošenju nacionalnog zakonodavstva, obuhvat korekcija je ograničen okvirima Direktive o PDV-u koja im pruža mogućnost da u određenim uvjetima i okolnostima uvedu mjere kojima se od nje odstupa radi

Ainsworth, R.T., VAT Fraud - Technological Solutions, Boston University School of Law, 2010., dostupno na https://scholarship.law.bu.edu/faculty_scholarship/1470 (pristup travanj 2025.)

⁵⁷³ Direktiva 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 određene robe i usluga podložnih prijevari te primjene mehanizma brze reakcije na prijevaru povezanu s PDV-om, ST/7137/2022/INIT, SL L 155, 8.6.2022., str. 1–2.

Direktiva Vijeća (EU) 2018/2057 od 20. prosinca 2018. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u pogledu privremene primjene općeg mehanizma prijenosa porezne obveze na isporuke robe i usluga iznad određenog praga, ST/12852/2018/INIT, SL L 329, 27.12.2018., str. 3–7.;

Direktiva Vijeća (EU) 2018/1910 od 4. prosinca 2018. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu usklađivanja i pojednostavnjenja određenih pravila sustava poreza na dodanu vrijednost za oporezivanje trgovine među državama članicama, ST/12848/2018/COR/1, SL L 311, 7.12.2018., str. 3–7.;

Direktiva Vijeća (EU) 2018/1695 od 6. studenoga 2018. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u pogledu razdoblja primjene neobveznog mehanizma prijenosa porezne obveze u odnosu na isporuke određene robe i usluga podložnih prijevari te primjene mehanizma brze reakcije na prijevaru u vezi s PDV-om, ST/12033/2018/REV/1, SL L 282, 12.11.2018., str. 5–7;

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 određene robe i usluga podložnih prijevari, SL L 201, 26.7.2013., str. 4–6;

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

SL L 201, 26.7.2013., str. 1–3;

Direktiva Vijeća 2010/23/EU od 16. ožujka 2010. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u vezi s neobaveznom i privremenom primjenom mehanizma obrnutog zaduženja za pružanje određenih usluga koje su podložne prijevari

SL L 72, 20.3.2010., str. 1–2;

Direktiva Vijeća 2009/69/EZ od 25. lipnja 2009. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u vezi s utajom poreza povezanom s uvozom SL L 175, 4.7.2009., str. 12–13;

Direktiva Vijeća 2008/117/EZ od 16. prosinca 2008. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost kako bi se suzbila utaja poreza povezana s transakcijama unutar Zajednice

SL L 14, 20.1.2009., str. 7–9;

⁵⁷⁴ Direktiva Vijeća 2008/117/EZ od 16. prosinca 2008. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost kako bi se suzbila utaja poreza povezana s transakcijama unutar Zajednice

SL L 14, 20.1.2009., str. 7–9.

pojednostavljenja ubiranja poreza ili sprječavanja određenih oblika utaje ili izbjegavanja poreza.⁵⁷⁵

Isporuke dobara i usluga u tuzemnim isporukama mogu se oporezivati tako da odstupaju od općih pravila oporezivanja tako da se prenese porezna obveza na poreznog obveznika kojem je isporuka obavljena. Navedeno se primjenjuje u specifičnim sektorima i u vezi s određenim vrstama transakcija,⁵⁷⁶ što bi trebalo omogućiti pojednostavnjenje pravila o suzbijanju prijevара u transakcijama s visokorizičnim dobrima.⁵⁷⁷

Mogućnost prijenosa porezne obveze prvi se put pojavljuje u Šestoj direktivi⁵⁷⁸ u cilju suzbijanja prijevара za određene isporuke visokog rizika. Opseg isporuka se kasnije proširivao kao posljedica novih vrsta prijevара koje su narušavale tržišno poslovanje. Jednako tako, kada bi se detektirala nova vrsta prijevара u nekom sektoru u određenoj državi članici, postojala je mogućnost primjene odstupanja za one isporuke za koje nije bila propisana mogućnost prijenosa porezne obveze. Naime, člankom 395. Direktive o PDV-u propisano je da Vijeće može državi članici odobriti uvođenje posebnih mjera za odstupanje kako bi se pojednostavio postupak naplate ili spriječili određeni oblici utaje ili izbjegavanja poreza. Osim prijenosa porezne obveze, države su se koristile i odstupanjem kod sustava plaćanja. Naime, kupac je mogao platiti iznos osnovice dobavljaču, a PDV direktno u proračun ili na poseban račun. Sustav odvojenog plaćanja neke su države prepoznale kao uspješan alat sigurnije naplate prihoda.

Zahtjevi za odstupanjem novijeg datuma odnose se na obvezno izdavanje računa u elektroničkom obliku u cilju učinkovitije kontrole naplate PDV-a u realnom vremenu i smanjene mogućnosti počinjenja prijevара.

⁵⁷⁵ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11.12.2006, str. 1–118., uvodna točka 59.

⁵⁷⁶ Benazić, A., Primjena mehanizma obrnutog oporezivanja i njegovi učinci na troškove ispunjavanja obveze PDV-a u Europskoj uniji, Institut za javne financije, Zagreb, Porezni vjesnik 02/2016, str. 67.

⁵⁷⁷ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11.12.2006, str. 1–118., uvodna točka 42.

⁵⁷⁸ Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment, SL L 145, 13.6.1977, str. 1–40, Članak 27.(pravila za primjenu mogućnosti pojednostavnjenja postupka)

5.1. Prijenos obveze PDV-a

Prijenos porezne obveze u cilju suzbijanja prijevvara prvi je put uveden 2006. izmjenama Šeste direktive.⁵⁷⁹ Odredbe o prijenosu porezne obveze ugrađene su člankom 199. u odredbe Direktive o PDV-u koja je stupila na snagu 1. 1. 2007.⁵⁸⁰, a čija primjena nije bila vremenski ograničena. Kako su se prijevare pojavile i u drugim sektorima, prvo proširenje je odobreno četiri godine kasnije umetanjem članka 199. a).⁵⁸¹ U prijedlogu dopuna tada je naveden veći broj isporuka različitih dobara i usluga na koje bi se, na ograničeno razdoblje, mogao primjenjivati prijenos porezne obveze. Međutim, Vijeće je odlučilo razdijeliti prijedlog te je primjena ograničena samo na trgovanje emisijskim jedinicama stakleničkih plinova jer je situacija s prijevarama u tom sektoru zahtijevala hitnu reakciju. U međuvremenu je opseg prijevvara proširen i na druge sektore te je bilo potrebno dodati i novi popis dobara i usluga za primjenu prijenosa porezne obveze. Shodno navedenom, 2013. godine⁵⁸² dolazi do drugoga značajnog proširenja koje je uključivalo: mobilne telefone, uređaje s integriranim krugovima, opskrbu plinom i električnom energijom, telekomunikacijske usluge, igraće konzole, tabletnih računala i prijenosna računala, žitarice i industrijske usjeve te sirovine i poluproizvedene metale. Ako odluče implementirati mogućnost primjene prijenosa porezne obveze za isporuke dobara i usluga koje su podložne prijevvari, države članice mogu same odrediti uvjete. Isto tako su samostalne i u postavljanju pragova, kao i u određivanju određenih kategorija dobavljača ili primatelja na koje će se sustav primjenjivati. Iste je godine uvedena i

⁵⁷⁹ Council Directive 2006/69/EC of 24 July 2006 amending Directive 77/388/EEC as regards certain measures to simplify the procedure for charging value added tax and to assist in countering tax evasion or avoidance, and repealing certain Decisions granting derogation, OJ L221, 9, 2006., članak 21(2)(c)

⁵⁸⁰ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11.12.2006., str. 1–118., članak 199.

⁵⁸¹ Direktiva Vijeća 2010/23/EU od 16. ožujka 2010. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u vezi s neobaveznom i privremenom primjenom mehanizma obrnutog zaduženja za pružanje određenih usluga koje su podložne prijevvari, SL L 72, 20.3.2010, str. 1–2.

Vidjeti Proposal for a Council Directive 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 susceptible to fraud COM (2009) 511 final

⁵⁸² 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 prijevvaru u vezi s PDV-om- Više nije na snazi. Datum isteka: 31/12/2018.

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 neobaveznom i privremenom primjenom mehanizma obrnutog oporezivanja na isporuke određene robe i usluga podložnih prijevvari. Više nije na snazi. Datum isteka: 31/12/2018.

mogućnost primjene prijenosa porezne obveze kao sustav brze reakcije⁵⁸³ u slučajevima masovnih i iznenadnih prijevara u određenim gospodarskim sektorima u pojedinim državama članicama.⁵⁸⁴

Iako je prijenos porezne obveze predstavljen kao popularna mjera suzbijanja prijevara, sve se više raspravljalo o njezinoj učinkovitosti u određenim sektorima upravo zbog rizika koje su proizvodili. Kao najveći, isticali su se oni koji su se odnosili na opasnost od prebacivanja prijevara na druge sektore koji nisu obuhvaćeni prijenosom porezne obveze i na druga područja odnosno druge (pogotovo susjedne) države koje ga nisu primjenjivale u određenim transakcijama. Osim cilja koji se trebao postići, kao glavni nedostaci isticali su povećani administrativni troškovi poreznih obveznika te nejednakost u oporezivanju između poreznih obveznika (B2B) i transakcija s krajnjim kupcem (B2C).⁵⁸⁵

Zbog *supra* navedenih razloga razmišljalo se o mogućnostima uvođenja općeg prijenosa porezne obveze. Uz podršku i aktivno zagovaranje promjena od određenih država članica još od 2005., zakonodavni prijedlog za opći prijenos porezne obveze zaživio je tek 2016.⁵⁸⁶ Iako je Komisija paralelno predstavila još nekoliko prijedloga usmjerenih na rješavanje prijevara (modernizacija administrativne suradnje i donošenje konačnog sustava PDV-a za trgovinu unutar Unije⁵⁸⁷), opći prijenos porezne obveze viđen je kao

⁵⁸³ Directive 2010/45/EU of the European Parliament and of the Council of 7 July 2010 on standards of quality and safety of human organs intended for transplantation, OJ L 207, 6.8.2010, str. 14–29., Council Directive (EU) 2018/1695 of 6 Nov. 2018, OJ L 282 5–7, 12 11. 2018..

⁵⁸⁴ Terra, B., The European Quick Reaction Mechanism Against VAT Fraud, 1(2) World J. VAT/GST L., 2012., str. 185–190., dostupno na https://www.researchgate.net/publication/263262307_The_European_Quick_Reaction_Mechanism_against_VAT_fraud (pristup travanj 2025.)

Lejeune, I.; Maeijer, S. de; Vermeire, L., Quick Reaction Mechanism Against EU VAT Fraud, International VAT Monitor, Vol.24, No. 2., 2013., dostupno na https://www.researchgate.net/publication/376867374_Quick_Reaction_Mechanism_against_EU_VAT_Fraud This article is based on I Lejeune S de Maeijer L Vermeire Europese Commissie stelt nieuw strijdmiddel tegen fraude voor fiscale actualiteit 32_20_Sept_20 (pristup travanj 2025.)

⁵⁸⁵ Lamensch, M., Are ‘reverse charging’ and the ‘one-stop-scheme’ efficient ways to collect VAT on digital supplies?, World Journal of VAT/GST Law, vol 1 issue 1, 2012., str. 1-20., dostupno na <http://hdl.handle.net/2078.1/203510> (pristup travanj 2025.)

⁵⁸⁶ Prijedlog Direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u pogledu privremene primjene općeg mehanizma obrnutog oporezivanja na isporuke robe i usluga iznad određenog praga, COM/2016/0811 final

⁵⁸⁷ Uredba Vijeća (EU) 2018/1541 od 2. listopada 2018. o izmjeni uredbi (EU) br. 904/2010 i (EU) 2017/2454 u pogledu mjera za jačanje administrativne suradnje u području poreza na dodanu vrijednost, ST/10472/2018/INIT, SL L 259, 16.10.2018., str. 1–11.

i Direktiva Vijeća (EU) 2018/1910 od 4. prosinca 2018. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu usklađivanja i pojednostavnjenja određenih pravila sustava poreza na dodanu vrijednost za oporezivanje trgovine među državama članicama, SL L 311 07.12.2018, str. 3.

privremena mjera usmjerena na rješavanje hitnih problema određenih država. Prijedlog je konačno odobren krajem 2018.⁵⁸⁸

Kako bi se dobio jasan uvid u razlike pojedinih mjera prijenosa porezne obveze, u nastavku će se predstaviti sve mogućnosti pojedinačno (neograničeni, ograničeni, mehanizam brze reakcije i opći prijenos porezne obveze) s razrađenim karakteristikama, prednostima, nedostacima, kao i učestalost korištenja. Na kraju poglavlja, predstaviti će se komparativna analiza u odnosu na kretanje PDV jaza u državama članicama u promatranom razdoblju.

5.1.1. Neograničena primjena prijenosa porezne obveze u cilju sprječavanja PDV prijevara

PDV je porezni oblik koji se naplaćuje u svakoj fazi proizvodnog lanca s pravom na odbitak pretporeza. Oporezivanje kod isporuka unutar EU-a odvija se tako da isporučitelj u jednoj državi članici ne zaračunava PDV, već prenosi poreznu obvezu na stjecatelja u drugoj, što naznačuje na računu. Stjecatelj u drugoj državi članici obračunava PDV s pravom na odbitak pretporeza, što dovodi do neutralnog učinka. Nakon isporuke unutar EU-a slijedi tuzemna, oporeziva isporuka koja zapravo prijevaru omogućava⁵⁸⁹. Kada se govori o prijevarama, stjecatelj ne obračunava niti uplaćuje PDV u državni proračun, prema propisima o PDV-u, na koji način dolazi do štete za proračun. Opravdanost prebacivanja tereta s dobavljača na kupca bila je u pojednostavnjenju naplate te mogućnosti učinkovitije borbe protiv prijevara u određenim rizičnim sektorima.

Opće pravilo oporezivanja nameće obvezu da porez plaća porezni obveznik koji obavlja isporuku dobara ili usluga⁵⁹⁰. Međutim, odstupanje od općeg pravila dopušteno je člankom 199. Direktive o PDV-u prema kojem države članice mogu odrediti da je osoba odgovorna za plaćanje poreza porezni obveznik kojem se isporučuje određena vrsta dobara ili usluga deklariranih kao visokorizične. Kako bi se suzbila utaja ili izbjegavanje

⁵⁸⁸ Direktiva Vijeća (EU) 2018/2057 od 20. prosinca 2018. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u pogledu privremene primjene općeg mehanizma prijenosa porezne obveze na isporuke robe i usluga iznad određenog praga, ST/12852/2018/INIT, SL L 329, 27.12.2018., str. 3–7

⁵⁸⁹ Opisano u djelu rada (poglavlje 3.7.) gdje se prezentira prijevarno postupanje i obrazac ponašanja poreznih obveznika kod PDV prijevara

⁵⁹⁰ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11.12.2006., str. 1–118., članak 193.

poreza i pojednostavio postupak naplate PDV-a, a odstupajući od osnovnih pravila oporezivanja, prvotno je bio dopušten prijenos porezne obveze u građevinskom sektoru⁵⁹¹ koji je također ocijenjen kao visokorizičan. Nakon što se primjena pokazala učinkovitom⁵⁹², proširen je opseg isporuka koje su neke države implementirale u svoje nacionalno zakonodavstvo⁵⁹³.

Osim mogućnosti predviđenih u članku 199. Direktive o PDV-u, države članice su se susrele sa specifičnim situacijama koje su uključivale prijevarne radnje te su prvo odstupanje od članka 193. u skladu s člankom 395. iste direktive (prethodno članak 27. Šeste Direktive o PDV-u) tražile Velika Britanija, Njemačka i Austrija, u smislu prijenosa porezne obveze. Velika Britanija je zahtijevala odstupanja za određeni sektor dobara (mobilni telefoni, mikročipovi, računalna oprema i sl.⁵⁹⁴), dok su Njemačka i Austrija tražile uvođenje odstupanja na sve tuzemne isporuke s postavljenim pragom⁵⁹⁵.

5.1.1.1. Implementacija prijenosa porezne obveze na neograničeno vrijeme

Države članice mogu odrediti uvođenje prijenosa porezne obveze za određene isporuke dobara i usluga na neodređeno vrijeme. Člankom 199. stavak 1. Direktive o PDV-u propisano je da se isporuke odnose na⁵⁹⁶: (a) građevinske radove, uključujući popravke, čišćenje, održavanje, rekonstrukciju i rušenje vezano uz nekretnine te predaju

⁵⁹¹ Council Directive 2006/69/EC of 24 July 2006 amending Directive 77/388/EEC as regards certain measures to simplify the procedure for charging value added tax and to assist in countering tax evasion or avoidance, and repealing certain Decisions granting derogations, OJ L 221, 12.8.2006, str. 9–14.

⁵⁹² Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee concerning the need to develop a co-ordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud {SEC(2006) 659}, COM (2006) 254 final

⁵⁹³ Ernst & Young LLP for European Commission, Assessment of the application and impact of the optional 'Reverse Charge Mechanism' within the EU VAT system, Specific Contract No 6 TAXUD/2013/DE/333 implementing Framework Contract No TAXUD/2012/CC/117, Final Report, November 2014., str. 8-12. dostupno na https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/kp_07_14_060_en.pdf (pristup travanj 2025.)

Pashev, K., Fighting VAT Fraud: The Bulgarian Experience, Centre for the Study of Democracy, Working Paper 0606/2 En, June 2006, str. 17., dostupno na https://mpira.ub.uni-muenchen.de/998/1/MPRA_paper_998.pdf (pristup travanj 2025.)

⁵⁹⁴ Tada nije postojala mogućnost prijenosa porezne obveze za određene isporuke robe koju je tražila Velika Britanija, tek su kasnije uvedene.

⁵⁹⁵ International VAT Association, Combating VAT fraud in the EU – the way forward, Report presented to the European Commission, March 2007., str. 22. dostupno na https://practicenet.ie/practicenet/publications/pdf-file/iva_paper_final_001.pdf (pristup travanj 2025.)

⁵⁹⁶ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11.12.2006., str. 1–118., članak 199.

građevinskih radova⁵⁹⁷; (b) osiguravanje osoblja uključenog u aktivnosti iz točke (a); (c) isporuke nepokretne imovine⁵⁹⁸; (d) isporuke rabljenog materijala, kao i rabljenog materijala koji kao takav nije moguće ponovno upotrijebiti, smeća, industrijskog i neindustrijskog otpada, otpada koji je moguće reciklirati, djelomično prerađenog otpada te određenih dobara i usluga⁵⁹⁹; (e) isporuke dobara koja porezni obveznici daju kao osiguranje drugim poreznim obveznicima u vezi s izvršavanjem tog jamstva; (g) isporuke nekretnina koje prodaje dužnik prema presudi u okviru obvezne prodaje drugoj osobi. Navedene odredbe su neobvezatne i mogu se primijeniti neograničeno u nacionalno zakonodavstvo kao mjera suzbijanja prijevara.

199. st.1								
DČ	a)	b)	c)	d)	e)	f)	g	uvedena primjena
AUSTRIJA								0
BELGIJA								0
BUGARSKA				x				2007.
CIPAR	x							2012.
ČEŠKA	x	x	x	x	x	x	x	2012., 2016., 2015., 2017
DANSKA				x				2012.
ESTONIJA			x	x				2011.
FINSKA	x	x		x				2011., 2015.
FRANCUSKA	x			x				2008., 2014.
GRČKA	x			x				2007., 2014.
HRVATSKA	x	x	x	x		x		2013.
IRSKA	x			x				2008., 2011.
ITALIJA	x	x	x	x				2007., 2015.
LATVIJA	x			x				2011., 2012.
LITVA	x			x				2007., 2015.
LUKSEMBURG								0
MAĐARSKA	x	x	x	x	x	x		2008.
MALTA								0
NIZOZEMSKA				x	x	x		2007., 2008.
NJEMAČKA	x			x				2011.
POLJSKA	x			x				2011., 2017.
PORTUGAL	x		x	x				2006., 2007.
RUMUNJSKA	x		x	x				2007.
SLOVAČKA	x		x	x	x	x		2009., 2012., 2016.
SLOVENIJA	x	x	x	x				2010.
ŠPANJOLSKA			x			x		2010.
ŠVEDSKA	x	x		x				2007., 2013.
VELIKA BRITANIJA								
x	18	7	10	21	4	1	6	0

SLIKA 3. PREGLED PRIMJENE ČLANKA 199. STAVAK 1. DIREKTIVE O PDV-U U DRŽAVAMA ČLANICAMA⁶⁰⁰

⁵⁹⁷ *Ibid.*, članak 14. stavak 3. (države članice mogu predaju određenih građevinskih radova smatrati isporukom robe)

⁵⁹⁸ *Ibid.*, članak 135. stavak 1.

⁵⁹⁹ *Ibid.*, Prilog VI. Popis isporuka robe i usluga iz točke (d) članka 199. stavka 1.

⁶⁰⁰ Pregled je napravljen na temelju izvora Notifications of the Vat Committee, State-of-play on 1 September 2023, s naznakom da je riječ o popisu općih informacija o korištenju određenih opcija predviđenih Direktivom Vijeća 2006/112/EZ od država članica za koje je predviđena obvezna prijava Odboru za PDV.

** zasjenjene su države članice koje koriste prijenos porezne obveze sukladno navedenoj točki članka 199. Direktive o PDV-u*

Analizom podataka primjene prijenosa porezne obveze za isporuke propisane člankom 199. stavak 1. Direktive o PDV-u proizlazi da se najučestalije koristi mogućnost prijenosa porezne obveze za isporuke rabljenog materijala, kao i rabljenog materijala koji kao takav nije moguće ponovno upotrijebiti, smeća, industrijskog i neindustrijskog otpada, otpada koji je moguće reciklirati, djelomično prerađenog otpada i određenih roba i usluga (točka d).

Sljedeće, najučestalija primjena kojom se države koriste odnosi se na isporuku građevinskih radova, uključujući popravke, čišćenje, održavanje, rekonstrukciju i rušenje vezano uz nekretnine, kao i za predaju građevinskih radova (točka a).

Važno je istaknuti da se Austrija, Belgija, Luksemburg i Malta ne koriste niti jednom predviđenom opcijom. Unatoč mogućnosti primjene navedenih mjera još od 2006., navedene su se države na taj potez odlučile nešto kasnije. Do 2010. spomenute je mjere implementiralo 12 država članica, dok ih je preostalih 11 uvelo nakon navedenog razdoblja. Sukladno izloženom, Portugal ju je uveo među prvima (2006.), dok su Bugarska, Grčka, Italija, Litva, Nizozemska, Rumunjska i Švedska to učinile godinu dana kasnije. U odnosu na opseg primijenjenih mjera vrijedi spomenuti da su Češka, Hrvatska, Slovačka i Mađarska iskoristile većinu predloženih mogućnosti u odnosu na prijenos porezne obveze (pet od ukupno sedam).

5.1.2. Ograničena primjena prijenosa porezne obveze

Države mogu odrediti primjenu prijenosa porezne obveze za određene isporuke dobara ili usluga te ih ugraditi u svoje nacionalno zakonodavstvo kako bi izbjegle negativan utjecaj na temeljna načela sustava PDV-a kako je *supra* navedeno. Samostalne su u utvrđivanju uvjeta kao što su pragovi isporuke, kategorije isporučitelja ili stjecatelja te mogu odrediti djelomičnu primjenu unutar određenih kategorija. U skladu s intenzitetom

Popis se temelji na informacijama koje su dostavile države članice. Komisija se ogradila o stupnju točnosti ili potpunosti. Podatci za Veliku Britaniju nisu dostupni u ovom izvoru, ali je navedena zato što je uzeta u obzir u istraživanju.

Izvor je dostupan na https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2023-08/notifications_vat_committee_en.pdf (pristup travanj 2025.)

širenja pojavnosti PDV prijevara, pokazala se potreba za primjenom navedenih uvjeta i na druge kategorije isporuka dobara i usluga. Donesena je nova Direktiva Vijeća 2010/23/EU⁶⁰¹ uvodeći članak 199. a) prema kojem se primjena prijenosa porezne obveze proširila samo na trgovinu emisijskim jedinicama stakleničkih plinova. Doduše, u njezinu je prijedlogu bilo više kategorija koje, u konačnici, nisu bile usvojene jer je razmjer prijevara u tom sektoru zahtijevao hitnu reakciju.

U idućem su se razdoblju pojavile prijave u isporukama s plinom i električnom energijom, telekomunikacijskim uslugama, igraćim konzolama, tabletnim i prijenosnim računalima, žitaricama, industrijskim usjevima, uključujući uljano sjemenje i šećernu repu te sirove i poluobrađene metale i plemenite metale.⁶⁰² Slijedom navedenoga, trebalo je omogućiti primjenu prijenosa porezne obveze i na nove visokorizične kategorije zbog čega su donesene izmjene članka 199. a) Direktive o PDV-u⁶⁰³. Ugrađeni prijenos porezne obveze u okvir iste direktive bio je zamišljen kao privremena mjera do usvajanja dugoročnih zakonodavnih rješenja kojima bi sustav PDV-a postao otporniji na prijave.

Kako prijenos porezne obveze, kao mjera suzbijanja prijevara, u početku nije bila zamišljen kao trajno rješenje, propisana su pravila kojima se njihova primjena dopušta samo u pojedinim sektorima. Ako se primjenjuje na određeni sektor, svi porezni obveznici tog sektora trebaju se prilagoditi na vrijeme, odnosno u određenom roku. Upravo taj uvjet, uz činjenicu da je postupak prilagodbe nerijetko vrlo skup, određenu skupinu poreznih obveznika stavlja u nepovoljniji porezni položaj od drugih.

5.1.2.1. Implementacija prijenosa porezne obveze na ograničeno vrijeme

S obzirom na pojavnost PDV prijevara i u ostalim sektorima, proširenje isporuka za primjenu prijenosa porezne obveze pokazalo se nužnim, uz implementaciju dopuna 2010. i 2013. godine i za ostale visokorizične isporuke. *Supra* navedene izmjene sadržale su promjene i u odnosu na uvjet primjene, odnosno bile su uvedene na ograničeno

⁶⁰¹ Direktiva Vijeća 2010/23/EU od 16. ožujka 2010. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u vezi s neobaveznom i privremenom primjenom mehanizma obrnutog zaduženja za pružanje određenih usluga koje su podložne prijevari, SL L 72, 20.3.2010, str. 1–2.

⁶⁰² Benazić, A., Primjena mehanizma obrnutog oporezivanja i njegovi učinci na troškove ispunjavanja obveze PDV-a u Europskoj uniji, Institut za javne financije, Zagreb, Porezni vjesnik 02/2016, str. 69.

⁶⁰³ 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 neobaveznom i privremenom primjenom mehanizma obrnutog oporezivanja na isporuke određene robe i usluga podložnih prijevari, SL L 201, 26.7.2013., str. 4–6.

razdoblje⁶⁰⁴. Razdoblje se odnosilo na primjenu od minimalno dvije godine kada su se očekivali određeni učinci. Prvi rok primjene od pet godina (do 31. 12. 2018.) produljen je dva puta (do 30. 6. 2022.⁶⁰⁵ i do 30. 6. 2026.⁶⁰⁶).

Proširenje prijenosa porezne obveze propisanog Direktivom o PDV-u odnosilo se na sljedeće isporuke: (a) prijenos prava na emisiju stakleničkih plinova⁶⁰⁷; (b) prijenos ostalih jedinica kojima se subjekti mogu koristiti za usklađivanje s navedenom Direktivom; (c) isporuke mobilnih telefona, to jest uređaja izrađenih ili prilagođenih za korištenje s pomoću ovlaštene mreže i koji rade na određenim frekvencijama bez obzira na to imaju li bilo koju drugu namjenu; (d) isporuke uređaja s integriranim krugom, kao što su mikroprocesori i središnje jedinice za obradu u stanju prije integracije u proizvode za krajnje korisnike; (e) isporuke plina i električne energije oporezivom preprodavaču⁶⁰⁸; (f) isporuke certifikata plina i električne energije; (g) isporuke telekomunikacijskih usluga⁶⁰⁹; (h) isporuke igraćih konzola, tabletnih računala i prijenosnih računala; (i) isporuke žitarica, industrijskih usjeva uključujući uljano sjemenje i šećernu repu, koji se uobičajeno upotrebljavaju u neizmijenjenom stanju za krajnju potrošnju; (j) isporuke sirovih i poluobrađenih metala, uključujući plemenite metale.⁶¹⁰ Navedeni članak je neobvezan i dopušta državama članicama primjenu na određeno vrijeme.

⁶⁰⁴ Direktiva Vijeća 2010/23/EU od 16. ožujka 2010. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u vezi s neobaveznom i privremenom primjenom mehanizma obrnutog zaduženja za pružanje određenih usluga koje su podložne prijevari, SL L 72, 20.3.2010., str. 1–2, članak 1. 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 neobaveznom i privremenom primjenom mehanizma obrnutog oporezivanja na isporuke određene robe i usluga podložnih prijevari, SL L 201, 26.7.2013., str. 4–6., članak 1.

⁶⁰⁵ Direktiva Vijeća (EU) 2018/1695 od 6. studenoga 2018. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u pogledu razdoblja primjene neobaveznog mehanizma prijenosa porezne obveze u odnosu na isporuke određene robe i usluga podložnih prijevari te primjene mehanizma brze reakcije na prijevaru u vezi s PDV-om, ST/12033/2018/REV/1, SL L 282, 12.11.2018., str. 5–7

⁶⁰⁶ Direktiva Vijeća (EU) 2022/890 od 3. lipnja 2022. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu produljenja razdoblja primjene neobaveznog mehanizma prijenosa porezne obveze u odnosu na isporuke određene robe i usluga podložnih prijevari te primjene mehanizma brze reakcije na prijevaru povezanu s PDV-om, ST/7137/2022/INIT, SL L 155, 8.6.2022., str. 1–2.

⁶⁰⁷ Direktiva 2003/87/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 13. listopada 2003. o uspostavi sustava trgovanja emisijskim jedinicama stakleničkih plinova unutar Zajednice i o izmjeni Direktive Vijeća 96/61/EZ Tekst značajan za EGP, SL L 275, 25.10.2003., članak 3.

⁶⁰⁸ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11.12.2006., str. 1–118., članak 38. stavak 2.

⁶⁰⁹ *Ibid.*, članak 24. stavak 2.

⁶¹⁰ kada se na njih inače ne odnosi članak 199. stavak 1. točka (d), posebna odredba za rabljenu robu, umjetnine, kolekcionarske predmete i antikvitete, sukladno člancima 311. do 343. ili posebna odredba za investicijsko zlato, u skladu s člancima 344. do 356. direktive o PDV-u

199. a) st.1												
DČ	a)	b)	c)	d)	e)	f)	g)	h)	i)	j)	na snazi	x
AUSTRIJA	x	x	x	x	x	x	x	x	x			8
BELGIJA	x	x									12/2018-06/2022	2
BUGARSKA									x		01/2014-06/2022	1
CIPAR												0
ČEŠKA	x		x	x	x	x	x	x	x	x	08/2015-06/2022	9
DANSKA	x		x	x	x	x	x	x	x		07/2014-06/2022	7
ESTONIJA									x		07/2014-06/2022	1
FINSKA	x	x									01/2019-06/2022	2
FRANCUSKA	x				x			x			12/2018-06/2022	3
GRČKA	x		x					x			02/2019-06/2022	3
HRVATSKA										x	01/2019-06/2022	1
IRSKA	x				x	x					12/2018-06/2022	3
ITALIJA	x	x	x	x	x	x	x	x			01/2014-06/2022	7
LATVIJA			x	x				x	x	x	04/2016-06/2022	5
LITVA			x					x			08/2019-06/2022	2
LUKSEMBURG	x	x				x					01/2019-06/2022	3
MAĐARSKA	x	x							x	x	07/2014-06/2022	3
MALTA												0
NIZOZEMSKA	x		x	x				x			10/2019-06/2022	4
NJEMAČKA	x		x	x	x	x	x	x	x		09/2013-06/2022	8
POLJSKA	x		x	x				x	x		07/2015-06/2022	5
PORTUGAL	x	x									04/2010-06/2022	2
RUMUNJSKA	x	x	x	x	x	x	x	x	x		02/2014-06/2022	8
SLOVAČKA	x		x	x					x	x	01/2014-06/2022	5
SLOVENIJA	x										01/2011-06/2023	2
ŠPANJOLSKA			x					x	x		04/2015-06/2022	3
ŠVEDSKA	x	x	x	x				x			01/2019-06/2022	5
VELIKA BRITANIJA	x		x	x	x	x	x				01/2014-12/2020	6
x	20	9	15	12	9	9	3	14	6	11		

SLIKA 4 PREGLED PRIMJENE ČLANKA 199. A) STAVAK 1.⁶¹¹

*oznaka x zasjenjene su države članice koje koriste prijenos porezne obveze sukladno navedenoj točki članka 199. pod određenom točkom.

Iz popisa isporuka nedvojbeno proizlazi, brojčano, da članak 199. a) daje mogućnost za deset taksativno nabrojanih isporuka dobara i usluga u odnosu na prijenos porezne obveze. U odnosu na navedeno, očigledno je da su bile učestalije korištene od onih

⁶¹¹ Pregled da je napravljen na temelju izvora NOTIFICATIONS OF THE VAT COMMITTEE State-of-play on 1 September 2023, s naznakom da se radi o popisu općih informacija o korištenju određenih opcija predviđenih Direktivom Vijeća 2006/112/EZ od država članica za koje je predviđena obvezna prijava Odboru za PDV.

Popis se temelji na informacijama koje su dostavile odgovarajuće države članice. Komisija se ogradiła o stupnju točnosti ili potpunosti. Ova publikacija ne podrazumijeva bilo kakvo odobravanje od Komisije Zakonske odredbe država članica. Podatci o Velikoj Britaniji nisu dostupni u ovom izvoru, ali je navedena zato što je uzeta u obzir u istraživanju. Izvor je dostupan na https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2023-08/notifications_vat_committee_en.pdf (pristup travanj 2025.)

predviđenih člankom 199. Direktive o PDV-u. Mogućnost implementacije iz navedenog članka nisu iskoristili samo Cipar i Malta.

Iako ni jedna država nije iskoristila sve isporuke, najviše ih je primijenila Češka (9), a slijedile su ju Austrija, Njemačka i Rumunjska (8).

Naviše se koristila primjena za isporuke pod točkama a) prijenos prava na emisiju stakleničkih plinova⁶¹²; c) isporuke mobilnih telefona, to jest uređaja izrađenih ili prilagođenih za korištenje s pomoću ovlaštene mreže i koji rade na određenim frekvencijama bez obzira na to imaju li bilo koju drugu namjenu i h) isporuke igraćih konzola, tabletnih računala i prijenosnih računala. Najmanje se koristila primjena za isporuke pod točkom g) isporuke telekomunikacijskih usluga.

Većina država je primijenila mogućnost prijenosa porezne obveze na ograničeno vrijeme, nakon uvođenja 2014., dok su je neke države primijenile nekoliko godina kasnije.

5.1.3. Učinkovitost primjene prijenosa porezne obveze

Komisija je izradila izvješće o učincima primjene prijenosa porezne obveze u cilju borbe protiv PDV prijevara⁶¹³, a temelji se na povratnim informacijama država članica i ostalih dionika Stručne skupine za PDV.⁶¹⁴

S obzirom na to da mjera nije ujednačena na razini EU-a, na taj se način nameće dodatno opterećenje poreznim obveznicima koji posluju u više različitih država. Ocjenjujući učinke korištenja neobaveznog prijenosa porezne obveze, većina država članica smatrala ga je dobrim alatom u borbi protiv PDV prijevara u određenim sektorima.⁶¹⁵ Uzrokujući potpuni nestanak ili značajno smanjenje ciljanih prijevornih sektora, istodobno smanjujući gubitke od PDV prihoda, prijenos porezne obveze pokazao se posebno

⁶¹² Direktiva 2003/87/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 13. listopada 2003. o uspostavi sustava trgovanja emisijskim jedinicama stakleničkih plinova unutar Zajednice i o izmjeni Direktive Vijeća 96/61/EZ Tekst značajan za EGP, SL L 275, 25.10.2003., članak 3.

⁶¹³ Izvješće Komisije Vijeću i Europskom parlamentu o učinku članka 199. a i 199. b Direktive 2006/112/EZ u borbi protiv prijevara, Bruxelles, 08.03.2018., COM (2018) 118 final

⁶¹⁴ Stručna skupina za PDV pomaže i savjetuje Europsku komisiju u području PDV-a. Skupinu čine **pojedinci imenovani u osobnom svojstvu** s potrebnim stručnim znanjem u području PDV-a, kao i **organizacije** koje posebno predstavljaju poduzeća te porezni stručnjaci koji mogu pomoći u razvoju i provedbi politika PDV-a. Osnovana je na temelju Commission Decision of 26 June 2012 setting up a group of experts on value added tax *OJ C 188, 28.6.2012, str. 2–3.*

⁶¹⁵ Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the effects of Articles 199. a and 199. b of Council Directive 2006/112/EC on combatting fraud, COM (2018) 118, final.

učinkovit. Međutim, neke su se države protivile njegovu uvođenju smatrajući ga opasnim zbog mogućnosti prebacivanja prijevara na posljednju fazu distributivnog lanca.⁶¹⁶ Gledano iz poslovne perspektive, akademska⁶¹⁷ i stručna⁶¹⁸ javnost strogo se suprotstavila takvoj ideji smatrajući da je implementacija velik trošak posebice za mala i srednja poduzeće.

Iako iz perspektive država služi svojoj svrsi, za porezne obveznike djeluje kao uteg. Međutim, uvođenje bilo koje mjere u području javnog interesa, bez obzira na to koliko učinkovita bila, suočit će se s oštrim protivljenjem poreznih obveznika čiji je krajnji cilj postizanje profita uz istovremeno minimiziranje troškova.

U odnosu na problematiku premještanja prijevara u druge sektore, mišljenja su podijeljena. Neki smatraju da ne postoji rizik od premještanja, dok drugi tvrde suprotno. Kao argument tvrdnje da je na uvođenje mjere za određene sektore utjecalo pojavljivanje prijevara u drugim sektorima čije se transakcije oporezuju prema općem pravilu, istaknuto je da se počinitelji prilagođavaju zakonskim izmjenama i premještaju svoje aktivnosti na druga područja koja nisu obuhvaćeni prijenosom porezne obveze. Zabilježena je i pojava promjene mjesta u lancu prijevara, kao i promjene isporuke određenih dobara u cilju otežane kontrole.⁶¹⁹

Kad je riječ o premještanju prijevara u druge sektore, Komisija je zaprimila brojne zahtjeve država članica koje žele primijeniti prijenos porezne obveze na isporuke proizvoda koji su srodni onima za koje već postoji mogućnost primjene navedene mjere. Države su smatrale da počinitelji prestaju trgovati dobrima za koje je propisana mogućnost prijenosa te se prebacuju na isporuke dobara koje se oporezuju prema općim

⁶¹⁶ Ernst & Young LLP for European Commission, Assessment of the application and impact of the optional 'Reverse Charge Mechanism' within the EU VAT system, Specific Contract No 6 TAXUD/2013/DE/333 implementing Framework Contract No TAXUD/2012/CC/117, Final Report, November 2014., str. 4. dostupno na https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/kp_07_14_060_en.pdf (pristup travanj 2025.)

⁶¹⁷ Tax Faculty of the Institute of Chartered Accountants in England and Wales, VAT - Optional Reverse Charge Mechanism, dostupno <https://www.icaew.com/-/media/corporate/archive/files/technical/tax/tax-faculty/taxreps/2007/taxrep-67-07-vat-optional-reverse-charge-mechanism.ashx> (pristup prosinac 2019).

⁶¹⁸ Business Europe Position Paper regarding the VAT Reverse Charge Mechanism, dostupno na <https://www.busseurope.eu/sites/buseur/files/media/imported/2010-01098-E.pdf> (pristup prosinac 2019.)

⁶¹⁹ Izvješće Komisije Vijeću i Europskom parlamentu o učinku članka 199. a i 199. b Direktive 2006/112/EZ u borbi protiv prijevara, Bruxelles, 08.03.2018., COM (2018) 118 final, str. 5.

odredbama. Navedeno upućuje da je tuzemni prijenos porezne obveze mjera kojom se u kratkom roku može riješiti konkretan problem s prijevarama u isporukama određenih dobara ili usluga, ali i na to da se javlja rizik od premještanja prijevара na isporuke drugih dobara.⁶²⁰ Komisija je pri ocjeni takvih zahtjeva uvijek ustrajala u tome da države članice trebaju istodobno definirati i druge nacionalne mjere u cilju rješavanja problema u određenom sektoru. Odobrenje odstupanja od odredaba Direktive o PDV-u trebala bi biti krajnja mjera nakon što se iscrpe sve ostale mogućnosti.

Rizik od premještanja u druge države članice postoji po istom principu kao i za određena dobra.⁶²¹ U tom smislu, ako jedna država članica (npr. Republika Hrvatska) koristi prijenos porezne obveze za isporuke sirovih metala, postoji rizik da će se prijevare prebaciti u drugu državu članicu (npr. Sloveniju) koja se istom mjerom ne koristi za navedenu vrstu dobara.

5.1.4. Troškovi usklađenosti i proporcionalne mjere

Uvođenjem prijenosa porezne obveze na određene sektore posljedično se povećavaju administrativni troškovi za porezne obveznike, ali i za porezna tijela, koji bi trebali biti proporcionalni koristima.⁶²² S obzirom na to da je riječ o privremenoj mjeri, trebalo bi je promatrati ponajprije sa stajališta cilja koji se želi postići. Ako situaciju promatramo kroz prizmu numeričkih pokazatelja koji se odnose na PDV jaz po državama članicama, može se zaključiti da bi mjera bila dobro prihvaćena jer je svima u interesu da tržište funkcionira. Kad tržište dobro funkcionira, porezna administracija se neće suočiti s poteškoćama naplate poreznih prihoda, a porezni obveznici nisu dovedeni u nepovoljan položaj zbog prijevarnih radnji drugih.

Nacionalna porezna politika često je podložna promjenama, posebice kod novih država članica i onih slabije razvijenijih, što povećava troškove poslovanja. Tako su najglasniji prigovori navedenog sustava oni o troškovima. Umjesto smanjenja dolazi do visokih

⁶²⁰ primjer Latvija koja je tražila primjenu mehanizma prijenosa porezne obveze na isporuke građevinskih proizvoda COM (2018) 34, Poljska mehanizam prijenosa porezne obveze na isporuke tvrdih diskova kao što su jedinice za pohranu bez pokretnih dijelova i unutarnji tvrdi diskovi, COM (2017) 451, Estonija na isporuke dragog kamena COM(2014)623

⁶²¹ Izvješće Komisije Vijeću i Europskom parlamentu o učinku članka 199. a i 199. b Direktive 2006/112/EZ u borbi protiv prijevara, Bruxelles, 08.03.2018., COM (2018) 118 final, str. 6.

⁶²² *Ibid.*, str. 7.

troškova usklađivanja i administrativnih izazova.⁶²³ Provođenje zakonodavnih izmjena zahtijeva značajna ulaganja poput financijskih, administrativnih, tehnoloških, ulaganja u osoblje te analizu i obradu podatka. Povećanje troškova većinom je rizično za manje trgovačko društvo što ne slijedi cilj Komisije (izgradnja dosljednog, jednostavnog i robusnog PDV sustava).

Međutim, svaka zakonodavna promjena zahtijeva usklađivanje sustava uz neizostavne troškove, samo je pitanje svrhovitosti i učinkovitosti cilja koji se tim promjenama želi postići.

5.1.5. Mehanizam brze reakcije

Osim *supra* navedenog oblika prijenosa porezne obveze za određeni sektor, uvedena je i mjera prema kojoj države u hitnim slučajevima mogu tražiti primjenu tzv. mehanizma brze reakcije (*engl. quick reaction mechanism*).⁶²⁴ Osmišljen je kako bi se stvorila mogućnost da se u stvarnom vremenu odgovori na iznenadne i masovne prijave u određenom sektoru, a koje se ne mogu uspješno riješiti tradicionalnim putem.⁶²⁵ Prije nego zatraže njegovu primjenu, države članice trebaju omogućiti sve predradnje učinkovitog suzbijanja prijevare u cilju zaštite nacionalnih proračuna. Za implementaciju takve mjere potrebno je odobrenje Komisije.

Država koja je želi uvesti šalje obavijest Komisiji koristeći se standardiziranim obrascem koji istodobno šalje i drugim državama. Komisiju obavještava dostavom informacija u kojima navodi sektor rizika, vrstu i karakteristike prijave, postojanje razloga iznimne hitnosti, razlog zbog kojeg se prijevare smatra iznenadnom i velikom te o posljedicama u smislu značajnih i nepopravljivih financijskih gubitaka. U slučajevima iznimne hitnosti, zahtjev države za primjenu mehanizma brze reakcije mora biti dovršen u roku od šest mjeseci nakon što je Komisija primila zahtjev.⁶²⁶

⁶²³ Komunikacija Komisije Vijeću u skladu s člankom 395. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, COM (2014) 229 final

⁶²⁴ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11.12.2006., str. 1–118., članak 199. b Direktive o PDV-u i Council of the European union, Press release 12627/13 PRESSE 342. Council approves measures to tackle VAT fraud schemes, Brussels, 22 July 2013.

⁶²⁵ *Ibid.*, članak 395. stavak 2.

⁶²⁶ 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

Ova je mjera uvedena kao jedna od mogućnosti suzbijanja prijevара zato što države nisu bile dovoljno fleksibilne pri reakciji na one koje su se pojavile iznenada, a bile su ogromnih razmjera⁶²⁷. Primjena mjere propisana je na određeno vrijeme s rokom do 31. prosinca 2018., koji se dva puta produljivao (do 30. 6. 2022. godine⁶²⁸ i do 31. 12. 2026.⁶²⁹).

5.1.5.1. Učinkovitost mehanizma brze reakcije

Iako je mehanizam brze reakcije u svojoj ideji djelovao obećavajuće, pokrenuo je brojna pitanja i nedoumice. Propisani uvjeti primjene, kao što su veliki razmjeri prijevara i iznenadnost, sami po sebi kontradiktorni. Naime, definicija prijevara velikih razmjera nije poznata, kao ni odgovor na pitanje je li se dogodila ili je prejudicirana pa ju se želi spriječiti. Ako se dogodila, postavlja se pitanje učinkovitosti *ex post* primjene. Isto tako, uvjet da prijevara mora biti iznenadna je kontradiktoran cilju koji se želi postići. Faktor iznenađenja možda nije najbolji izbor koji je postavljen kao uvjet jer se određenom mjerom prijevara treba prevenirati, a ne na nju djelovati represivno. S obzirom na to da postoji zakonska procedura donošenja odobrenja za njezinu primjenu, veliku ulogu ima i vremenski faktor. Odobrenje mjere nakon što je prijevara počinjena, a šteta učinjena, neće imati veći učinak.

Iako su ga države članice smatrale učinkovitim alatom za posebne slučajeve iznenadnih prijevara velikih razmjera⁶³⁰, većina ih nije tražila njegovu primjenu. Mađarska se ističe kao jedina država koja je podnijela zahtjev za primjenu i to u trgovini šećerom. Upravo na tom primjeru možemo pronaći odgovore i stav Komisije za navedenu mjeru.⁶³¹ Razmatrajući zahtjev Mađarske, Komisija je smatrala da prijevara sa šećerom nije nova

⁶²⁷ European Commission, Press release, VAT: Commission proposes new instrument for speedy response to fraud., Brussels 31 Jul. 2012, dostupno na https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_12_868 (pristup travanj 2025.)

⁶²⁸ Direktiva Vijeća (EU) 2018/1695 od 6. studenoga 2018. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u pogledu razdoblja primjene neobveznog mehanizma prijenosa porezne obveze u odnosu na isporuke određene robe i usluga podložnih prijevari te primjene mehanizma brze reakcije na prijevaru u vezi s PDV-om, SL L 282, 12.11.2018., str. 5–7.

⁶²⁹ Direktiva 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 određene robe i usluga podložnih prijevari te primjene mehanizma brze reakcije na prijevaru povezanu s PDV-om, ST/7137/2022/INIT, SL L 155, 8.6.2022, str. 1–2.

⁶³⁰ Izvješće Komisije Vijeću i Europskom parlamentu o učinku članka 199. a i 199. b Direktive 2006/112/EZ u borbi protiv prijevara, Bruxelles, 08.03.2018., COM (2018) 118 final, str. 8.–9.

⁶³¹ Komunikacija Komisije Vijeću u skladu s člankom 395. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, COM (2014) 229 final

(nije zadovoljen kriterij iznenadnosti) prilikom čega šećer predstavlja proizvod konačne potrošnje što ga čini manje prikladnim za prijenos porezne obveze. Isto tako, smatrala je da odstupanje nije dugoročno rješenje te da bi problem ove vrste prijevare trebalo riješiti na nacionalnoj razini uz pravilno funkcioniranje poreznog tijela u okviru redovitog upravljanja porezima i poreznim nadzorom.⁶³² Nakon odbijanja zahtjeva za odstupanje, Mađarska je reagirala nacionalnom mjerom i 2015. uvela digitalni sustav⁶³³ kontrole trgovine i prijevoza s ciljem sprječavanja prijevare na svom području.

Općenito, mjere odstupanja moraju biti nužne i prikladne za ostvarivanje specifičnog cilja kojem teže.⁶³⁴ Međutim, u slučaju da se njihova primjena odobri, postoji velik rizik da se prijevare prevale na druge države koje ga nisu uvele ili na drugu vrstu dobara za čije transakcije nije predviđena ova vrsta mjere.

Glavni prigovor uvođenja mehanizma brze reakcije je u kontradiktornosti elementa iznenađenja i razmjerima počinjenja. Naime, uvjeti iznenadne prijevare i prijevare velikih razmjera u praksi se međusobno isključuju. Ako dođe do iznenadne prijevare, teško je dokazati da je velikih razmjera, a ako se to i može dokazati, često nije moguće ispuniti kriterij iznenadnosti.

Uvođenje prijenosa porezne obveze na određena dobra, uz osnovni obračun, u određenoj mjeri povećava složenost sustava PDV-a što dovodi do povećanih troškova usklađivanja za porezne obveznike i administrativnog opterećenja za porezne administracije. Procjene upućuju na to da bi se troškovi usklađivanja za uvođenje takve mjere u određenom poduzeću znatno povećali, a smatra se posebno zahtjevnom za mala i srednja poduzeća koja najčešće nemaju tehničkih resursa za takvo postupanje.

Bez obzira na to što je propisana Direktivom o PDV-u, ova mjera predstavlja odstupanje od osnovnih pravila oporezivanja te je za njezinu primjenu potrebno odobrenje.

⁶³² *Ibid.*

⁶³³ Svaki prijevoz robe preko Mađarske iz EU-a ili u druge države članice EU-a mora biti registriran u sustavu EKEAR. Sustav slijedi rutu robe kako bi se spriječila PDV prijevare. Međutim, nedostatak je da stvara novi administrativni teret za sve porezne obveznike. O sustavu vidjeti više na stranici <https://ekaer.nav.gov.hu/>. (pristup travanj 2025.)

⁶³⁴ Presuda Suda od 27. siječnja 2011., C-489/09, Vandoorne, ECLI: EU: C: 2011: 33, t. 27.

5.1.6. Opći prijenos porezne obveze

Glavni nedostatak *supra* navedenih oblika prijenosa porezne obveze (za isporuku određenih dobara i usluga, kao i mehanizma brze reakcije u slučaju hitnosti kod prijevara velikih razmjera) prebacivanje je rizika na druge sektore ili države. Upravo je zato napravljen korak dalje kako bi se onemogućila pojava navedenih rizika te je donesena legislativna norma za primjenu općeg prijenosa porezne obveze na određeno razdoblje.⁶³⁵

Opći prijenos djeluje tako da se obveza nameće samo u posljednjoj fazi proizvodnog lanca, što znači da će se naplata PDV-a prebaciti na krajnjeg potrošača.⁶³⁶ Odnosi se na tuzemne transakcije između dvaju poreznih obveznika prilikom čega porez obračunava stjecatelj, a ne isporučitelj. Ako stjecatelj ima pravo na odbitak pretporeza, umanjit će mu se obveza. Ako se domaća isporuka obavlja privatnim osobama, pravnoj osobi koja ne podliježe oporezivanju PDV-a ili osobi koja je potpuno oslobođena plaćanja PDV-a ili je račun ispod propisanog praga, PDV obračunava isporučitelj. Jedna od karakteristika ovog sustava je obveza isporučitelja da provjeri status tuzemnog stjecatelja⁶³⁷ kako bi znao može li taj mehanizam primijeniti.

Kao i prethodna, ova mjera predstavlja odstupanje od osnovnih pravila oporezivanja, bez obzira na to što je propisana Direktivom o PDV-u, a za njezinu je primjenu potrebno odobrenje.

5.1.6.1. Kronologija ideje uvođenja općeg prijenosa porezne obveze

Opći prijenos porezne obveze je legislativna mjera suzbijanja prijevara koja vuče korijene još iz 2005.⁶³⁸ kada su Austrija i Njemačka podnijele zahtjev za odstupanjem prema

⁶³⁵ Direktiva Vijeća (EU) 2018/2057 od 20. prosinca 2018. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u pogledu privremene primjene općeg mehanizma prijenosa porezne obveze na isporuke robe i usluga iznad određenog praga, SL L 329, 27.12.2018., str. 3–7.

⁶³⁶ Prijedlog Direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u pogledu privremene primjene općeg mehanizma obrnutog oporezivanja na isporuke robe i usluga iznad određenog praga, Bruxelles, 21.12.2016., COM (2016) 811 final, str. 8–9., članak 1.

⁶³⁷ Communication from the Commission to the Council and the European Parliament on measures to change the VAT system to fight fraud {SEC(2008) 249}, COM (2008) 109 final

⁶³⁸ Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC as regards certain measures to simplify the procedure for charging value added tax and to assist in countering tax evasion and avoidance, and repealing certain Decisions granting derogations, COM (2005) 89 final, str. 7–8.

članku 395. Direktive o PDV-u⁶³⁹ u potrazi za najučinkovitijim rješenjem suzbijanja prijevvara.

Njihov zahtjev nije naišao na razumijevanje jer se smatralo da bi primjena općeg prijenosa porezne obveze u sustavu oporezivanja PDV-om bila u suprotnosti s načelom proporcionalnosti⁶⁴⁰, a njezino bi uvođenje potencijalno stvorilo do tri različita porezna sustava.⁶⁴¹ Države bi, kao nositelji nacionalne politike i propisa, trebale uložiti više sredstava za sustav kontrole naplate i obračuna PDV-a, kao i unaprjeđenje ostalih mjera u cilju suzbijanja prijevvara. Odstupanje od temeljnog sustava oporezivanja utjecalo bi na funkcioniranje jedinstvenog tržišta posebice kod onih poreznih obveznika koji posluju u više država s različitim sustavom oporezivanja.

Iako tada nije odobrena, ipak se smatra da je to bila neka polazišna točka razmišljanja o eventualnoj primjeni na ograničeno razdoblje kao kratkoročna mjera nove strategije za borbu protiv prijevvara na razini EU-a⁶⁴². Slijednom navedenoga, Komisija je odaslala priopćenje Vijeću, Europskom parlamentu i Europskom gospodarskom i socijalnom odboru.⁶⁴³ Angažirani su vanjski stručnjaci za analizu učinkovitosti u slučaju primjene općeg prijenosa porezne obveze⁶⁴⁴ u cilju prikupljanja PDV-a, kao i poboljšanu suradnju i upravljanje rizicima na razini EU-a. Slično kao i kod primjene na određene sektore, prema rezultatima analize uvođenje općeg prijenosa porezne obveze rezultiralo bi većim troškovima što bi se odrazilo na negativan novčani tijek za mala i srednja poduzeća. Isto tako, troškovi usklađivanja poreznih obveznika koji posluju u više država bili bi veći nego kod onih koji obavljaju isporuke u samo jednoj državi. Komparirajući rezultate analize

⁶³⁹ Communication from the Commission to the Council in accordance with Article 27(3) of Directive 77/388/EEC COM (2006) 404 final, str. 1–5.

⁶⁴⁰ člankom 5. Ugovora o Europskoj uniji propisano je da na temelju načela proporcionalnosti, sadržaj i oblik djelovanja Unije ne prelazi ono što je potrebno za ostvarivanje ciljeva Ugovora

⁶⁴¹ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11.12.2006., str. 1–118., članak 138. (prijenos porezne obveze kod isporuka unutar EU-a), članci 199. i 199.a (prijenos porezne obveze za određene tuzemne isporuke), članak 199. c (opći prijenos porezne obveze)

⁶⁴² Communication from the Commission to the Council in accordance with Article 27(3) of Directive 77/388/EEC, Brussels, 19.7.2006 COM (2006) 404 final, str. 3.

⁶⁴³ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee concerning the need to develop a co-ordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud {SEC(2006) 659}, COM (2006) 254 final

⁶⁴⁴ PricewaterhouseCoopers, Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive, Final Report to the European Commission, Order no. TAXUD/2007/DE/305, 20 June 2007., dostupno <https://ideas.repec.org/p/tax/taxstu/0019.html> (pristup travanj 2025.)

implementacije prijenosa porezne obveze na određene isporuke s onim za primjenu općeg prijenosa porezne obveze, zajednički im je negativni učinak u smislu povećanih troškova.

Tako je u svibnju 2007. objavljen radni dokument koji se odnosi na pripremu strategije suzbijanja prijevara na razini EU-a⁶⁴⁵. Nakon strategije Komisija je ponovno zaprimila zahtjev Vijeća ECOFIN-a da razmotri učinak primjene općeg prijenosa porezne obveze⁶⁴⁶.

Nadalje, u kolovozu iste godine izdala je drugi konzultativni dokument s ciljem dobivanja dodatnih informacija o mogućoj primjeni mjere i njezinu utjecaju na poslovanje⁶⁴⁷ te je tražila upute Vijeća.⁶⁴⁸ Nakon toga je uslijedila komunikacija u cilju buduće analize ključnih elemenata (novčani tijek, administrativni troškovi i konkurentnost isporuka unutar EU-a) koji bi imali opću ulogu u uspostavi strategije.⁶⁴⁹

U cilju donošenja konačnog rješenja Vijeće je 2007. usvojilo dvije važne odluke. Prva se odnosila na pravilo da će se isporuke usluga unutar EU-a između poreznih obveznika oporezivati u zemlji odredišta⁶⁵⁰, a druga se fokusirala na pronalaženje konvencionalnih i dugoročnih mjera za borbu protiv prijevara.⁶⁵¹ Uspostavljanje strategije zahtijevalo je dubinsku analizu kako bi se utvrdile potrebe za suvremenim poreznim tijelom, uz istovremeno smanjenje administrativnog opterećenja.⁶⁵²

⁶⁴⁵ Commission staff working document - "Progress Report on the preparation of an anti-fraud strategy at EU level", SEC (2007) 740 final

⁶⁴⁶ Council meeting (2804th), Economic and Financial Affairs, Luxembourg, Press release 10319/07 (Presse 126) dostupno na
https://www.consilium.europa.eu/ueDocs/cms_Data/docs/pressData/en/ecofin/94513.pdf (pristup travanj 2025.)

⁶⁴⁷ Opinion Statement on the possible introduction of an optional reverse-charge mechanism for VAT - Impact on businesses - October 2007, European taxation, ISSN 0014-3138, Vol. 48, N°. 2, 2008, str. 78–80.

⁶⁴⁸ Commission staff working document - "Report on the state of play of the discussions on the conventional measures to combat VAT fraud proposed by Member States" {COM(2007) 758}, SEC (2007) 1584 final

⁶⁴⁹ Communication from the Commission to the Council of 23 November 2007 concerning some key elements contributing to the establishment of the VAT anti-fraud strategy within the EU, Brussels, 23.11.2007. COM (2007) 758 final

⁶⁵⁰ One Stop Shop, vidjeti na stranicama https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/index_en (pristup travanj 2025.)

⁶⁵¹ Council meeting (2836th), Employment, Social Policy, Health and Consumer Affairs, Press release 15698/07 (Presse 270), str. 31., dostupno na <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15698-2007-INIT/en/pdf> (pristup travanj 2025.)

⁶⁵² Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions - Action Programme for Reducing Administrative Burdens in the European Union, Brussels, 24.1.2007., COM (2007) 23 final i

Komisija je na zahtjev Vijeća 2008. objavila priopćenje⁶⁵³ i radni dokument⁶⁵⁴ koji sadrži podatke analize u kojoj su prikupljane informacije od poduzetnika, poreznih službenika i vanjskih konzultanata.⁶⁵⁵ Brojna su pitanja zahtijevala detaljniju analizu za uvođenje općeg prijenosa porezne obveze te je zaključeno da bi negativne posljedice implementacije bile veće od samih koristi, odnosno polučile bi negativan financijski učinak i otvorile mogućnost pojave novih vrsta prijevara. Učinkovitost bi se mogla očekivati samo ako bi njegova primjena bila obvezna na razini EU-a.⁶⁵⁶

Kako se do tada još nije pronašlo najbolje rješenje, nastavljena je potraga za optimalnom solucijom te je 2010. donesena Zelena knjiga o budućnosti PDV-a.⁶⁵⁷ Cilj je bio provesti proces konzultacija o konačnom sustavu⁶⁵⁸ te potaknuti rasprave o budućnosti s ciljevima postizanja jednostavnijeg, snažnijeg i učinkovitijeg sustava unutar EU-a.⁶⁵⁹ S obzirom na to da je EU jedinstveno tržište, primarni je cilj bio ujednačavanje oporezivanja tuzemnih i isporuka unutar EU-a bez administrativnog opterećenja⁶⁶⁰.

Council meeting (2836th), Employment, Social Policy, Health and Consumer Affairs, Press release 15698/07 (Presse 270), str. 32., dostupno na <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15698-2007-INIT/en/pdf> (pristup travanj 2025.)

⁶⁵³ Communication from the Commission to the Council and the European Parliament on measures to change the VAT system to fight fraud {SEC(2008) 249}, COM (2008) 109 final

⁶⁵⁴ Commission staff working paper on measures to change the VAT system to fight fraud {COM(2008) 109 final}, SEC (2008) 249 final

⁶⁵⁵ PricewaterhouseCoopers, Study on applying the current principle for the place of supply of B2B services to B2B supplies of goods, Place of establishment of the customer, Specific Contract No. 1, TAXUD/2011/DE/304, Final Report Final Report, 8 February 2012.

⁶⁵⁶ Commission staff working paper on measures to change the VAT system to fight fraud {COM(2008) 109 final}, SEC (2008) 249 final, Communication from the Commission to the Council and the European Parliament on measures to change the VAT system to fight fraud {SEC(2008) 249}, COM (2008) 109 final

⁶⁵⁷ Green Paper, On the future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, Brussels, 1.12.2010., COM (2010) 695 final

⁶⁵⁸ Commission staff working document, Impact assessment Generalised reverse charge mechanism Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the temporary application of the generalised reverse charge mechanism in relation to supplies of goods and services above a certain threshold, SWD(2016) 0457 final - 2016/0406 (CNS), str. 15.

⁶⁵⁹ Green Paper, On the future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, Brussels, 1.12.2010., COM (2010) 695 final

⁶⁶⁰ *Ibid.*, str .3–6.

Godinu dana kasnije Komisija je u priopćenju⁶⁶¹ objavila svoj dugoročni cilj: utvrđivanje temeljnih obilježja novog sustava i određivanje prioriteta područja u kojima je potrebno brzo djelovanje⁶⁶².

Kako su rezultati analize uvođenja općeg prijenosa porezne obveze tada bili utemeljeni samo na jednoj studiji⁶⁶³, Komisija se distancirala i zaključila da predloženi sustav nije vrijedan daljnje rasprave.⁶⁶⁴ Međutim, paralelno su joj Europski parlament⁶⁶⁵ i Europski gospodarski i socijalni odbor⁶⁶⁶ preporučili da nastavi s radom na reformi sustava PDV-a. U izvješću retrospektivne ocjene elemenata europskog sustava PDV-a⁶⁶⁷ zaključeno je da bi reformirani sustav imao ključnu ulogu u ispunjavanju ciljeva strategije Europa 2020⁶⁶⁸ te je od dionika ponovno predložen opći mehanizam prijenosa porezne obveze kao moguće rješenje do donošenja konačnog sustava. Već je 2015. Austrija ponovno, uz Bugarsku, Češku i Slovačku, zatražila primjenu prijenosa porezne obveze na sve tuzemne isporuke između poreznih obveznika. Zahtjevi su bili odbijeni na istoj pravnoj osnovi kao i prethodni. S obzirom na prijedloge, Komisija je nastavila s detaljnom analizom⁶⁶⁹ i

⁶⁶¹ Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market, COM (2011) 851 final

⁶⁶² *Ibid.*, str. 4–5.

⁶⁶³ Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries Final Report – 20 September 2010.

⁶⁶⁴ Commission staff working document, Accompanying document to the Green Paper on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, {COM(2010) 695 final}, SEC (2010) 1455 final

⁶⁶⁵ European Parliament resolution of 13 October 2011 on the future of VAT, P7_TA (2011)0436, (2011/2082(INI))

⁶⁶⁶ Opinion of the European Economic and Social Committee on the Green Paper on the future of VAT — Towards a simpler, more robust and efficient VAT system COM (2010) 695 final, OJ C 318, 29.10.2011, str. 87–94.

⁶⁶⁷ CASE for European Commission, A retrospective evaluation of the elements of the VAT system, final report, TAXUD/2010/DE/328FWC No. TAXUD/2010/CC/104, London, 1 December 2011., dostupno na https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/report_evaluation_vat.pdf (pristup travanj 2025.)

⁶⁶⁸ Communication from the Commission Europe 2020 A strategy for smart, sustainable and inclusive growth, Brussels, 3.3.2010., COM (2010) 2020 final

⁶⁶⁹ Price Waterhouse Cooper, Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries, Order no. TAXUD/2009/AO-05, 2010., dostupno na https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/27e60ea4-df14-45a9-89c6-1e1d74911df7_en?filename=vat-study_summ_en.pdf (pristup travanj 2025.);

European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Ernst & Young LLP, Jaras, T., Whittle, E., Patel, K. et al., Implementing the ‘destination principle’ to intra-EU B2B supplies of goods – Feasibility and economic evaluation study, Final report, Publications Office, 2015, dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/216975> (pristup travanj 2025.)

konzultacijama s državama članicama (preko Grupe za budućnost PDV-a⁶⁷⁰) i poduzetnicima (preko Stručne skupine PDV-a⁶⁷¹). Složili su se da mjere u cilju suzbijanja prijevara ne bi trebale utjecati na prihode od PDV-a, ali bi olakšale prikupljanje i smanjenje opterećenja za poduzeća.

Nakon toga je uslijedilo donošenje Akcijskog plana 7. travnja 2016.⁶⁷² u kojem su predstavljeni ciljevi i mjere za modernizaciju PDV-a na razini EU-a s začetima još iz Komunikacije o budućnosti PDV-a iz 2011. Iako je Komisija tada najavila ozbiljnu namjeru donošenja konačnog rješenja, smatrala je da do njegove primjene treba uvesti hitne i posebne mjere. Razlog je bio u razdoblju do usvajanja konačnog sustava, dok se paralelno odvijaju prijevare velikih razmjena koje utječu na proračune država članica i EU-a u cjelini.

Posebna je pozornost posvećena općem prijenosu porezne obveze uz raspravu o tome ima li smisla da se uopće implementira kao legislativna mjera na kratki rok.⁶⁷³ Detaljna analiza uvođenja mjere predstavljena je 17. lipnja 2016. na sastanku ECOFIN-a. U okviru dogovora o općoj strategiji protiv prijevara koja se treba provoditi u EU-u, u zapisniku ECOFIN-a nalazi se sljedeća izjava: „Komisija se obvezuje da će do kraja godine predstaviti zakonodavni prijedlog kojim bi se pojedinim državama članicama odobrilo odstupanje od uobičajenog sustava poreza na dodanu vrijednost kako bi na domaće isporuke iznad utvrđenog praga primijenile opći mehanizam prijenosa porezne obveze uz očuvanje unutarnjeg tržišta.“⁶⁷⁴

⁶⁷⁰ Više o Grupi za PDV vidjeti više na https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/informal-commission-expert-group-discussions-with-member-states_en (pristup travanj 2025.)

⁶⁷¹ Više o Stručnoj skupini za PDV vidjeti na http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-expert-group-0_en (pristup travanj 2025.)

⁶⁷² Komunikacija Komisije Europskom parlamentu, Vijeću i Europskom gospodarskom i socijalnom odboru o akcijskom planu o PDV-u – Put k jedinstvenom europskom području PDV-a – vrijeme je za donošenje odluka COM (2016) 148 final od 7. travnja 2016.

⁶⁷³ Vidjeti više o VAT Reverse Charge Mechanism: Preventing VAT Fraud na stranici <http://www.consilium.europa.eu/en/policies/vat-reverse-charge/> (pristup travanj 2025.)

⁶⁷⁴ Sastanak (3475.) Vijeća Europske unije (Ekonomski i financijski poslovi) održan u Luxembourg 17. lipnja 2016., Bruxelles, 8. srpnja 2016. (OR. en), 10451/16, str. 6. dostupno na <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-10451-2016-INIT/hr/pdf> (pristup travanj 2025.)

Kako je i obećala, Komisija je 21. prosinca 2016. predstavila legislativne odredbe u pogledu privremene primjene općeg prijenosa porezne obveze na isporuke dobara i usluga iznad određenog praga.⁶⁷⁵

5.1.6.2. Svrhovitost općeg mehanizma prijenosa porezne obveze

Među brojnim konzultacijama i studijama koje su do tada provedene, Komisija je ponovno 2016., prije nego što je donijela legislativnu odredbu, pokrenula procjenu učinka primjene općeg prijenosa porezne obveze.⁶⁷⁶ U istraživanju su sudjelovale iste interesne skupine, predstavnici država (preko Grupe za budućnost PDV-a) i poduzetnika (preko Stručne skupine PDV-a).

Prema provedenom istraživanju kritike su se ponovile. Naglašavalo se da bi se njegovim uvođenjem stvorila mogućnost za puno veće razmjere prijevara nego što bi bilo bez njegove primjene, a u suprotnosti je i s primarnim ciljevima u skladu s kojima je potrebno provesti daljnja nastojanja na području PDV-a.

Nadalje, istaknut je stav prema kojem bi se uvođenjem općeg sustava prijenosa porezne obveze anulirale prijevale za isporuke unutar EU-a, dok bi se neke nove mogle pojaviti u tuzemnim isporukama.⁶⁷⁷ Kupnja dobara, bez PDV-a, mogla bi povećati interes za osmišljavanje novih prijevara jer bi bila povoljnija u odnosu na onu čija je isporuka opterećena porezom. Da bi se to spriječilo, potrebno je uvesti obvezan popis tuzemnih isporuka, prilagoditi se novim pravilima izdavanja računa, implementirati IT usluge, koristiti se posebnim brojem za isporuke u sustavu prijenosa porezne obveze te dokaz da se posluje u dobroj vjeri.⁶⁷⁸

⁶⁷⁵ Prijedlog Direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u pogledu privremene primjene općeg mehanizma obrnutog oporezivanja na isporuke robe i usluga iznad određenog praga, Bruxelles, 21.12.2016., COM (2016) 811 final

⁶⁷⁶ Commission staff working document, Impact assessment Generalised reverse charge mechanism Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the temporary application of the generalised reverse charge mechanism in relation to supplies of goods and services above a certain threshold, SWD(2016) 0457 final - 2016/0406 (CNS)

⁶⁷⁷ PricewaterhouseCoopers, Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive, Final Report to the European Commission, Order no. TAXUD/2007/DE/305, 20 June 2007., dostupno <https://ideas.repec.org/p/tax/taxstu/0019.html> (pristup travanj 2025.)

⁶⁷⁸ Commission staff working document, Impact assessment Generalised reverse charge mechanism Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the temporary application of the generalised reverse charge

Budući da se ukupni PDV plaća u posljednjoj fazi prometnog ciklusa, sustav samokontrole se mora zamijeniti drugim načinom kontrole prikupljanja. Troškovi usklađivanja u državama članicama koje bi primjenjivale opći prijenos porezne obveze bili bi veći u odnosu na one koje ga ne primjenjuju (zbog prilagodbe fakturiranja, računovodstva i izvješća). Smanjenje troškova usklađivanja trebao bi biti važan cilj koji je potrebno postići.

Grupa za budućnost PDV-a većinom se protivila inicijativi uvođenja. Kao argument protivljenju isticali su mogućnost pojave novih vrsta prijevara. Dionici su smatrali da u postojećem sustavu postoje i druge mjere koje bi se mogle koristiti u suzbijanju prijevara sa sličnim učinkom (npr. elektroničko praćenje gotovine). Stručna skupina za PDV smatrala je da bi naplata mogla biti u opasnosti te da bi se prijevare mogle preseliti u druge države članice.

Austrija je u svom razmatranju naglasila da će novi sustav eliminirati prijevare u potpunosti uz uvjet da se uvede detaljna kontrola pri registraciji u sustav PDV-a i primjeni pravila o statusu nepouzdatih obveznika. Zanimljiva je činjenica da je, kao država, zatražila i podržala opći prijenos porezne obveze, dok je Savezna gospodarska komora Austrije bila suprotnog mišljenja. Češka je smatrala da se neutralnost i proporcionalnost mogu sačuvati uvođenjem novog sustava te da se naplata treba smatrati prioritetom.⁶⁷⁹ U konačnici, više je bilo argumenata protiv nego u prilog navedenom prijedlogu.

Suprotno tome Odbor za nadzor regulative dao je pozitivno mišljenje i preporuke za uvođenja općeg prijenosa porezne obveze.⁶⁸⁰ Isto tako slijedio ga je Europski gospodarski i socijalni odbor dajući pozitivno mišljenje. Smatrali su da su mjere koje služe za suzbijanje prijevara u EU-u učinkovite i da bi privremena mjera općeg prijenosa porezne obveze mogla biti koristan instrument. Primjena ne smije štetiti unutarnjem tržištu i mora biti privremena, djelovati kao mjera sprječavanja štetnih učinaka na koheziju

mechanism in relation to supplies of goods and services above a certain threshold, SWD(2016) 0457 final - 2016/0406 (CNS), str.51.

⁶⁷⁹ Commission staff working document, Impact assessment Generalised reverse charge mechanism Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the temporary application of the generalised reverse charge mechanism in relation to supplies of goods and services above a certain threshold, SWD(2016) 0457 final - 2016/0406 (CNS), str. 51–83.

⁶⁸⁰ European Commission Regulatory Scrutiny Board, Opinion, DG TAXUD – Generalised reverse charge mechanism, Ref. Ares(2016)6656686 - 28/11/2016, sažetak dostupan na https://ec.europa.eu/smart-regulation/impact/ia_carried_out/docs/ia_2016/sec_2016_0550_en.pdf (pristup travanj 2025.)

jedinstvenog tržišta. Međutim, naglasili su i zabrinutost zbog rizika od moguće rascjepkanosti sustava PDV-a koja proizlazi iz predloženih mjera, koji bi se trenutačno trebao primjenjivati samo na isporuku određenih dobara, ali ne i na usluge. Skreću pozornost na istraživanja koja su pokazala da uvođenje određenih mjera uzrokuje probleme s likvidnošću za brojna poduzeća koja ispunjavaju svoje porezne obveze. Suzbijanje poreznih prijevара koje je počinio određeni broj nepoštenih poduzetnika uzrokovalo bi znatne operativne poteškoće gospodarskim subjektima koji poštuju porezne propise, stvaraju radna mjesta i vrijednost na unutarnjem tržištu. Jednako tako naglašavaju da treba paziti na načelo proporcionalnosti jer bi troškovi za mala i srednja poduzeća mogli biti veći. Države trebaju biti potpuno odgovorne za funkcioniranje vlastitog poreznog sustava i imati obvezu osigurati instrumente za suzbijanje prijevара koji ne štete i ne utječu na porezne sustave drugih država. Slijedom toga predlažu i uvođenje obveze elektroničkog izdavanja računa za one države koje ga budu primjenjivale zbog lakše kontrole naplate⁶⁸¹.

Troškovi usklađivanja se stalno nameću kao glavni nedostatak jer bi uzrokovali probleme s likvidnošću brojnih poduzeća koja ispunjavaju svoje porezne obveze. Uvođenje bilo koje legislativne mjere, neovisno o cilju koji se želi postići, ne bi trebao dovesti u nepovoljan položaj uredne porezne obveznike u odnosu na neuredne ili one koji i ne namjeravaju prijaviti i platiti svoje obveze⁶⁸². Argument u prilog uvođenja navedene mjere je u privremenosti jer bi u suprotnom mogli svjedočiti neprihvatljivim administrativnim opterećenjima te narušavanju jedinstvenoga europskog tržišta⁶⁸³.

⁶⁸¹ Mišljenje Europskog gospodarskog i socijalnog odbora o Prijedlogu direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u pogledu privremene primjene općeg mehanizma obrnutog oporezivanja na isporuke robe i usluga iznad određenog praga, SL C 288, 31.08.2017., str. 52–55.

⁶⁸² Europski gospodarski i socijalni odbor, 518. plenarno zasjedanje EGSO-a održano 13. i 14. srpnja 2016., Mišljenje Europskoga gospodarskog i socijalnog odbora o Komunikaciji Komisije Europskom parlamentu, Vijeću i Europskom gospodarskom i socijalnom odboru o akcijskom planu o PDV-u – Put k jedinstvenom europskom području PDV-a – Vrijeme je za donošenje odluka, COM(2016) 148 final, str. 44., točka 1.9.

⁶⁸³ Mišljenje Europskog gospodarskog i socijalnog odbora o Prijedlogu direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u pogledu privremene primjene općeg mehanizma obrnutog oporezivanja na isporuke robe i usluga iznad određenog praga, SL C 288, 31.08.2017., str. 52–55., točka 4.9.

5.1.6.3. Mišljenje ostalih dionika o općem prijenosu porezne obveze

Prilikom donošenja zakonske regulative o mogućnostima uvođenja općeg prijenosa porezne obveze vodila se briga i o mišljenjima poreznih obveznika i stručnjaka. Provedene su konzultacije s pripadnicima akademske zajednice koji se bave problematikom prijevара na razini EU-a povezanih s PDV-om. Stručna javnost bila je podijeljena, odnosno jedan dio je podržavao uvođenje, dok se drugi dio protivio.⁶⁸⁴

Višefazni proces naplate kod sustava PDV-a omogućuje pravo na odbitak pretporeza kako bi se anulirala obveza sukladno *supra* navedenom. Sljedeća bitna karakteristika je izdavanje računa koji ujedno jamči jednu vrstu kontrole između samih poreznih obveznika⁶⁸⁵. Promatrajući s te pozicije, porezni obveznici imaju poticaj osigurati da im njihovi dobavljači ispostave račun s PDV-om na temelju kojeg će iskoristiti pravo na pretporez kako bi umanjili svoju obvezu. Međutim, postupak oporezivanja može postati kompleksniji i može se zakomplicirati ako taj dobavljač ne plati dužan iznos poreza u državnu blagajnu, kada postoji opasnost da primatelj računa bude odgovaran za iznos poreza koji nije plaćen u prethodnoj fazi. Upravo su zbog toga Hemming i Kay još davne 1981. naglašavali da je karakteristika PDV-a kao samokontrolirajućeg mehanizma (*engl. self-enforcing*) iluzorna.⁶⁸⁶

Kod obračuna u sustavu prijenosa porezne obveze račun također ima važnu ulogu jer se na njemu naznačuje prijenos porezne obveze na sljedećeg u lancu, odnosno kupca – poreznog obveznika. Tada kupac obračunava porez i, ako na to ima pravo, odbija

⁶⁸⁴ Echevarria Zubeldia., G., Turning VAT Inside Out, IBFD, IVM, 04/2015, str. 204., dostupno na https://www.researchgate.net/publication/376876838_Turning_VAT_Inside_Out (pristup travanj 2025.); Brederode, R. F., Pfeiffer S., VAT's Superiority: Is the Emperor Dressed like Adam?, IBFD, International VAT monitor, 04/2015, str. 226; dostupno na https://www.researchgate.net/profile/Robert_Van_Brederode/publication/301685450_VAT's_Superiority_Is_the_Emperor_Dressed_like_Adam/links/572201bb08ae262228a5af8c/VAT-s-Superiority-Is-the-Emperor-Dressed-like-Adam.pdf (pristup travanj 2025.); Brederode, R.F., Pfeiffer, S., Combatting Carousel Fraud: The general reverse charge, IBFD, International VAT monitor, (3):146, 2015., dostupno na https://www.researchgate.net/publication/301685361_Combating_Carousel_Fraud_The_General_Reverse_Charge_VAT (pristup travanj 2025.); Brederode, R.F., Pfeiffer, S., International - debate on a general reverse charge VAT, IBFD, International VAT monitor, Vol. 26, No 5, 2015., str. 288.

⁶⁸⁵ Waseem, M., Information, Asymmetric Incentives, or Withholding? Understanding the Self-Enforcement of Value-Added Tax, CESifo Working Paper No. 7736, 2019., str. dostupno na <https://ssrn.com/abstract=3422631> (pristup travanj 2025.)

⁶⁸⁶ Keen, M., Smith, S., VAT fraud and evasion: What do we know, and what can be done, IMF working paper, WP/07/31., 2007., str. 7., dostupno na <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0731.pdf> (pristup travanj 2025.)

pretporez. Glavni nedostatak u sustavu prijenosa porezne obveze je taj što se PDV pretvara u *de facto* porez na promet na malo⁶⁸⁷. Promatrajući usporedno ta dva oblika, PDV se ipak smatra manje osjetljivim na prijevaru od njegove glavne alternative i ekonomskog ekvivalenta⁶⁸⁸.

Akademski stručnjaci su bili više naklonjeni drugim rješenjima suzbijanja prijevara nego prijenosu porezne obveze. Smatrali su da ne bi anulirao prijevarna postupanja u tolikoj mjeri koliko je potrebno za postizanje pozitivnih učinaka.

Michael Keen i Stephen Smith istraživali su različite oblike mjera u cilju suzbijanja prijevara te su bili stajališta da bi uvođenje prijenosa porezne obveze dovelo do povećanog broja zahtjeva za povrat PDV-a, posebno kod onih poduzetnika koji obavljaju oporezive i neoporezive isporuke. Navedeno bi utjecalo na kvalitetu kontrole poreznih tijela, a samim tim povećao bi se i rizik od novih prijevara.⁶⁸⁹

Michael Tumpel je jedan od rijetkih stručnjaka koji je dao podršku općem prijenosu porezne obveze, ali uz mogućnost primjene istih pravila koja već postoje za isporuke unutar EU-a. Kao prigovor navodi povećane troškove kod onih koji obavljaju samo tuzemne isporuke⁶⁹⁰. Sasvim suprotno, Swinkels je smatrao da navedeni sustav nije najbolje rješenje suzbijanja prijevara. Jedino rješenje vidi u uvođenju solidarne

⁶⁸⁷ De la Feria, R., The New VAT General Reverse-Charge Mechanism, EC Tax Review 28/4, 2019., str.175, dostupno na <https://ssrn.com/abstract=3489234> (pristup travanj 2025.)

⁶⁸⁸ McLure, C. H. E., Hellerstein, W. Congressional Intervention in State Taxation: A Normative Analysis of Three Proposals, 31 State Tax Notes 721–35., 2004., dostupno na https://www.researchgate.net/publication/228214063_Congressional_Intervention_in_State_Taxation_A_Normative_Analysis_of_Three_Proposals (pristup travanj 2025.); S. Fedeli, The Effects of the Interaction Between Direct and Indirect Taxation: The Cases of VAT and RST, 53(3–4) Pub. Fin., 2013. str. 385–418. dostupno na https://www.researchgate.net/publication/46530505_The_Effects_of_the_Interaction_between_Direct_and_Indirect_Tax_Evasion_The_Cases_of_VAT_and_RST (pristup travanj 2025.); Slemrod, J., Does It Matter Who Writes the Check to the Government? The Economics of Tax Remittance, LXI (2) National Tax J. 251–75., 2008., dostupno na https://www.researchgate.net/publication/253135173_Does_It_Matter_Who_Writes_the_Check_to_the_Government_The_Economics_of_Tax_Remittance (pristup travanj 2025.)

⁶⁸⁹ Keen, M., Smith, S., VAT fraud and evasion: What do we know, and what can be done, IMF working paper, WP/07/31., 2007., str. 24., dostupno na <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0731.pdf> (pristup travanj 2025.)

⁶⁹⁰ Tumpel, M., A Hybrid VAT System in the European Union. Draft 04/24/2007, str. 28., dostupno na http://www.law.nyu.edu/sites/default/files/upload_documents/tumpelpaper.pdf (pristup prosinac 2019.)

odgovornosti i propisivanju visokih kazni, što će posljedično prisiliti porezne obveznike da kontroliraju svoje dobavljače.⁶⁹¹

Kasper Lind je bio mišljenja da bi ovaj sustav mogao imati negativne učinke u završnoj fazi oporezivanja, ali ne bi trebao rezultirati značajnijim gubitcima. Najbolje rješenje moglo bi se pronaći u sustavu koji počiva na kontroli isporuka u stvarnom vremenu te uvođenju automatiziranog sustava PDV-a⁶⁹².

Pfeiffer i van Brederode proveli su nekoliko istraživanja općeg prijenosa porezne obveze. Prvo istraživanje se odnosilo na mjere suzbijanja prijevara na temelju čega su utvrdili eventualnu diskriminaciju između poduzeća koja će morati povećati troškove kod usklađivanja poslovanja zbog zakonodavnih mjera, dok drugi to neće. Međutim, percipirali su ga kao dobar alat u borbi protiv PDV prijevara⁶⁹³. U svom drugom istraživanju uspoređivali su sustav PDV i poreza na promet u trgovini na malo te su smatrali da je potonji općenito bolji⁶⁹⁴.

Joachim Englisch je predlagao hibridni sustav PDV-a te je dao prednost porezu na malo kao boljem rješenju u cilju suzbijanja prijevara u kratkom roku. Zaključio je da bi bolje funkcionirao od trenutnog, međutim bile bi potrebne opsežne ekonomske analize i simulacije kako bi se dokazalo da je manje robustan. Stoga je predložio hibridni sustav u kojem bi trebalo razviti dodatne mjere za anuliranje prijevara.⁶⁹⁵

R. A. Wolf se prisjetio izjave istraživačke skupine iz 1962. prema kojoj je poželjno rješenje da pravo na pretporez stjecatelja ovisi o izvršenju obveze isporučitelja te bi se

⁶⁹¹ Swinkels, J.J.P., Carousel Fraud in the European Union, IBDF, International VAT Monitor, March/April 2008. str 113.

⁶⁹² Lind, K., Reverse charging: the best possible solution for preventing VAT fraud, World Journal of VAT/GST Law, 2(2), 2013., str. 104. dostupno na https://www.researchgate.net/publication/263374735_Reverse_charging_the_best_possible_solution_for_preventing_VAT_fraud (pristup travanj 2025.)

⁶⁹³ Brederode, R.F., Pfeiffer, S., Combatting Carousel Fraud: The general reverse charge, IBFD, International VAT monitor, (3):146, 2015., str. 156. dostupno na https://www.researchgate.net/publication/301685361_Combating_Carousel_Fraud_The_General_Reverse_Charge_VAT (pristup travanj 2025.);

⁶⁹⁴ Brederode, R. F., Pfeiffer S., VAT's Superiority: Is the Emperor Dressed like Adam?, IBFD, International VAT monitor, 04/2015, str. 234.; dostupno na https://www.researchgate.net/profile/Robert_Van_Brederode/publication/301685450_VAT's_Superiority_Is_the_Emperor_Dressed_like_Adam/links/572201bb08ae262228a5af8c/VAT-s-Superiority-Is-the-Emperor-Dressed-like-Adam.pdf (pristup travanj 2025.)

⁶⁹⁵ Englisch, J., 'Hybrid' Forms of Taxing Consumption: A Viable Alternative to EU VAT? World Journal of VAT/GST Law 2015, str. 16., dostupno na <https://ssrn.com/abstract=2924353> (pristup travanj 2025.)

korištenje suvremene tehnologije moglo smatrati mogućim rješenjem povezivanjem pretporeza s obvezom.⁶⁹⁶ Međutim, tehnologija u to vrijeme nije mogla ponuditi odgovarajući sustav, ali bi se mogli postići značajni koraci u nekom budućem razdoblju.⁶⁹⁷

5.1.6.4. Legislativne odredbe o primjeni općeg prijenosa porezne obveze

Bez obzira na kritike, cilj navedenog sustava je omogućavanje uvođenja općeg prijenosa porezne obveze na tuzemne isporuke između poreznih obveznika uz određene uvjete. Mjera bi bila namijenjena onim državama koje su posebno pogođene prijevarama, a primjenjivala bi se do uvođenja konačnog rješenja.

Početni plan je bio da se odstupanje dopusti nakon tri mjeseca od podnošenja zahtjeva i da traje do 30. lipnja 2022., uz rezervu da se u slučaju negativnog utjecaja na trgovinu unutar EU-a može povući njegova primjena⁶⁹⁸.

Državama koje žele uvesti mjeru ostavljena je mogućnost da uvedu opći mehanizam prijenosa porezne obveze na isporuke koje nisu prekogranične, a kojim se predviđa da je osoba odgovorna za plaćanje PDV-a porezni obveznik kojem se isporučuju sva dobra i usluge iznad određenog praga po transakciji⁶⁹⁹.

Kod ove je mjere značajan uvjet prag isporuke koji ponekad može poslužiti i kao razlog za počinjenje prijevare, odnosno izbjegavanje primjene prijenosa porezne obveze. Upravo su se oko njega vodile žustre rasprave zbog rizika od zlouporabe. Njime bi se moglo stimulirati poduzetnike da podijele transakciju tako da izdaju više računa ispod

⁶⁹⁶ Wolf, R.A., VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective, 39 Intertax, Issue 1, 2011., str. 36. dostupno na

https://www.researchgate.net/publication/367785319_VAT_Carousel_Fraud_A_European_Problem_from_a_Dutch_Perspective?_sg=c55hfcy8Xqsr5n7gymtoPEG_i2roXnMdEYobD1VT1IB3ajLTdSUG1PUZA5MMtcXIG-plw7ruQpqXYaY&_tp=eyJjb250ZXh0Ijp7ImZpcnN0UGFnZSI6Ii9kaXJlY3QiLCJwYWdlIjoX2RpcmVjdCJ9fQ (pristup travanj 2025.)

⁶⁹⁷ Green Paper, On the future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, Brussels, 1.12.2010., COM (2010) 695 final, str. 7.

⁶⁹⁸ Council reference 15817/16 from 16 January 2016., dostupno na <http://europeanmemoranda.cabinetoffice.gov.uk/files/2017/01/DOC160117-16012017181430.pdf> (pristup travanj 2025.)

⁶⁹⁹ Direktiva Vijeća (EU) 2018/2057 od 20. prosinca 2018. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u pogledu privremene primjene općeg mehanizma prijenosa porezne obveze na isporuke robe i usluga iznad određenog praga, ST/12852/2018/INIT, OJ L 329, 27.12.2018, str. 3–7.

zadanog praga.⁷⁰⁰ Prvotno je za primjenu općeg prijenosa porezne obveze postavljen prag na iznos od 10 000 eura⁷⁰¹. Neki su ga smatrali preniskim i inzistirali na višem iznosu, onom od 25 000 eura⁷⁰², a na kraju se našlo kompromisno rješenje za iznos od 17 500 eura.⁷⁰³ Ograničavanjem praga isporuke onemogućava se, kod transakcije iznad tog praga, PDV prijevara zbog prijenosa porezne obveze. Međutim, vrlo vjerojatno će biti zloupotrijebljen tako što će se izdavati računi s iznosom manjim od propisanog praga, što je anomalija koju poduzetnici iskorištavaju. Postupanje prilikom kojeg umjesto jednog računa za isporuku porezni obveznik izda više računa i poreznom je tijelu to teško kontrolirati, a posebno otkriti na vrijeme.

Osim postavljenog praga, propisani su i drugi uvjeti. Država koja želi uvesti navedenu mjeru mora imati iznos PDV jaza najmanje 5-postotnih bodova iznad medijske vrijednosti na razini EU-a, a razinu kružnih prijevara unutar ukupnog PDV jaza iznad 25 %.⁷⁰⁴ Ako nacionalne mjere nisu dostatne za borbu protiv prijevara, potrebno ih je specificirati i obrazložiti razloge nedostatnosti, navesti razloge zbog kojih je administrativna suradnja manjkava te utvrditi da je korist uvođenja mjere najmanje 25 % veća od procijenjenoga ukupnog dodatnog opterećenja za poduzeća i porezna tijela. Isto

⁷⁰⁰ Commission staff working document, Impact assessment Generalised reverse charge mechanism Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the temporary application of the generalised reverse charge mechanism in relation to supplies of goods and services above a certain threshold, SWD(2016) 0457 final - 2016/0406 (CNS), str. 51.

⁷⁰¹ Prijedlog direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u pogledu privremene primjene općeg mehanizma obrnutog oporezivanja na isporuke robe i usluga iznad određenog praga, Bruxelles, 21.12.2016. COM (2016) 811 final

⁷⁰² Prema Izvješću o prijedlogu Direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u pogledu privremene primjene općeg mehanizma obrnutog oporezivanja na isporuke robe i usluga iznad određenog praga, A8-0418/2018, 30.11.2018., str. 7. dostupno na https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2018-0418_HR.pdf (pristup travanj 2025.) i prema dokumentu rasprava iz Vijeća, ST 15817 2016 INIT - 2016/0406 (CNS) str. 8. dostupno na https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CONSIL:ST_15817_2016_INIT&from=EN (pristup travanj 2025.)

⁷⁰³ Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the temporary application of a generalised reverse charge mechanism in relation to supplies of goods and services above a certain threshold, Brussels, 22. November 2018. (OR. en) 12852/18 FISC 400 ECOFIN 884 dostupno na https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CONSIL:ST_12852_2018_INIT&from=EN (pristup travanj 2025.)

⁷⁰⁴ Radni dokument službi Komisije, sažetak procjene učinka priložen dokumentu Prijedlog Direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u pogledu privremene primjene općeg mehanizma obrnutog oporezivanja na isporuke robe i usluga iznad određenog praga, Bruxelles, 21.12.2016. SWD(2016) 458 final

tako, potrebno je osigurati da troškovi koji nastaju kao rezultat primjene drugih mjera kontrole, ne budu viši od koristi.

Komisija je dala veću važnost općem prijenosu porezne obveze kao legislativnoj mjeri suzbijanja nego ostalim mjerama. Još od 2005. razmatra svrhovitost njezina uvođenja kao kratkoročnog cilja suzbijanja prijevara do donošenja konačnog rješenja. Analizirajući izvore koji su se bavili istraživanjem učinkovitosti uvođenja prijenosa porezne obveze, proizlazi da je najviše pozornosti posvećeno općem prijenosu koji, ne samo da je donesen posljednji, već mu jedinom nije produljeno razdoblje djelovanja. Kritika da bi se, dugoročno, mogao pretvoriti u porez na promet u trgovini na malo, očito je usvojena jer joj nije produljeno vrijeme trajanja kao ostalim mjerama (članci 199. a i b. Direktive o PDV-u) .

Opći prijenos porezne obveze, kako vide mnogi stručnjaci, bio bi bliži porezu na promet u trgovini na malo nego osnovnim karakteristikama oporezivanja PDV-om. Iako su se stalno isticale njegove negativnosti, ipak je 2016. pokrenut proces njegova uvođenja sa stupanjem na snagu u 2018. Komisija je očito posezala za svim dostupnim alatima kako bi suzbila prijevare na području EU-a koje su sve više uzele maha. Problem PDV prijevara s kojim se susreo EU nastao je ukidanjem graničnih kontrola kao posljedicom uvođenja slobodnog i jedinstvenog tržišta. Od samog uvođenja oporezivanja isporuka unutar EU-a primjenjuje se prijelazni sustav. Komisija u isto vrijeme paralelno radi i na donošenju konačnog rješenja, dok donosi kratkoročne mjere u cilju sprječavanja prijevara. Međutim, očito je riječ o političkom neslaganju među državama na putu donošenja unisonog rješenja. Brojni su razlozi zbog kojih je teško postići kompromis što je uzrok tako dugim pregovorima o izgledu konačnog sustava u kojem će se isporuke unutar EU-a tretirati kao tuzemne kako bi PDV, u konačnici, bio ujednačen i ostvario osnovna načela na kojima počiva.

Postavlja se pitanje dovodi li Komisija kratkoročnim mjerama do kompliciranijeg i skupljeg sustava oporezivanja koji je u suprotnosti s osnovnim načelima PDV-a kojima se teži da bude jednostavniji, snažniji i otporniji na prijevare. Uvođenjem mjera koje nisu obigatorne naravi nesumnjivo se određenu grupu poreznih obveznika stavlja u nepovoljniji položaj naspram drugih.

Uvjet da države članice moraju imati razinu PDV jaza koja premašuje srednju vrijednost EU-a od najmanje 5-postotnih bodova iznad medijanske vrijednosti, činio se prilično rigoroznim s obzirom na to da je za 2014. iznosio 14 %⁷⁰⁵. Propisani iznos ograničava one države s iznosom manjim od zadanog što dovodi u pitanje svrhu mjere kojom se želi postići suzbijanje PDV prijevара. Predmet rasprava oko primjene prijenosa porezne obveze na određene sektore, jednako se može očekivati i za opći prijenos, odnosno da će se prijevara prebaciti iz jedne države koja ga primjenjuje u susjednu koja to ne prakticira jer uvjeti za primjenu nisu zadovoljeni.

Sljedeći uvjet primjene je da razina PDV prijevara mora biti u visini od 25 % od ukupnog PDV jaza države. Navedeni uvjet je otegotna okolnost zbog izračuna udjela jer države nemaju ugrađen sustav izračuna štete s osnove PDV prijevara⁷⁰⁶ kao što je razvidno iz poglavlja koje se referira na analizu PDV jaza u EU-u.

Nadalje, države koje ne primjenjuju sustav podnose izvješće Komisiji o učincima primjene u susjednim državama u roku od tri mjeseca nakon što se primjenjivao najmanje godinu dana u određenoj državi članici.⁷⁰⁷ Prvotni prijedlog, koji nije usvojen, bio je da susjedna država ima ugrađen opći prijenos porezne obveze te bi morala dokazati da postoji ozbiljan rizik od preusmjeravanja prijevara na njezino područje zato što nacionalne mjere nisu dovoljne za borbu protiv prijevara.⁷⁰⁸ Propisani uvjet svakako nameće obvezu izvješćivanja, bez obzira na to što se ne koristi, dok im se s druge strane pravo primjene osporava ako uvjete ne zadovolje. Propisanim se uvjetima određene države stavljaju u nepovoljniji položaj u odnosu na druge što nije dobar alat primjene jer dovodi do kompliciranijeg sustava.

⁷⁰⁵ Commission staff working document, Impact assessment Generalised reverse charge mechanism Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the temporary application of the generalised reverse charge mechanism in relation to supplies of goods and services above a certain threshold, SWD(2016) 0457 final - 2016/0406 (CNS), str. 18.

⁷⁰⁶ O iznosu PDV prijevara vidjeti u djelu ovog rada o PDV jazu (poglavlje 4.5.)

⁷⁰⁷ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11.12.2006., str. 1–118., članak 199. c. stavci. i 9.

⁷⁰⁸ Prema Izvješću o prijedlogu Direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u pogledu privremene primjene općeg mehanizma obrnutog oporezivanja na isporuke robe i usluga iznad određenog praga, A8-0418/2018 od 30.11.2018., str. 10. dostupno na https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2018-0418_HR.pdf (pristup travanj 2025.) i dokumentu rasprava iz Vijeća, ST 15817 2016 INIT - 2016/0406 (CNS) str. 8. dostupno na https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CONSIL:ST_15817_2016_INIT&from=EN (pristup travanj 2025.)

Isto tako, ako utvrdi znatan negativan učinak na unutarnje tržište, Komisiji je dopušteno da djeluje u roku od tri mjeseca nakon što je primila sve potrebne informacije od država koje primjenjuju opći sustav prijenosa porezne obveze. Uz navedeno, trebala bi predložiti stavljanje izvan snage njezinu primjenu najranije šest mjeseci nakon stupanja na snagu prve provedbene odluke kojom se državi članici ona odobrava.⁷⁰⁹ Vijeće, ako to smatra potrebnim, može staviti izvan snage sve provedbene odluke o odobravanju primjene kao zaštitnu mjeru.⁷¹⁰ Ako se navedena mjera primjenjuje, država je obvezna izraditi procjenu učinaka na temelju razvoja PDV jaza, PDV prijevara te administrativnog opterećenja poreznih obveznika i poreznih tijela.

Iako je većina država bila protiv uvođenja ovog sustava, sve je vodilo prema oporezivanju svih isporuka, kao i isporuka unutar EU-a u sustavu prijenosa porezne obveze⁷¹¹. Međutim, ni ta solucija nije zaživjela. Nesumnjivo, vrijeme trajanja drugih mjera poput prijenosa porezne obveze, produljivalo je postupak donošenja konačnog sustava⁷¹².

Kada se analizira razdoblje za pripremu donošenja legislativne mjere općeg prijenosa porezne obveze, nameće se činjenica da je neusporedivo više vremena posvećeno raspravama i procjenama oko uvođenja ove mjere nego kod ostalih. Međutim, dok su druge mjere još na snazi, opći prijenos porezne obveze nije zaživio. Od ukupnoga petogodišnjeg razdoblja, koliko je bio na raspolaganju, primijenila ga je samo jedna država članica. Mogućnost njegove primjene nije produljivana, kao što je to bilo s ostalim mjerama prijenosa porezne obveze, što svjedoči činjenici da su postavljeni uvjeti ipak bili preambiciozni.

5.1.6.5. Posljedice uvođenja općeg mehanizma prijenosa porezne obveze

Povijest uvođenja odstupanja i primjene prijenosa porezne obveze u određenim sektorima svjedoči da se primjenjuje puno duže nego što je prvobitno bilo planirano. Iako se mislilo

⁷⁰⁹ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11.12.2006., str. 1–118., članak 199. c. stavak 5.

⁷¹⁰ *Ibid.*, uvodna točka 12.

⁷¹¹ Closing VAT GAP through Reverse Charge Mechanism, Collection of the tax conference of the Ministry of Finance with the support of International Fiscal Association, CR December 2015, Prague, str. 35., dostupno na <https://www.mfcr.cz/en/about-ministry/media-room/news-and-press-releases/2016/collection-of-the-tax-conference-23757> (pristup travanj 2025.)

⁷¹² Prijedlog direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu usklađivanja i pojednostavnjenja određenih pravila sustava poreza na dodanu vrijednost i uvođenja konačnog sustava za oporezivanje trgovine među državama članicama, Bruxelles, 4.10.2017., COM (2017) 569 final

da će iskustvo opće primjene slijediti praksu onih mjera koje se odnose na pojedine sektore, tome nije tako. Naime, Komisija je produljila razdoblje za privremenu primjenu na određene sektore, kao i mehanizam brze reakcije, dok za opći prijenos porezne obveze nije. Sasvim je očito da istraživanje karakteristika općeg prijenosa porezne obveze i usklađenost s dugoročnim ili konačnim ciljevima nisu dali pozitivne rezultate u suzbijanju prijevara.

Različiti stavovi o uvođenju općeg mehanizma prijenosa porezne obveze djelovali su na odluke određenih država da ne traže njegovu primjenu⁷¹³ na koju, zapravo, i nemaju pravo. Naime, procjene jasno upućuju da bi samo nekoliko država članica⁷¹⁴ moglo izravno primijeniti opći prijenos porezne obveze, a ostale bi morale čekati na nejasan proces odlučivanja, iako su neke od njih njezini izvorni zagovarači. Vremenski razmak između pokretanja postupka za primjenu i njegove stvarne implementacije mogao bi otvoriti nove modalitete prijevarnih aktivnosti. U tom je smislu Europski parlament izjavio da se države suočavaju sa situacijom „zatvoreničke dileme“. Ukidanjem granične kontrole 1993. nije postignut dovoljan stupanj suradnje između država članica te se, kao rezultat, pokušalo utjecati na smanjenje potencijalnih prihoda od PDV-a. Pritom se stvorila nezdrava konkurencija jer su se poštteni porezni obveznici našli u nepovoljnijem položaju od onih koji su zlouporabili sustav.⁷¹⁵

Ukupan negativan utjecaj bio bi manji kad bi ga uvele sve države, a ogroman kada bi ga uvele samo određene. Obje su situacije nepovoljne, a jednak tretman nemoguć ako odstupanje nije obvezno za svaku državu članicu, kao što je Komisija navela 2008.⁷¹⁶

⁷¹³Van Aken, W., Artige, L., A Comparative Analysis of Reverse Majority Voting: The WTO's Dispute Settlement Mechanism, the EU Anti-Dumping Policy and the Reinforced SGP and Fiscal Compact, EUSA Thirteenth Biennial Conference, Baltimore, Maryland, USA, May 9-11, 2013., dostupno na <https://ssrn.com/abstract=2202787> (pristup travanj 2025.)

Van Aken, W., Voting in the EU Council of Ministers before and after EU enlargement (1995-2010), May 2, 2013., str. 17–25., dostupno na <https://ssrn.com/abstract=2119655> (pristup travanj 2025.)

⁷¹⁴ Commission staff working document, Impact assessment Generalised reverse charge mechanism Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the temporary application of the generalised reverse charge mechanism in relation to supplies of goods and services above a certain threshold, SWD(2016) 0457 final - 2016/0406 (CNS), str. 16.

Države od najmanje 5-postotnih bodova iznad medijske vrijednosti jaza su Češka, Mađarska, Bugarska, Litva, Poljska, Italija, Grčka, Slovačka, Malta, Latvija i Rumunjska.

⁷¹⁵ The future of VAT European Parliament resolution of 13 October 2011 on the future of VAT (2011/2082(INI)), OJ C 94E, 3.4.2013, t.4.

⁷¹⁶ Communication from the Commission to the Council and the European Parliament on measures to change the VAT system to fight fraud {SEC(2008) 249}, COM (2008) 109 final

Međutim, takvo postupanje ne bi bilo u skladu s osnovnim načelima PDV-a. Opći prijenos porezne obveze ne osigurava jednostavan, snažan i učinkovit sustav naplate PDV-a, a država članica koja se odluči za njegovu primjenu snosit će posljedice prebacivanja tereta na zadnju kariku u lancu, uz povećane administrativne troškove uvođenja. Većina, bilo pristaša ili protivnika, smatra da prikupljanje PDV-a u posljednjoj fazi lanca nije dobra, već, štoviše, opasna ideja.⁷¹⁷ Prema istraživanjima, prikupljanje podataka u okviru prijenosa porezne obveze je neizvjesno.⁷¹⁸ Isto tako, u državama koje su uvele mehanizam prijenosa porezne obveze nije povećana naplata prihoda od PDV-a, što znači da prijenos porezne obveze nije imao očekivani učinak ^{719,720} premda neke države svjedoče o smanjenju prijevара. Jednako tako, porezni obveznici mogu iskoristiti slobodu poslovnog nastana unutar EU-a i voditi poslovanje u drugim državama članicama bez preseljenja⁷²¹ kako bi izbjegli nametanje prijenosa porezne obveze. Prema tome, mogu zloupotrijebiti sustav bez izravnog uključenja što je nemoguće prevenirati.

Stoga, ako se govori o dobrovoljnom uvođenju općeg mehanizma prijenosa porezne obveze, uz ispunjenje određenih uvjeta, PDV prijevara se može spriječiti u državi članici u kojoj dolazi do prijevarnih postupanja, ali istovremeno ona može prijeći u druge (susjedne) države koje ga ne primjenjuju. Isto tako, propisanim se uvjetima određenim državama onemogućava primjena jer ne zadovoljavaju razinu PDV jaza, kao ni udjela

⁷¹⁷ Kogels, H., Some Remarks on the Future of VAT., 20 EC Tax Review, Issue 6, 2011., str. 260–262., dostupno na https://www.researchgate.net/publication/367758186_Some_Remarks_on_the_Future_of_VAT (pristup travanj 2025.)

English, J., Hybrid forms of taxing consumption: A viable alternative to EU VAT?, World Journal of VAT/GST Law, 25 January 2016., str. 119–131., dostupno na https://www.researchgate.net/publication/291954097_%27Hybrid%27_forms_of_taxing_consumption_A_viable_alternative_to_EU_VAT (pristup travanj 2025.)

⁷¹⁸ Lamensch, M., Are 'reverse charging' and the 'one-stop-scheme' efficient ways to collect VAT on digital supplies?, World Journal of VAT/GST Law, Vol 1 Issue 1, 2012., str. 7–13., dostupno na <http://hdl.handle.net/2078.1/203510> (pristup travanj 2025.)

⁷¹⁹ Commission staff working document, Impact assessment Generalised reverse charge mechanism Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the temporary application of the generalised reverse charge mechanism in relation to supplies of goods and services above a certain threshold, SWD(2016) 0457 final - 2016/0406 (CNS), str. 20.

⁷²⁰ Grásgruber, M., Otavová, M., Semerád, Impacts of the application of the reverse charge mechanism of the value added tax, Acta Universitatis Agriculturae Et Silviculturae Mendelianae Brunensis, Vol. LXI, 2013., str. 2140., dostupno na <https://core.ac.uk/download/pdf/190932775.pdf> (pristup travanj 2025.)

⁷²¹ IRS, National Taxpayer Advocate's 2009 Annual Report to Congress. 2009 Annual Report to Congress. Vol.I str. 68., dostupno na https://www.irs.gov/pub/tas/09_tas_arc_vol_2.pdf (pristup travanj 2025.)

prijevare u njemu. Tako je Češkoj⁷²² odobrena njezina primjena (koja ima razinu jaza najmanje 5-postotnih bodova iznad medijske vrijednosti na razini EU-a), dok Austrija, ako bi i uputila takav zahtjev u cilju zaštite prebacivanja prijevare iz susjedne države, nije zadovoljavala tražene uvjete. U slučaju opasnosti prelaska prijevare iz susjedne države, sukladno protokolu bi trebala čekati procjenu učinkovitosti primjene. Ostali propisani uvjeti ograničavaju njezinu primjenu što države dovodi u nepovoljan, ali i nepravедno različit položaj. S obzirom na to da se prijevare odvijaju brzo, promptna i učinkovita reakcija je upitna.

Primjena bi možda pružila očekivani rezultat samo onda kada bi bila obvezna određeno oročnim, već dugoročnim mjerama suzbijanja PDV prijevare kojima bi se narušavala osnovna pravila oporezivanja PDV-a. Međutim, taj se scenarij nije dogodio jer razdoblje primjene mjere nije produženo.

5.2. Derogacija u svrhu prijenosa porezne obveze (članci 199. i 199. a)

Direktiva o PDV-u propisuje mogućnost oporezivanja u sustavu prijenosa porezne obveze u određenim isporukama dobara i usluga. Međutim, PDV prijevare se stalno šire i pojavljuju u novim sektorima za koje nije predviđena primjena prijenosa porezne obveze. U *supra* navedenim slučajevima postoji mogućnost za primjenu odstupanja uz zadovoljavanje određenih uvjeta.⁷²³ Kada neka država želi primijeniti mjeru prijenosa porezne obveze u cilju suzbijanja prijevare izvan okvira Direktive o PDV-u (one koje nisu propisane člancima 199. i 199. a), obvezna je poslati zahtjev Komisiji. Prilikom podnošenja treba navesti sve nacionalne mjere kojima se koristi kako bi suzbila prijevarena postupanja. Tražena mjera treba se odnositi na pojednostavnjeni postupak naplate PDV-a, kao i sprječavanje određene vrste porezne utaje ili izbjegavanja plaćanja poreza. Prilikom razmatranja odobrenja primjene odstupanja polazi se od restriktivnog i opreznog pristupa kako bi se osigurali uvjeti koji ne ugrožavaju funkcioniranje općeg sustava PDV-a. Planirani ciljevi koji se žele postići trebaju biti razmjerni troškovima i odnositi se na ograničeno razdoblje.

⁷²² Provedbena odluka Vijeća (EU) 2019/1903 od 8. studenoga 2019. kojom se Češkoj odobrava primjena općeg mehanizma prijenosa porezne obveze odstupajući od članka 193. Direktive 2006/112/EZ, ST/10726/2019/INIT, OJ L 293, 14.11.2019, str. 101–102.

⁷²³ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11.12.2006., str. 1–118., članak 395.

Za primjenu prijenosa porezne obveze dolaze u obzir samo ona dobra koja ne mogu završiti u fazi krajnje potrošnje. Isto tako, pazi se i na rizik prijenosa prijevare u druge države članice ili druge sektore kako bi se osiguralo slobodno tržište pod jednakim uvjetima.

Proces odobravanja može potrajati i do osam mjeseci, kao i mogućnost daljnjeg odgađanja odobrenja zbog potrebe jednoglasnog usvajanja Vijeća⁷²⁴. Kako je riječ o mjeri koja bi trebala spriječiti prijevare brzo i efikasno, dovodi se u pitanje njezina učinkovitost.⁷²⁵ Da bi uspješnost provedbe određene mjere bila moguća, trebalo bi uzeti u obzir vremenski element i hitnost postupanja u cilju zaštite proračunskih prihoda.

Mjera se odobrava na ograničeno vrijeme za koje država članica traži odstupanje od odredaba Direktive o PDV-u ako zadovolji uvjete primjene. Nakon određenog razdoblja procjenjuje se učinkovitost kako bi se posljedično utvrdila i svrhovitost. Isto tako, državama se ostavlja određeno vrijeme do isteka provedbe da uvedu i uobičajene alate za suzbijanje prijevara kako se primjena odstupanja ne bi trebala produljivati jer se ipak teži jedinstvenom i harmoniziranom sustavu oporezivanja PDV-a.

U nastavku se daje prikaz država članica koje su tražile odstupanje. Analiziraju se i odobreni i neodobreni zahtjevi da bi se moglo zaključiti za koje vrste isporuka je poželjna primjena prijenosa porezne obveze, a za koje nije. Osim navedenoga, daje se prikaz implementiranih mjera iz članka 199. i 199. a) prema državi članici podnositeljici zahtjeva kako bi se moglo zaključiti jesu li mjere koje su propisane za određene isporuke jednako učinkovite u svim državama.

5.2.1. Primjena prijenosa porezne obveze u Estoniji

Estonija je u svoje nacionalno zakonodavstvo ugradila mogućnost prijenosa porezne obveze predviđene u člancima 199. i 199. a) Direktive o PDV-u. Neograničen prijenos koristila je za isporuke nepokretne imovine i rabljenog materijala, kao i rabljenog materijala koji kao takav nije moguće ponovno upotrijebiti, smeća, industrijskog i

⁷²⁴ Terra, B., The European Quick Reaction Mechanism Against VAT Fraud, 1(2) World J. VAT/GST L., 2012., str. 185–190., dostupno na https://www.researchgate.net/publication/263262307_The_European_Quick_Reaction_Mechanism_against_VAT_fraud (pristup travanj 2025.)

⁷²⁵ *Ibid.*

neindustrijskog otpada, otpada koji je moguće reciklirati, djelomično prerađenog otpada te određenih dobara i usluga. Ograničenu primjenu prijenosa porezne obveze primijenila je na isporuke sirovih i poluobrađenih metala, uključujući plemenite metale.

Zbog prijevара u isporukama dragog kamenja 2014. je podnijela zahtjev Komisiji.⁷²⁶ za primjenu prijenosa porezne obveze. Mjera joj nije odobrena jer nije dokazala da je konvencionalnim mjerama pokušala spriječiti prijevarе.⁷²⁷ Jedan od razloga neodobravanja je bio u tome što su se prijevarne aktivnosti odnosile na ograničen broj transakcija nekoliko poreznih obveznika kod kojih su već utvrđene prijevarne aktivnosti u isporukama srodnih proizvoda (plemenitih metala). Kako je bila riječ o već poznatim počiniteljima, smatralo se da se trebala koristiti nacionalnim mjerama praćenja i kontrole.

5.2.2. Primjena prijenosa porezne obveze u Italiji

Italija je u nacionalno zakonodavstvo ugradila prijenos porezne obveze za niz isporuka. Neograničenom primjenom koristila se za isporuke građevinskih radova, osiguravanja osoblja uključenog u aktivnosti u građevinskom sektoru te isporuke nepokretne imovine i rabljenog materijala. Ograničenu primjenu prijenosa porezne obveze primijenila je na isporuke prijenosa prava na emisiju stakleničkih plinova, prijenos ostalih jedinica kojima se subjekti mogu koristiti za usklađivanje s Direktivom o PDV-u, isporuke mobilnih telefona, uređaja s integriranim krugom te isporuke plina i električne energije oporezivom preprodavaču, certifikata plina i električne energije, igraćih konzola, tabletnih računala i prijenosnih računala.

Zbog prijevара u transakcijama dobara široke potrošnje prema velikim trgovcima na malo radi prodaje krajnjim potrošačima, podnijela je zahtjev za odstupanjem 2015.⁷²⁸ za navedene isporuke. S obzirom na to da nije dokazala ni vrstu ni obujam prijevarе, primjena odstupanja nije joj odobrena. Komisija je isto tako smatrala da nije riječ o PDV prijevari, već o problemu sive ekonomije.

⁷²⁶ Komunikacija Komisije Vijeću u skladu s člankom 395. Direktive Vijeća 2006/112/EC, Bruxelles, 10.10.2014. COM (2014) 623 final, str. 1.

⁷²⁷ *Ibid.*, str. 3.

⁷²⁸ Komunikacija Komisije Vijeću u skladu s člankom 395. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, Bruxelles, 22.5.2015.

COM (2015) 214 final, str. 1.

Sljedeće godine, 2016.⁷²⁹, zatražila je odobrenje za primjenu sustava prijenosa porezne obveze na isporuke dobara i usluga članova konzorcija⁷³⁰ koji PDV niti prijavljuju niti plaćaju. S obzirom na to da nije, kao ni kod prethodnog zahtjeva, dokazala vrstu i moguće probleme koji nastaju takvim transakcijama, zahtjev joj nije odobren.

5.2.3. Primjena prijenosa porezne obveze u Latviji

Latvija je propisala neograničenu primjenu mehanizma prijenosa porezne obveze na temelju članka 199. Direktive o PDV-u na isporuke građevinskih radova i rabljenog materijala. Ograničeni prijenos porezne obveze primijenila je na isporuke mobilnih telefona, uređaja s integriranim krugom, igraćih konzola, tabletnih računala i prijenosnih računala, žitarica, industrijskih usjeva (uključujući uljano sjemenje i šećernu repu) koji se uobičajeno upotrebljavaju u neizmijenjenom stanju za krajnju potrošnju, sirovih i poluobrađenih metala, uključujući plemenite metale.

Osim propisanih mogućnosti zatražila je odobrenje za primjenu na ostale proizvode koje je smatrala visokorizičnim. Tražila je odstupanje primjene za isporuke drvene sirovine kao najvažnijeg sektora gospodarstva u Latviji, a koji je posebno osjetljiv na prijevare. Prvi put joj je navedena mjera odobrena 2005.⁷³¹ još na temelju mogućnosti za odstupanje prema članku 27. (2) Direktive 77/388/EEC, što joj je kasnije produljivano više puta (pet)⁷³² zbog dokazane efikasnosti.

⁷²⁹ Komunikacija Komisije Vijeću u skladu s člankom 395. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, Bruxelles, 21.6.2018. COM (2018) 484 final, str. 1.

⁷³⁰ Stalni konzorcij je zajednička organizacija sastavljena od nekoliko subjekata osnovana kako bi regulirala ili vodila određenu fazu djelovanja za različita uključena poduzeća.

⁷³¹ Council Decision 2006/42/EC of 24 January 2006 authorising Latvia to extend the application of a measure derogating from Article 21 of the Sixth Council Directive 77/388/EEC on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes OJ L 25, 28.1.2006, str. 31–31.

⁷³² Council Implementing Decision 2009/1008/EU of 7 December 2009 authorising the Republic of Latvia to extend the application of a measure derogating from Article 193 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, OJ L 347, 24.12.2009., str. 30–30.;

Council Implementing Decision 2013/55/EU of 22 January 2013 amending Implementing Decision 2009/1008/EU authorising the Republic of Latvia to extend the application of a measure derogating from Article 193 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, OJ L 22, 25.1.2013., str. 16–16.;

Provedbena odluka Vijeća (EU) 2015/2396 od 10. prosinca 2015. o izmjeni Provedbene odluke 2009/1008/EU kojom se Republici Latviji odobrava produljenje primjene mjere kojom se odstupa od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 332, 18.12.2015., str. 142–143.,

Provedbena odluka Vijeća (EU) 2018/2006 od 11. prosinca 2018. o izmjeni Provedbene odluke 2009/1008/EU kojom se Republici Latviji odobrava produljenje primjene mjere kojom se odstupa od članka

Nadalje, uočen je povećan broj prijevара u području PDV-a pri isporukama igraćih konzola zbog čega je 2017. tražila odstupanje. Naime, kako se koristila mogućnosti primjene prijenosa porezne obveze za isporuke mobilnih telefona, tabletnih računala, prijenosnih računala i uređaja s integriranim krugom,⁷³³ povećao se broj prijevара u isporukama sa srodnim dobrima, odnosno igraćim konzolama. Mjera joj je odobrena na kratki rok od 20. 3. 2018. do 31. 12. 2018.^{734,735}

Prema podacima koje je dostavila u zahtjevu za odobrenje, poduzela je niz mjera za smanjenje i suzbijanje prijevара u području PDV-a (poboljšane kontrole blagajne radi onemogućavanja brisanja registriranih transakcija, uvedena je obveza navođenja detaljne raščlambe transakcija u prijavi PDV-a, posebna je pozornost usmjerena na poboljšavanje rutinskih kontrola i administrativnih mjera, obveza obavješćavanja o sumnjivim transakcijama poreznom tijelu od kreditnih institucija i drugih subjekata te se razmatrala i mogućnost uvođenja elektroničkog izdavanja računa).

Latvija se nije koristila mogućnosti ograničenog prijenosa porezne obveze na isporuku željeznih i neželjeznih poluobrađenih kovina, već je 2018.⁷³⁶ zatražila navedenu mogućnost zbog prijevара koje su tijekom nadzora utvrđene u sektoru metalnih proizvoda⁷³⁷. Iako je poduzela niz mjera za smanjenje i suzbijanje prijevара u području

193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, ST/14473/2018/INIT, SL L 322, 18.12.2018., str. 20–21.;

Provedbena odluka Vijeća (EU) 2022/81 od 18. siječnja 2022. o izmjeni Provedbene odluke 2009/1008/EU kojom se Republici Latviji odobrava produljenje primjene mjere kojom se odstupa od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, ST/14722/2021/INIT, SL L 13, 20.1.2022., str. 49–50.

⁷³³ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11.12.2006., str. 1–118., članak 199. a stavka 1. točaka (c), (d) i (h)

⁷³⁴ Prijedlog Provedbene Odluke Vijeća kojom se Republici Latviji odobrava uvođenje posebne mjere odstupanja od članka 193. Direktive Vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

COM (2018) 059 final

⁷³⁵ Provedbena odluka Vijeća (EU) 2018/457 od 13. ožujka 2018. kojom se Republici Latviji odobrava uvođenje posebne mjere odstupanja od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, OJ L 77, 20.3.2018, str. 14–15

⁷³⁶ Prijedlog provedbene odluke Vijeća o odobrenju Latviji da uvede posebnu mjeru odstupanja od članka 193. Direktive Vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, Bruxelles, 2.7.2018. COM (2018) 509 final

⁷³⁷ Isporuke željeznih i neželjeznih poluobrađenih kovina smatraju se podložnima prijevarama te su uključene u članak 199. a stavak 1. točku (j) Direktive o PDV-u koji se može primijeniti do 31. prosinca 2018. i u najkraćem trajanju od dvije godine. Latvija nije na vrijeme ugradila u svoje nacionalno zakonodavstvo navedeno te s obzirom na to da uvjet o dvogodišnjem razdoblju nije ispunjen, Latvija ne može primijeniti mehanizam prijenosa porezne obveze na temelju tog članka. Kad bi uvjet u pogledu

PDV-a, smatrala je da je potrebno uvesti i prijenos porezne obveze za isporuke željeznih i neželjeznih poluobrađenih kovina radi sprječavanja gubitka proračunskih prihoda s osnova PDV-a. Navedena mogućnost joj je odobrena na kratki rok (od 8. 10. 2018. do 31. 12. 2018.)⁷³⁸. S obzirom na rok primjene, učinak bi mogao biti ograničen, a potencijalno čak i nesvrhovit.

S obzirom na *supra* navedeno, Latvija je koristila prijenos porezne obveze u sektoru građevinskih usluga u skladu s člankom 199. stavkom 1. točkom (a) Direktive o PDV-u i tvrdila posljedično smanjenje broja prijevара. Međutim, paralelno je primijetila da se povećao broj zahtjeva za povrat PDV-a u navedenom sektoru što je uzrok prijevара u isporukama građevnih proizvoda te je 2018. podnijela zahtjev za odstupanjem. Komisija je smatrala da odstupanje ni u kojem slučaju nije dugoročno rješenje niti zamjenjuje odgovarajuće mjere kontrole. Iako je Latvija u svojem zahtjevu navela da je provela niz mjera kontrole za borbu protiv prijevара, nije uspjela dokazati zašto one ne bi mogle biti dostatne. Isto tako, nije specificirala koje je mjere poduzela ili koje će poduzeti u navedenom sektoru. Jedan od razloga neodobrenja bio je i taj što je Komisija smatrala da postoji opasnost prelaska prijevара na druge države članice.⁷³⁹

Latvija je uvela mehanizam prijenosa porezne obveze u sektoru mobilnih telefona, tabletnih računala, prijenosnih računala i uređaja s integriranim krugom koji je pomogao u smanjivanju PDV prijevара u tim sektorima. Međutim, PDV prijevара su se istodobno prebacile na isporuke elektroničkih uređaja za široku potrošnju i električnih aparata za kućanstvo. Na temelju navedenoga, 2017. je zatražila mogućnost uvođenja prijenosa porezne obveze na navedene isporuke⁷⁴⁰. Kao rizik od prijevаrnog postupanja navodi karakteristike proizvoda podložnih prijevarama (isporuke dobara malih dimenzija i velike vrijednosti). Iako je u svojem zahtjevu, kao i u prethodnim, navela da je uvela sveobuhvatan niz kontrola za suzbijanje, Komisija je smatrala da tražena mjera nije

minimalnih razdoblja primjene bio ispunjen, Latvija bi se mogla pozvati na navedeni članak u svrhu primjene mehanizma prijenosa porezne obveze.

⁷³⁸ Provedbena odluka Vijeća (EU) 2018/1492 od 2. listopada 2018. o odobrenju Republici Latviji da uvede posebnu mjeru odstupanja od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, ST/11373/2018/INIT, OJ L 252, 8.10.2018., str. 42–43

⁷³⁹ Komunikacija Komisije Vijeću u skladu s člankom 395. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, Bruxelles, 18.1.2018. COM (2018) 34 final,

⁷⁴⁰ Komunikacija Komisije Vijeću u skladu s člankom 395. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, Bruxelles, 12.1.2018. COM (2018) 15 final, str. 1.

primjereno rješenje jer bi mogla imati negativan učinak na razini maloprodaje, kao i na druge države članice⁷⁴¹.

Zahtjevi Latvije su većinom novijeg datuma, osim onog za isporuku drvene sirovina koju primjenjuje od siječnja 2006. do prosinca 2024.

5.2.4. Primjena prijenosa porezne obveze u Litvi

Litva je u svoje nacionalno zakonodavstvo ugradila neograničen prijenos porezne obveze za isporuke rabljenog materijala, dobara pri odstupanju pridržavanja prava vlasništva cesionaru te izvršavanja prenesenog prava od cesionara. Ograničenu primjenu prijenosa porezne obveze koje propisuje članak 199. a Direktive o PDV-u nije primijenila.

S obzirom na to da je otkrila prijevare u isporukama naftnih derivata (uključujući aditive), 2018. je zatražila odobrenje za primjenu mehanizma prijenosa porezne obveze za tu vrstu dobara⁷⁴². Međutim, Komisija je smatrala da su benzin i plinsko ulje potrošna dobra posebno osjetljiva na promjene cijena za koju su potrošači spremni prelaziti državnu granicu kako bi ostvarili najpovoljniju cijenu te je istaknula da postoji rizik od premještanja prijevara u susjedne države članice. Time bi se mogao dati poticaj trgovcima da u Litvi kupuju benzin bez plaćanja PDV-koji bi prodavali u drugim državama članicama. Iako je uvela niz nacionalnih mjera za suzbijanje prijevara, zahtjev joj nije odobren zbog mogućeg negativnog učinka na maloprodaju i prebacivanje rizika u druge (susjedne) države članice⁷⁴³.

5.2.5. Primjena prijenosa porezne obveze u Mađarskoj

Mađarska je svojim nacionalnim zakonodavstvom propisala neograničenu primjenu mehanizma prijenosa porezne obveze na isporuke građevinskih radova, nepokretne imovine, rabljenog materijala i nekretnina koje prodaje dužnik prema presudi u okviru obvezne prodaje drugoj osobi. Ograničenu primjenu propisala je za isporuke prijenosa prava na emisiju stakleničkih plinova, žitarica, industrijskih usjeva (uključujući uljano

⁷⁴¹ Komunikacija Komisije Vijeću u skladu s člankom 395. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, Bruxelles, 12.1.2018. COM (2018) 15 final, str. 3.

⁷⁴² Komunikacija Komisije Vijeću u skladu s člankom 395. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, Bruxelles, 17.6.2019. COM (2019) 277 final, str. 1.

⁷⁴³ *Ibid.*, str. 3.

sjemenje i šećernu repu) koji se uobičajeno upotrebljavaju u neizmijenjenom stanju za krajnju potrošnju, sirovih i poluobrađenih metala, uključujući plemenite metale.

Zatražila je odobrenje za uvođenje posebne mjere odstupanja (2014.) u cilju borbe protiv PDV prijevara u sektoru agencija za privremeno zapošljavanje. Navela je kako agencijama za privremeno zapošljavanje nisu potrebna velika ulaganja, ali im je ulazni PDV često puno veći od izlaznoga te nakon što ostvare pravo na povrat poreza, nestanu. Smatrala je da bi prijenos porezne obveze u isporukama agencija za privremeno zapošljavanje smanjio njihov broj te bi se u skladu s time smanjila korupcija u tom sektoru. Komisija je odobrila primjenu odstupanja te ju je još jednom produljila tako da je razdoblje primjene bilo od siječnja 2016. do prosinca 2020.⁷⁴⁴ Člankom 199. stavkom 1. točka a) Direktive o PDV-u je već propisana mogućnost neograničene primijene prijenosa porezne obveze za niz situacija povezanih s osobljem te se odstupanje odnosi samo na one situacije koje nisu predviđene navedenim odredbama.

Nadalje, u Mađarskoj su zabilježeni slučajevi prijave u kojima su društva u likvidaciji izdavala fiktivne račune aktivnim poreznim obveznicima koji su na temelju toga ostvarivali pravo na odbitak pretporeza. Na taj je način dolazilo do povećanog broja povrata, s tim da porez u prethodnoj fazi uopće nije bio plaćen. Tako je 2017.⁷⁴⁵ zatražila primjenu odstupanja za isporuke osnovnih sredstava s iznosom većim od 100 000 HUF (cca 320 EUR) ako je isporučitelj u postupku likvidacije ili je nesolventan. Zahtjev je odobren te je razdoblje primjene bilo od lipnja 2018. do prosinca 2024.⁷⁴⁶ (jednom je produljeno).

⁷⁴⁴ Provedbena odluka Vijeća (EU) 2015/2349 od 10. prosinca 2015. kojom se Mađarskoj odobrava primjena mjere kojom se odstupa od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 330, 16.12.2015., str. 53–54.;

Provedbena odluka Vijeća (EU) 2018/486 od 19. ožujka 2018. kojom se Mađarskoj odobrava primjena posebne mjere odstupanja od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

OJ L 81, 23.3.2018, str. 15–16.

⁷⁴⁵ Prijedlog Provedbene Odluke Vijeća o odobrenju Mađarskoj da uvede posebnu mjeru odstupanja od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, Bruxelles, 14.3.2018. COM(2018) 126 final

⁷⁴⁶ Provedbena odluka Vijeća (EU) 2018/789 od 25. svibnja 2018. o odobrenju Mađarskoj da uvede posebnu mjeru odstupanja od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

ST/8045/2018/INIT, OJ L 134, 31.5.2018, str. 10–11.;

Council Implementing Decision (EU) 2021/1775 of 5 October 2021 amending Implementing Decision (EU) 2018/789 authorising Hungary to introduce a special measure derogating from Article 193 of

Mađarska je 2013. podnijela zahtjev za primjenu prijenosa porezne obveze za isporuke u sektoru svinjogojstva i za određene isporuke prehrambenih proizvoda u tom smislu, koji Komisija nije podržala. Smatrala je da su isporuke dobara za koje je tražila odstupanje takve prirode da bi kontrolu trebalo omogućiti konvencionalnim sredstvima, bez potrebe za provedbom mehanizma prijenosa porezne obveze. Kao obrazloženje navodi da je Mađarskoj već odobrena privremena mjera za razdoblje od srpnja 2012. do lipnja 2014. u vezi s isporukama žitarica i uljarica u iznimnim okolnostima kako bi imala vremena za provedbu određenih reformi za borbu protiv prijevara u tom sektoru⁷⁴⁷. Mjera u vezi sa žitaricama i uljaricama nikada nije bila namijenjena kao dugoročno rješenje ili kao kompenzacija za neadekvatan nadzor poreznih obveznika na tim izuzetno vrijednim tržištima. Odstupanje je opravdano kao dio paketa mjera koje Mađarska treba poduzeti, a istovremeno je ograničeno na određeno razdoblje. Isti uvjeti bili su uključeni u odstupanje odobreno Rumunjskoj⁷⁴⁸.

Isto je tako 2014. podnijela zahtjev za primjenu mjere za isporuke šećera nakon što joj je dano negativno mišljenje za primjenu mehanizma brze reakcije za istu skupinu proizvoda jer nije zadovoljila pravne uvjete. Zahtjevu nije udovoljeno jer su navedeni proizvodi namijenjeni krajnjoj potrošnji⁷⁴⁹.

5.2.6. Primjena prijenosa porezne obveze u Nizozemskoj

Nizozemska je ugradila u svoje nacionalno zakonodavstvo primjenu mehanizma prijenosa porezne obveze na temelju članka 199. Direktive o PDV-u na isporuke građevinskih radova, uključujući popravke, čišćenje, održavanje, rekonstrukciju i rušenje vezano uz nekretnine, kao i predaju građevinskih radova, osiguravanja osoblja uključenog u građevinske radove, nepokretne imovine, rabljenog materijala i dobara koja porezni obveznici daju kao osiguranje drugom obvezniku u vezi s izvršavanjem tog jamstva.

Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, ST/11645/2021/INIT, *OJ L 360*, 11.10.2021, str. 110–111.

⁷⁴⁷ Council Implementing Decision 2012/624/EU of 4 October 2012 authorising Hungary to introduce a special measure derogating from Article 193 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, *OJ L 274*, 9.10.2012., str. 26–27

⁷⁴⁸ Council Implementing Decision 2011/363/EU of 20 June 2011 authorising Romania to introduce a special measure derogating from Article 193 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax,

OJ L 163, 23.6.2011., str. 26–27

⁷⁴⁹ Komunikacija Komisije Vijeću u skladu s člankom 395. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, COM (2014) 229 final

Ograničen prijenos porezne obveze koje propisuje članak 199. a) Direktive o PDV-u primijenila je na isporuke prijenosa prava na emisiju stakleničkih plinova, mobilnih telefona, uređaja s integriranim krugom, kao što su mikroprocesori i središnje jedinice za obradu u stanju prije integracije u proizvode za krajnje korisnike, telekomunikacijskih usluga, igračih konzola, tabletnih računala i prijenosnih računala.

Tijekom 2017. je otkrila prijevare u sektoru telekomunikacijskih isporuka te podnijela zahtjev⁷⁵⁰ za primjenu mehanizma prijenosa porezne obveze. U zahtjevu je navela da konvencionalne metode otkrivanja i sprječavanja prijevara nisu do tada bile djelotvorne. U ovom slučaju bila je riječ o isporukama usluga iz trećih zemalja u EU koje se nigdje nisu evidentirale te su se plaćanja obavljaju preko platformi izvan EU-a što je otežavalo otkrivanje transakcija i nemogućnost dobivanja informacija. Primjena joj je odobrena od 7. 11. 2017. do 31. 12. 2018.⁷⁵¹

5.2.7. Primjena prijenosa porezne obveze u Poljskoj

Poljska je propisala neograničenu primjenu prijenosa porezne obveze na isporuke rabljenog materijala. Ograničenu primjenu implementirala je za isporuke prijenosa prava na emisiju stakleničkih plinova, mobilnih telefona, uređaja s integriranim krugom, igračih konzola, tabletnih računala i prijenosnih računala; sirovih i poluobrađenih metala, uključujući plemenite metale.

S obzirom na to da su se pojavile prijevare na tržištu tvrdih diskova koje su negativno utjecale na distributere koji ne sudjeluju u prijevari, 2016. je zatražila mogućnost uvođenja prijenosa porezne obveze. Kako je navela u zahtjevu, učinila je sve što je bilo u moguće u cilju sprječavanja prijevara i poduzela niz mjera na temelju čega joj je primjena odobrena od 1. 1. 2018. do 31. 12. 2020.⁷⁵²

⁷⁵⁰ Prijedlog Provedbene Odluke Vijeća kojom se Kraljevini Nizozemskoj odobrava uvođenje posebne mjere odstupanja od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, Bruxelles, 3.10.2017. COM (2017) 561 final

⁷⁵¹ Provedbena odluka Vijeća (EU) 2017/2013 od 7. studenoga 2017. kojom se Kraljevini Nizozemskoj odobrava uvođenje posebne mjere odstupanja od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 292, 10.11.2017., str. 59–60.

⁷⁵² Prijedlog Provedbene Odluke Vijeća kojom se Republici Poljskoj odobrava uvođenje posebne mjere odstupanja od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, COM (2017) 451 final,;

Provedbena odluka Vijeća (EU) 2017/1856 od 10. listopada 2017. kojom se Republici Poljskoj odobrava uvođenje posebne mjere odstupanja od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 265, 14.10.2017., str. 21–22

5.2.8. Primjena prijenosa porezne obveze u Portugalu

Portugal je propisao neograničenu primjenu mehanizma prijenosa porezne obveze na isporuke građevinskih radova, osiguravanje osoblja uključenog u aktivnosti građevinskih radova, nepokretne imovine i isporuku rabljenog materijala. Ograničenu primjenu implementirao je na isporuke prijenosa prava na emisiju stakleničkih plinova, plina i električne energije oporezivom preprodavaču.

S obzirom na to da su se pojavile prijevare u šumarskom sektoru koji spada u rizične djelatnosti zbog velikog broja malih proizvođača, kao i brojnih uzgajivača koji prodaju sirovine za prerađivačke tvrtke bez prijave i plaćanja PDV-a, Portugal je 2018.⁷⁵³ podnio zahtjev za uvođenje primjene prijenosa porezne obveze na isporuke pluta, drva, češera bora ili pinjola u ljusci. Zahtjevu je udovoljeno s primjenom od 1. 1. 2020. do 31. 12. 2022.⁷⁵⁴

5.2.9. Primjena prijenosa porezne obveze u Rumunjskoj

Rumunjska je propisala neograničenu primjenu mehanizma prijenosa porezne obveze na isporuke rabljenog materijala. Ograničenu primjenu implementirala je na isporuke prijenosa prava na emisiju stakleničkih plinova, prijenosa ostalih jedinica kojima se subjekti mogu koristiti za usklađivanje s navedenom Direktivom, mobilnih telefona, uređaja s integriranim krugom, plina i električne energije oporezivom preprodavaču, certifikata plina i električne energije, igraćih konzola, tabletnih računala i prijenosnih računala, žitarica, industrijskih usjeva (uključujući uljano sjemenje i šećernu repu) koji se uobičajeno upotrebljavaju u neizmijenjenom stanju za krajnju potrošnju, žitarica, industrijskih usjeva uključujući uljano sjemenje i šećernu repu koji se uobičajeno upotrebljavaju u neizmijenjenom stanju za krajnju potrošnju.

S obzirom na to da su u sektoru drvne industrije uočeni problemi kod malih poduzeća koje je bilo teško kontrolirati, podnijela je zahtjev za primjenom prijenosa porezne

⁷⁵³ Prijedlog Provedbene Odluke Vijeća o odobrenju Portugalu da uvede posebnu mjeru odstupanja od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, Bruxelles, 14.6.2019.

COM(2019) 275 final

⁷⁵⁴ Provedbena odluka Vijeća (EU) 2019/1592 od 24. rujna 2019. o odobrenju Portugalu da uvede posebnu mjeru odstupanja od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

ST/11424/2019/INIT, SL L 248, 27.9.2019., str. 67–68.

obveze. Mjera joj je prvi put odobrena 2010.⁷⁵⁵, kasnije je produljivana, a trajala je do kraja 2025.⁷⁵⁶

Isto tako, zbog prijevara u isporukama povezanim sa žitaricama podnijela je zahtjev za primjenu mjere koja joj je odobrena za razdoblje od lipnja 2011. do svibnja 2013.⁷⁵⁷ Poslije toga je donesena normativna odredba kojom se dopušta državama članicama primjena prijenosa porezne obveze za isporuke žitarica i njima sličnim proizvodima kojom su se mogle koristiti bez zahtjeva za odstupanjem⁷⁵⁸.

5.2.10. Primjena prijenosa porezne obveze u Slovačkoj

Slovačka je propisala neograničenu promjenu prijenosa porezne obveze na isporuke nepokretne imovine, rabljenog materijala i dobara koja porezni obveznici daju kao osiguranje drugom poreznom obvezniku u vezi s izvršavanjem tog jamstva, dobara pri odstupanju pridržavanja prava vlasništva cesionaru te izvršavanje prenesenog prava od cesionara i nekretnina koje prodaje dužnik prema presudi u okviru obvezne prodaje drugoj osobi. Ograničenu primjenu je implementirala na isporuke prijenosa prava na emisiju stakleničkih plinova, mobilnih telefona, uređaja s integriranim krugom, žitarica, sirovih i poluobrađenih metala, uključujući plemenite metale.

⁷⁵⁵ Provedbena odluka Vijeća 2010/583/EU od 27. rujna 2010. kojom se Rumunjskoj odobrava uvođenje posebne mjere odstupanja od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 256, 30.9.2010., str. 27.

⁷⁵⁶ Provedbena odluka Vijeća 2013/676/EU od 15. studenoga 2013. kojom se Rumunjskoj odobrava nastavak primjene posebne mjere odstupanja od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 316, 27.11.2013., str. 31.;

Provedbena odluka Vijeća (EU) 2016/1206 od 18. srpnja 2016. o izmjeni Provedbene odluke 2013/676/EU kojom se Rumunjskoj odobrava primjena posebne mjere odstupanja od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 198, 23.7.2016., str. 47.;

Provedbena odluka Vijeća (EU) 2019/1593 od 24. rujna 2019. o izmjeni Provedbene odluke 2013/676/EU kojom se Rumunjskoj odobrava nastavak primjene posebne mjere odstupanja od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, ST/11426/2019/INIT, OJ L 248, 27.9.2019, str. 69–70.;

Provedbena odluka Vijeća (EU) 2023/218 od 30. siječnja 2023. o izmjeni Provedbene odluke 2013/676/EU kojom se Rumunjskoj odobrava nastavak primjene posebne mjere odstupanja od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, ST/5082/2023/INIT, SL L 30, 2.2.2023., str. 14–15.

⁷⁵⁷ Council Implementing Decision 2011/363/EU of 20 June 2011 authorising Romania to introduce a special measure derogating from Article 193 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, OJ L 163, 23.6.2011., str. 26–27.

⁷⁵⁸ 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 određene robe i usluga podložnih prijevari, SL L 201, 26.7.2013., str. 4–6

S obzirom na to da je uočila prijevare u transakcijama određenih mesnih proizvoda, 2016.⁷⁵⁹ je zatražila odobrenje za uvođenje prijenosa porezne obveze. Navedenom zahtjevu Komisija se protivila zbog toga što bi se uvođenjem mjere povećao rizik prijevara u maloprodaji⁷⁶⁰.

5.3. Derogacija kod sustava plaćanja u cilju suzbijanja prijevara

Mehanizam odvojenog plaćanja (engl. *split payment mechanism*⁷⁶¹) koristi se u cilju sprječavanja PDV prijevara. Razlikuje se od redovitog sustava naplate za oporezivu isporuku tako da umjesto jednog dolazi do dva odvojena plaćanja. Naime, dobavljač kada ispostavlja račun kupcu – poreznom obvezniku, za obavljenу ga isporuku razdvaja tako da posebno iskazuje račun za osnovicu, a posebno PDV. Osnovica se plaća na jedan račun, a PDV na drugi, uz navođenje napomene o tome. Metoda naplate ovisi o primjeni u određenoj državi. Neke su države primjenjivale sustav tako da kupac posebno plaća osnovicu dobavljaču, a dio PDV-a uplaćuje direktno u proračun ili na poseban račun dobavljača kreiran samo za potrebe PDV-a kod banke koja ga prosljeđuje u državni proračun. Sustav odvojenog plaćanja pogodniji je za bezgotovinsko plaćanje u B2B transakcijama, iako se razmišljalo i o mogućnostima primjene kod gotovinskih transakcija⁷⁶².

Ideja oko uvođenja sustava odvojenog plaćanja PDV-a uvedena je još 2003. u Bugarskoj (dok još nije bila članica EU-a)⁷⁶³. Neke su ga države ugradile u nacionalno zakonodavstvo na dobrovoljnoj osnovi za što im nije bilo potrebno odobrenje. Države koje su ga htjele uvesti kao obvezni mehanizam naplate trebale su tražiti odobrenje zbog

⁷⁵⁹ Komunikacija Komisije Vijeću u skladu s člankom 395. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, Bruxelles, 19.1.2017. COM (2017) 24 final, str. 1.

⁷⁶⁰ Komisija nije dala suglasnost za uvođenje mehanizma prijenosa porezne obveze na određenu grupu proizvoda za koje smatra da služe širokoj potrošnji te da bi se dovele do prijevara na razini maloprodaje. Vidjeti komunikacije na zahtjev Mađarske COM(2013) 148 od 19.3.2013., COM(2014) 229 od 22.4.2014., na zahtjev Estonije COM(2014) 623 od 10.10.2014.

⁷⁶¹ Magauran, B., Split Payments: New VAT Collection Mechanism in the European Union, May 30, 2018., dostupno na <https://sovos.com/blog/2018/05/30/split-payments-new-vat-collection-mechanism-in-the-european-union/> (pristup travanj 2025.)

⁷⁶² Sinn, H. W., Gebauer, A., Parsehe, R., The Ifo Institute's Model for Reducing VAT Fraud: Payment First, Refund Later, CESifo Forum, February 2004., str. 30–34., dostupno na <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/166182/1/cesifo-forum-v05-y2004-i2-p30-34.pdf> (pristup travanj 2025.)

⁷⁶³ Mitran, D., European trends in split VAT, Internal Auditing & Risk Management, Year XII, No 4(48), December 2017., str. 42–50.

odstupanja od članka 206. Direktive o PDV-u kojim je propisano da svaki porezni obveznik, koji je dužan plaćati PDV, plaća netoiznos pri podnošenju prijave⁷⁶⁴. Iako se činio kao dobra metoda suzbijanja prijevара, nije se smatrao popularnom mjerom te je samo nekoliko država tražilo odstupanje za ovaj način naplate.

5.3.1. Primjena mehanizma odvojenog plaćanja u Rumunjskoj

Rumunjska je 2017. podnijela zahtjev za uvođenje sustava odvojenog plaćanja za porezne obveznike i javne institucije koji imaju nepodmirena porezna dugovanja ili su predmet postupka u slučaju nesolventnosti, s ciljem povećanja naplate poreza i suzbijanja prijevара⁷⁶⁵. Komisija je smatrala da uvođenje pragova za određene kategorije poreznih obveznika ne osigurava jednako postupanje prema ostalim obveznicima iz iste kategorije te je zahtjev odbila. Međutim, bez obzira na mišljenje Komisije, Rumunjska je 2018. počela primjenjivati sustav odvojenog plaćanja poreznih obveznika za sve tuzemne oporezive isporuke dobara i usluga. Sustav koji se primjenjivao bio je strukturiran tako da je kupac plaćao poreznu osnovicu dobavljaču, dok je iznos PDV-a uplaćivao na PDV račun otvoren pri državnoj riznici Rumunjske ili rumunjskoj financijskoj instituciji⁷⁶⁶. Pritom nije bila propisana obveza da se na računu navede da dobavljač primjenjuje sustav odvojenog plaćanja. S obzirom na to da je riječ o sustavu naplate za koji bi kupac trebao znati u kojem se položaju nalazi njegov dobavljač, Komisija ga je smatrala nepotrebnim i naložila Rumunjskoj da ga ukine, što je i učinila 1. 2. 2020.⁷⁶⁷

5.3.2. Primjena mehanizma odvojenog plaćanja u Italiji

Italija je prva država članica EU-a koja se počela koristiti sustavom odvojenog plaćanja. Nakon što su otkrivene prijevare pri isporukama dobara i usluga subjektima koji su pod kontrolom središnjih ili lokalnih tijela javne vlasti, kao i nekim trgovačkim društvima uvrštenim na burzu, 2014. je zatražila odstupanje od članka 206. Direktive o PDV-u te

⁷⁶⁴ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11.12.2006., str. 1–118., članci 250–261.

⁷⁶⁵ Komunikacija Komisije Vijeću u skladu s člankom 395. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, Bruxelles, 8.11.2018., COM(2018) 666 final

⁷⁶⁶ *Ibid.*

⁷⁶⁷ Informacije o ukidanju odvojenog plaćanja u Rumunjskoj pogledati <https://www.taxathand.com/article/12777/Romania/2020/VAT-split-payment-mechanism-abolished-> (pristup travanj 2025.)

odstupanje od članka 226. iste direktive kako bi se omogućilo navođenje posebne napomene na računu prema kojoj se PDV mora uplatiti na poseban račun. Nakon uvođenja sustava dostavila je izvješće iz kojeg je razvidno da su se prihodi od PDV-a povećali i više nego što je bilo procijenjeno⁷⁶⁸.

Prema talijanskom sustavu kupci plaćaju iznos osnovice dobavljačima, a PDV na poseban bankovni račun poreznog tijela⁷⁶⁹. Isto tako, propisna je obveza da na izdanim računima bude navedena posebna napomena prema kojoj se PDV mora uplatiti na poseban bankovni račun poreznog tijela.⁷⁷⁰

S obzirom na to da se mjera pokazala učinkovitom, Italija je zatražila produljenje uz prošireni zahtjev i na trgovačka društva koja su pod kontrolom središnjih ili lokalnih tijela javne vlasti te na ona uvrštena na burzu, zbog otkrivanja prijevara pri navedenim vrstama transakcija.

Kako je mjera odstupanja bila proporcionalna ciljevima koji se žele postići, zahtjev je bio prvotno odobren za razdoblje od 1. 1. 2015. do 31. 12. 2017.⁷⁷¹ te produljivano više puta (do 30. 12. 2026.)⁷⁷².

⁷⁶⁸ Prijedlog provedbene odluke Vijeća kojom se Talijanskoj Republici odobrava primjena posebne mjere kojom se odstupa od članaka 206. i 226. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, Bruxelles, 7.4.2017., COM(2017) 169 final

⁷⁶⁹ Magauran, B., Split Payments: New VAT Collection Mechanism in the European Union, May 30, 2018., dostupno na <https://sovos.com/blog/2018/05/30/split-payments-new-vat-collection-mechanism-in-the-european-union/> (pristup travanj 2025.)

⁷⁷⁰ Provedbena odluka Vijeća (EU) 2015/1401 od 14. srpnja 2015. kojom se Italiji odobrava uvođenje posebne mjere kojom se odstupa od članaka 206. i 226. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, OJ L 217, 18.8.2015, str. 7–8.

⁷⁷¹ Provedbena odluka Vijeća (EU) 2017/784 od 25. travnja 2017. kojom se Talijanskoj Republici odobrava primjena posebne mjere kojom se odstupa od članaka 206. i 226. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost i stavljanju izvan snage Provedbene odluke (EU) 2015/1401 OJ L 118, 6.5.2017, str. 17–19.

⁷⁷² *Ibid.*,

Provedbena odluka Vijeća (EU) 2020/1105 od 24. srpnja 2020. o izmjeni Provedbene odluke (EU) 2017/784 kojom se Talijanskoj Republici odobrava primjena posebne mjere kojom se odstupa od članaka 206. i 226. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, ST/9209/2020/REV/1, SL L 242, 28.7.2020., str. 4–6.,

Provedbena odluka Vijeća (EU) 2023/1552 od 25. srpnja 2023. o izmjeni Provedbene odluke (EU) 2017/784 u pogledu razdoblja odobrenja i područja primjene posebne mjere koju je donijela Italija, a kojom se odstupa od članaka 206. i 226. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, ST/11321/2023/INIT, SL L 188, 27.7.2023., str. 45–47.

5.3.3. Primjena mehanizma odvojenog plaćanja u Poljskoj

Poljska je poduzela brojne mjere u cilju suzbijanja prijevara⁷⁷³ koje nisu bile dovoljne te je razmatrala mogućnost uvođenja sustava dobrovoljnoga odvojenog plaćanja koji bi se primjenjivo samo na transakcije između poreznih obveznika. Plaćanje bi se obavljalo bankovnim prijenosom tako da kupac – porezni obveznik ima mogućnost uplate PDV-a na poseban PDV račun dobavljača. Ako se kupac odluči za sustav odvojenog plaćanja, ostvario bi pravo na određene pogodnosti (oslobađanje od solidarne odgovornosti u slučaju prijevara i pravo na povrat PDV-a u roku od 25 dana od podnošenja prijave PDV-a). Budući da je izbor primjene odvojenog plaćanja na kupcu, dobavljač ne bi imao mogućnost izbjegavanja plaćanja PDV-a⁷⁷⁴.

Dobrovoljni mehanizam plaćanja uveden je 2018. S obzirom na posljedice prijevara u visokorizičnim sektorima (trgovini čelika, metalnog otpada, elektronike, zlata i obojenih metala, goriva i plastičnih masa), Poljska je smatrala da treba uvesti i obvezni sustav te je poslala zahtjev Komisiji⁷⁷⁵ za odstupanjem od članka 226. Direktive o PDV-u u odnosu na zahtjev za izdavanje računa u pogledu PDV-a i uvođenje sustava obveznoga odvojenog plaćanja za isporuke dobara i usluga podložnih prijevarama. Zahtjev joj je odobren za razdoblje od 1. 3. 2019. do 28. 2. 2022.⁷⁷⁶ koje je kasnije produljeno do 28. 2. 2025.⁷⁷⁷ Troškovi implementacije ne bi trebali biti znatniji jer banke ne naplaćuju provizije i naknadne za otvaranja računa za uplatu PDV-a i njegovo vođenje⁷⁷⁸.

⁷⁷³ uvođenje mehanizma prijenosa porezne obveze i solidarne odgovornosti kupca, uvođenje standardne dokumentacije o reviziji, stroža pravila za upis u registar obveznika PDV-a i odjave poreznih obveznika, povećan broj revizija itd.

⁷⁷⁴ European Commission: Deloitte, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Vandresse, B., Cilli, V., Walsh, C. et al., Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method – Final report, Publications Office, 2017., str. 41., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/649636> (pristup travanj 2025.)

⁷⁷⁵ Prijedlog provedbene odluke Vijeća kojom se Poljskoj odobrava uvođenje posebne mjere odstupanja od članka 226. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, Bruxelles, 23.1.2019.

COM(2019) 10 final

⁷⁷⁶ *Ibid.*, prilog dokumenta

⁷⁷⁷ Provedbena odluka Vijeća (EU) 2022/559 od 5. travnja 2022. o izmjeni Provedbene odluke (EU) 2019/310 u pogledu odobrenja izdanog Poljskoj za nastavak primjene posebne mjere odstupanja od članka 226. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, ST/7163/2022/INIT, SL L 108, 7.4.2022., str. 51–59.

⁷⁷⁸ Provedbena odluka Vijeća (EU) 2019/310 od 18. veljače 2019. kojom se Poljskoj odobrava uvođenje posebne mjere odstupanja od članka 226. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 51, 22.2.2019.

Za razliku od Italije, Poljska nije zahtijevala od kupca dva odvojena plaćanja, već jedno s tim da bi banka razdijelila uplatu na dva odvojena računa. Opseg primjene odvojenog plaćanja puno je širi od onog u Italiji jer se primjenjuje na sve porezne obveznike registrirane u sustavu PDV-a⁷⁷⁹.

5.3.4. Primjena mehanizma odvojenog plaćanja u Velikoj Britaniji

Velika Britanija je pretrpjela ogromne štete zbog prijevara u transakcijama s internetskom prodajom⁷⁸⁰ te je uvodila razne mjere za njihovo sprječavanje. Jedno od rješenja je vidjela u sustavu odvojenog plaćanja. Razvojem tehnoloških plaćanja pojavila se mogućnost u poboljšanju naplate te je pokrenuta potraga za drugim rješenjima⁷⁸¹.

Vlada Velike Britanije je objavila poziv 20. 3. 2017.⁷⁸² kojim je pokušala potaknuti dionike da predlože učinkovito rješenje prikupljanja PDV-a za internetsko poslovanje⁷⁸³. Neki od prijedloga bili su da se plaćanje obavlja preko posredničkog društva koji bi vodio brigu o uplati PDV-a poreznim tijelima⁷⁸⁴ ili da kupac direktno uplati PDV poreznom tijelu prilikom internetske kupnje.

Kao i kod svakog drugog sustava, vodile su se polemike oko složenosti podjele plaćanja i troškovima implementacije posebice za mala i srednja poduzeća. Nakon konzultacija uspostavljena je radna skupina kojoj je bio zadatak pronalaženje najučinkovitijeg načina djelovanja takvog sustava. Projekt je podijeljen u nekoliko faza, ali još uvijek nije

⁷⁷⁹ Magauran, B., Split Payments: New VAT Collection Mechanism in the European Union, May 30, 2018., dostupno na <https://sovos.com/blog/2018/05/30/split-payments-new-vat-collection-mechanism-in-the-european-union/> (pristup travanj 2025.)

⁷⁸⁰ Prema procjeni HRMC-a iznos PDV prijevara internetskom prodajom iznosi 1,5 mlrd funti godišnje vidjeti više na <http://www.vatfraud.org/>, naziv članka Campaign Against VAT Fraud on eBay & Amazon in the UK (pristup veljača 2020.)

⁷⁸¹ HRMC Alternative method of VAT collection – split payment Consultation document Publication date: 13 March 2018 Closing date for comments: 29 June 2018., dostupno na https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/687783/Alternative_method_of_VAT_collection_split_payment.pdf, (pristup travanj 2025.)

⁷⁸² Vidjeti više Consultation outcome, VAT: Tackling fraud on goods sold online - update on split payment, dostupno na <https://www.gov.uk/government/consultations/vat-tackling-fraud-on-goods-sold-online-update-on-split-payment> (pristup travanj 2025.)

⁷⁸³ HM Treasury, Policy paper, Spring Budget 2017., Published 8 March 2017. dostupno na <https://www.gov.uk/government/publications/spring-budget-2017-documents/spring-budget-2017>. (pristup travanj 2025.)

⁷⁸⁴ Magauran, B., Split Payments: New VAT Collection Mechanism in the European Union, May 30, 2018., dostupno na <https://sovos.com/blog/2018/05/30/split-payments-new-vat-collection-mechanism-in-the-european-union/> (pristup travanj 2025.)

završen. S obzirom na to da više nije dio EU-a, nije u fokusu razmatranja kao država članica, zbog čega funkcionalnost sustava ostaje kao dugoročan zadatak.

5.3.5. Primjena mehanizma odvojenog plaćanja u Bugarskoj

Bugarska je primjenjivala sustav odvojenog plaćanja PDV-a dok još nije bila država članica EU-a. Princip koji je primjenjivala zahtijevao je da porezni obveznici otvore račun koji se mogao koristiti samo za uplatu PDV-a. Kupci su morali za svaki račun iznad 500 eura uplatiti PDV na bankovni račun dobavljaču, a imali su i pravo na povrat u roku od 45 dana od dana podnošenja prijave PDV-a. Primjenjujući sustav odvojenog plaćanja, kupac se zaštitio od eventualne solidarne odgovornosti jer mu se nije moglo odbiti pravo na odbitak pretporeza niti nametnuti obveza u slučaju PDV prijave.⁷⁸⁵

Međutim, iskustvo je ipak bilo daleko od zadovoljavajućeg jer se pokazalo da je tadašnji sustav bio sklon drukčijoj vrsti prijave. Tako je profesor Konstantin Pashev objavio članak⁷⁸⁶ o toj temi u kojem iscrpno opisuje oblik prijave nestajućeg trgovca kod primjene odvojenog plaćanja. Modalitet prijevara odnosio se na ispostavljanje većeg broja računa na niže iznose, za istu isporuku, kako bi se zadovoljio uvjet postavljenog praga. U tom pogledu, bugarsko iskustvo pokazuje kako ograničavanje vrijednosti isporuke, kao uvjeta, može otvoriti mogućnost za druge vrste prijevara, što posljedično narušava ostvarivanje krajnjeg cilja.

5.3.6. Analiza mehanizma odvojenog plaćanja kao mjere za suzbijanje prijevara

Karakteristika odvojenog plaćanja očituje se u tome da PDV plaća kupac direktno u državni proračun ili na poseban račun dobavljaču rezerviran samo za PDV. Provedenom studijom izvedivosti drugih metoda za poboljšanje i pojednostavnjenje naplate PDV-a suvremenim tehnologijama u B2B transakcijama razmatrao se niz čimbenika i modela odvojenog plaćanja⁷⁸⁷. Utjecaj odvojenog plaćanja ovisi o brojnim čimbenicima,

⁷⁸⁵ Europska komisija, Glavna uprava za oporezivanje i carinsku uniju, Deloitte, Vandresse, B., Cilli, V., Walsh, C., et al., Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method : final report, Publications Office, 2017., str. 24. i 25. , dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/649636> (pristup travanj 2025.)

⁷⁸⁶ Vidjeti više u članku Pashev, K.V., Countering Cross-border VAT Fraud: The Bulgarian Experience, Journal of Financial Crime 14, no. 4., 2007., str. 490–501.

⁷⁸⁷ Studija se temelji na analizi provedenoj 2010. godine koja je razmatrala izvedivost drugih metoda za poboljšanje i pojednostavnjenje naplate PDV-a suvremenim tehnologijama i/ili financijskim posrednicima u transakcijama B2B

uključujući vrstu transakcije i troškove usklađivanja. Podatci prikupljeni tijekom istraživanja pokazuju da neke države članice, poput Češke⁷⁸⁸ i Estonije⁷⁸⁹, primjenjuju u praksi oblik odvojenog plaćanja na dobrovoljnoj osnovi, dopuštajući pritom poreznim obveznicima – kupcima, uplatu iznosa PDV-a izravno poreznom tijelu. Osim primjene u EU, pojedini države članice navedenim modelom se koriste i izvan EU-a.⁷⁹⁰

Rezimirajući navedeno, može se ustvrditi da je spomenuti sustav koristan alat za porezne obveznike – kupce u situacijama u kojima nisu dovoljno sigurni u ispravno postupanje svojih dobavljača te bi tako mogli izbjeći eventualnu solidarnu odgovornost za plaćanje PDV-a u slučaju prijevare.

Mogućnost primjene takvog sustava nije normativno usklađena s legislativom koja propisuje pravila o platnim uslugama. Naime, uvođenje odvojenog plaćanja prema trenutačnim regulacijama ne bi se činilo realnom opcijom u skladu s Direktivom (EU) 2015/2366 Europskog parlamenta i Vijeća o platnim uslugama⁷⁹¹. Suglasnost poreznih obveznika je neophodna da bi banka ili drugi pružatelj platnih usluga mogao izvršiti podjelu iznosa računa. U zemljama EU-a koje trenutačno primjenjuju ili planiraju primijeniti odvojeno plaćanje, ovaj se problem rješava zahtjevom kupca koji odvojeno plaća PDV ili uplatom na posebne PDV račune. Ako bi se pokazala potreba za uvođenjem sustava odvojenog plaćanja kao alternativne metode plaćanja u cilju suzbijanja prijevare, možda bi bilo najprikladnije propisati odredbe u Direktivi o PDV-u o sustavu odvojenog plaćanja kao novom posebnom sustavu naplate.

Europska komisija, Glavna uprava za oporezivanje i carinsku uniju, Deloitte, Vandresse, B., Cilli, V., Walsh, C., et al., Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method : final report, Publications Office, 2017, dostupno na https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2018-01/split_payment_report_execsummary_2017_en.pdf (pristup travanj 2025.)

⁷⁸⁸ propisano članku 109. Zakona o PDV-u u Republici Češkoj, izvorno Zákon č. 235/2004 Sb., dostupno na <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-235> (pristup travanj 2025.)

⁷⁸⁹ Europska komisija, Glavna uprava za oporezivanje i carinsku uniju, Deloitte, Vandresse, B., Cilli, V., Walsh, C., et al., Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method : final report, Publications Office, 2017, str. 40.
dostupno na https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/split_payment_report2017_en.pdf (pristup travanj 2025.)

⁷⁹⁰ OECD, Consumption Tax Trends 2018., VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues, 2018., dostupno na https://www.oecd.org/en/publications/consumption-tax-trends-2018_ctt-2018-en.html (pristup travanj 2025.)

⁷⁹¹ Direktiva (EU) 2015/2366 Europskog parlamenta i Vijeća od 25. studenoga 2015. o platnim uslugama na unutarnjem tržištu, o izmjeni direktiva 2002/65/EZ, 2009/110/EZ i 2013/36/EU te Uredbe (EU) br. 1093/2010 i o stavljanju izvan snage Direktive 2007/64/EZ, SL L 337, 23.12.2015, str. 35–127.

Glavne prednosti ovog oblika prikupljanja poreza bile bi u smanjenoj mogućnosti prijevara i izbjegavanja plaćanja PDV-a. Procjenjuje se da bi mogao rezultirati smanjenjem gubitaka na području PDV-a za 27 % do 56 %⁷⁹², a kao njegove pozitivne karakteristike ističu se: smanjenje neusklađenosti zbog novih zahtjeva za izvještavanje, povećanje transparentnosti, pozitivan novčani tok za porezna tijela i poboljšana kontrola praćenja. Glavni prigovor, kao i kod ostalih mjera, usmjeren je na porast administrativnih troškova i za poduzeća i za javna tijela⁷⁹³, međutim, učinci koji bi se mogli postići puno su veći.

5.4. Derogacije kod izdavanje računa u elektroničkom obliku u cilju suzbijanja prijevara

Digitalizacija PDV-a ubrzano napreduje u cijelom svijetu i u EU-u. PDV je reguliran Direktivom o PDV-u koja račune u papirnatom i elektroničkom obliku stavlja u ravnopravan položaj. U cilju borbe protiv prijevara, Direktiva o PDV-u dopušta državama članicama iznimke od standardnih pravila. Jedna od njih je i primjena koja se odnosi na izdavanje računa u elektroničkom obliku. Države koje žele uvesti obvezno izdavanje računa u elektroničkom obliku dužne su podnijeti zahtjev Komisiji za odstupanje od članaka 218. i 231. Direktive o PDV-u. Člankom 218. Direktive o PDV-u propisano je da države članice trebaju prihvatiti dokumente na papiru ili u elektroničkom obliku kao račune ako ispunjavaju određene uvjete⁷⁹⁴. Navedeni članak stavlja papirne i elektroničke račune u jednak položaj zahtijevajući od država da prihvate oba izbora. Ovaj je koncept još jednom naglašen u članku 232. Direktive o PDV-u kojim je propisano da se računi mogu slati u papirnatom obliku ili ih je, uz pristanak primatelja, moguće slati ili staviti na raspolaganje u elektroničkom obliku.

Države članice su trebale prihvatiti i papirne i elektroničke račune bez mogućnosti uvođenja obveznog izdavanja računa u elektroničkom obliku, osim ako ne traže odobrenje za odstupanje. Upravo takvi zahtjevi su novijeg datuma i smatraju se mjerama

⁷⁹² European Commission: Deloitte, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Vandresse, B., Cilli, V., Walsh, C. et al., Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method – Final report, Publications Office, 2017., dostupno na <https://data.europa.eu/doi/10.2778/649636> (pristup travanj 2025.)

⁷⁹³ *Ibid.*, str. 41.

za suzbijanje prijevara. Nekoliko država je podnijelo zahtjev za primjenu odstupanja od članaka 218. i 232. Direktive o PDV-u. Prvi je podnijela Italija čiji su primjer slijedile Francuska, Njemačka, Italija, Poljska i Rumunjska. Svim navedenim državama je primjena odobrena.

5.4.1. Izdavanje računa u elektroničkom obliku u javnoj nabavi

Neujednačena norma za elektroničko izdavanje računa utjecala je na složenost i pravnu nesigurnost, kao i dodatne operativne troškove za poduzetnike. Poslovanje unutar EU-a na području javne nabave zahtijevalo je usklađivanje s normama elektroničkog izdavanja računa svaki put kad uđu na novo tržište. Shodno navedenom, bilo je potrebno donijeti nova pravila koja bi vrijedila jednako za sve države članice što je sadržaj Direktive 2014/55/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 16. travnja 2014. o elektroničkom izdavanju računa u javnoj nabavi (dalje Direktiva 2014/55/EU)⁷⁹⁵.

Na temelju Direktive 2014/55/EU postignuti su zapaženi rezultati u otklanjanju prepreka na unutarnjem tržištu i prepreka trgovini koje proizlaze iz primjene različitih nacionalnih pravila i normi o elektroničkom izdavanju računa. S obzirom na njezine učinke, u smislu prekogranične interoperabilnosti i korištenja elektroničkog izdavanja računa u javnoj nabavi, ocijenjeno je da je navedena direktiva pozitivno utjecala. Najvažniji očekivani učinak, poput postizanje interoperabilnosti, postignut je jer sva državna tijela moraju prihvatiti elektroničke račune koji su usklađeni s europskom normom o elektroničkom izdavanju računa. To je pak dovelo do drugog očekivanog učinka, odnosno veće razine korištenja elektroničkog izdavanja računa. Mjerom EU-a u pogledu elektroničkog izdavanja računa za javnu nabavu poduprlo se usklađivanje i postizanje interoperabilnosti tehničkih zahtjeva i normi, čime se spriječila daljnja neusklađenost unutarnjeg tržišta. Kad je riječ o javnoj nabavi, analiza je pokazala da je stopostotna razina uvođenja elektroničkog izdavanja računa postignuta (ili će se postići) samo u državama članicama koje su svoje dobavljače obvezale na njihovo korištenje elektroničkog izdavanja računa u transakcijama između poduzeća i državnih tijela (B2G) ili u digitalno zrelim državama članicama. Direktiva 2014/55EU pružila je značajnu vrijednost na razini EU-a, ali izazovi

⁷⁹⁵ Direktiva 2014/55/EU Europskog Parlamenta i Vijeća od 16. travnja 2014. o elektroničkom izdavanju računa u javnoj nabavi Tekst značajan za EGP, SL L 133, 6.5.2014, str. 1–11

i dalje postoje. Stoga je potreban daljnji trud kako bi se potaknulo korištenje elektroničkog izdavanja računa unutar EU-a i promicala interoperabilnost⁷⁹⁶.

Navedena direktiva imala je ključnu ulogu u usklađivanju izdavanja računa u elektroničkom obliku na području EU-a, postigavši značajan napredak u poboljšanju unutarnjeg tržišta razvojem nacionalnih infrastruktura usklađenih s europskim standardom za B2G transakcije i njegovim usvajanjem od poreznih obveznika. Unatoč tim postignućima, evaluacija je utvrdila nedostatke koji ometaju puni potencijal, posebice na razini usvajanja.⁷⁹⁷

S obzirom na to da su države koristeći sustav elektroničkog izdavanja računa uvidjele njegove prednosti, zbog lakše je kontrole postao sve popularnija mjera u poslovnim transakcijama između poreznih obveznika.

5.4.2. Izdavanje računa u elektroničkom obliku u transakcijama između poreznih obveznika

Komisija je 8. prosinca 2022. iznijela niz prijedloga o reformi europskog sustava PDV-a u cilju poboljšanja područja primjene pravne norme za transakcije između poduzeća (B2B.). Ideja je bila uvođenje digitalnog izvješćivanja u stvarnom vremenu za prekogranične transakcije unutar EU-a temeljene na obveznom elektroničkom izdavanju računa do siječnja 2028. Inicijativa za prilagodbu digitalnom dobu predstavljala je temelje za jačanje unutarnjeg tržišta jer bi se time osigurala veća usklađenost nacionalnih sustava. Jednako tako, ta se situacija smatra prilikom za poticanje digitalne integracije među poduzećima na jedinstvenom digitalnom tržištu, jačanje normizacije elektroničkog izdavanja računa i poticanje inovacija.

⁷⁹⁶: Izvješće Komisije Europskom Parlamentu i Vijeću o učincima Direktive 2014/55/EU na unutarnje tržište i na korištenje elektroničkog izdavanja računa u javnoj nabavi, COM (2024) 72 final

⁷⁹⁷ European Commission, Commission staff working document, Executive summary of the evaluation, Evaluation of Directive 2014/55/EU on electronic invoicing in public procurement, Accompanying the document, Report from the Commission to the European Parliament and the Council on the effects of Directive 2014/55/EU on the Internal Market and on the uptake of electronic invoicing in public procurement, SWD (2024) 39 final

5.4.3. Implementacija obveznog izdavanja računa u elektroničkom obliku

Nepobitna je činjenica da pravila o PDV-u za isporuke unutar EU-a nisu bila prilagođena poslovanju u digitalnom dobu. Iz navedenog je razloga bilo potrebno promišljati o načinu na koji se tehnologija može upotrijebiti za smanjenje administrativnog i troškovnog opterećenja poreznih obveznika i poreznih tijela s jedne strane te suzbijanja prijevara s druge strane. Komisija je u Akcijskom planu za pravedno i jednostavno oporezivanje kojim se podupire strategija oporavka iz 2020.⁷⁹⁸ najavila zakonodavni paket „Pravila o PDV-u za digitalno doba“ koji je uključen i u program rada Komisije za 2022⁷⁹⁹. Izmjene Direktive o PDV-u za digitalno doba dio su navedenog paketa.

Prilagodba digitalnoj stvarnosti neophodna je zbog promjena u načinu postupanja s elektroničkim računima. Direktiva o PDV-u jednako je tretirala papirnatu i elektroničku račune. Člankom 232. iste direktive nametnut je pristanak primatelja kod izdavanja elektroničkog računa. Tim je zahtjevom državama onemogućena primjena obveznoga elektroničkog izdavanja računa kao polazišne osnove za elektronički sustav izvješćivanja. Osim toga, razvoj elektroničkih računa bio je znatno usporen zbog toga što porezni obveznici nisu mogli prilagoditi svoje sustave za provedbu, odnosno bili su obvezni izdavati račune u papirnatom obliku svaki put kada primatelj ne bi pristao na one u elektroničkom obliku.

Situacija se promijenila prijedlogom o izmjenama Direktive o PDV-u za digitalno doba, izmjenom članka 218. kojim je predviđeno da će se elektroničko izdavanje računa smatrati standardnim sustavom. Upotreba papirnatih računa bit će moguća samo u situacijama u kojima ih države članice odobre. To odobrenje ne može obuhvaćati slučajeve koji podliježu obvezama izvješćivanja jer bi se time spriječilo ili otežalo automatsko prijavljivanje podataka. Poreznim obveznicima će biti dopušteno izdavanje elektroničkih računa u skladu s europskom normom. Riječ je o normi donesenoj Provedbenom odlukom Komisije (EU) 2017/187055, prema zahtjevu utvrđenom u Direktivi 2014/55/EU. Naime, izdavanje i prijenos elektroničkih računa ne mogu ovisiti o prethodnom odobrenju ili provjeri poreznih tijela države članice da bi se mogli poslati

⁷⁹⁸ Komunikacija Komisije Europskom parlamentu i Vijeću, Akcijski plan za pravedno i jednostavno oporezivanje kojim se podupire strategija oporavka, COM (2020) 312 final

⁷⁹⁹ Komunikacija Komisije Europskom parlamentu, Vijeću, Europskom gospodarskom i socijalnom odboru i odboru regija, Program rada Komisije za 2022., Zajedno do snažnije Europe, COM (2021) 645 final

primatelju. Kako porezni obveznici ne bi ovisili o odobrenju kupca pri izdavanju elektroničkog računa, predloženo je brisanje članka 232. Direktive o PDV-u. Nadalje, definicija elektroničkog računa u istoj se Direktivi mijenja s ciljem usklađivanja s definicijom iz Direktive 2014/55/EU o elektroničkom izdavanju računa u javnoj nabavi kojom se uređuje elektroničko izdavanje računa u transakcijama između poduzeća i tijela javne uprave⁸⁰⁰.

Nakon usvojenih promjena, izdavanje elektroničkih računa ne podliježu prethodnom odobrenju kupca, već ga države članice mogu uvesti kao obvezu. Paralelno, do stupanja na snagu novih pravila, nekoliko je država dobilo odobrenje u vidu odstupanja za primjenu obveznog izdavanja električnog računa (Francuska, Italija, Njemačka, Poljska i Rumunjska). Osim njih, još su neke države podnijele zahtjev za odstupanjem i čekaju odgovor (Belgija, Estonija, Hrvatska, Grčka, Latvija, Slovenija i Španjolska). Jednako tako, važno je istaknuti da je novim izmjenama iste direktive dopušteno uvođenje obveznog izdavanja elektroničkih računa koje za državu nije obligatorno.

Pozitivni učinci obvezne implementacije izdavanja računa u elektroničkom obliku za mnoga porezna tijela mogu biti potencijalan alat koji pomaže u sprječavanju nenamjernih pogrešaka, poboljšanju sposobnosti upravljanja rizikom i ranom otkrivanju shema prijevara.

Digitalizacija je pojavnost koja obećava poboljšanje ubrzanja prikupljanja podataka koji poreznim tijelima omogućuju praćenje transakcija u stvarnom vremenu⁸⁰¹. Kao rezultat, digitalizacija prikupljanja poreza dobiva zamjetnu popularnost u raspravama o poreznoj politici i privlači sve veći interes među znanstvenicima. Učinak prelaska s papirnatog na elektroničko fakturiranje (e-fakturiranje) na prekogranične prijevare analiziran je na primjeru Italije kao države koja je prva uvela takav sustav na obveznoj osnovi za B2B i

⁸⁰⁰ Prijedlog direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu pravila o PDV-u za digitalno doba, 08/12/2022, COM (2022) 701 final

⁸⁰¹ O digitalizaciji u oporezivanju vidjeti više u Jacobs, B., Digitalization and taxation, e-book, 2017., dostupno na <https://www.elibrary.imf.org/display/book/9781484315224/ch002.xml> (pristup travanj 2025.);

Gupta, S, Keen, M., Shah, A., Verdier, G., Digital revolutions in public finance, International Monetary Fund., e-book, 2017., str. 25–55.dostupno na <https://elibrary.imf.org/display/book/9781484315224/9781484315224.xml> (pristup travanj 2025.)

B2C transakcije⁸⁰². S obzirom na to da je sama krenula u uvođenje e-fakturiranja, bez posebne koordinacije s drugim državama članicama EU-a, opseg djelovanja je ograničen na nacionalnu razinu. Uvođenjem elektroničkog fakturiranja povećava se mogućnost otkrivanja prijevare zato što se račun mora poslati preko sustava poreznog tijela koji omogućava unakrsnu provjeru potraživanog i plaćenog PDV-a. Propisivanje kazne za nekorisćenje sustava poticaj je poštenim gospodarstvenicima da izbjegavaju sudjelovanje u prijevarnim aktivnostima i sumnjivim transakcijama. Kao rezultat toga, broj prijevarnih transakcija bi se trebao smanjiti i omogućiti regularnu trgovinu.

⁸⁰² U državama članicama izdavanje elektroničkih računa obvezno je većinom za transakcije između poduzetnika i javnih tijela B2G. Neke planiraju uvesti i sustav elektroničkog izdavanja računa za isporuke B2B i B2C.
dostupno na <https://ec.europa.eu/digital-building-blocks/sites/display/DIGITAL/eInvoicing+Country+Factsheets+for+each+Member+State+and+other+countries> (pristup travanj 2025.)

	B2G	razdoblje	B2B	razdoblje
AUSTRIJA	x	01.01.2014.		0 mogućnost
BELGIJA	x	01.01.2017.	u postupku	01.01.2026.
BUGARSKA	0			0 razmatraju
CIPAR	0			0
ČEŠKA	0			0
DANSKA	x	2005		Nova obveza knjigovodstva uključuje uvjet da ti digitalni sustavi mogu izdavati, primati i pohranjivati e-račune
ESTONIJA	x	01.07.2019.	u postupku	07/2025 I 2027. u dvije faze
FINSKA	x	06.04.2021.		0
FRANCUSKA	x	01.01.2020.	x	odstupanje
GRČKA	x	12.09.2023.	u postupku	Grčka je od Europske komisije zatražila odstupanje radi provedbe mandata B2B e-fakturiranja u cijeloj zemlji.
HRVATSKA	x	01.07.2019.	u postupku	01.01.2026.
IRSKA	0			0
ITALIJA	x	2014	x	odstupanje 01/2019
LATVIJA	x	Jan-25	u postupku	01.01.2026.
LITVA	x	Jul-17		0
LUKSEMBURG	x	Mar-23		0
MAĐARSKA	0			0 U Mađarskoj je na snazi obveza izvještavanja u stvarnom vremenu.
MALTA				
NIZOZEMSKA	x	Jan-17		0 Raspravlja se. Trebalo bi biti uvedeno do 2024., ali je trenutno odgođeno.
NJEMAČKA	x	27.11.2020.	x	Mandat za B2B e-fakturiranje je odobren i očekuje se da će stupiti na snagu postupno: i) do siječnja 2025. svi njemački porezni obveznici moraju moći primati e-fakture; ii) do siječnja 2027. porezni obveznici s godišnjim prometom većim od 800.000 EUR moraju početi izdavati e-račune i, iii) do siječnja 2028. svi njemački porezni obveznici moraju izdavati elektroničke račune.
POLJSKA	0		x	
PORTUGAL	x	01.01.2021.		0 Iako ne postoji mandat za izdavanje strukturiranih elektroničkih računa u B2B transakcijama, sve račune mora izdati certificirani softver za naplatu i ispunjavati nekoliko drugih zahtjeva. Obaveze SAF-T ovjerenog obračuna i fakturiranja također se primjenjuju na tvrtke koje nisu registrirane za PDV
RUMUNJSKA	x	2020	x	Od 1. srpnja 2022. za kategorije proizvoda koje se smatraju visokim rizikom od prijevare u vezi s PDV-om. Opći B2B mandat za e-fakturiranje i e-izvješćivanje uveden je u siječnju 2024.
SLOVAČKA	0			0 Postoje planovi za implementaciju mandatnog B2G e-fakturiranja, ali nakon nekoliko odgoda, projekt je još u fazi rasprave. Obveza fakturiranja u stvarnom vremenu za B2G, B2B i B2C fakture čeka odobrenje.
SLOVENIJA	x	2015	u postupku	Jun-26
ŠPANJOLSKA	x	2015	u postupku	U tijeku su planovi za uvođenje obveznog B2B e-fakturiranja. Obveza je već odobrena, no konačni raspored ovisi o provedbenom propisu koji je u pripremi i odobrenju. Osim kašnjenja u procesu, obveza se očekuje za 2027.
ŠVEDSKA	x	Apr-19		0
VELIKA BRITANIJA	x		u postupku	

SLIKA 5 PREGLED KORIŠTENJA E-RAČUNA U B2G / B2B U DRŽAVAMA ČLANICAMA⁸⁰³

⁸⁰³ Podatci dostupni na stranicama <https://marosavat.com/e-invoicing-in-europe-overview-and-dates/> (uvid travanj 2025.)

5.4.3.1. Primjena računa u elektroničkom obliku u Francuskoj

Francuska je zatražila odobrenje za uvođenje posebne mjere kojom se odstupa od članaka 218. i 232. Direktive o PDV-u radi uvođenja obveznog izdavanja računa u elektroničkom obliku za sve porezne obveznike s poslovnim nastanom na državnom području. Obveza bi obuhvaćala sve račune izdane za transakcije između poreznih obveznika⁸⁰⁴.

Uvođenje opće obveze izdavanja računa u elektroničkom obliku donijelo bi koristi u suzbijanju prijevara i utaje PDV-a. Porezno bi tijelo moglo u realnom vremenu provjeriti ispravnost prijavljenog i naplaćenog PDV-a čime bi se poboljšala njezina učinkovitost. Pružile bi se i druge prednosti poreznim obveznicima kao što su skraćivanje razdoblja plaćanja, smanjivanje troškova ispisa i poštanskih naknada, smanjivanje troškova i kašnjenja u obradi podataka o obračunu ili smanjivanje troškova pohrane. Komisija je odobrila zahtjev te se mjera primjenjuje od 1. 1. 2024. do 31. 12. 2026. Učinci primjene bi se mogli vidjeti prije isteka roka za primjenu.

5.4.3.2. Primjena računa u elektroničkom obliku u Njemačkoj⁸⁰⁵

Njemačka je isto tako smatrala da bi uvođenjem posebne mjere za primjenu izdavanja računa u elektroničkom obliku uvelike pomogla u suzbijanju prijevara. Naime, takvim bi se sustavom izvješćivanja poreznim tijelima omogućilo ranije utvrđivanje lanaca PDV prijevara te bi se pravodobno i automatski mogla provjeravati usklađenost prijavljenog PDV-a i onog koji se treba platiti. Ukinula bi se potreba za opsežnim birokratskim zahtjevima što bi posljedično dovelo do manjeg opterećenja za porezne obveznike jer je izdavanje računa u elektroničkom obliku već uobičajena praksa u mnogim sektorima gospodarstva i obvezno je u području javne nabave. Poreznim bi obveznicima koristila zbog napretka u digitalizaciji i također smanjila administrativno opterećenje. Ostvarile bi se dugoročne uštede zbog uklanjanja papirnatih računa čime bi se smanjili i troškovi izdavanja, slanja, obrade i pohrane računa. Komisija je odobrila zahtjev i omogućila primjenu mjere od 1. 1. 2025. do 31. 12. 2027. ili do datuma kada se moraju

⁸⁰⁴ Provedbena odluka Vijeća (EU) 2022/133 od 25. siječnja 2022. kojom se Francuskoj odobrava uvođenje posebne mjere odstupanja od članaka 218. i 232. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, ST/15026/2021/INIT, SL L 20, 31.1.2022., str. 272–274.

⁸⁰⁵ Provedbena odluka Vijeća (EU) 2023/1551 od 25. srpnja 2023. kojom se Njemačkoj odobrava uvođenje posebne mjere odstupanja od članaka 218. i 232. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, ST/11315/2023/INIT, SL L 188, 27.7.2023., str. 42–44ST/15026/2021/INIT, SL L 20, 31.1.2022., str. 272–274.

implementirati nova pravila u slučaju da se u međuvremenu donese direktiva o izmjeni članka 218. i 232. Direktive o PDV-u⁸⁰⁶.

5.4.3.3. Primjena računa u elektroničkom obliku u Italiji ⁸⁰⁷

Italija je smatrala da bi izdavanje obveznog računa u elektroničkom obliku poreznom tijelu omogućilo prikupljanje informacija, sadržanih na računima, u stvarnom vremenu. Uvođenje mjere bi pomoglo u suzbijanju prijevара i utaje poreza te pojednostavilo postupak prikupljanja poreza. Temelji za uvođenje obveznog elektroničkog fakturiranja već su postavljeni zahvaljujući neobveznoj uporabi postojećeg sustava kojim se olakšava prijelaz na elektroničko izdavanje računa. Odluka se primjenjuje od 1. 7. 2018. do 31. 12. 2021., a produljena je do 31. 12. 2024.⁸⁰⁸ Tijekom 2019. navedenim su sustavom otkrivene prijevare u ukupnom iznosu od 1,1 milijardu eura, dok su uplate PDV-a porasle za 3,6 % (+ 3,626 milijardi eura) između 2018. i 2019. ⁸⁰⁹ Na temelju posljednjeg službenog izvješća, proizlazi da se jaz PDV-a u Italiji u 2019. smanjio za 25 % u odnosu na 2017.

Obvezni sustav e-fakturiranja za B2B i B2C isporuke, preuzimajući pionirsku ulogu u EU-u u pravovremenom bilježenju i kontroli transakcija, Italija je uvela 2019. s posljedicom značajnog smanjenja prekograničnih prijevара. Važno je istaknuti da su učinci mnogostruko veći od troškova implementacije. Iako sustav pokriva samo tuzemne transakcije, pokazuje zamjetan učinak odvrаćanja od prekograničnih prijevара⁸¹⁰.

⁸⁰⁶ Prijedlog direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu pravila o PDV-u za digitalno doba, 08/12/2022, COM (2022) 701 final

⁸⁰⁷ Provedbena odluka Vijeća (EU) 2018/593 od 16. travnja 2018. kojom se Talijanskoj Republici odobrava uvođenje posebne mjere odstupanja od članaka 218. i 232. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 99, 19.4.2018., str. 14–15

⁸⁰⁸ Provedbena odluka Vijeća (EU) 2021/2251 od 13. prosinca 2021. o izmjeni Provedbene odluke (EU) 2018/593 kojom se Talijanskoj Republici odobrava uvođenje posebne mjere odstupanja od članaka 218. i 232. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, ST/14010/2021/INIT, SL L 454, 17.12.2021., str. 1–3.

⁸⁰⁹ OECD, Tax Administration 3.0 and Electronic Invoicing: Initial Findings, OECD Forum on Tax Administration, OECD Publishing, Paris, str. 23., dostupno na <https://doi.org/10.1787/2ffc88ed-en>, 2022., str. 23. (pristup travanj 2025.)

⁸¹⁰ Heinemann, M., Stiller, W. Digitalization and cross-border tax fraud: evidence from e-invoicing in Italy, Int Tax Public Finance 32, 2025., str. 195–237., dostupno na <https://doi.org/10.1007/s10797-023-09820-x> (pristup travanj 2025.)

5.4.3.4. Primjena računa u elektroničkom obliku u Poljskoj

Poljska je, kao i prethodne države, smatrala da bi joj posebna mjera koristila u suzbijanju prijevara i utaje PDV-a te je zatražila od Komisije dopuštenje za njezinu implementaciju⁸¹¹. Zahtjev joj je odobren te se mjera primjenjuje od 1. 1. 2024. do 31. 12. 2026.⁸¹² Smatrala je da bi joj mjera mogla znatno poboljšati efikasnost poreznog tijela, omogućiti automatsku provjeru prijavljenog i plaćenog PDV-a te povećati točnost provjere zahtjeva za povrat PDV-a. Poreznim obveznicima bi olakšala ispunjavanje obveza (kao što je ispunjavanje prijava PDV-a ili ubrzani povrat) te bi omogućila usluge pohrane i arhiviranja računa. Troškovi poreznih obveznika, koje bi morali snositi zbog prilagodbe sustava novoj mjeri, ne bi bili znatni, posebno u usporedbi s koristima koje bi ostvarili. Troškovi ne bi bili osjetni i zato što bi se mjera provodila preko Nacionalnog sustava e-fakturiranja (KSeF). Kako bi se olakšala prilagodba novom sustavu, prije uvođenja posebne mjere uveden je dobrovoljni sustav elektroničkog izdavanja računa. Isto tako, u svom zahtjevu navodi potrebu za osiguranjem besplatnih alata za usklađivanjem i opsežnom informativnom kampanjom radi upoznavanja poreznih obveznika s novim pravilima.

5.4.3.5. Primjena računa u elektroničkom obliku u Rumunjskoj

Rumunjska je 2022. zatražila odobrenje za uvođenje posebne mjere kojom se odstupa od članaka 218. i 232. Direktive o PDV-u radi uvođenja obveznog izdavanja računa u elektroničkom obliku za sve transakcije između poreznih obveznika s poslovnim nastanom na njezinu području. Komisija je odobrila zahtjev, a mjera se primjenjuje od 1. 1. 2024. do 31. 12. 2026. Mjera izdavanja računa u elektroničkom obliku za transakcije između poreznih obveznika s poslovnim nastanom u Rumunjskoj, zajedno s obvezom dostavljanja podataka o tim transakcijama poreznom tijelu, donijet će koristi u borbi protiv prijevara i utaje PDV-a. Omogućit će provjeru usklađenosti prijavljenog PDV-a i

⁸¹¹ Prijedlog provedbene odluke Vijeća kojom se Republici Poljskoj odobrava primjena posebne mjere odstupanja od članaka 218. i 232. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost
COM (2022) 136 final

⁸¹² Provedbena odluka Vijeća (EU) 2022/1003 od 17. lipnja 2022. kojom se Republici Poljskoj odobrava primjena posebne mjere odstupanja od članaka 218. i 232. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, ST/9217/2022/INIT, SL L 168, 27.6.2022., str. 81–83.

onog koji se mora platiti te će se stvoriti mogućnost da se u slučaju hitnosti zaustavi sudjelovanje poreznih obveznika u nedopuštenim aktivnostima.

Uvođenje posebne mjere koristilo bi i poreznim obveznicima zbog digitalizacije postupaka izdavanja računa i smanjenja administrativnog opterećenja, što bi dovelo do bržih plaćanja, uštede na troškovima prijenosa, brze i jeftine obrade podataka o računima i smanjenja troškova arhiviranja. Uvođenje posebne mjere dovelo bi do ukidanja postojeće obveze dostavljanja informacija o domaćim isporukama, čime bi se smanjilo administrativno opterećenje za porezne obveznike. Kako je, paralelno, Komisija donijela Prijedlog direktive Vijeća o izmjeni Direktive o PDV-u u pogledu pravila o PDV-u za digitalno doba kojim se predlaže izmjena članka 218. i brisanje članka 232. iste direktive, moguće je da će se donijeti izmjene koje bi državama članicama omogućile uvođenje obveznog izdavanja računa u elektroničkom obliku i uklonile potrebu za odobrenjem dodatnih posebnih mjera. Ako prije isteka roka stupi na snagu nova izmijenjena direktiva, mjera će se primjenjivati do datuma kada bude obligatorno da je sve države članice implementiraju u svoja nacionalna zakonodavstva⁸¹³.

5.5. Komparativna analiza primjene odstupanja od odredaba Direktive o PDV-u u cilju suzbijanja prijevara

S obzirom na to da države članice poduzimaju brojne mjere u cilju zaštite proračunskih sredstava, u ovom će se poglavlju predstaviti sve one koje se odnose na pojednostavnjenje kod ubiranja poreza ili sprječavanja određenih oblika utaje ili izbjegavanja naplate.

Navode se analizirane mjere kako slijedi:

1. Neograničen prijenos porezne obveze predviđen člankom 199. stavak 1.;
2. Ograničen prijenos porezne obveze propisan člankom 199. a) stavak 1.;
3. Mehanizam brze reakcije propisan člankom 199. b.);
4. Mehanizam općeg prijenosa porezne obveze propisan člankom 199. c);
5. Odstupanja od Direktive o PDV-u u cilju suzbijanja prijevara:
 - a. Prijenos porezne obveze za određene isporuke visokorizičnih dobara;

⁸¹³ Provedbena odluka Vijeća (EU) 2023/1553 od 25. srpnja 2023. kojom se Rumunjskoj odobrava uvođenje posebne mjere odstupanja od članaka 218. i 232. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, ST/11330/2023/INIT, SL L 188, 27.7.2023., str. 48–50

- b. Mehanizam odvojenog plaćanja;
- c. Ispostavljanje računa u elektroničkom obliku.

Prijenos porezne obveze je omogućen kod oporezivanja isporuka dobara i usluga pojedinačno (neograničeno i ograničeno) i ukupno (opći), kao i primjena mehanizma brze reakcije.

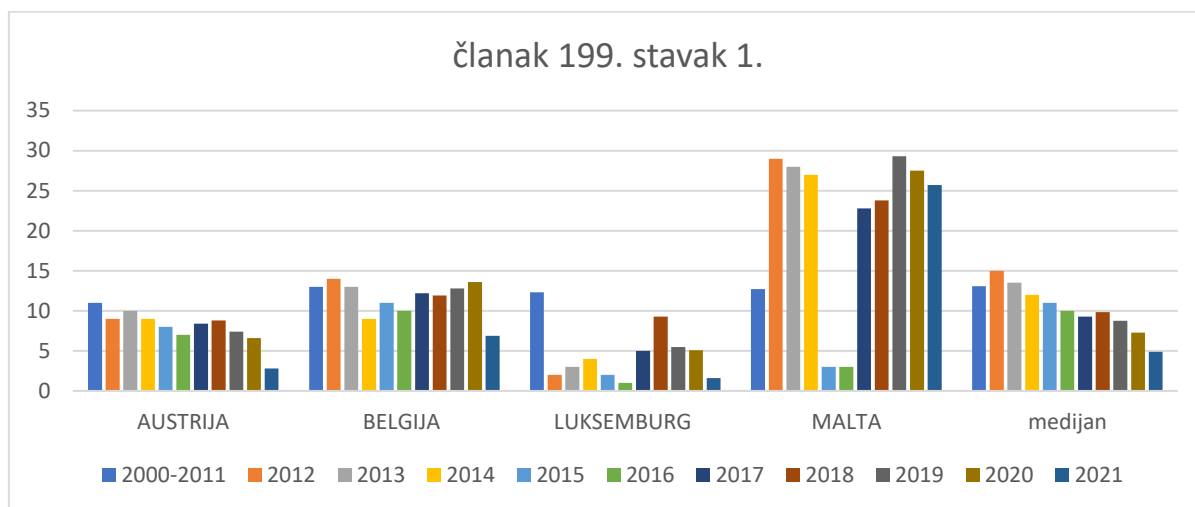
Člankom 199. stavak 1. Direktive o PDV-u propisana je neograničena primjena prijenosa porezne obveze za određene isporuke. Kako su se prijevare širile na isporuke drugih rizičnih dobara, Vijeće je 2010. i 2013. omogućilo primjenu i na ostale rizične isporuke, ali za razliku od prethodne, uz ograničenje na određeno razdoblje kao kratkoročnu mjeru do postizanja cilja. Mehanizmi prijenosa porezne obveze zamišljeni su kao privremeni, u cilju suzbijanja prijevara, do usvajanja dugoročnih zakonodavnih rješenja.

Suprotno postavljenom cilju, kao privremenoj mjeri vrijeme primjene joj je produljivano. Na snazi je od travnja 2010. do prosinca 2026. Isto tako, mehanizam brze reakcije koji je također uveden kao privremena mjera, primjenjuje se od kolovoza 2013. do lipnja 2026. Opći prijenos porezne obveze isto je tako uveden na kratki rok, a bio je na snazi od siječnja 2019. do lipnja 2022. U dokumentima gdje se analiziraju prednosti i nedostaci prijenosa porezne obveze na određene isporuke, kao i primjena općeg mehanizma, ističe se rizik od prebacivanja prijevara na one isporuke koje nisu njima obuhvaćene, kao i prebacivanje u druge države članice.

Kada promatramo zakonodavnu normu, Vijeće i Komisija su očito skloniji upotrebi prijenosa na određene isporuke od onoga koji se odnosi na opći prijenos. Mogućnost prebacivanja prijevara u sektor drugih isporuka ili država ističe se kao njegova negativna karakteristika. Međutim, suprotno je kod općeg mehanizma prijenosa porezne obveze. Kod njega postoje rizici poput mogućnosti počinjenja drugih vrsta prijevara kao što je zlouporaba postavljenog praga te prevaljivanje na druge države članice. Jednako tako, nejasno je zašto se uporno produljuje mjera mehanizma brze reakcije kad se njime ni jedna država ne koristi niti je pokazala interes, osim Mađarske kojoj primjena nije odobrena. Kritike mjere idu na uvjete primjene kao što je iznenadnost i hitnost velikih razmjera prijevara.

U nastavku se daje analiza učestalosti ograničene i neograničene primjene prijenosa porezne obveze na isporuke predviđene Direktivom o PDV-u u pojedinim državama

članicama. Neograničeni prijenos porezne obveze je na snazi od 2006., a ograničeni od 2010.

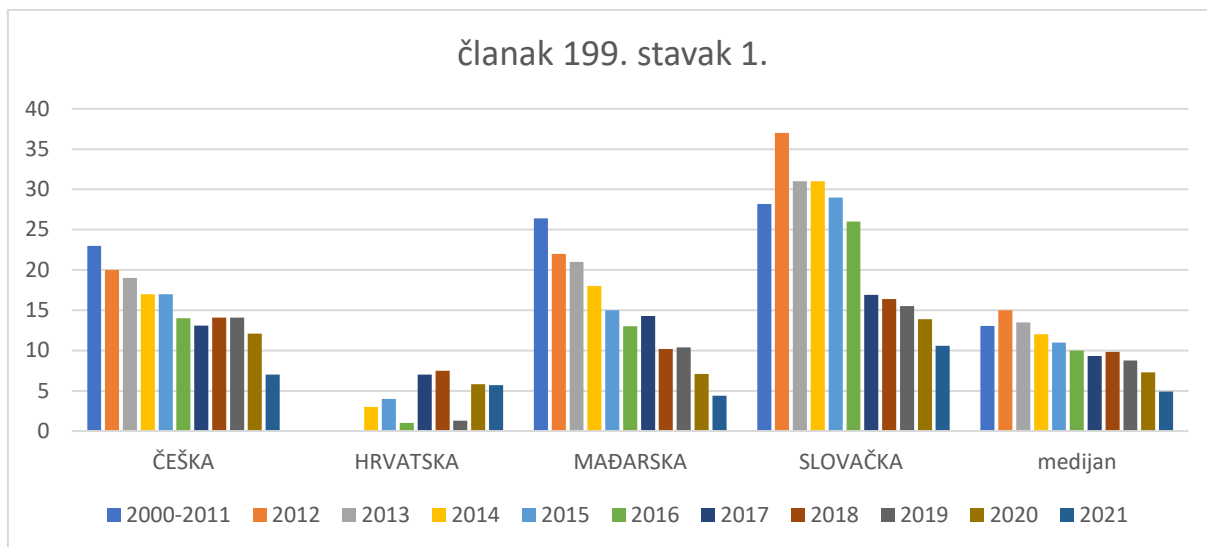


Slika 6. PDV jaz u državama članicama koje su nisu koristile članak 199. stavak 1.⁸¹⁴

Na grafikonu (slika 6.) su prikazane države članice koje uopće nisu koristile neograničenu primjenu prijenosa porezne obveze propisane člankom 199. stavak 1. Direktive o PDV-u i kretanje PDV jaza u razdoblju od 2000. do 2021. u odnosu na medijan. Malta se ističe kao država s najvećim jazom koji je konstantno iznad medijana izuzev 2015. i 2016. kada je bio prilično manji u odnosu na godine prije i kasnije. Austrija i Belgija su države s kontinuiranim nižim PDV jazom od europskog medijana, dok se Belgija nalazi u njegovim okvirima. Kada ih promatramo zbirno, u državama koje nisu koristile neograničeni prijenos porezne obveze kretanje PDV jaza je bez većih oscilacija u promatranom razdoblju, uzimajući u obzir da se nalaze ispod europskog medijana.

⁸¹⁴ Za razdoblje od 2000-2011. izvor European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646>, za razdoblje od 2012. -2016. izvor European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500>, za razdoblje od 2017-2021. izvor European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698> (sve pristup studeni 2024.)

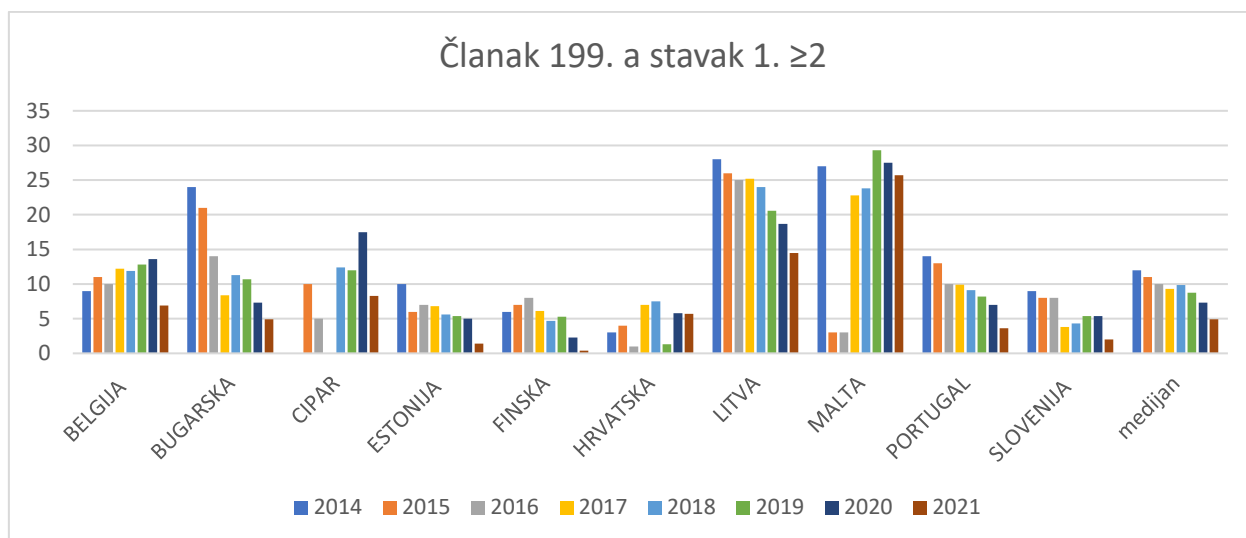
Iznosi PDV jaza preuzeti su iz navedenih Studija o PDV jazu. Detaljnije o podacima vidjeti Poglavlje 4.5. PDV jaz za svaku državu članicu posebno. Medijan je izračun autorice na temelju dostupnih podataka iz analiziranih studija.



Slika 7. PDV jaz u državama članicama koje su najviše koristile članak 199. stavak. 1.⁸¹⁵

Na grafikonu (slika 7.) su prikazane države koje su najviše koristile neograničenu primjenu prijenosa porezne obveze propisane člankom 199. stavak 1. Direktive o PDV-u u razdoblju od 2000. do 2011. U odnosu na prikazano, razvidno je da Slovačka ima najveći PDV jaz koji je iznad medijana, uzimajući u obzir da se smanjivao tijekom sljedećih razdoblja. U ovoj skupini, Republika Hrvatska ima nesumnjivo najmanji jaz od svih promatranih država. Vrijedi podsjetiti da je ona istodobno najmlađa država članica i da su za nju podatci dostupni tek od 2014. Češka i Mađarska spadaju u države koje su najviše koristile prijenos porezne obveze u promatranom razdoblju. Mađarska je koristila i odstupanja za određene isporuke (agencije za zapošljavanje i isporuke društava u likvidaciji) u razdoblju od siječnja 2016. do prosinca 2024. te se može primijeniti da je nakon 2017. PDV jaz počeo razmjerno padati do 2021. Češka je, za razliku od Mađarske, koristila opći prijenos porezne obveze u razdoblju od siječnja 2020. – prosinca 2022. te je vidljivo da je PDV jaz u 2021. znatno manji u odnosu na 2020.

⁸¹⁵ *Ibid.*, Poglavlje 4.5. PDV jaz za svaku državu članicu posebno, Češka 4.5.5., Hrvatska 4.5.11., Mađarska 4.5.17., Slovačka 4.5.24.

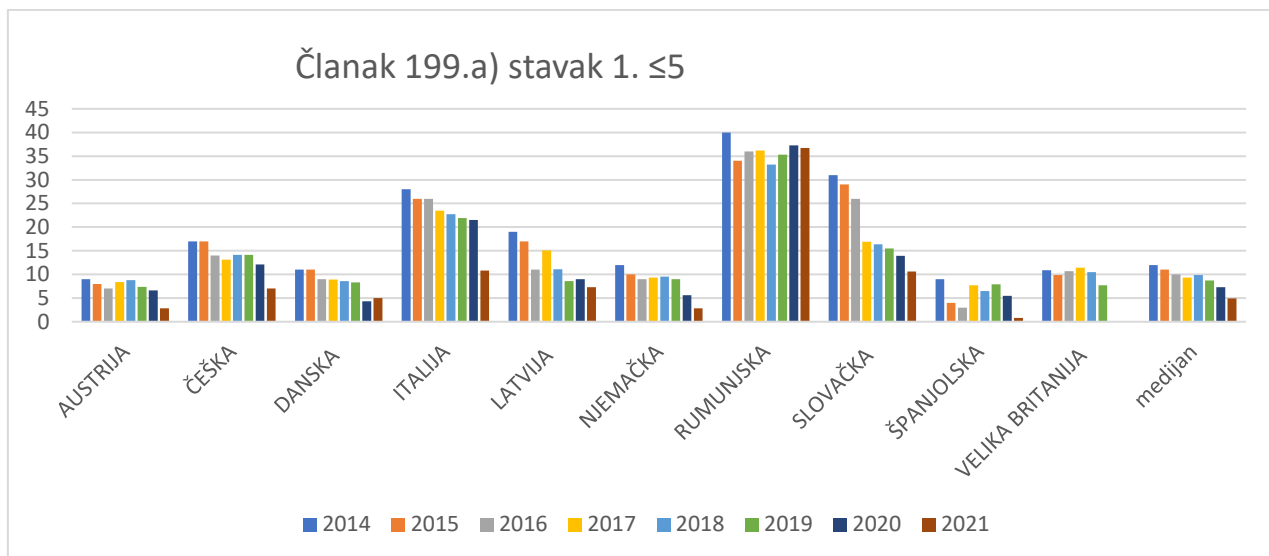


Slika 8. PDV jaz u državama članicama koje su najmanje koristile članak 199. a) stavak 1.⁸¹⁶

Na grafikonu (slika 8.) su prikazane države koje su najmanje (isto ili manje od dvije mogućnosti propisanih navedenim člankom) koristile ograničeni prijenos porezne obveze propisan člankom 199. a) stavak 1. za razdoblje primjene od 2014. do 2021.⁸¹⁷ Na ovom je prikazu vidljivo da države koje se najmanje koriste navedenom mogućnosti imaju različita kretanja PDV jaza, neke su dosta iznad medijana (Litva, Malta), dok je većina ispod ili bliže njemu (Belgija, Cipar, Estonija, Finska, Hrvatska, Portugal i Slovenija).

⁸¹⁶ *Ibid.*, Poglavlje 4.5. PDV jaz za svaku državu članicu posebno, Belgija 4.5.2., Bugarska 4.5.3., Cipar 4.5.4., Estonija 4.5.7., Finska 4.5.8., Hrvatska 4.5.11., Litva 4.5.15., Malta 4.5.18., Portugal 4.5.22., Slovenija 4.5.25.

⁸¹⁷ Na grafu je prikazano vrijeme od 2014. do 2021. zato što iz izvora koji se analizira većina država ga primjenjuje od tada te se daje bolji prikaz za kretanja jaza u tom razdoblju.

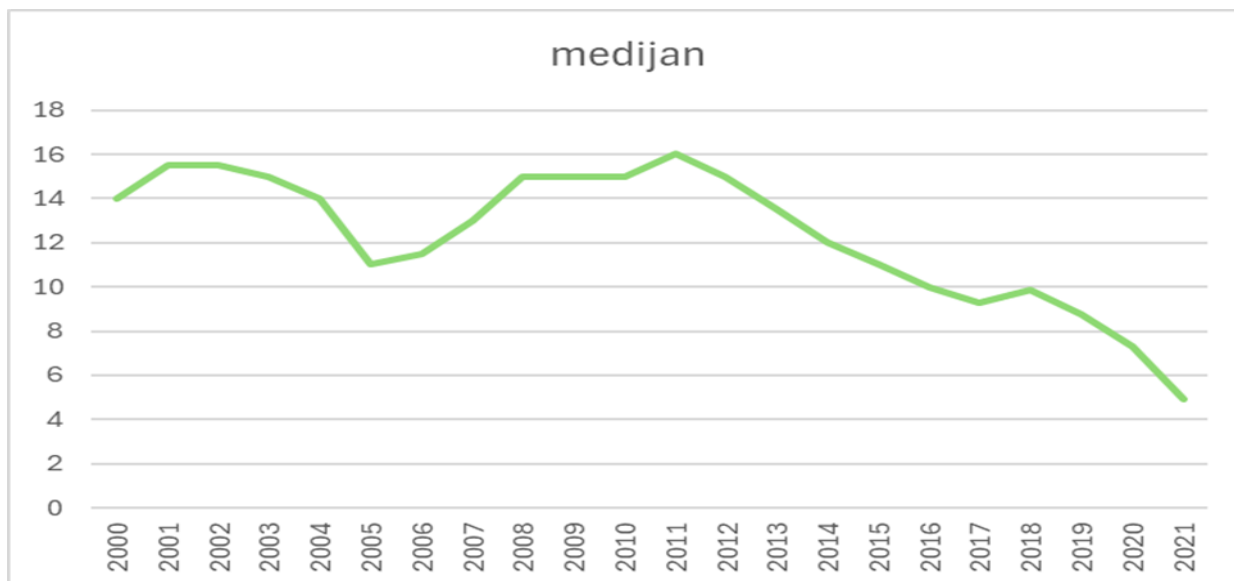


Slika 9. PDV jaz u državama članicama koje su najviše koristile članak 199. a) stavak 1.⁸¹⁸

Na grafikonu (slika 9.) su prikazane države članice koje su najviše (isto ili više od pet mogućnosti propisanih navedenim člankom) koristile ograničeni prijenos porezne obveze iz članka 199. a) stavak 1. za razdoblje od 2014. do 2021. Na ovom je prikazu vidljivo da one koje se najviše koriste navedenom mogućnosti imaju kontinuirani PDV jaz (Austrija, Švedska i Velika Britanija) koji je istodobno manji ili jednak europskom medijanu. Kretanje PDV jaza u ograničenom razdoblju od 2014. do 2021. pokazuje laganu tendenciju pada (Češka, Italija, Latvija i Slovačka) koji je u početnom promatranom razdoblju bio iznad medijana. Mjera ograničenog prijenosa porezne obveze pozitivno je utjecala na smanjenje kretanja jaza u onih država koje su imale razine jaza iznad medijana. Jedina država koja se ističe je Rumunjska kod koje nema nekog velikog utjecaja, a čiji je jaz u promatranom razdoblju bio visoko iznad medijana i kontinuiran te se nije smanjio do kraja razdoblja.

Analizirajući neograničenu i ograničenu primjenu prijenosa porezne obveze, vidljivo je da ih države primjenjuju djelomično. S obzirom na kretanje PDV jaza (slika 10.) u godinama njezinog donošenja (2006.) i (2010. i 2013.), iznenađuje činjenica da nije više zastupljena kao mjera suzbijanja prijevara.

⁸¹⁸ *Ibid*, Austrija 4.5.1., Češka 4.5.5., Danska 4.5.6., Italija 4.5.13., Latvija 4.5.14., Njemačka 4.5.20., Rumunjska 4.5.23., Slovačka 4.5.24., Španjolska 4.5.26., Velika Britanija 4.5.28.



SLIKA 10. PRIKAZ MEDIJANA PDV JAZA U EU -U⁸¹⁹

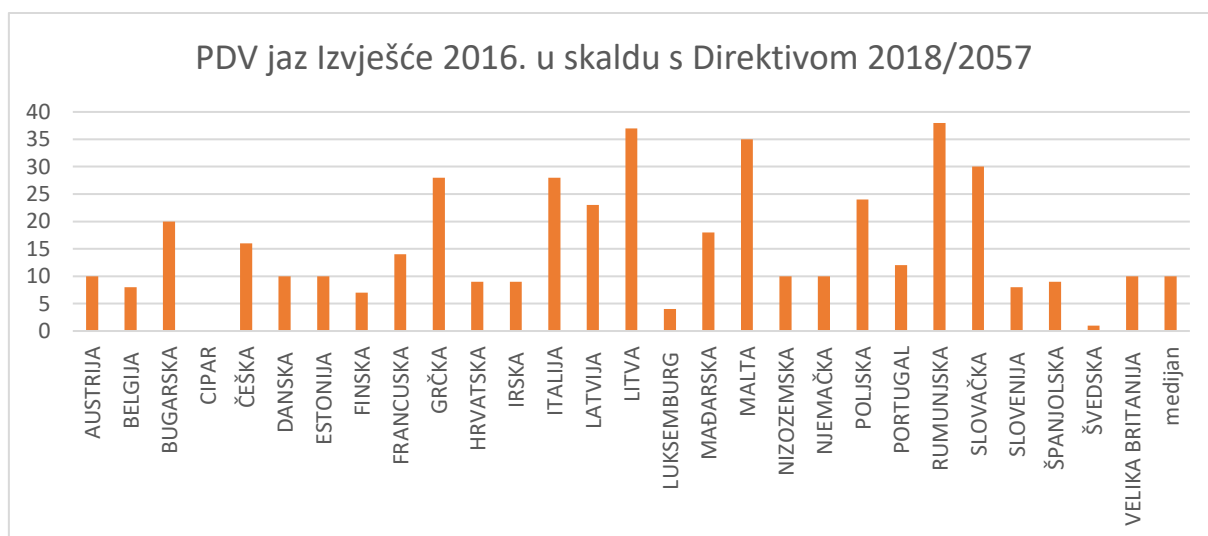
Vijeće je 2013. donijelo mogućnost primjene mehanizma brze reakcije što ni jednoj državi članici nije odobreno. Zahtjev je uputila samo Mađarska za isporuke šećera čemu se Komisija usprotivila. Isporuke šećera je smatrala prijevarom koja je već poznata od ranije što znači da nije bio zadovoljen kriterij iznenađenja te se smatra takvom vrstom dobara čija bi primjena djelovala negativno na krajnju potrošnju.

Nakon dugotrajnih analiza, 2018. je donesena legislativna norma kojom je propisana mogućnost primjene općeg prijenosa porezne obveze. Navedena mjera više nije na snazi, a koristila se njome samo Češka. Postupak prije stupanja na snagu navedene pravne norme bio je iscrpljujući i dugotrajan, uzevši u obzir da većina interesenata (države članice, porezni obveznici, renomirani stručnjaci i akademska javnost koja se bavila problematikom prijevara) nije bila naklonjena općem prijenosu porezne obveze u cilju suzbijanja prijevara. Propisana pravila za primjenu bila su rigorozna i nisu bila

⁸¹⁹ Graf je izrada autorice na temelju podataka iz Studija o PDV jazu iz 2013. (podatci za razdoblje od 2000—2011.), Studija o PDV jazu iz 2018. (podatci za razdoblje od 2012—2016.) i Studija o PDV jazu iz 2023. (podatci za razdoblje od 2017—2021.).

European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646>, European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500>, European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698>.

primjenjiva za većinu. Uvjeti za primjenu su bili ograničavajući poput praga isporuke, iznosa PDV jaza ili iznosa prijevara u ukupnom jazu. Neke države zagovornice nisu ispunjavale uvjete (Austrija) zbog toga što nisu pripadale skupini s visokim jazom. Propisani uvjeti bili su u skladu s metodom i numeričkim pokazateljima navedenima u završnom izvješću za 2016. (Izvješće o PDV jazu od 23. 8. 2016.)⁸²⁰. Uvjet iznosa jaza, izražen kao postotak ukupne porezne obveze PDV-a od najmanje 5 postotnih bodova iznad medijanske vrijednosti, bio je ograničavajući. U nastavku se daje prikaz kretanja za 2016. po državama članicama.



SLIKA 11. PDV JAZ IZVJEŠĆE 2016.⁸²¹

Pregledom jaza prema izvješću za 2016. (slika 11.) vidljivo je da samo određene države članice mogu zadovoljiti raspon jaza iznad 5-postotnih bodova od medijana, bez navođenja drugih uvjeta. Začetnici ideje (Austrija i Njemačka) ovaj uvjet ne zadovoljavaju, stoga i nemaju mogućnost tražiti njegovu primjenu. Ostale države koje su prije bile zainteresirane (Bugarska, Češka i Slovačka) nalazile su se u rasponu navedenog uvjeta. Poslije ni one više nisu tražile mogućnost uvođenja navedene mjere te je jedino Češka ostala uporna i podnijela zahtjev za primjenu. Iako postoji normativna osnova za primjenu, potrebno je uputiti zahtjev za odobrenjem. Analizirajući stajalište Komisije u

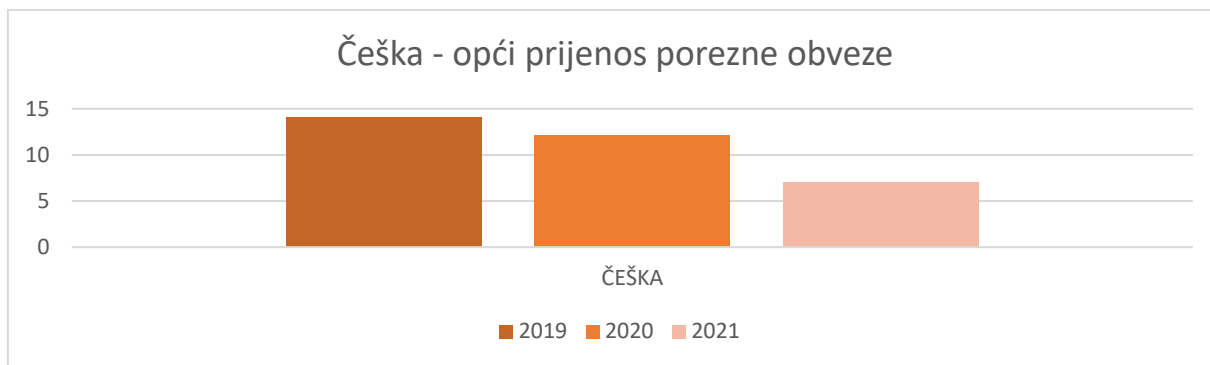
⁸²⁰ European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, CASE Center for Social and Economic Research and Institute for Advanced Studies, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member State – Report 2016, Publications Office of the European Union, 2021, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/417954>

⁸²¹ *Ibid.*

zahtjevima država članica za primjenu prijenosa porezne obveze, uočeno je navođenje čestog argumenta: rizik prebacivanja prijevara na drugu vrstu isporuke dobara ili drugu (susjednu) državu koja ne koristi prijenos porezne obveze za određene isporuke. Kada taj stav Komisije implementiramo na uvjete postavljene za primjenu općega prijenosa porezne obveze, nailazimo na kontradiktornost. Ako jedna država primjenjuje navedenu mjeru, automatski postoji rizik da će se prijevara prebaciti na susjednu državu. Naime, kao što je već *supra* navedeno, Austrija kao susjedna država Češkoj ne može koristiti opći prijenos porezne obveze jer ne zadovoljava normativne uvjete jer ima PDV jaz ispod propisane granice. Međutim, postoji mogućnost trenutačne reakcije, odnosno da se, ako postoji rizik od prijevara ili bi posljedice mogle biti veće od koristi, može pokrenuti postupak njezina ukidanja.

Nadalje, ostale države koje bi mogle koristiti opći prijenos porezne obveze na temelju propisanih odredbi su: Bugarska, Grčka, Italija, Latvija, Litva, Mađarska, Malta, Poljska, Rumunjska i Slovačka. Ni jedna od njih nije tražila primjenu, s tim da su tri države susjedne Češkoj (Mađarska, Poljska i Slovačka).

Negativan učinak se utvrđuje ako je najmanje jedna država članica, koja ne primjenjuje opći mehanizam prijenosa porezne obveze, obavijestila Komisiju o porastu prijevara u vezi s PDV-om na svojem području zbog implementacije u drugoj državi. Isto tako može reagirati i Komisija (na temelju informacija koje su joj dostavile države) ako je utvrdila da je porast prijevara u vezi s PDV-om na području jedne države povezan s primjenom općeg mehanizma prijenosa porezne obveze u drugoj. S obzirom na to da se njime jedino Češka koristila, postavlja se pitanje koliko druge države mogu utvrditi rizik od prijevara koje se događaju baš zbog toga što se druga država koristi nekom od mjera. Analizirajući zahtjeve upućene Komisiji, može se zaključiti o manjoj popularnosti navedene mjere. Međutim, kretanje jaza u Češkoj u razdoblju primjene općeg prijenosa porezne obveze (siječanj 2020. – lipanj 2022.) vidljiv je pozitivan učinak jer se smanjivao u odnosu na razdoblje kada nije bila na snazi (slika 12.).



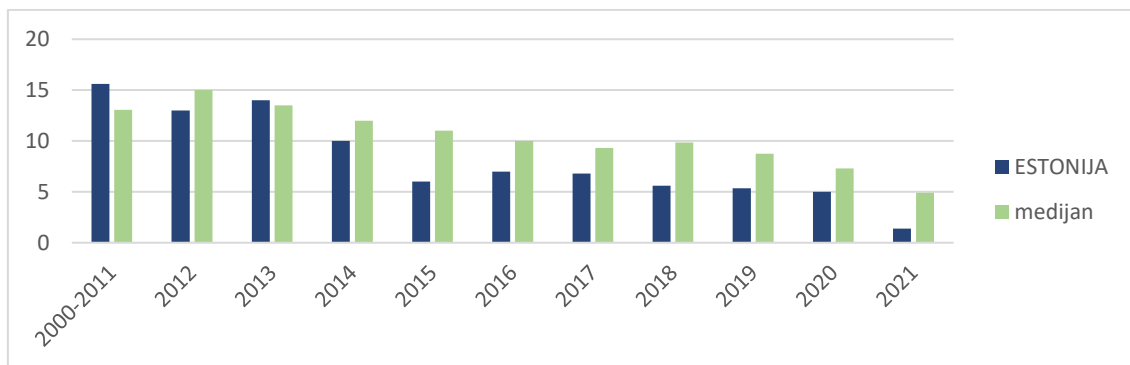
SLIKA 12 PRIKAZ PDV JAZA U ČEŠKOJ⁸²²

Na temelju članka 395. Direktive o PDV-u Vijeće jednoglasno, na prijedlog Komisije, može na temelju zahtjeva određene države članice odobriti uvođenje posebnih mjera za odstupanje od odredaba iste direktive u cilju pojednostavnjenja postupka naplate, sprječavanja utaje ili izbjegavanja poreza. Analizirajući derogacije odnosno odstupanja u cilju suzbijanja prijevvara, države su se koristile posebnim mjerama kao što su prijenos porezne obveze za rizične isporuke (Estonija, Italija, Latvija, Litva, Mađarska, Nizozemska, Poljska, Portugal, Rumunjska i Slovačka), mehanizam odvojenog plaćanja (Rumunjska, Italija i Poljska) te mogućnost obveznog izdavanja računa u elektroničkom obliku (Francuska, Njemačka, Italija, Poljska i Rumunjska). Posebne mjere moraju biti proporcionalne ciljevima koji se žele postići, ne smiju utjecati na smanjenje procijenjenih prihoda niti prouzročiti rizik od nastanka novih vrsta prijevvara, kao ni utjecati na mogućnost njihova prebacivanja na druge države. Prije nego što podnese zahtjev za primjenu posebne mjere, država članica mora poduzeti sve nacionalne modalitete koje ima na raspolaganju kako bi postigla cilj. U nedostatku modaliteta može tražiti odstupanje od odredaba Direktive o PDV-u.

⁸²² Za radzoblje od 2000-2011. izvor European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 88., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646>, za radzoblje od 2012. -2016. izvor European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021., str. 25., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500>, za radzoblje od 2017-2021. izvor European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Šmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023., str. 57-59., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698> (sve pristup studeni 2024.). Iznos medijana izračun autorice na temelju podataka iz PDV studija, vidjeti slike 24. i 27. pripadajuće fusnote

Glavni prigovor posebnim mjerama je u razdoblju primjene. Analizirajući ih, vidljivo je da se neke od njih primjenjuju puno duže nego što bi trebao biti kratkoročni cilj. Tako Rumunjska koristi prijenos porezne obveze na isporuke proizvoda od drveta kao odstupanje u trajanju od 15 godina, a Latvija 18 godina za isporuke drvene sirovine. Navedeno dovodi u pitanje svrhovitost posebne mjere i nameće dvojbu o tome je li ona uopće kratkoročna.

S obzirom na broj podnijetih zahtjeva za odstupanjem u smislu prijenosa porezne obveze, može se zaključiti da ih je Latvija uputila najviše, s tim da je razdoblje primjene puno duže od očekivanoga. Odmah uz Latviju nalazi se i Mađarska. Analizom zahtjeva ističe se onaj koji nije odobren Estoniji za isporuku dragoga kamena jer je tvrdila da je riječ o prijevarama u isporukama dobara koja su slična onima za koja već primjenjuje prijenos porezne obveze i koja se pokazala učinkovitom. U dokumentu kojim joj se obrazlaže negativan stav navodi se da je riječ o ograničenom broju transakcija koju su počinili porezni obveznici od prije poznati poreznom tijelu za isporuke srodnih proizvoda (plemenitih metala) te se predlaže da svojim nacionalnim mjerama prati i kontrolira tu grupu poreznih obveznika. Međutim, Estonija je u svoje nacionalno zakonodavstvo implementirala mogućnost prijenosa porezne obveze za isporuke plemenitih metala predviđenih člankom 199. a) točka i Direktive o PDV-u. Jedan od razloga je taj što nije poduzela dovoljno nacionalnih mjera za tu vrstu isporuka. Kada se paralelno procjenjuje PDV jaz u Estoniji u promatranom razdoblju u odnosu na medijan (slika 13), vidljivo je da je bio kontinuirano ispod njega, osim u razdoblju prije 2014. Na temelju prikaza (slika 19.) možemo zaključiti da je Latvija poduzela druge mjere, različite od onih koje se odnose na odstupanja, kako bi smanjila PDV jaz u sljedećim godinama, što se pokazalo uspješnim. Isto tako, učestalost primjene članka 199. stavak 1. (slika 3.) i članka 199. a stavak 1. (slika 4.) pokazuje da pripada kategoriji onih država članica koje u manjoj mjeri koriste prijenos porezne obveze.



SLIKA 13. PRIKAZ PDV JAZ U ESTONIJI U ODNOSU NA MEDIJAN⁸²³

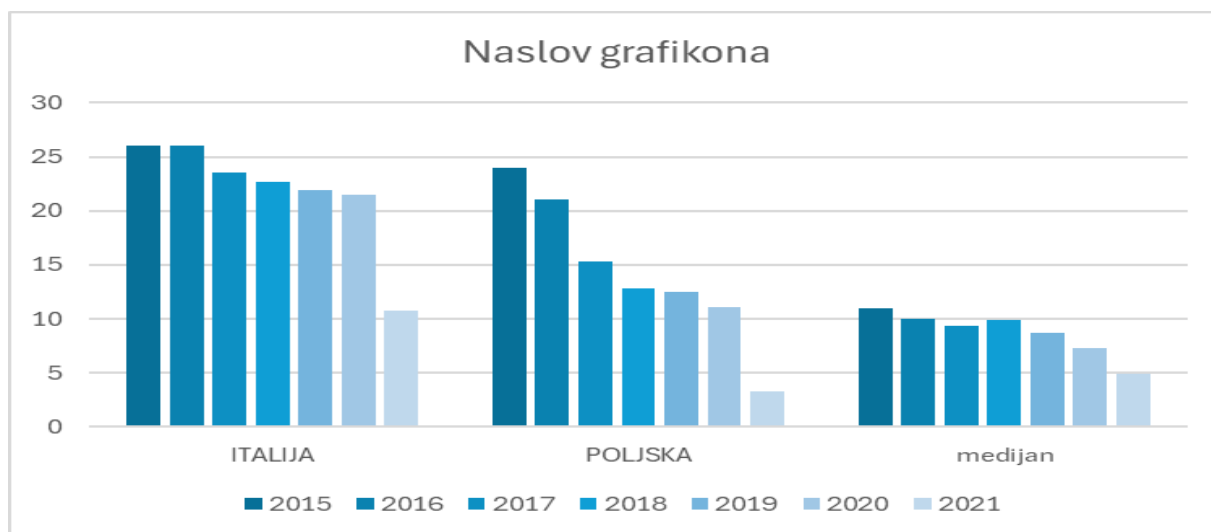
Sljedeća država kojoj nije odobreno odstupanje na temelju zahtjeva je Italija. Odbijena su joj dva zahtjeva jer, kako je navedeno u stajalištu Komisije, nije dokazala da se mjera traži u svrhu borbe protiv prijevара ili kako bi se pojednostavili postupci za porezne obveznike i/ili porezna tijela, već da je riječ o drugim oblicima kao što je siva ekonomija. U tim je zahtjevima vidljivo da Komisija ima čvrst stav oko odobrenja za primjenu odstupanja te da ne ide izvan okvira osnovnih pravila oporezivanja PDV-om zbog cilja koji se želi postići.

U tom smislu, Komisija je Latviji odbila dva zahtjeva koji se odnose na isporuke srodnih proizvoda (kao i Estoniji), onih za koje je već propisana mogućnost primjene prijenosa porezne obveze. Iako je tvrdila da se mjera koju je poduzela za određene isporuke (srodnih) proizvoda pokazala učinkovitom, Komisija joj nije dala zeleno svjetlo. Smatrala je da bi primjena prijenosa porezne obveze na navedene isporuke mogla negativno utjecati na prijevare na razini maloprodaje, kao i na druge države članice. Iako je Latvija navela da je poduzela sve nacionalne mjere za suzbijanje prijevара, nije joj udovoljeno jer nije obrazložila njihovu učinkovitost. Što se tiče isporuka dobara široke potrošnje,

⁸²³ Za razdoblje od 2000-2011. izvor European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 48-49., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646>, za razdoblje od 2012. -2016. izvor European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021., str. 29., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500>, za razdoblje od 2017-2021. izvor European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023., str. 66-68., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698> (sve pristup studeni 2024.). Iznos medijana izračun autorice na temelju podataka iz PDV studija, vidjeti slike 24. i 27. pripadajuće fusnote

Komisija je imala jasan stav. Smatrala je da bi primjena odstupanja mogla imati negativan učinak na prijevaru na razini maloprodaje te bi predstavljala rizik za druge države članice. U tom je svjetlu odbila više zahtjeva (osim onih navedenih Estoniji i Latviji) koji se odnose na slučajeve vezano za mađarski (za isporuke u sektoru svinjogojstva i industrije životinjske hrane⁸²⁴ i isporuke šećera⁸²⁵) i slovački (isporuke mesa⁸²⁶) zahtjev.

Osim prijenosa porezne obveze kao mjere za suzbijanje prijevara, države su se koristile i mogućnosti odstupanja za naplatu PDV-a tako da su implementirale mogućnost dobrovoljne primjene mehanizma odvojenog plaćanja (engl. *split payment*). U okviru država koje su se tom mogućnosti koristile, ističu se dvije: Italija i Poljska. Italija je koristila primjenu mehanizma odvojenog plaćanja od 2015. (ističe u lipnju 2026.), a Poljska u razdoblju od ožujak 2019. do veljača 2025. U prikazu (slika 14.) kretanja PDV jaza u odnosu na medijan, i kod Italije i Poljske vidljivi su pozitivni učinci u razdoblju primjene navedenog mehanizma.



SLIKA 14. PDV JAZ POLJSKA I ITALIJA U ODNOSU NA MEDIJAN⁸²⁷

⁸²⁴ Communication from the Commission to the Council in accordance with article 395 of Council directive 2006/112/EC, COM (2013) 148 final

⁸²⁵ Komunikacija Komisije Vijeću u skladu s člankom 395. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, COM (2014) 229 final

⁸²⁶ Komunikacija Komisije Vijeću u skladu s člankom 395. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, COM (2017) 24 final

⁸²⁷ Italija, Za razdoblje od 2000-2011. izvor European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 62-63., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646>, za razdoblje od 2012. -2016. izvor European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office

U posljednje se vrijeme popularna mjera odstupanja odnosi i na obvezno izdavanja računa u elektroničkom obliku. Prvotno su države podnosile zahtjeve za odstupanjem zbog normativnih odredbi koje su ih ograničavale tako da su račune u elektroničkom obliku i papirnate morale tretirati na jednak način. Čak je bila propisana obveza da se u slučaju izdavanja računa u elektroničkom obliku zahtijeva odobrenje primatelja. U međuvremenu je pokrenuta inicijativa za izmjenama koje će omogućiti uvođenje obveznog izdavanja računa u elektroničkom obliku za transakcije između poreznih obveznika B2B. Naime, postoji mogućnost implementacije mjere za isporuke između poreznih obveznika prema tijelima javne vlasti B2G koju je većina država uvela. S obzirom na to da se pokazala učinkovitom, sve je više država članica smatralo da bi mogla imati iste učinke i kod B2B transakcije. Tako su Francuska, Njemačka, Italija, Poljska i Rumunjska dobile odobrenje za uvođenje obvezne primjene izdavanja računa u elektroničkom obliku. Ova je mjera novijeg datuma, stoga će se učinci primjene moći ustanoviti tek nakon proteka određenog vremena.

U nastavku će se prikazati statistika država članica koje su se najviše koristile ukupnim odstupanjima od odredaba Direktive o PDV-u (prijenos porezne obveze, odvojeno plaćanje i e-računi) u cilju suzbijanja prijevара te njihov učinak na kretanje PDV jaza. Jaz je stavljen u omjer medijana kako bi se dobio uvid na kretanje s obzirom na stanje u EU-u.

of the European Union, 2021., str. 36., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500>, za radzoblje od 2017-2021. izvor European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Šmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023., str. 84-86., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698> (sve pristup studeni 2024.).

Poljska. Za radzoblje od 2000-2011. izvor European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 74-75., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646>, za radzoblje od 2012. -2016. izvor European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021., str. 46., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500>, za radzoblje od 2017-2021. izvor European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Šmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023., str. 111-113., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698> (sve pristup studeni 2024.).

Iznos medijana izračun autorice na temelju podataka iz PDV studija, vidjeti slike 24. i 27. pripadajuće fusnote



SLIKA 15. PDV JAZ U RUMUNJSKOJ U ODNOSU NA MEDIJAN⁸²⁸

Rumunjska je unutar promatranog razdoblja⁸²⁹ primjenjivala sljedeća odstupanja:

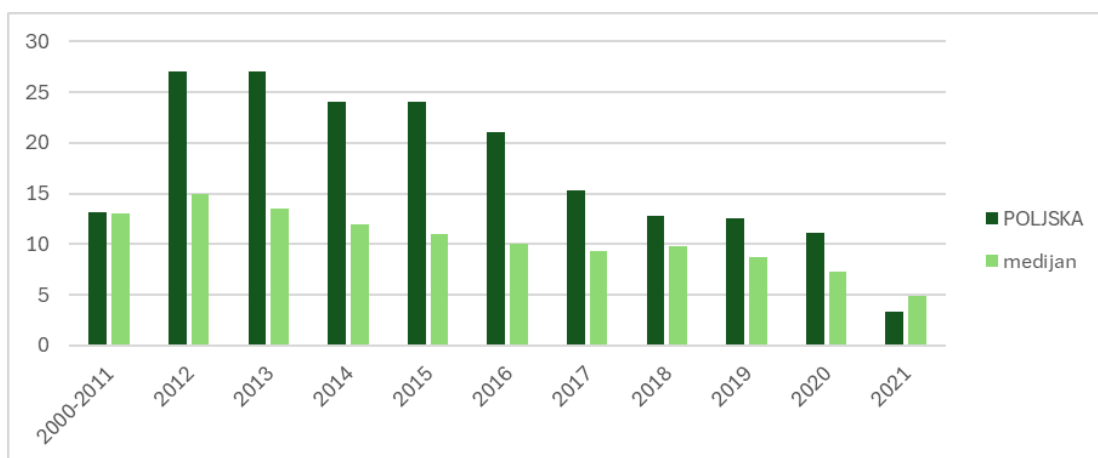
- derogacije za isporuke rizičnih dobara u razdoblju od 2009. do 2026.;
- mehanizam odvojenog plaćanja od siječnja 2018. do veljače 2020.;
- e-račune od siječnja 2024. do prosinca 2026.;
- i mjere propisane:
 - članak 199. stavak 1. – 3. isporuke od 2006.,
 - članak 199. a) stavak 1. – 8. isporuka od veljače 2014. do lipnja 2026.

Nesumnjivo, Rumunjska ima najveći iznos PDV jaza. Analizirajući primjenu mjera (neograničenu, ograničenu, derogacije, mehanizam odvojenog plaćanja i e-račune), ona

⁸²⁸ Za razdoblje od 2000-2011. izvor European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 78-79., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646>, za razdoblje od 2012. -2016. izvor European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021., str. 48., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500>, za razdoblje od 2017-2021. izvor European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Šmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023., str. 117-119., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698> (sve pristup studeni 2024.). Iznos medijana izračun autorice na temelju podataka iz PDV studija, vidjeti slike 24. i 27. pripadajuće fusnote

⁸²⁹ Analiza razdoblja primjene odnosi se na kretanje PDV jaza od 2000. do 2021. , a mjere se navode do onog datuma do kada su na snazi

pripada državama članicama koje su iskoristile sve predložene opcije. Kretanje jaza tijekom određenog razdoblja u blagom je padu, iako i dalje zauzima visoko mjesto na razini EU-a. Prema prikazu (slika 15.) za 2015. i 2018. najmanji je u odnosu na preostalo razdoblje, što znači da su vjerojatno mjere (mehanizam odvojenog plaćanja koji je uveden 2018. i prijenos porezne obveze) dale pozitivne učinke na blago smanjenje. Iako je iskoristila sve normativne mogućnosti, preporuka je snažnija usmjerenost na modernizaciju nacionalnih alata u cilju suzbijanja prijevara. Iznenaduje i činjenica što joj Vijeće odobrava korištenje odstupanja za primjenu prijenosa porezne obveze za isporuke proizvoda od drva i to u razdoblju od petnaest godina (2010. – 2025.), dok podatci ne pokazuju pozitivne pomake. Isto tako, koristila se mehanizmom odvojenog plaćanja dvije godine, bez odobrenja, koje joj očito nisu pomogle u postizanju konačnog cilja. Implementirala je i mjeru odstupanja za izdavanje računa u elektroničnom obliku od 1. 1. 2024. čiji će se učinci moći izmjeriti tek nakon proteka određenog vremena.



SLIKA 16. PRIKAZ PDV JAZA U POLJSKOJ U ODNOSU NA MEDIJAN⁸³⁰

⁸³⁰ Za razdoblje od 2000-2011. izvor European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 74-75., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646>, za razdoblje od 2012. -2016. izvor European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021., str. 46., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500>, za razdoblje od 2017-2021. izvor European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023., str. 111-113., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698> (sve pristup studeni 2024.). Iznos medijana izračun autorice na temelju podataka iz PDV studija, vidjeti slike 24. i 27. pripadajuće fusnote

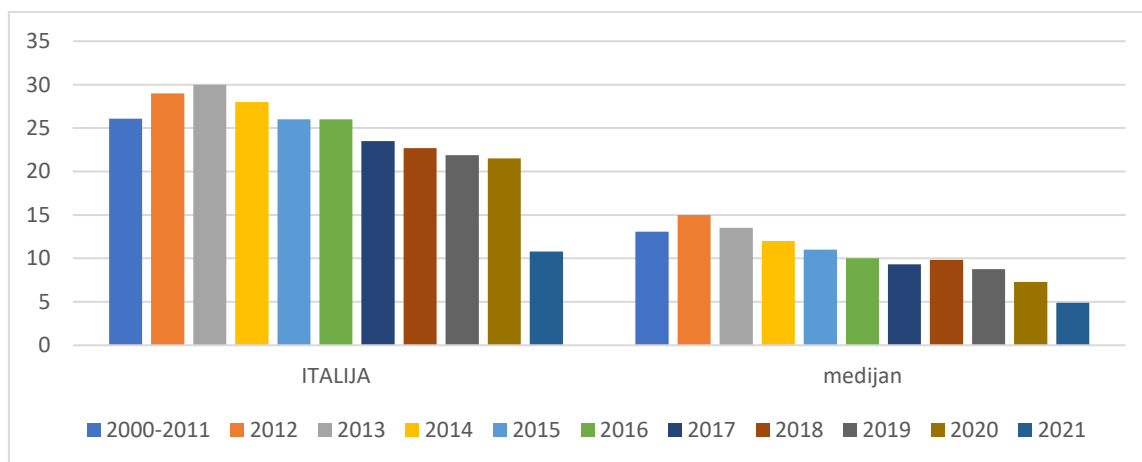
Poljska je primjenjivala sljedeća odstupanja:

- derogacija za isporuke rizičnih dobara u razdoblju od siječnja 2018. do prosinca 2020.;
- mehanizam odvojenog plaćanja od ožujka 2019. do veljače 2025.;
- e-računi od siječnja 2024. do prosinca 2026.;

i mjere propisane:

- članak 199. stavak 1. – 2. isporuke od 2011.;
- članak 199. a) stavak 1. – 5. isporuka od srpnja 2015. do lipnja 2026.

Poljska se također koristila svim mogućnostima odstupanja u cilju suzbijanja prijevara, većinom novijeg datuma. Čak je prijenos porezne obveze, propisan člankom 199. stavak 1., (slika 3.) počela koristiti pet godina kasnije nego što je stupio na snagu. Upravo s uvođenjem mjera 2015. (na temelju članka 199. a) stavak 1.) jaz počinje padati, iako je i dalje bio visoko iznad medijana, a do kraja promatranog razdoblja bio je ispod (2021.). Poljska je bilježila pozitivne učinke nakon uvođenja privremenih mjera za suzbijanje prijevara (slika 16.).



SLIKA 17 PRIKAZ PDV JAZA U ITALIJI U ODNOSU NA MEDIJAN⁸³¹

⁸³¹ Za razdoblje od 2000-2011. izvor European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 52-63., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646>, za razdoblje od 2012. -2016. izvor European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021., str. 36., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500>, za razdoblje od 2017-2021.

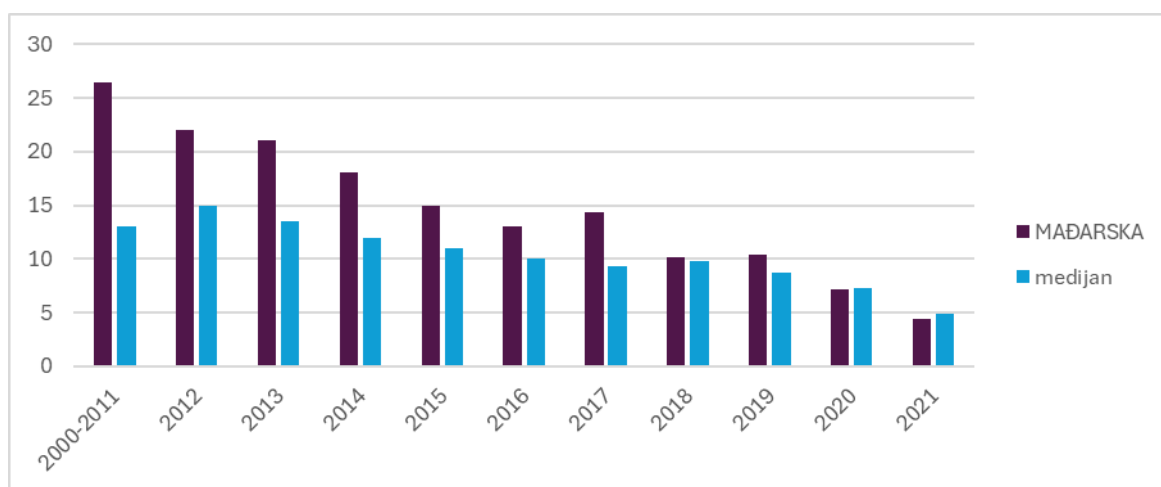
Italija je primjenjivala sljedeća odstupanja:

- mehanizam odvojenog plaćanja od siječnja 2015. do lipnja 2026.;
- e-računi od srpnja 2018. do prosinca 2024.;

i mjere propisane:

- članak 199. stavak 1. – 5. isporuke od 2013.;
- članak 199. a) stavak 1. – 7. isporuka od siječnja 2014. do lipnja 2026.

Italija je država koja se isto tako koristila svim mogućnostima odstupanja u cilju suzbijanja prijevара s tim da su joj dva zahtjeva za derogacijom iz 2015. i 2018. odbijena. Analizirajući PDV jaz u promatranom razdoblju, vidljivo je da je do 2016. godine bio iznad 25 %, a kasnije se postupno smanjivao s iznimnim rezultatom za 2021 (slika 17.). Italija pripada krugu država koje ulažu iznimne napore u suzbijanju prijevара uvođenjem svih normativnih odredaba koje su pokazale pozitivne učinke na kretanje jaza.



SLIKA 18. PRIKAZ PDV JAZA U MAĐARSKOJ U ODNOSU NA MEDIJAN⁸³²

izvor European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Šmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023., str. 84-86., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698> (sve pristup studeni 2024.). Iznos medijana izračun autorice na temelju podataka iz PDV studija, vidjeti slike 24. i 27. pripadajuće fusnote

⁸³²Za razdoblje od 2000-2011. izvor European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 58-59., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646>, za razdoblje od 2012. -2016. izvor European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021., str. 42., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500>, za razdoblje od 2017-2021.

Mađarska je primjenjivala sljedeća odstupanja:

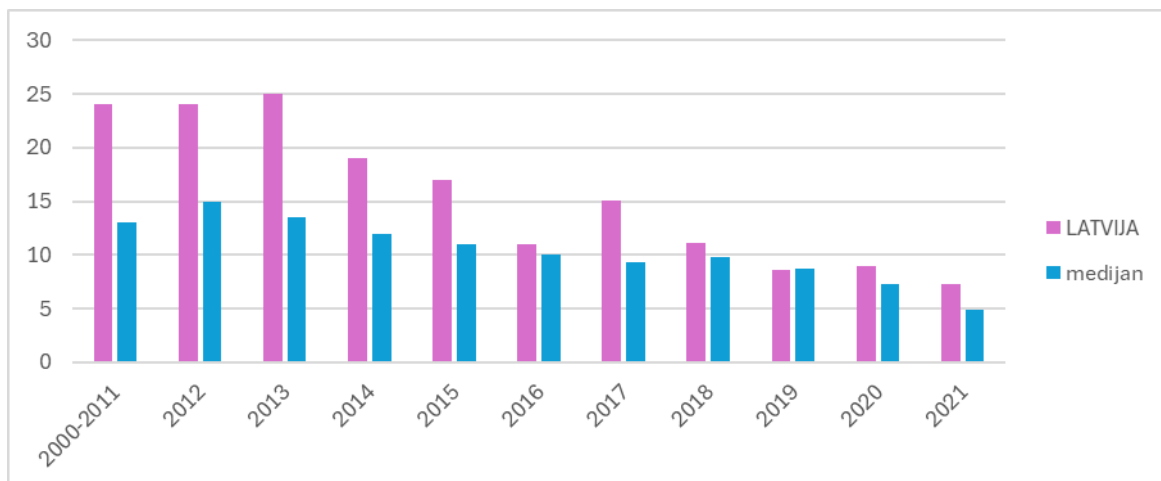
- derogacija za isporuke rizičnih dobara u razdoblju od siječnja 2016. do prosinca 2024.;
- mehanizam brze reakcije – zahtjev iz 2014. odbijen;

i mjere propisane:

- članak 199. stavak 1. – 6. isporuke od 2008.
- članak 199. a) stavak 1. – 4. isporuka od siječnja 2014. do lipnja 2026.

Mađarska isto tako pripada krugu država koje su iskoristile većinu ponuđenih mogućnosti odstupanja u cilju suzbijanja prijevara s tim da su joj dva zahtjeva za derogacijom iz 2013. i 2014. odbijena. Analizirajući PDV jaz u promatranom razdoblju, vidljivo je da je na početku bio dvostruko iznad medijana, a do kraja razdoblja došao je na njegovu razinu te se 2021. spustio ispod nje (slika 18.). U promatranom razdoblju ravnomjerno je padao, osim 2017. kada je bio veći u odnosu na razdoblje prije i poslije. Kada su joj odbijeni zahtjevi (mehanizma brze reakcije i derogacija za isporuke šećera), uvela je nacionalnu mjeru praćenja prijevoza dobara. Odbijanje zahtjeva 2013. i 2014. nije utjecalo na povećanje jaza, štoviše, vidljivi su pozitivni učinci u sljedećem razdoblju. Za nju se također može zaključiti da ulaže iznimne napore te da su privremene mjere suzbijanja prijevara imale pozitivne učinke u smanjenju jaza.

izvor European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Šmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023., str. 99-101., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698> (sve pristup studeni 2024.)



SLIKA 19. PRIKAZ PDV JAZA U LATVIJI U ODNOSU NA MEDIJAN⁸³³

Latvija je primjenjivala sljedeća odstupanja:

- za isporuke rizičnih dobra u razdoblju od siječnja 2006. do prosinca 2024.;
- mjere propisane:
 - članak 199. stavak 1. – od 2011.;
 - članak 199. a) stavak 1. – od travnja 2016. do lipnja 2026.

Latvija pripada krugu država članica koje koriste prijenos porezne obveze za određenu vrstu isporuka. Analizirajući jaz u promatranom razdoblju, vidljivo je da je na početku bio dvostruko iznad medijana, a do kraja se spustio približno do njegove razine. U navedenom je razdoblju ravnomjerno padao, osim 2017. (kao i u Mađarskoj) kada je bio veći u odnosu na razdoblje prije i poslije (slika 19.). Koristila se odstupanjima za više različitih isporuka dobara (isporuke željeznih i neželjenih poluobrađenih kovina te isporuke igračih konzola), ali joj je nekoliko zahtjeva odbijeno (2017. i 2018. isporuke građevinskih proizvoda i električnih uređaja za koje je Komisija smatrala da su dobra široke potrošnje te bi njihova primjena imala negativne učinke na prijevare na razini

⁸³³ Za razdoblje od 2000-2011. izvor European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 64-65., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646>, za razdoblje od 2012. -2016. izvor European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021., str. 39., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500>, za razdoblje od 2017-2021. izvor European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Šmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023., str. 90-92., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698> (sve pristup studeni 2024.)

maloprodaje). Za nju se isto tako može ustvrditi da je implementacijom privremenih mjera imala pozitivne učinke na smanjenje jaza.

Nakon analize mjera koje su države članice implementirale u nacionalna zakonodavstva u određenom razdoblju u cilju suzbijanja prijevara, vidljivo je da su imale većinom pozitivne učinke na kretanje PDV jaza. Malta je jedina država koja se nije koristila ni jednom od navedenih mjera. Njezin je jaz kontinuirano visoko iznad medijana, osim u 2015. i 2016. Države s najmanjim PDV jazom (Austrija, Švedska, Nizozemska, Luksemburg, Hrvatska, Njemačka, Portugal i Španjolska posljednjih desetak godina) u promatranom su se razdoblje razmjerno koristile mogućnostima iz članaka 199. stavak 1. i 199. a stavak 1.), dok se ostalim odstupanjima nisu koristile (osim Portugala i Nizozemske). Što se tiče učestalosti primjene legislativnih odredaba za prijenos porezne obveze, ograničena primjena je popularnija mjera od neograničene (osim kod Hrvatske i Portugala). Slijedom navedenoga postavlja se pitanje svrhovitosti ograničavanja na određeno razdoblje s obzirom na to da se kontinuirano produljuje. Iako se u službenim dokumentima navodi da je riječ o kratkotrajnim mjerama do pronalaska rješenja za oporezivanje trgovine unutar EU-a, vidljivo je da su sada već postale dugoročne te ostaje nada da će se postići dogovor o konačnom sustavu kako više ne bi bilo potrebe za takvim privremenim mjerama. Uvođenje više mogućnosti obračuna PDV-a čini ga neharmoniziranim, složenim i skupim.

Iako je mjera prijenosa porezne obveze za isporuku određenih dobara bila predmet većeg broja kritika upravo zbog visokog rizika pojave prijevara u drugim sektorima i/ili prelaska u druge države, određene države članice su je iskoristile za postizanje cilja kojem je namijenjena. Pozitivni učinci se mogu vidjeti u izvješćima država koje su se koristile odstupanjima, na što upućuje i ova analiza.

Sagledavajući sve propisane mjere, iznenađuje činjenica da je mehanizam brze reakcije još na snazi s obzirom na to da se njime nitko ne koristi kako je *supra* navedeno, a mogućnost primjene općeg prijenosa porezne obveze nije produljen iako je pokazao pozitivne učinke u Češkoj i nije prouzročio rizike od prijevara u drugim državama (ni jedna država nije prijavila kao što nije ni Komisija utvrdila). Mjera poput mehanizma odvojenog plaćanja u okvirima ove analize djeluje obećavajuće, međutim nije popularna, osim u nekoliko država koje su se njome koristile.

Sveprisutna globalizacija tržišta i razvoj digitalizacije razlog su sve popularnije mjere koja se odnosi na mogućnost primjene obveznog izdavanja računa u elektroničkom obliku. S obzirom na to da su nekim državama odobrena odstupanja za njegovu primjenu, u tijeku je donošenje normative odredbe za mogućnost implementacije u nacionalno zakonodavstvo. Samo će protok vremena svjedočiti o učincima i pokazati je li na tragu konačno rješenje za novi sustav oporezivanja PDV-om – jednostavniji, snažniji i otporniji na prijevare.

6. ADMINISTRATIVNA SURADNJA U CILJU SPRJEČAVANJA PDV PRIJEVARA

Uspostava jedinstvenog tržišta i ukidanje graničnih kontrola bile su preteče suradnje između država koja je pak bila neophodna zbog kontrole i naplate PDV-a. Pojavom fenomena PDV prijevara sve se više pozornosti usmjeravalo na razmjenu podataka unutar EU-a. Jedna od bitnih karakteristika prijevara je to da se događaju u transakcijama proizvoda visoke vrijednosti i malog obujma⁸³⁴ zbog čega ih je teže pratiti, stoga je ukidanje granične kontrole bilo pogodno tlo za počinitelje prijevara. Nedovoljno učinkovite analize rizika transakcija unutar EU-a stvarale su višestruke mogućnosti za prijevarno postupanje. Iako države imaju poreznu autonomiju i različite porezne politike, pojavom prijevara je trebalo djelovati zajednički u cilju njihova suzbijanja na razini EU-a. U tom svjetlu, Komisija je predlagala razna normativna rješenja za oporezivanje isporuka unutar EU-a. S obzirom na to da niz godina nije postignut zajednički konsenzus, tijekom vremena je predmetna problematika regulirana raznim normativnim mjerama, a posebna je pozornost posvećena upravo unaprjeđenju administrativne suradnje. U tom je pogledu postignut velik napredak uspostavom nove legislative koja je, osim razmjene podataka između poreznih tijela, osiguravala i one iz nadležnosti drugih tijela te međunarodnu suradnju.⁸³⁵

⁸³⁴ House of Lords for European Union Committee, The Fight Against Fraud on the EU's Finances, 12th Report of Session 2012–13, London, Ordered to be printed 26 March 2013 and published 17 April 2013., box 4, str. 22., dostupno na <https://publications.parliament.uk/pa/ld201213/ldselect/ldeucom/158/158.pdf> (pristup svibanj 2025.)

⁸³⁵ Zakarija, A., Suradnja poreznih uprava država članica s drugim tijelima na razini Europske unije, Institut za javne financije, Zagreb, Porezni vjesnik, br. 09/2019.

Učinkovita suradnja podrazumijeva brzo djelovanje koje često nedostaje zbog toga što određene države nisu uvijek naklonjene prihvatanju novih pravila, čime se otežava i odugovlači proces promjena⁸³⁶. Samostalno djelovanje u suzbijanju prijevара nije opcija, već bi države trebale djelovati međusobno⁸³⁷. Međutim, efikasnost i djelotvornost ovisi o nacionalnim kontrolnim procesima te spremnosti na suradnju.

6.1. Uvođenje administrativne suradnja u cilju sprječavanja PDV prijevara

Uvođenje PDV-a kao poreznog oblika još 70-ih⁸³⁸ godina prošlog stoljeća, imao je za cilj stvaranje uvjeta potrebnih za uspostavljanje unutarnjeg tržišta koje karakterizira zdrava konkurencija. Navedeno je bilo definirano u Šestoj Direktivi Vijeća iz 1977.⁸³⁹ koja je predstavljala europsko zakonodavstvo vezano za oporezivanje PDV-om do donošenja Direktive o PDV-u iz 2006.⁸⁴⁰ Ukidanjem graničnih kontrola (1993.) počeo se primjenjivati novi (prijelazni) sustav oporezivanja za trgovinu unutar EU-a u državi krajnjeg odredišta⁸⁴¹. U tom je segmentu trebalo unaprijediti i administrativnu suradnju između država članica.

U počecima, normativno uređenje za razmjenu podataka između država članica bilo je predviđeno Direktivom Vijeća 77/799/EEZ⁸⁴² koja se prvotno primjenjivala na područje

⁸³⁶ Podlipnik, J., Missing trader intra-community and carousel VAT frauds - ECJ and ECtHR case law, CYELP 8, 2012., str. 457–472., dostupno na <https://hrcak.srce.hr/94656> (pristup svibanj 2025.)

⁸³⁷ House of Lords for European Union Committee, Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU, 20th Report of Session 2006–07, London, Ordered to be printed 8 May 2007 and published 25 May 2007., str. 3., dostupno na <https://publications.parliament.uk/pa/cm200607/cmselect/cmpubacc/250/250.pdf> (pristup svibanj 2025.); Izvješće Komisije Vijeću i Europskom parlamentu o primjeni Uredbe Vijeća br. 904/2010 o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevara u području poreza na dodanu vrijednost, Bruxelles, 12.2.2014., COM (2014) 71 final

⁸³⁸ First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes, OJ 71, 14.4.1967, str. 1301–1303.; Second Council Directive 67/228/EEC of 11 April 1967 on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes - Structure and procedures for application of the common system of value added tax, OJ 71, 14.4.1967, str. 1303–1312.

⁸³⁹ Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment, SL L 145, 13.6.1977., str. 1–40.

⁸⁴⁰ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11.12.2006., str. 1–118.

⁸⁴¹ Council Directive 91/680/EEC of 16 December 1991 supplementing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC with a view to the abolition of fiscal frontiers, OJ L 376, 31.12.1991., str. 1–19.

⁸⁴² Council Directive 77/799/EEC of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation, SL L 336, 27.12.1977., str. 15–20.

izravnog oporezivanja, a kasnije je proširena i na PDV koji je preuzimao važnu ulogu u sustavu prihoda.⁸⁴³ Navedenom direktivom bila su propisana pravila razmjene informacija između država članica, kao i međusobnog savjetovanja i razmjene iskustava te je oformljeno posebno tijelo (SCAC odbor) nadležno za pitanja njezine primjene⁸⁴⁴. Paralelno je postojala još jedna odredba koja je uređivala suradnju u vezi s povratom dugova⁸⁴⁵, kasnije proširena i na područje PDV-a⁸⁴⁶.

Pravna norma koja je propisivala pravila o administrativnoj suradnji bila je vrlo osebujna i nepregledna. S obzirom na taj nedostatak, ali i u odnosu na činjenicu da je ukidanjem graničnih kontrola trebalo osigurati učinkovitiju suradnju između država članica, donesena je Uredba Vijeća 218/92⁸⁴⁷ od 27. siječnja 1992. o administrativnoj suradnji u području neizravnog oporezivanja (dalje u tekstu Uredba 218/92). Njome je uspostavljen sustav uske suradnje između upravnih tijela država članica i Komisije te je dopunjavala Direktivu Vijeća 77/799/EEZ⁸⁴⁸.

Uredbom 218/92 omogućen je zajednički sustav elektroničke razmjene podataka u vezi s transakcijama unutar EU-a u cilju smanjenja rizika od prijevara.⁸⁴⁹ Stoga su sve države uspostavile elektroničke baze za brzu razmjenu informacija. Države članice, zajedno s Komisijom, ispitivale su i ocjenjivale učinkovitost suradnje s ciljem poboljšanja sustava⁸⁵⁰. Prvotno je suradnja uspješno uspostavljena, međutim, sustav je imao i

⁸⁴³ *Ibid.* i Council Directive 79/1070/EEC of 6 December 1979 amending Directive 77/799/EEC concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation, OJ L 331, 27.12.1979, str. 8–9.

⁸⁴³ Council Directive 79/1070/EEC of 6 December 1979 amending Directive 77/799/EEC concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation, OJ L 331, 27.12.1979, str. 8–9

⁸⁴⁴ Directive 77/799/EEC of 19 December 1977. concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation, SL L 336, 27.12.1977., članci 9. i 10.

⁸⁴⁵ Council Directive 76/308/EEC of 15 March 1976 on mutual assistance for the recovery of claims resulting from operations forming part of the system of financing the European Agricultural Guidance and Guarantee Fund, and of the agricultural levies and customs duties, OJ L 73, 19.3.1976., str. 18-23.

⁸⁴⁶ Council Directive 79/1071/EEC of 6 December 1979 amending Directive 76/308/EEC on mutual assistance for the recovery of claims resulting from operations forming part of the system of financing of the European Agricultural Guidance and Guarantee Fund, and of agricultural levies and customs duties, OJ L 331, 27.12.1979, str. 10–10.

⁸⁴⁷ Council Regulation (EEC) No 218/92 of 27 January 1992 on administrative cooperation in the field of indirect taxation (VAT), OJ L 24, 1.2.1992, str. 1–5

⁸⁴⁸ Council Directive 77/799/EEC of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation, SL L 336, 27.12.1977. str.15-20.

⁸⁴⁹ Council Regulation (EEC) No 218/92 of 27 January 1992 on administrative cooperation in the field of indirect taxation (VAT), OJ L 24, 1.2.1992, str. 1–5., uvodna točka 3.

⁸⁵⁰ Council Regulation (EEC) No 218/92 of 27 January 1992 on administrative cooperation in the field of indirect taxation (VAT), OJ L 24, 1.2.1992, str. 1–5., članak 11.

nedostataka.⁸⁵¹ U izvješću⁸⁵² je ustanovljeno da se elektronička baza nije koristila dovoljno te da ne postoji zajednička strategija između država članica u borbi protiv prijevара. S jedne se strane to pripisivalo ograničenom mandatu pododbora SCAC-a⁸⁵³, a s druge strane nespremnosti određenih država članica da sudjeluju u multilateralnim istragama u vezi s PDV prijevarama.

Kako Uredba 218/92 i Direktiva 77/799/EZ nisu bile u stanju ispuniti nove zahtjeve suradnje koji proizlaze iz integracije gospodarstava unutar EU-a, donesena je nova Uredba Vijeća 1798/2003 od 7. listopada 2003. o upravnoj suradnji u području poreza na dodanu vrijednost (dalje u tekstu Uredba 1798/2003).⁸⁵⁴ Za razliku od prethodne, utvrđivala je i pravila koja omogućavaju nadležnim tijelima država članica sudjelovanje

⁸⁵¹ 1994., 1997. i 2000. Komisija je objavila izvješća o radu Uredbe Vijeća 218/92 o administrativnoj suradnji u vezi s PDV-om.

European Commission, Report from the Commission to the Council and the European Parliament - Application of Council Regulation (EEC) no 218/92 of 27 January 1992 on administrative cooperation in the field of indirect taxation (VAT) COM (94) 262 final, 23 June 1994. dostupno na <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:51994DC0262&qid=1757080855532> (pristup svibanj 2025.);

European Commission, Report from the Commission to the Council and the European Parliament - Second Article 14 Report - Application of Council Regulation (EEC) no 218/92 of 27 January 1992 on administrative cooperation in the field of indirect taxation (VAT) COM (96) 681 final dostupno na <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:51996DC0681&from=EN> (pristup svibanj 2025.);

European Commission, Report from the Commission to the Council and the European Parliament - Third article 14 report on the application of Council Regulation (EEC) No 218/92 of 27 January 1992 on administrative cooperation in the field of indirect taxation (VAT) and Fourth report under article 12 of Regulation (EEC, Euratom) No 1553/89 on VAT collection and control procedures COM (00) 28 final dostupno na <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52000DC0028&from=EN> (pristup svibanj 2025.)

⁸⁵² European Commission, Report from the Commission to the Council and the European Parliament - Second Article 14 Report - Application of Council Regulation (EEC) no 218/92 of 27 January 1992 on administrative cooperation in the field of indirect taxation (VAT) COM (96) 681 final dostupno na <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:51996DC0681&from=EN> (pristup svibanj 2025.)

⁸⁵³ Stalni odbor za upravnu suradnju (SCAC) i njegov pododbor za borbu protiv prijevара (AFS), kojim predsjedava Komisija, odgovorni su za udruživanje „iskustava država članica, posebno onih koja se tiču novih načina izbjegavanja i utaje poreza“ Tijekom prvih godina, pododbor se usredotočio na uspostavljanje elektroničke komunikacijske mreže sa sadržajem za borbu protiv prijevара poznat kao "porezni SCENT". Međutim, ovaj sustav gotovo nikada nije korišten u državama članicama koje nisu htjele razmjenjivati informacije o prijevarama.

European Commission, Report from the Commission to the Council and the European Parliament - Second Article 14 Report - Application of Council Regulation (EEC) no 218/92 of 27 January 1992 on administrative cooperation in the field of indirect taxation (VAT) COM (96) 681 final, str. 5 i 6. dostupno na <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:51996DC0681&from=EN> (pristup svibanj 2025.)

⁸⁵⁴ Council Regulation (EC) No 1798/2003 of 7 October 2003 on administrative cooperation in the field of value added tax and repealing Regulation (EEC) No 218/92, OJ L 264, 15.10.2003., str. 1–11.

u međusobnoj razmjeni informacija kao pomoć kod utvrđivanja pravilne procjene iznosa PDV-a.

Kako problemi oko učinkovite razmjene time nisu anulirani, postojala je hitna potreba za uspostavom strategije suzbijanja prijevара na razini EU-a. Prije svega, trebalo je implementirati brzu, ciljanu i učinkovitu administrativnu suradnju.⁸⁵⁵ Shodno tome, a i u odnosu na činjenicu da je Uredba 1798/2003 već nekoliko puta bila izmijenjena, javila se potreba za donošenjem nove pravne osnove kojom bi se obuhvatilo sve na jednom mjestu. Tako je 2010. godine donesena Uredba 904/2010 o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevара u području PDV-a.⁸⁵⁶

Navedena je Uredba uspostavila nove alate razmjene podataka i mogućnosti suradnje. Instrumente razmjene u cilju suzbijanja prijevара u području PDV-a, prema Uredbi 904/2010, možemo podijeliti na sljedeće vrste: razmjena informacija na zahtjev, razmjena informacija bez prethodnog zahtjeva putem standardiziranog obrasca, razmjena informacija putem elektroničke baze podataka, provođenje zajedničkih nadzora istodobno u dvije ili više država članica (tzv. multilateralne kontrole), prisutnost poreznih službenika u drugoj državi članici (što im omogućava pristup dokumentaciji ili sudjelovanje u istragama), korištenje decentraliziranoga mrežnog sustava za brzu razmjenu ciljanih informacija između država članica o sumnjivim trgovačkim društvima, kao i analizu rizika na razini EU-a⁸⁵⁷.

O učincima administrativne suradnje Komisija je podnosila izvješća⁸⁵⁸ Vijeću i Europskom parlamentu te ju je analizirao i Europski revizorski sud u svojim specijalnim

⁸⁵⁵ Anti-tax fraud measures, Commission Communication, dated 31 May 2006, 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

⁸⁵⁶ Uredba Vijeća (EU) br. 904/2010 od 7. listopada 2010. o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevара u području poreza na dodanu vrijednost (preinaka), SL L 268, 12.10.2010., str. 1–18.

⁸⁵⁷ European Court of Auditors, Special Report No 24/2015: Tackling Intra-Community VAT fraud: More action needed, EU, 2016., str. 9
dostupno na https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_EN.pdf (pristup svibanj 2025.)

⁸⁵⁸ European Commission, Report from the Commission to the Council and the European Parliament - Application of Council Regulation (EEC) no 218/92 of 27 January 1992 on administrative cooperation in the field of indirect taxation (VAT) COM (94) 262 final,
European Commission, Report from the Commission to the Council and the European Parliament - Second Article 14 Report - Application of Council Regulation (EEC) no 218/92 of 27 January 1992 on administrative cooperation in the field of indirect taxation (VAT) COM (96) 681 final,

izvješćima⁸⁵⁹. U nastavku će se analizirati svi navedeni dokumenti kako bi se prikazala svrhovitost i učinkovitost pravnih normi u okvirima država članica, a u cilju djelotvornog suzbijanja prijevara.

6.2. Pravni okvir za administrativnu suradnju na području PDV-a

Normativne odredbe predviđaju različite vrste razmjene informacija kako bi se državama omogućio posjed informacija o transakcijama unutar EU-a. Postoji mogućnost slanja pojedinačnih zahtjeva (koji se odnose na određeni slučaj), kao i pokretanja istražnih radnji. Podnošenje zahtjeva uvjetuje navođenje svih bitnih informacija s obrazloženjima, uz mogućnost da se zamoljena država može u određenim situacijama na zahtjev ogлуšiti⁸⁶⁰.

Bez prethodnog zahtjeva, informacije se mogu razmjenjivati spontano ili automatski⁸⁶¹. Automatska razmjena informacija (*engl. automatic exchange of information*, skraćeno AEOI) danas je standard za OECD i EU. Osigurava sustavnu i periodičnu razmjenu unaprijed definiranih informacija o određenim skupinama poreznih obveznika između država članica. Regulirana je pravnom normom iz više izvora (direktivama za direktne

Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the application of Council Regulation (EC) no 1798/2003 concerning administrative cooperation in the field of value added tax, COM (2009) 428 final;

Izvješće Komisije Vijeću i Europskom parlamentu o primjeni Uredbe Vijeća br. 904/2010 o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevare u području poreza na dodanu vrijednost, Bruxelles, 12.2.2014., COM (2014) 71 final,

Commission staff working document impact assessment Accompanying the document Amended proposal for a Council Regulation Amending Regulation (EU) No 904/2010 as regards measures to strengthen administrative cooperation in the field of value added tax, SWD (2017) 428 final;

Ecorys za klijenta European Commission DG TAXUD, Study supporting the evaluation of administrative cooperation and combating fraud in the field of value-added tax, Brussels, May 2023., dostupno na <https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2025-01/Final-report-VAT-fraud-evaluation-clean.pdf> (pristup svibanj 2025.)

⁸⁵⁹ European Court Of Auditors, Special Report No 9/98 concerning the protection of the financial interests of the European Union in the field of VAT on intra-Community trade together with the Commission's replies (Submitted pursuant to Article 188c(4)(2) of the EC Treaty), SL C 356, 20.11.1998., str. 1–17; European Court Of Auditors, Special Report No 8/2007 concerning administrative cooperation in the field of value added tax, together with the Commission's replies, SL C 20, 25.1.2008.

European Court of Auditors, Special Report No 24/2015: Tackling Intra-Community VAT fraud: More action needed, EU., 2016., dostupno na https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_EN.pdf (pristup svibanj 2025.)

⁸⁶⁰ Uredbe Vijeća (EU) br. 904/2010 od 7. listopada 2010. o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevare u području poreza na dodanu vrijednost (preinaka), SL L 268, 12.10.2010., str. 1–18., članak 7.

⁸⁶¹ *Ibid.*, članci 13.–15.

poreze,⁸⁶² Globalnim standardom za automatsku razmjenu podataka⁸⁶³ itd.). Spontana razmjena informacija (*engl. spontaneous exchange of information* SEOI) odnosi se na nesustavnu razmjenu informacija u bilo kojem trenutku i bez prethodnog zahtjeva. Suprotno od navedenog načina suradnje otvara se mogućnost razmjene informacija na zahtjev (*engl. exchange of information on request* EOIR)⁸⁶⁴.

Osim razmjene informacija elektroničkim putem, porezni službenici mogu biti prisutni pri obavljanju kontrole poreznih obveznika drugih država članica. Iako je kao alat bio obećavajući, upotreba mu nije na zavidnoj razini⁸⁶⁵.

⁸⁶² Direktiva Vijeća 2010/24/EU od 16. ožujka 2010. o uzajamnoj pomoći kod naplate potraživanja vezanih za poreze, carine i druge mjere, SL L 84, 31.3.2010., str. 1–12; Direktiva Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ, SL L 64, 11.3.2011., str. 1–12; Direktiva Vijeća 2014/107/EU od 9. prosinca 2014. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja, OJ L 359, 16.12.2014., str. 1–29; Direktiva Vijeća 2003/48/EZ od 3. lipnja 2003. o oporezivanju dohotka od kamate na štednju, SL L 157, 26.6.2003., str. 38–48., Direktiva Vijeća (EU) 2015/2060 od 10. studenoga 2015. o stavljanju izvan snage Direktive 2003/48/EZ o oporezivanju dohotka od kamate na štednju, SL L 301, 18.11.2015., str. 1–4., Direktiva Vijeća (EU) 2015/2376 od 8. prosinca 2015. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja, SL L 332, 18.12.2015., str. 1–10; Direktiva Vijeća (EU) 2016/881 od 25. svibnja 2016. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja, SL L 146, 3.6.2016., str. 8–21.; Direktiva Vijeća (EU) 2016/2258 od 6. prosinca 2016. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu pristupa poreznih tijela informacijama o sprječavanju pranja novca; SL L 342, 16.12.2016., str. 1–3., Direktiva Vijeća (EU) 2018/822 od 25. svibnja 2018. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja u odnosu na prekogranične aranžmane o kojima se izvješćuje, ST/7160/2018/INIT, SL L 139, 5.6.2018., str. 1–13.

⁸⁶³ OECD, International Standards for Automatic Exchange of Information in Tax Matters, dostupno na https://www.oecd.org/en/publications/international-standards-for-automatic-exchange-of-information-in-tax-matters_896d79d1-en.html (pristup svibanj 2025.)

Globalni standard se sastoji od dva dijela: a) Standard zajedničkog izvješćivanja (Common reporting and due diligence standards, CRS) koji sadrži pravila izvješćivanja i dubinske analize koja će se nametnuti financijskim institucijama; i b) Model Sporazuma između nadležnih tijela (Model Competent Authority Agreement, CAA) koji sadrži detaljna pravila za razmjenu informacija

⁸⁶⁴ Lončarić Horvat, O., Arbutina, H., Osnove međunarodnog poreznog prava, Zagreb, Narodne novine, 2007., str. 265–269.

⁸⁶⁵ Commission staff working document, Accompanying the document, Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the application of Council regulation (EU) no 904/2010 concerning administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax, SWD (2014) 39 final; Commission staff working document impact assessment Accompanying the document Amended proposal for a Council Regulation Amending Regulation (EU) No 904/2010 as regards measures to strengthen administrative cooperation in the field of value added tax, SWD (2017) 428 final;

Ecorys za klijenta European Commission DG TAXUD, Study supporting the evaluation of administrative cooperation and combating fraud in the field of value-added tax, Brussels, May 2023., dostupno na <https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2025-01/Final-report-VAT-fraud-evaluation-clean.pdf> (pristup svibanj 2025.)

6.2.1. Elektronički sustav za razmjenu podataka između država članica

Elektronička pohrana i prijenos podataka u svrhu kontrole PDV-a prijeko su potrebni za kontrolu oporezivanja. Zakonodavni okvir omogućuje razmjenu i pristup informacijama između država članica, a učinkovitost razmjene se može postići unaprijeđenjem baze podataka o poreznim obveznicima PDV-a i njihovim transakcijama unutar EU-a⁸⁶⁶.

Nakon ukidanja granične kontrole porezni obveznici više nisu morali podnositi carinsku dokumentaciju za isporuke dobara unutar EU-a, već je uspostavljen novi alat – VIES baza (*VAT information exchange system*)⁸⁶⁷ kao sustav razmjene podataka u području PDV-a⁸⁶⁸. Svaka država članica treba pohranjivati i obrađivati podatke koje prikuplja putem Zbirnih prijava (*engl. Recapitulative statement*)⁸⁶⁹ kao zamjenu za izvozne carinske deklaracije iz vremena granične i carinske kontrole u EU-u, u kojima se prijavljuju transakcije između poreznih obveznika.

Pri isporuci unutar EU-a koja je oslobođena plaćanja PDV-a, uz zadovoljenje određenih uvjeta, svaki isporučitelj koji je registriran za potrebe PDV-a podnosi Zbirnu prijavu⁸⁷⁰, uz tražene podatke⁸⁷¹. Paralelno, stjecatelji koji su primili isporuku od poreznih

⁸⁶⁶ Uredba Vijeća (EU) br. 904/2010 od 7. listopada 2010. o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevare u području poreza na dodanu vrijednost (preinaka), SL L 268, 12.10.2010., str. 1–18., uvodna točka 11.

⁸⁶⁷ VIES je elektronički sustav pod kojim države članice razmjenjuju podatke o trgovcima registriranim za potrebe PDV-a o isporukama unutar EU-a, koji se financira iz Europskog programa FISCALIS 2020, više na stranici https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/faq.html?locale=hr (pristup svibanj 2025.).

⁸⁶⁸ Council Regulation (EC) No 1798/2003 of 7 October 2003 on administrative cooperation in the field of value added tax and repealing Regulation (EEC) No 218/92, OJ L 264, 15.10.2003., str. 1–11.

⁸⁶⁹ Rok podnošenja Zbirne prijave u državama članicama promijenjen je s tromjesečnog na mjesečno izvještavanje, međutim državama članicama je dano pravo izbora da mogu uvesti i tromjesečno podnošenje prijava za isporuke koje u tromjesečnom razdoblju ne premašuju iznos od 50 000,00 eura u protuvrijednosti valute države članice, prema članku 3. Direktive Vijeća 2008/117/EZ od 16. prosinca 2008. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost kako bi se suzbila utaja poreza povezana s transakcijama unutar Zajednice, SL L 14, 20.1.2009., str. 7–9. kojim se mijenja članak 263. Direktive o PDV-u,

Direktivom Vijeća 2008/8/EZ uvedeno je izvještavanje o isporukama između poreznih obveznika te je Direktivom Vijeća 2008/117/EZ uvedena mjesečna prijava VIES izvještaja za određene kategorije trgovaca

⁸⁷⁰ Dijelovi Zbirne prijave su PDV ID broj poreznog obveznika u državi članici u kojoj se podnosi Zbirna prijava i pod kojim je obavio isporuku unutar EU-a, PDV ID broj osobe koja stječe isporuku u drugoj državi članici, ukupna vrijednost isporuke na temelju članka 264. Direktive o PDV-u te izmjenama Direktive o PDV-u uvedeni su dodatni podatci kod premještanja robe kojima je navedeno da svaki porezni obveznik podnosi informacije o identifikacijskom broju za PDV poreznih obveznika kojima je namijenjena roba koja se otprema ili prevozi u okviru aranžmana za premještanje dobara te o svakoj izmjeni podnesenih informacija na temelju Direktive Vijeća (EU) 2018/1910 od 4. prosinca 2018. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu usklađivanja i pojednostavnjenja određenih pravila sustava PDV-a za oporezivanje trgovine među državama članicama

⁸⁷¹ Direktiva Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ, SL L 64, 11.3.2011., str. 1–12., članak 262.

obveznika iz druge države članice obvezni su prijaviti i platiti PDV u državi članici odredišta. Jedan od uvjeta za primjenu oslobođanja za isporuke unutar EU-a obveza je isporučitelja na provjeru PDV ID broja svog poslovnog partnera, odnosno stjecatelja. Taj mu je postupak omogućen VIES sustavom (engl. *VIES on the web* skraćeno VoW) koji se na mrežnoj stranici Komisije nalazi od 2002.⁸⁷² Provjera se provodi tako da države članice pružaju podatke o valjanosti PDV brojeva, uz mogućnost dodatnih informacija u smislu proširenog sloga podataka poput informacija o nazivu poreznog obveznika, adresi i sl.⁸⁷³

Podatci iz VIES sustava se koriste za analizu rizika, odnosno praćenje isporuka unutar EU-a, tako da se usklađuju s nacionalnim podacima. U slučaju neusklađenosti⁸⁷⁴, poduzimaju se daljnje radnje, ovisno o poslovnim procesima za utvrđivanje porezne obveze određene države članice.

6.2.1.1. Učinkovitost elektroničkog sustava za razmjenu informacija

Elektronički sustav za razmjenu informacija ispunjava višestruke zahtjeve. Predstavlja uobičajenu mrežu za elektroničku razmjenu podataka između poreznih tijela o transakcijama unutar EU-a, istovremeno omogućujući poreznim obveznicima provjeru valjanosti PDV ID brojeva kako je *supra* navedeno. Podatci iz Zbirnih prijava se koriste za analize rizika kako bi poboljšale ciljanu provjeru poreznih obveznika iz sektora visokog rizika⁸⁷⁵. Međutim, glavni prigovori ovom instrumentu idu u smjeru nezadovoljstva država s kvalitetom podataka koji se razmjenjuju zbog različitih pravila za izvješćivanje, što je umanjilo učinkovitost kontrole⁸⁷⁶.

U analizama učinkovitosti utvrđene su značajne razlike u pristupu uporabe, odnosno raspisanim poslovnim procesima unutar određene države. Tako služba nadležna za suzbijanje prijevara u jednoj državi članici nema pristup VIES sustavu, dok iste te službe

⁸⁷² Special report No 8/2007 concerning administrative cooperation in the field of value added tax, together with the Commission's replies, SL C 20, 25.1.2008., str.15.

⁸⁷³ Više od detaljima aplikacija VIES on the web vidjeti na https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/faq.html

⁸⁷⁴ VIES and INTRASTAT Traders Manual, VIMA, Replacement 9, Revenue, March 2018. dostupno na <https://www.revenue.ie/en/customs-traders-and-agents/documents/vies/vies-intrastat-traders-manual.pdf> (pristup svibanj 2025.)

⁸⁷⁵ Special Report No 9/98 concerning the protection of the financial interests of the European Union in the field of VAT on intra-Community trade together with the Commission's replies, str. 1-17.

⁸⁷⁶ *Ibid.*

u nekim drugim državama imaju⁸⁷⁷. Iako bi države članice trebale osigurati potpunost i točnost podataka, kvaliteta informacija često je bila upitna što je otežavalo i odugovlačilo probleme praćenja transakcija unutar EU-a⁸⁷⁸. Prigovori su često išli u smjeru dostupnosti podataka iz Zbirnih prijava⁸⁷⁹. Razdoblje podnošenja Zbirnih prijava nije bilo harmonizirano na razini EU-a što je stvaralo probleme kod uparivanja podataka između dviju različitih država članica. Poreznim tijelima je ponekad bilo potrebno i više od šest mjeseci da utvrde činjenice bitne za oporezivanje. Upravo takvo dugoročno razdoblje stvaralo je mogućnost prijevarnog ponašanja dajući prostor počiniteljima da nestanu i time izbjegnu sankcije.

S obzirom na to da informacije nisu bile u potpunosti pouzdane (zbog različitih interpretacija osnovnih pojmova – početak i/ili kraj aktivnosti poreznih obveznika) te zbog činjenice da su se informacije ažurirale s retroaktivnim učinkom, bilo ga je potrebno

⁸⁷⁷ *Ibid.*, .

Commission staff working document, Accompanying the document, Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the application of Council regulation (EU) no 904/2010 concerning administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax, SWD (2014) 39 final; Commission staff working document impact assessment Accompanying the document Amended proposal for a Council Regulation Amending Regulation (EU) No 904/2010 as regards measures to strengthen administrative cooperation in the field of value added tax, SWD (2017) 428 final;

Ecorys za klijenta European Commission DG TAXUD, Study supporting the evaluation of administrative cooperation and combating fraud in the field of value-added tax, Brussels, May 2023., dostupno na <https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2025-01/Final-report-VAT-fraud-evaluation-clean.pdf> (pristup svibanj 2025.)

⁸⁷⁸ European Court Of Auditors, Special report No 8/2007 concerning administrative cooperation in the field of value added tax, together with the Commission's replies, SL C 20, 25.1.2008., str.14.

Commission staff working document, Accompanying the document, Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the application of Council regulation (EU) no 904/2010 concerning administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax, SWD (2014) 39 final; Commission staff working document impact assessment Accompanying the document Amended proposal for a Council Regulation Amending Regulation (EU) No 904/2010 as regards measures to strengthen administrative cooperation in the field of value added tax, SWD (2017) 428 final;

Ecorys za klijenta European Commission DG TAXUD, Study supporting the evaluation of administrative cooperation and combating fraud in the field of value-added tax, Brussels, May 2023., dostupno na <https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2025-01/Final-report-VAT-fraud-evaluation-clean.pdf> (pristup svibanj 2025.)

⁸⁷⁹ Commission staff working document on evaluating the Member States' replies to the questionnaire relating the application of Council Regulation (EC) no 1798/2003 concerning administrative cooperation in the field of value added tax accompanying the Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the application of Council Regulation (EC) no 1798/2003 concerning administrative cooperation in the field of value added tax [COM (2009) 428 final], SEC (2009) 1121 final, str.11.;

European Court Of Auditors, Special report No 8/2007 concerning administrative cooperation in the field of value added tax, together with the Commission's replies, SL C 20, 25.1.2008. str.14.

nadograditi i tehnološki poboljšati⁸⁸⁰. Učinkovitost primjene poboljšala se nakon 2010. kada je implementirana Uredba 904/2010 (smanjeni broj retroaktivnih promjena valjanosti PDV identifikacijskih brojeva, brže ažuriranje, pouzdaniji podatci itd.).⁸⁸¹

Isto tako, sustavi za upravljanje rizicima bili bi djelotvorniji kad bi se transakcije kontrolirale odmah nakon evidentiranja (u VIES bazi i nacionalnim bazama podataka).⁸⁸² Navedenu situaciju možemo opisati na primjeru tretiranja oporezivanja i evidentiranja isporuke unutar EU-a između dvaju poreznih obveznika u dvjema različitim državama članicama. Društvo A iz države članice X podnosi Zbirnu prijavu (koja se evidentira u VIES bazi) za isporuke unutar EU-a. Navedena isporuka za društvo A je oslobođena ako su zadovoljeni propisani uvjeti. Jedan od uvjeta je provjera (od društva A) valjanosti broja (za društvo B) prije same isporuke preko aplikacije *VIES on the web*. Nadalje, podatke iz VIES baze država Y usklađuje s podacima iz nacionalnih prijava. U slučaju neusklađenosti podataka (društvo A je u Zbirnoj prijavi iskazao isporuku prema društvu B dok ono nije prijavilo oporezivo stjecanje u državi Y) država Y poduzima daljnje radnje. Na taj se način može djelovati na vrijeme, spriječiti prijevarno postupanje i zaustaviti eventualnu štetu.⁸⁸³

⁸⁸⁰ European Court Of Auditors, Special report No 8/2007 concerning administrative cooperation in the field of value added tax, together with the Commission's replies, SL C 20, 25.1.2008., str.15.; Commission staff working document, Accompanying the document, Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the application of Council regulation (EU) no 904/2010 concerning administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax, SWD (2014) 39 final; Commission staff working document impact assessment Accompanying the document Amended proposal for a Council Regulation Amending Regulation (EU) No 904/2010 as regards measures to strengthen administrative cooperation in the field of value added tax, SWD (2017) 428 final; Ecorys za klijenta European Commission DG TAXUD, Study supporting the evaluation of administrative cooperation and combating fraud in the field of value-added tax, Brussels, May 2023., dostupno na <https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2025-01/Final-report-VAT-fraud-evaluation-clean.pdf> (pristup svibanj 2025.)

⁸⁸¹ Commission staff working document, Accompanying the document, Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the application of Council regulation (EU) no 904/2010 concerning administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax, SWD(2014) 39 final, str. 12., str. 13.

⁸⁸² Commission staff working document, Accompanying the document, Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the application of Council regulation (EU) no 904/2010 concerning administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax., SWD (2014) 39 final, str. 18–19.

⁸⁸³ Opisano u poglavlju 3.7. gdje se opisuje cijeli shematski prikaz prijevara i kako dolazi do prijevara i koja država trpi štetu

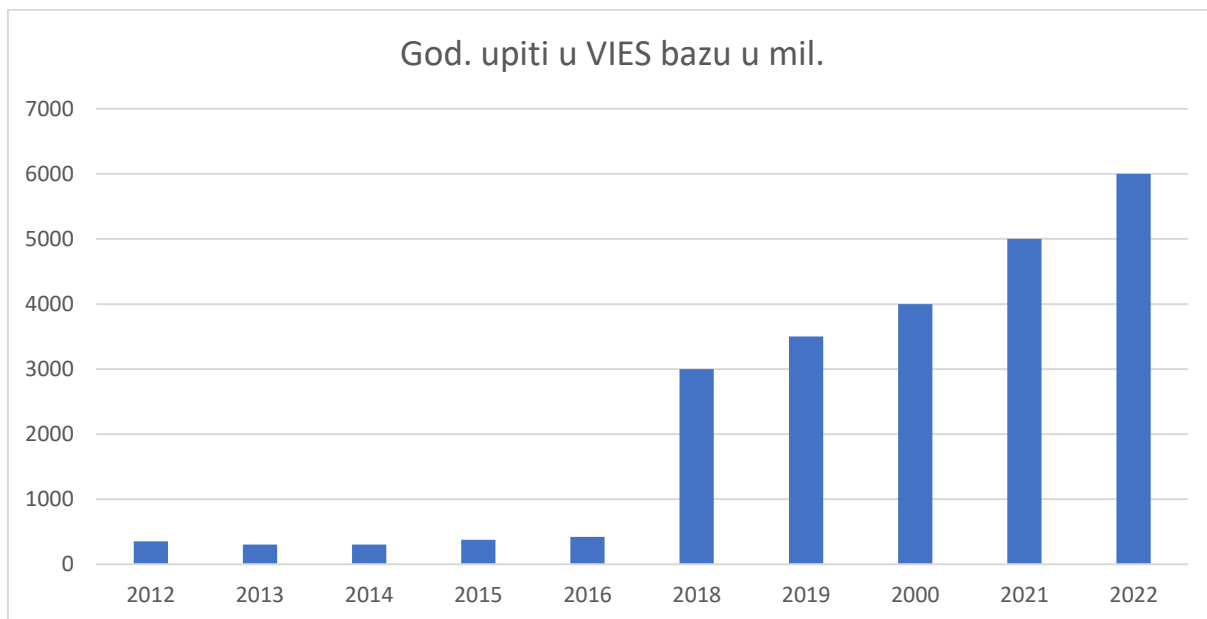
Podatci u VIES bazi dostupni su poreznim službenicima koji kontroliraju transakcije unutar EU-a, ali postoji dio podataka kojima pristup imaju samo ovlaštene.⁸⁸⁴ Naime, riječ je o pristupu svim podacima iz Zbirne prijave određenoga stranog poreznog obveznika. Tako bi u *supra* navedenom slučaju porezno tijelo, na čijem području djeluje društvo B, moglo u sustavu provjeriti sve transakcije društva A unutar EU-a (ne samo one s državom gdje B djeluje) s ciljem predviđanja smjerova potencijalnoga prijevarnog postupanja (analizirajući sve kupce i dobavljače nadziranog poreznog obveznika). Navedena mogućnost je ograničena samo za ovlaštene službenike, s namjerom sprječavanja PDV prijevara, a većina država ih ne gleda blagonaklono jer smatra da pristup treba biti slobodan.

Prema najnovijem izvješću, alati poput VIES i *VIES on the web*, koriste se učestalo i izuzetno su korisni za provjere valjanosti PDV ID brojeva, kao i usklađivanje ispravnosti oporezivanja isporuka unutar EU-a⁸⁸⁵.

Smisao razmjene podataka putem elektroničkog prijenosa podataka između država članica trebao bi biti u točnosti i jednostavnijem pristupu praćenja transakcija između poreznih obveznika u trgovini unutar EU-a, s namjerom sprječavanja eventualnih prijevarnih postupanja učinkovito i na vrijeme.

⁸⁸⁴ Commission staff working document impact assessment Accompanying the document Amended proposal for a Council Regulation Amending Regulation (EU) No 904/2010 as regards measures to strengthen administrative cooperation in the field of value added tax, SWD (2017) 428 final, str. 140.

⁸⁸⁵ Ecorys za klijenta European Commission DG TAXUD, Study supporting the evaluation of administrative cooperation and combating fraud in the field of value-added tax, Brussels, May 2023., dostupno na <https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2025-01/Final-report-VAT-fraud-evaluation-clean.pdf> (pristup svibanj 2025.)



SLIKA 20. UPITI U VIES BAZE PODATKA NA GODIŠNJOJ RAZINI U MILIJUNIMA ⁸⁸⁶

S obzirom na to da se statistika upita temelji na dvama izvješćima, evidentno je da je od 2018. broj upita enormno premašio konstantne brojke u odnosu na razdoblje prije (slika 20.). Velike razlike se mogu pripisati različitim izvješćima, ali uzrok možemo naći u prijedlozima za uspostavu nove legislativne odredbe kojom se uspostavlja analiza rizika na razini EU-a.

U promatranom razdoblju od 2012. do 2016. konstanta u upitima je razvidna, uzevši u obzir da je 2016. došlo do laganog povećanja u odnosu na prethodno razdoblje. Sljedeće razdoblje od 2018. do 2022. pokazuje ubrzano povećanje broja upita, a u posljednjoj godini dosegli su oko šesti milijardi na godišnjoj razini.

6.2.2. Razmjena podataka na zahtjev

Razmjena podataka na zahtjev, za razliku od razmjene podataka elektroničkim putem koja je sustavna, odvija se nakon potrebe za daljnjim utvrđivanjem činjeničnog stanja na

⁸⁸⁶ Izrada autora na temelju izvješća iz 2017. (2012 – 2016) i 2023 (2018 – 2022).

Commission staff working document impact assessment Accompanying the document Amended proposal for a Council Regulation Amending Regulation (EU) No 904/2010 as regards measures to strengthen administrative cooperation in the field of value added tax, SWD (2017) 428 final;

Ecorys za klijenta European Commission DG TAXUD, Study supporting the evaluation of administrative cooperation and combating fraud in the field of value-added tax, Brussels, May 2023., dostupno na <https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2025-01/Final-report-VAT-fraud-evaluation-clean.pdf> (pristup svibanj 2025.)

temelju provedbi poreznih kontrola ili u slučaju neusklađenosti podataka iz *supra* navedenog primjera.

Odnosi se na zahtjev koji jedno porezno tijelo upućuje drugom, uz uvjet da bude obrazložen⁸⁸⁷. Traže se sve informacije koje mogu pomoći u ispravnom utvrđivanju porezne obveze te suzbijanju prijevара. Zahtjev se razmjenjuje elektronički⁸⁸⁸ tako da ga porezno tijelo države Y šalje državi X u slučaju neusklađenosti podataka između društava A i B s obrazloženjem (prema opisanom primjeru iz prethodnog djela). Obavlja se putem obrasca *E-Forms Central Application Central application* (skraćeno eFCA). Posljednja verzija elektroničkih obrazaca (e-obrazaca) za razmjenu informacija koristi se od 2013., a modernizirana je 2018⁸⁸⁹.

6.2.2.1. Učinkovitost razmjene podatka na zahtjev

Učinkovitost razmjene podataka na zahtjev mijenjao se tijekom vremena. Kao i svaki alat u početnoj primjeni, imao je nedostataka koji su kasnije otklonjeni. Europski revizorski sud još je u svom izvješću iz 1998. predložio poboljšanja⁸⁹⁰ zbog nedovoljnog korištenja sustava, unatoč činjenici na učestalu pojavu prijevара. Nedovoljna upotreba instrumenata administrativne suradnje opravdavala se činjenicom o neinformiranosti, odnosno središnja razina nije dobro komunicirala s lokalnom⁸⁹¹. Pozitivni učinci su već bili vidljivi prema izvješću iz 2007.⁸⁹² Broj zahtjeva se povećao za 62 % nakon što je stupila na snagu nova legislativna odredba iz 2003⁸⁹³. Iako se suradnja kasnije poboljšala, u smislu bolje statistike, glavni prigovori su išli u prilog tome da se isto može pripisati činjenici proširenja EU-a 2004. Sljedeća kritika je bila u smjeru razmjene podataka koji nisu dovoljno iskorišteni u postizanju cilja i same svrhe suradnje⁸⁹⁴.

⁸⁸⁷ Uredbe Vijeća (EU) br. 904/2010 od 7. listopada 2010. o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevара u području poreza na dodanu vrijednost (preinaka), SL L 268, 12.10.2010., str. 1–18., Članak 7.

⁸⁸⁸ *Ibid.*, Članak 1.

⁸⁸⁹ Vidjeti više na stranicama <https://customs-taxation.learning.europa.eu/enrol/index.php?id=499> (pristup svibanj 2025.)

⁸⁹⁰ European Court Of Auditors, Special Report No 9/98 concerning the protection of the financial interests of the European Union in the field of VAT on intra-Community trade together with the Commission's replies (Submitted pursuant to Article 188.c(4)(2) of the EC Treaty), SL C 356, 20.11.1998., str. 1–17.

⁸⁹¹ *Ibid.*

⁸⁹² *Ibid.*, str. 8.

⁸⁹³ Council Regulation (EC) No 1798/2003 of 7 October 2003 on administrative cooperation in the field of value added tax and repealing Regulation (EEC) No 218/92, OJ L 264, 15.10.2003., str.1–11.

⁸⁹⁴ European Court Of Auditors, Special report No 8/2007 concerning administrative cooperation in the field of value added tax, together with the Commission's replies, SL C 20, 25.1.2008., str. 9.

Nadalje, unutar određenih se država i dalje javljao problem nedovoljne komunikacije između središnje i lokalne razine. Komunikacija između država odvijala se isključivo preko ureda za vezu koji su bili dio središnje razine. Da bi mogla odgovoriti drugoj državi, središnja razina morala se koristiti informacijama koje je prikupila od lokalne razine. Komunikacija između država često je znala biti nerazumljiva zbog neadekvatnih odgovora⁸⁹⁵.

Kako je rok za dostavom ograničen (tri mjeseca ili mjesec dana ako država članica već raspolaze s informacijama), javili su se problemi u njegovu ispunjenju⁸⁹⁶. Neke države ne bi odgovorile duže od godinu dana ili čak i više⁸⁹⁷. Čimbenici koji negativno utječu na pravodobnost odgovora mogli su se naći u neadekvatnoj uporabi zahtjeva onih država koje ga šalju. Tako država, koja primi zahtjev, ima poteškoće u razumijevanju što je zatraženo (npr. zbog nejasnih informacija, jezičnih problema ili grešaka u korištenju standardnog obrasca), ali i u nepostojanju adekvatnog sustava praćenja pravodobnosti odgovora⁸⁹⁸. Pozitivne primjere praćenja dostave pravovremenih odgovora možemo naći u sustavima Luksemburga, Poljske, Slovenije i Velike Britanije.⁸⁹⁹ Njihovi su službenici za vezu na središnjoj razini uspostavili interne rokove kako bi mogli djelovati na vrijeme. S druge strane, manje pozitivan primjer je Italija koja je imala uspostavljen softver za praćenje upita. Taj je sustav samo deset dana ranije upozoravao na istjecanje roka što se smatralo zakašnjelom reakcijom i prekasnim za učinkovito djelovanje.⁹⁰⁰

U 2006. zabilježeno je da je više od 3,3 milijuna trgovaca diljem EU-a izvršilo stjecanje iz drugih država članica. To znači da se broj od 29 381 zahtjeva za informacijama u 2006. odnosio na različite trgovce te da je razmjena informacija bila ispod 0,9 %

⁸⁹⁵ *Ibid.*, str. 5.

⁸⁹⁶ *Ibid.*, str. 9.

Tijekom 2006. godine dvije države članice odgovorile su u roku u gotovo 90 % slučajeva, dok je osam odgovorilo da kasne u više od 50 % slučajeva

⁸⁹⁷ *Ibid.*, str.10.

U Italiji su u vrijeme posjeta u svibnju 2006. zabilježena 182 neodgovorena zahtjeva zaprimljena u posljednja četiri mjeseca u 2004. godini. U Velikoj Britaniji početkom 2006. bio je 121 neriješen zahtjev iz 2003. i 2004.;

⁸⁹⁸ *Ibid.*

⁸⁹⁹ *Ibid.*, str. 13.

Analiza nadležnog tijela Francuske pokazala je da je 34 % odgovora zaprimljenih u 2005. godine potvrdilo ili otkrilo postojanje prijevara u Francuskoj ili drugoj državi članici. Procjena nadležnog tijela u Sloveniji da od 89 zaprimljenih zahtjeva za administrativnu suradnju u 2005. godine, kod 21 zahtjeva je došlo do naplate PDV-a od približno 1,5 milijuna eura. Analiza nalaznog tijela Poljske pokazala je da su se od zaprimljena 713 zahtjeva za informacijama u 2006. godine 64 odnosila na slučajeve prijevara.

⁹⁰⁰ *Ibid.*, str.11

u Italiji, pored CLO-a, postoje tri odjela za vezu na razini središnje države članice, koji su podjednako kompetentni u području PDV suradnje. Radne procedure triju odjela za vezu nisu usklađene i među njima

Prema podacima za 2012. vidljivo je da većina zahtjeva nije rezultirala odgovorom u roku od tri mjeseca⁹⁰¹ niti su dani razlozi kašnjenja. Nadležna tijela bi tražene informacije trebala dostaviti što brže, ali ne kasnije od tri mjeseca od datuma primitka zahtjeva. Niti jedno porezno tijelo koje je bilo obuhvaćeno revizijom, osim Velike Britanije, nije postavilo operativne ciljeve za smanjenje postotka kasnih odgovora u cilju procjene PDV prijevara⁹⁰².

Iako su države članice poboljšale sustav praćenja za dostavu informacija u roku, problemi nisu stagnirali⁹⁰³. Europski revizorski sud je, iz tog razloga, u svom izvješću za 2015. skrenuo pozornost na potrebu postizanja učinkovitije organizacije u sustavu upravljanja administrativnom suradnjom⁹⁰⁴. Alat u smislu povratnih informacija kasnije je i implementiran Uredbom 904/2010.⁹⁰⁵ Korištenjem ovog instituta stekla bi se jasnija slika učinkovitosti i svrhovitosti suradnje,⁹⁰⁶ ali izvješća ne govore u prilog tome jer se u praksi rijetko koristi.⁹⁰⁷

je nedovoljna koordinacija i slab nadzor od CLO-a. Nadalje, takvo organizacijsko ustrojstvo nije u skladu s propisom koji predviđa da odjeli za vezu moraju dobiti posebnu teritorijalnu nadležnost ili specijaliziranu operativnu odgovornost.

⁹⁰¹ Izvješće Komisije Vijeću i Europskom parlamentu o primjeni Uredbe Vijeća br. 904/2010 o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijave u području poreza na dodanu vrijednost, Bruxelles, 12.2.2014., COM (2014) 71 final, str.4.

⁹⁰² European Court of Auditors, Special Report No 24/2015: Tackling Intra-Community VAT fraud: More action needed, EU, 2016., str. 22., dostupno na https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADDocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_EN.pdf (pristup svibanj 2025.)

⁹⁰³ Izvješće Komisije Vijeću i Europskom parlamentu o primjeni Uredbe Vijeća br. 904/2010 o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijave u području poreza na dodanu vrijednost, Bruxelles, 12.2.2014., COM (2014) 71 final, str. 5–6.

⁹⁰⁴ European Court of Auditors, Special Report No 24/2015: Tackling Intra-Community VAT fraud: More action needed, EU, 2016., str. 22., dostupno na https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADDocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_EN.pdf (pristup svibanj 2025.)

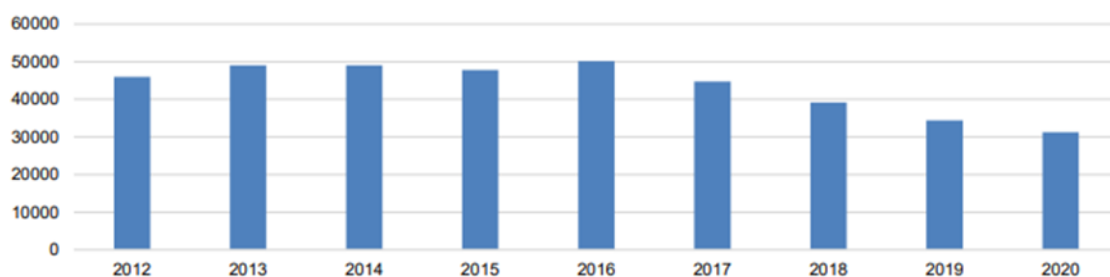
⁹⁰⁵ Uredba Vijeća (EU) br. 904/2010 od 7. listopada 2010. o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijave u području poreza na dodanu vrijednost (preinaka), SL L 268, 12.10.2010., str. 1–18., ;lanak 16.

⁹⁰⁶ Commission staff working document, Accompanying the document, Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the application of Council regulation (EU) no 904/2010 concerning administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax, SWD(2014) 39 final, str. 12.

Statistički podatci iz 2012. pokazuju da je ukupan broj traženih povratnih informacija 460 od kojih Velika Britanija čini 346 slučajeva.

⁹⁰⁷ Commission staff working document, Accompanying the document, Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the application of Council regulation (EU) no 904/2010 concerning administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax, SWD (2014) 39 final; Commission staff working document impact assessment Accompanying the document Amended proposal for a Council Regulation Amending Regulation (EU) No 904/2010 as regards measures to strengthen administrative cooperation in the field of value added tax, SWD (2017) 428 final;

Komisija je, zbog problema s učinkovitom razmjenom, ponudila rješenje: uvođenje redovite provjere rokova, poboljšanje organizacijske strukture centralne i lokalne razine, uspostava dobrog komunikacijskog kanala, konstantna edukacija o važnosti brzih odgovora, slanje podsjetnika dotičnim uredima ili zamoljenim državama članicama ako odgovor nije zaprimljen u zadanom roku, kao i povećanje ljudskih resursa⁹⁰⁸.



SLIKA 21. BROJ PODNIJETIH ZAHTEJEVA OD 2012. DO 2020.⁹⁰⁹

Promatrajući količinu upućenih zahtjeva u određenom razdoblju (slika 21.), možemo zaključiti da su od 2012. do 2016. vrijednosti bile približno konstantne, a nakon toga je zapažena tendencija smanjivanja⁹¹⁰.

Kako je *supra* navedeno, razmjena podataka se odvija putem jedinstvenog e-obrasca koji je tijekom vremena moderniziran. Većina ga smatra najmoćnijim alatom za borbu protiv prijevara s PDV-om zato što se odgovori mogu koristiti kao dokaz pred sudom⁹¹¹. Navedeno je potvrđeno i u posljednjoj studiji⁹¹², uz uvjet da se prilagodi kaznenom

Ecorys za klijenta European Commission DG TAXUD, Study supporting the evaluation of administrative cooperation and combating fraud in the field of value-added tax, Brussels, May 2023., dostupno na <https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2025-01/Final-report-VAT-fraud-evaluation-clean.pdf> (pristup svibanj 2025.)

⁹⁰⁸ Commission staff working document, Accompanying the document, Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the application of Council regulation (EU) no 904/2010 concerning administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax, SWD (2014) 39 final, str. 5–6

⁹⁰⁹ Ecorys za klijenta European Commission DG TAXUD, Study supporting the evaluation of administrative cooperation and combating fraud in the field of value-added tax, Brussels, May 2023., str. 44. dostupno na <https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2025-01/Final-report-VAT-fraud-evaluation-clean.pdf> (pristup svibanj 2025.)

⁹¹⁰ Commission staff working document impact assessment Accompanying the document Amended proposal for a Council Regulation Amending Regulation (EU) No 904/2010 as regards measures to strengthen administrative cooperation in the field of value added tax, SWD (2017) 428 final, str. 106.

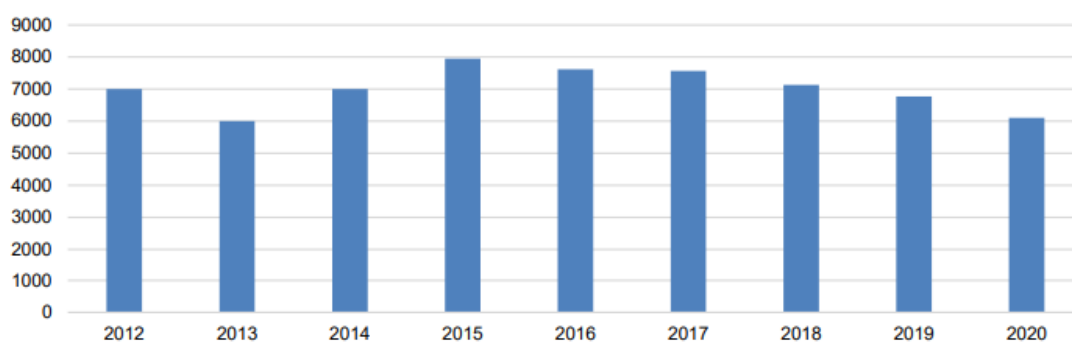
⁹¹¹ *Ibid.*

⁹¹² Ecorys za klijenta European Commission DG TAXUD, Study supporting the evaluation of administrative cooperation and combating fraud in the field of value-added tax, Brussels, May 2023., str.

postupku kako ne bi bilo potrebe za pokretanjem Europskog naloga za istragu (*engl. European Investigation Order (EIO)*) čiji je postupak iznimno skup⁹¹³.

6.2.3. Razmjena informacija bez prethodnog zahtjeva

Nadležno tijelo svake države članice prosljeđuje informacije drugoj, bez prethodnog zahtjeva, ako smatra da su bitne za oporezivanje prilikom potencijalnih prijevара⁹¹⁴. Obavlja se automatski ili spontano uzevši u obzir da država može biti suzdržana od sudjelovanja u automatskoj razmjeni ako bi prikupljanje tih podataka zahtijevalo uvođenje novih obveza koje bi imalo za posljedicu administrativno opterećenje za porezne obveznike i porezna tijela⁹¹⁵. Ovaj alat je uveden u cilju pravovremenog otkrivanja prijevара, međutim, države se njime nisu koristile na zadovoljavajućoj razini⁹¹⁶.



SLIKA 22. BROJ PODNIJETIH SPONTANIH INFORMACIJA⁹¹⁷

Iz izloženih statističkih podataka proizlazi da je razmjena spontanih informacija količinski manja u odnosu na upućene zahtjeve, uz kontinuirano kretanje u promatranom razdoblju i postupni pad od 2017. (slika 22.).

183. i 184.dostupno na <https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2025-01/Final-report-VAT-fraud-evaluation-clean.pdf> (pristup svibanj 2025.)

⁹¹³ <https://www.eurojust.europa.eu/judicial-cooperation/instruments/european-investigation-order>

⁹¹⁴ Uredba Vijeća (EU) br. 904/2010 od 7. listopada 2010. o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevара u području poreza na dodanu vrijednost (preinaka), SL L 268, 12.10.2010., str. 1–18., članak 13. stavak 1.

⁹¹⁵ *Ibid.*, članak 14.

⁹¹⁶ European Court Of Auditors, Special report No 8/2007 concerning administrative cooperation in the field of value added tax, together with the Commission's replies, SL C 20, 25.1.2008., str. 13.

⁹¹⁷ Ecorys za klijenta European Commission DG TAXUD, Study supporting the evaluation of administrative cooperation and combating fraud in the field of value-added tax, Brussels, May 2023., str. 47. dostupno na <https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2025-01/Final-report-VAT-fraud-evaluation-clean.pdf> (pristup svibanj 2025.)

6.3. Mreža za brzu razmjenu ciljanih informacija

Politika suzbijanja različitih oblika prijevара na razini EU-a trebala bi biti isključivo zajednička i koordinirana. U tom smislu međunarodno udruženje za PDV⁹¹⁸ predložilo je osnivanje multidisciplinarne jedinice koja bi, uz odgovarajuću razinu resursa i poticaja nacionalnih poreznih tijela, djelovala u rješavanju problema. Zasnivano na toj ideji, 2010. je uspostavljena decentralizirana mreža za razmjenu ciljanih informacija na razini EU-a – Eurofisc, s pravnom osnovom iz Uredbe 904/2010.⁹¹⁹ Definira se kao mreža za brzu razmjenu ciljanih informacija između država članica sa svrhom promicanja i olakšavanja administrativne suradnje u borbi protiv PDV prijevара. Njezinom se uspostavom nadležna tijela država članica pomažu uzajamno u cilju razmjene informacija o rizičnim transakcijama⁹²⁰.

Implementirana je zbog znatnih nedostataka ponajprije zbog predugog razdoblja u kojem se zaprimaju odgovori na postavljene zahtjeve u sklopu administrativne suradnje, a smatra se prvim instrumentom koji je u potpunosti posvećen suzbijanju prijevара⁹²¹.

Koncipiran je tako da se odnosi na više radnih područja s fokusom na posebne vrste prijevаrnog postupanja. Države su slobodne odlučiti hoće li sudjelovati u razmjeni podataka određenog područja te se mogu povući u svakom trenutku. Ako se odluče na sudjelovanje, aktivno razmjenjuju ciljane informacija s ostalim sudionicima. Komisija pruža tehničku i logističku potporu, ali ne sudjeluje u poslovanju i nema pristup podacima koji se razmjenjuju u okviru mreže⁹²². Tijekom vremena područje primjene se proširivalo, a danas je Eurofisc jedan od najbitnijih sustava za analizu rizika na razini EU-a. Nakon samog osnivanja, u mreži su djelovala četiri radna područja⁹²³ u kojima su se

⁹¹⁸ International VAT Association, Combating VAT fraud in the EU – the way forward, Report presented to the European Commission, March 2007., str. 42., dostupno na https://practicenet.ie/practicenet/publications/pdf-file/iva_paper_final_001.pdf (pristup svibanj 2025.)

⁹¹⁹ Uredba Vijeća (EU) br. 904/2010 od 7. listopada 2010. o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevара u području poreza na dodanu vrijednost (preinaka), SL L 268, 12.10.2010., str. 1–18., članak 33. stavak 2.

⁹²⁰ Commission staff working document impact assessment Accompanying the document Amended proposal for a Council Regulation Amending Regulation (EU) No 904/2010 as regards measures to strengthen administrative cooperation in the field of value added tax, SWD (2017) 428 final, str 188.

⁹²¹ *Ibid.*, str. 121–122.

⁹²² o organizacijskoj strukturi Eurofiscu vidjeti više u članku Zakarija, A., Vuletić, R., Struktura Eurofiscu i pravila postupanja, Institut za javne financije, Zagreb, 12/2019.

⁹²³ Područje koje se bavi PDV prijevarama s nestajućim trgovcem, područje suzbijanja PDV prijevара u sektoru automobila, brodova i zrakoplova, suzbijanje zlorabe carinskog postupka 42 i područje koje se bavi razmjenom znanja i iskustava, vidjeti Zakarija, A., Vuletić, R., Struktura Eurofiscu i pravila postupanja, Institut za javne financije, Zagreb, 12/2019.

razmjenjivali podatci sa svrhom sprječavanja PDV prijevara. Premda su države smatrale da je broj radnih područja dovoljan⁹²⁴, u sljedećem su razdoblju osnovana još dva za sprječavanje prijevara u e-trgovini i jedno koje je zaduženo za zajedničku analizu rizika na razini EU-a⁹²⁵.

Pet godina nakon njegove uspostave Europski revizorski sud je smatrao da razmjena nije bila dovoljno učinkovita⁹²⁶. Glavni prigovori su išli u smjeru manjkavosti informacija, odnosno nedovoljne učestalosti i prespore razmjene, ali i činjenice da upiti nisu ciljani. Navedeno je u kontradiktornosti sa stavom država koje pak smatraju da je mreža učinkovit sustav ranog upozoravanja. Međutim, njihov je prigovor išao u prilog tome da razmjena nije bila adekvatna,⁹²⁷ što nosi rizik od nepotpunih ili pogrešnih informacija⁹²⁸. Kvalitetna i brza razmjena informacija posebno je važna za učinkovitost kod sprječavanja PDV prijevara i uvelike utječe na suzbijanje negativnih posljedica na nacionalne proračune i proračun EU-a⁹²⁹.

Jedno od radnih područja odnosi se na analizu rizika na temelju projekta koji je pokrenula Belgija⁹³⁰. Sve je počelo na sastancima radnih skupina na kojima je 1. lipnja 2016. ustanovljeno da bi većina država bila spremna koristiti se alatom za analizu transakcijske

⁹²⁴ Commission staff working document, Accompanying the document, Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the application of Council regulation (EU) no 904/2010 concerning administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax, SWD (2014) 39 final;

⁹²⁵ Papis-Almansa, M., VAT and electronic commerce: the new rules as a means for simplification, combatting fraud and creating a more level playing field?, ERA Forum, Vol. 20, 2019., str. 201–223, dostupno na <https://doi.org/10.1007/s12027-019-00575-9> (pristup svibanj 2025.), European Commission, Press release, VAT Fraud: New tool to help EU countries crack down on criminals and recoup billions, Brussels, 15 May 2019., dostupno na https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_19_2468 (pristup svibanj 2025.)

⁹²⁶ European Court of Auditors, Special Report No 24/2015: Tackling Intra-Community VAT fraud: More action needed, EU, 2016., str. 22., dostupno na https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_EN.pdf (pristup svibanj 2025.)

⁹²⁷ podatci u Eurofiscu razmjenjivali su se preko platforme Komisije putem excel tablica do uvođenja TNA koja je sad povezana preko posebnog zaštićenog kanala

⁹²⁸ European Court of Auditors, Special Report No 24/2015: Tackling Intra-Community VAT fraud: More action needed, EU, 2016., str. 27., dostupno na https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_EN.pdf (pristup svibanj 2025.)

⁹²⁹ Hel van Dijk, L., Griffioen, M., Tackling VAT Fraud in Europe: The International Puzzle Continues, Intertax, vol. 44, Issue 6/7, August 2016., str. 505.

⁹³⁰ Izvješće Komisije Vijeću i Europskom parlamentu o primjeni Uredbe Vijeća br. 904/2010 o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevara u području poreza na dodanu vrijednost, Bruxelles, 12.2.2014., COM (2014) 71 final, str. 10–11.

mreže u svrhu otkrivanja prijevара i to na dobrovoljnoj osnovi⁹³¹. Sljedeći korak je bilo osnivanje projektne skupine od Komisije zadužene za razvoj strategije oko uspostave poslovnih procesа transakcijske analize rizika sa zainteresiranim državama članicama⁹³². Budući da su rezultati bili prilično skromni, Komisija je pripremila i set-prijedloga za poboljšanje⁹³³. Jedan od glavnih ciljeva bio je uspostavljanje sustava koji bi državama omogućio obradu, analizu i reviziju podataka o isporukama unutar EU-a kako bi se rizik mogao ocijeniti što je brže i preciznije moguće⁹³⁴. Upravljanje zajedničkom analizom rizika na razini EU-a trebalo je omogućiti prelazak s tradicionalnog pristupa na sofisticiraniji⁹³⁵. U tom svjetlu, elektronički sustav kao alat za analizu transakcijske mreže (*engl. Transaction Network Analysis* skraćeno TNA) počeo je djelovati 2019. s ciljem brze razmjene i zajedničke obrade podataka o PDV-u⁹³⁶.

⁹³¹ Vidjeti dok. Izvješće ECOFIN-a upućeno Europskom vijeću u vezi s poreznim pitanjima 9494/16 FISC 86 ECOFIN 509, točka 9.

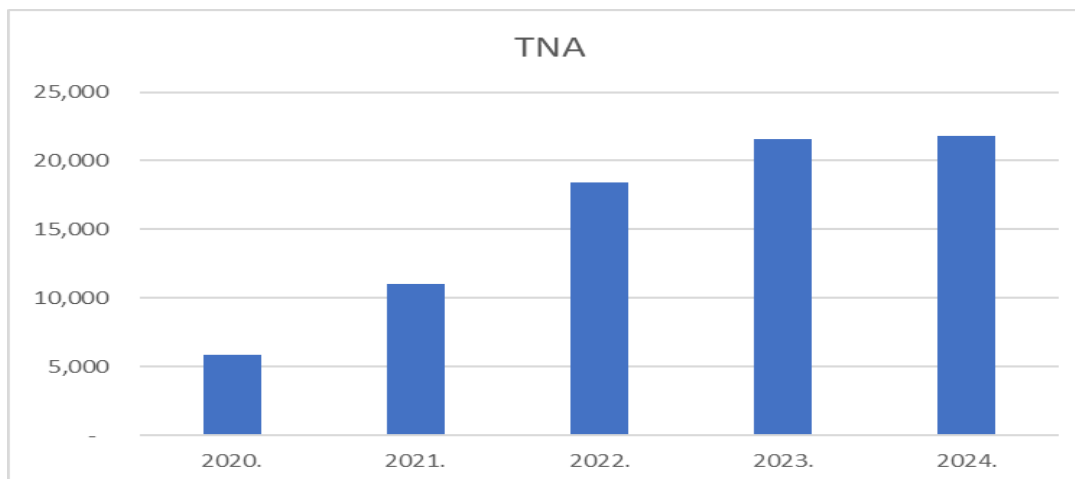
⁹³² Vijeće Europske unije, Izvješće ECOFIN-a upućeno Europskom vijeću u vezi s poreznim pitanjima, FISC 108 ECOFIN 640 CO EUR-PREP 28, Bruxelles, 23. lipnja 2016. dostupno na <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-10502-2016-INIT/hr/pdf> (pristup svibanj 2025.)

⁹³³ Izmijenjeni prijedlog Uredbe Vijeća o izmjeni Uredbe Vijeća (EU) br. 904/2010 o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevara u području poreza na dodanu vrijednost, COM (2017) 706 final - 2017/0248 (CNS)

⁹³⁴ Izmjenama Uredbe 904/2010 uvedene su promjene i Eurofisc koji nije više samo decentralizirana mreža za razmjenu ciljanih informacija u cilju sprječavanja PDV prijevara, već ima mogućnost za zajedničku analizu rizika "Questions and Answers on the VAT proposal for administrative cooperation" dostupno na http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-17-4948_en.htm, (pristup svibanj 2025.).

⁹³⁵ Griffioen, M., Hel – van Dijk, L., New European Approach to Combat VAT Fraud? Intertax, vol. 42, Issue 5, May 2014., str. 305.

⁹³⁶ Ecorys za klijenta European Commission DG TAXUD, Study supporting the evaluation of administrative cooperation and combating fraud in the field of value-added tax, Brussels, May 2023., dostupno na <https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2025-01/Final-report-VAT-fraud-evaluation-clean.pdf> (pristup svibanj 2025.)



SLIKA 23. PRIKAZ POTENCIJALNIH PRIJEVARA U MIL. NA TEMELJU ANALIZE TRANSAKCIJSKE MREŽE⁹³⁷

Prema grafičkom prikazu (slika 23.) vidljivo je da su podatci o potencijalnim prijevarama u promatranom razdoblju u uzlaznoj putanji. Prema prikazu može se zaključiti da je ovaj alat trenutačno uspješan s tendencijom ostvarenja cilja zbog kojeg je uspostavljen.

6.4. Suradnja s drugim tijelima

Prijevare koje se događaju unutar EU-a, uz pomoć „nestajućeg trgovca“, uglavnom su povezane s drugim nezakonitim postupanjima organiziranoga kriminala zbog čega je potreban multidisciplinarni pristup. Prema podacima Europol⁹³⁸ procjenjuje se gubitak od oko 40 do 60 milijardi eura upravo zbog povezanosti organiziranoga kriminala s PDV prijevarama. Kako bi se promptno djelovalo i počinitelje sankcioniralo neophodna je suradnja između upravnih, sudskih i izvršnih tijela⁹³⁹. Međutim, sveobuhvatna politika ili strategija za provođenje istraga i kazneni progon u slučajevima PDV prijevara nije postojala na razini EU-a. Sudska tijela su djelovala neovisno, što je dovelo do potrebe za poboljšanom suradnjom i razmjenom informacija s drugim tijelima. Isto tako, postojale

⁹³⁷ Podaci dostupni u excel tablici TNA Statistics (Eurofisc Annual Reports) od 12.05.2025. na stranici https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/vat-and-administrative-cooperation/eurofisc_en (pristup svibanj 2025.). Izrada grafa autorice na temelju podataka iz spomenutog izvora. U izvoru se nalaze iznosi prijevara po vrstama u mil. eura, a u tekstu se daje ukupni prikaz po godinama radi preglednijeg stanja PDV prijevara u EU-u.

⁹³⁸ European Court of Auditors, Special Report No 24/2015: Tackling Intra-Community VAT fraud: More action needed, EU, 2016., str. 36., dostupno na https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_EN.pdf (pristup svibanj 2025.)

⁹³⁹ European Council documents 12623/5/13 of 16 September 2013; 16071/1/14 of 20 March 2015; and 9368/15 of 1 June 2015.

su brojne službe čije su se ovlasti preklapale i koje, zbog pravnih ograničenja, nisu surađivale. Iz tog se razloga nametnula potreba za uspostavom međusobne suradnje na razini EU-a (s OLAF-om, EUROPOL-om, carinskim tijelima, Uredom europskoga javnog tužitelja i sl.).

Kako su se instrumenti za administrativnu suradnju koristili ograničeno, Komisija je Vijeću⁹⁴⁰ uputila prijedlog o izmjeni Uredbe 904/2010 u vezi s mjerama za jačanje administrativne suradnje u području PDV-a⁹⁴¹. Predložene odredbe bi pružile veće mogućnosti ciljane razmjene informacija pristupom (službenicima poreznih tijela) specijaliziranim bazama podataka drugih tijela (*engl European Vehicle and Driving Licence Information System*, skraćeno EUCARISA, za automobile i podatke iz carinskih deklaracija za postupak uvoznog carinjenja koji je oslobođen plaćanja PDV-a).

Tako je 2018. uveden niz izmjena⁹⁴² u odnosu na postupak administrativne suradnje i borbe protiv prijevара u području PDV-a. Suradnja s drugim tijelima⁹⁴³, uvedena u okvir administrativne suradnje, trebala bi unaprijediti sposobnost praćenja prekograničnih transakcija i prikupljanja PDV-a, što će pridonijeti postizanju veće kvalitete, pouzdanosti i pravodobnosti razmjene i pravne sigurnosti poreznih obveznika⁹⁴⁴. Nove će mjere pružiti učinkovitije i djelotvornije instrumente za suzbijanje prijevара u prekograničnim transakcijama. Omogućit će poreznim tijelima lakšu identifikaciju počinitelja prijevара, njihovo zaustavljanje i, u konačnici, osiguravanje jednakih uvjeta za poslovanje na području EU-a⁹⁴⁵.

⁹⁴⁰ Council of the European Union, Outcome of the Council meeting 3626th Council meeting Economic and Financial Affairs Brussels, 22 June 2018, dostupno na <https://www.consilium.europa.eu/media/35761/st10203-en18.pdf>, pristup (svibanj 2019.)

⁹⁴¹ Izmijenjeni prijedlog Uredbe Vijeća o izmjeni Uredbe Vijeća (EU) br. 904/2010 o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevара u području poreza na dodanu vrijednost, COM (2017) 706 final - 2017/0248 (CNS)

⁹⁴² Uredba Vijeća (EU) 2018/1541 od 2. listopada 2018. o izmjeni uredbi (EU) br. 904/2010 i (EU) 2017/2454 u pogledu mjera za jačanje administrativne suradnje u području poreza na dodanu vrijednost, SL L 291, 16.10.2018., str. 1.-11.

⁹⁴³ *Ibid.*,

Uredba Vijeća 2017/2454 od 5. prosinca 2017. o izmjeni Uredbe 904/2010 o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevара u području poreza na dodanu vrijednost, SL L 348, 29.12.2017., str. 1.–6.

⁹⁴⁴ Commission staff working document, Impact Assessment, Accompanying the document, Amended proposal for a Council Regulation, Amending Regulation (EU) No 904/2010 as regards measures to strengthen administrative cooperation in the field of value added tax, Brussels, 30.11.201., 7 SWD (2017) 428 final, str. 76.

⁹⁴⁵ *Ibid.*

Provođenje istražnih radnji je dio borbe protiv prijevара u području PDV-a. Na taj je način, ako to najmanje dvije države smatraju, državi sjedišta omogućeno njihovo provođenje u odnosu na poreznog obveznika koji nema poslovni nastan u državi oporezivanja.

6.4.1. Suradnja s carinskim tijelima

Suradnja između carinskih i poreznih tijela nije jedinstvena zbog organizacijskih struktura unutar država članica. U nekima su odvojene, dok su u drugim ustrojene zajedno. Isto tako, nije bila jedinstvena ni na razini EU-a. Suradnja je posebno važna u području razmjene podataka kod obračuna PDV-a pri uvozu. Naime, Direktivom o PDV-u propisana je mogućnost korištenja prava na izuzeća od PDV-a pri uvozu uz zadovoljavanje određenog uvjeta⁹⁴⁶. Riječ je o *carinskom postupku 42* koji su porezni obveznici zlorabljivali i tako oštetili proračun država članica i EU-a⁹⁴⁷.

Uvoznik koji se koristi pojednostavnjenim postupkom podnosi jedinstvenu uvoznu carinsku deklaraciju carinskom tijelu koje nakon toga pušta robu u slobodni promet. U tom trenutku prestaje nadležnost carinskog tijela, a roba mora odmah napustiti područje države uvoza. Tada uvoznik ima obvezu podnijeti Zbirnu prijavu poreznom tijelu za oslobođenu isporuku unutar EU-a za koju posebno navodi da je u okviru *carinskog postupka 42*⁹⁴⁸. Prijevара dolazi zbog zlorabljavanja postupka, odnosno iskorištava se manjkavost suradnje između dvaju nadležnih tijela koja su nužna za kontrolu ove vrste transakcije. Osim neophodne suradnje, potrebno je i ujednačeno postupanje. Europski revizorski sud u svom je izvješću⁹⁴⁹ ustvrdio da carinska tijela Njemačke i Ujedinjenoga Kraljevstva ne šalju poreznim tijelima podatke o uvezenoj robi u okviru *carinskog postupka 42*, dok poduzetnici u istim tim državama (i Italiji) ne prijavljuju posebno u Zbirnoj prijavi daljnje isporuke unutar EU-a. Belgija se navodi kao država koja ima

⁹⁴⁶ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11.12.2006., str. 1–118., članak 143. stavak 1. točka d.)

⁹⁴⁷ European Court Of Auditors, Special Report No 13/2011, Does the control of customs procedure 42 prevent and detect VAT evasion? str.6.

⁹⁴⁸ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11.12.2006., str. 1–118.

⁹⁴⁹ European Court of Auditors, Special Report No 24/2015: Tackling Intra-Community VAT fraud: More action needed, EU, 2016., str. 37.; dostupno na https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_EN.pdf (pristup svibanj 2025.)

pozitivan pristup problemu zbog toga što je samo u dvije godine uspjela smanjiti gubitke povezane s prijevarama za 85 %.⁹⁵⁰

U cilju poboljšanja razmjene podataka između carinskih i poreznih tijela, 2018. je donesena nova legislativna odredba.⁹⁵¹ S obzirom na to da je bila riječ o prijevarama s enormnim gubitcima, osnovano je radno područje u Eurofisc mreži usmjereno samo na navedeni problem. Nakon restrukturiranja, pripojila se području koji se bavio prijevarama s nestajućim trgovcima u transakcijama s visokorizičnim dobrima. Spomenuta odredba iz 2018. iznimno je važna jer se podatci, koji su poreznim tijelima na ovaj način postali dostupni, koriste za analizu rizika na razini EU-a.

6.4.2. Suradnja s tijelima nadležnim za registraciju vozila

Zbog prijevara s automobilima u transakcijama unutar EU-a 2018. je omogućen automatski pristup bazi podataka na istoj pravnoj osnovi kao i za carinske deklaracije. Navedena baza naziva se Eucaris⁹⁵² i predstavlja sustav razmjene informacija. Pruža infrastrukturu i softver za razmjenu podataka koji se sastoje od informacija iz nacionalnih registarskih sustava i evidencija o vozačkim dozvolama⁹⁵³. Pristup podacima u porezne svrhe koristan je za kontrolu PDV-a u transakcijama s automobilima unutar EU-a te u otkrivanju poreznih prijevara u pogledu zlouporabe posebnog sustava oporezivanja maržom. Pristup podacima je ograničen, što većina država ističe kao njegov najveći nedostatak⁹⁵⁴.

⁹⁵⁰ *Ibid.*

⁹⁵¹ Uredba Vijeća (EU) 2018/1541 od 2. listopada 2018. o izmjeni uredbi (EU) br. 904/2010 i (EU) 2017/2454 u pogledu mjera za jačanje administrativne suradnje u području poreza na dodanu vrijednost, ST/10472/2018/INIT, SL L 259, 16.10.2018., str. 1–11.

⁹⁵² Europski informacijski sustav za prometne i vozačke dozvole čija je uporaba obvezna za države članice u skladu s odlukama Vijeća;

Odluka Vijeća 2008/615/PUP od 23. lipnja 2008. o produbljivanju prekogranične suradnje, posebno u suzbijanju terorizma i prekograničnog kriminala, SL L 210, 6.8.2008., str. 1–11; Odluka Vijeća 2008/616/PUP od 23. lipnja 2008. o provedbi Odluke 2008/615/PUP o produbljivanju prekogranične suradnje, posebno u suzbijanju terorizma i prekograničnog kriminala, SL L 210, 6.8.2008., str. 12–72.

⁹⁵³ Više informacija o Eucarisu kao sustavu vidjeti na

<https://joinup.ec.europa.eu/collection/egovernment/document/eucaris-european-car-and-driving-licence-information-system-eucaris-0> (pristup svibanj 2025.)

⁹⁵⁴ Commission staff working document impact assessment Accompanying the document Amended proposal for a Council Regulation Amending Regulation (EU) No 904/2010 as regards measures to strengthen administrative cooperation in the field of value added tax, SWD (2017) 428 final, str. 134.

6.4.3. Suradnja s Uredom europskog javnog tužitelja

Ideja osnivanja Ureda europskog javnog tužitelja seže još od 2011. kada su stručnjaci iz svih država na sastanku koji je organizirao Eurojust⁹⁵⁵ u suradnji s Europolom, pozvali na učinkovitiju suradnju upravnih, sudskih i izvršnih tijela na nacionalnoj i međunarodnoj razini.⁹⁵⁶ Predložili su osnivanje tijela koje bi bilo nadležno za sankcioniranje PDV prijevara unutar EU-a. Da bi se to moglo ostvariti, PDV prijevare je trebalo definirati kao kazneno djelo u okviru Direktive (EU) 2017/1371.⁹⁵⁷ Toj se ideji većina država već tada protivila zbog neslaganja oko same definicije PDV prijevara. Jednako tako, i Europski revizorski sud⁹⁵⁸ je bio istog mišljenja ističući da bi trebalo razmisliti i o njezinu uvođenju unutar okvira Uredbe o osnivanju Ureda europskog javnog tužitelja koja je tada bila u tijeku donošenja.

Izostavljanje prijevara iz područja definicije kaznenih djela bio bi velik korak unatrag s obzirom na to da su, kao što je Europski sud pravde istaknuo,⁹⁵⁹ već bile obuhvaćene važećim pravnim okvirom. Naime, bile su definirane u Konvenciji o zaštiti financijskih interesa Europske unije (Konvencija PIF)⁹⁶⁰. Europski sud pravde u presudi Taricco⁹⁶¹ smatrao je da prijevara u iznosu od nekoliko milijuna eura predstavlja ozbiljan problem za koji mjera izricanje kazne mora biti dovoljno učinkovita i suzbiti daljnje počinjenje kaznenog djela. To znači da, čak i kad je država odlučila sankcionirati

⁹⁵⁵ Agencija Europske unije za suradnju u kaznenom pravosuđu pomaže nacionalnim tijelima da ostvare suradnju u borbi protiv terorizma i teškog organiziranoga kriminala koji se odvija u više država članica EU-a i pomaže nacionalnim tijelima da ostvare suradnju u borbi protiv terorizma i teškog organiziranoga kriminala koji se odvija u više država članica EU-a, više o Eurojustu na stranicama https://europa.eu/european-union/about-eu/agencies/eurojust_hr (pristup svibanj 2025.)

⁹⁵⁶ Council of the European Union, Strategic Meeting on VAT Fraud, 11570/11, EUROJUST 96, CATS 50, FIN 411, Brussels, 17 June 2011.

dostupno na <http://register.consilium.europa.eu/doc/srv?l=EN&f=ST%2011570%202011%20INIT> (pristup svibanj 2025.)

⁹⁵⁷ Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council on the fight against fraud to the Union's financial interests by means of criminal law, Brussels, 11.7.2012., COM (2012) 363 final; Direktiva (EU) 2017/1371 Europskog parlamenta i Vijeća od 5. srpnja 2017. o suzbijanju prijevara počinjenih protiv financijskih interesa Unije kaznenopravnim sredstvima, SL L 198, 28.7.2017., str. 29–41.

⁹⁵⁸ European Court of Auditors, Special Report No 24/2015: Tackling Intra-Community VAT fraud: More action needed, EU, 2016., str. 44.

dostupno na https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_EN.pdf (pristup svibanj 2025.)

⁹⁵⁹ Presuda Suda od 8. rujna 2015., Taricco i drugi, C-105/14, ECLI:EU:C:2015:555, vidjeti još u članku Zakarija, A., PDV prijevara definirane kao kazneno djelo, Institut za javne financije, Zagreb, Porezni vjesnik, br. 05/2019.

⁹⁶⁰ Council Act of 26 July 1995 drawing up the Convention on the protection of the European Communities' financial interests, SL C 316, 27.11.1995., str. 48.

⁹⁶¹ Presuda Suda od 8. rujna 2015., Taricco i drugi, C-105/14, ECLI:EU:C:2015:555

počinitelje nacionalnom administrativnom mjerom (ili kombinacijom s kaznenom), pravo EU-a zahtijeva kaznene sankcije⁹⁶². Upravo je navedena presuda bila povod prijedloga za uvrštavanje PDV prijevара kao kaznenih djela, uz zadovoljavanje određenih uvjeta u okviru primjene Direktive (EU) 2017/1371. Navedeno omogućava i pravnu osnovu za uspostavu učinkovitije suradnje poreznih i pravosudnih tijela u istragama i kaznenim progonima počinitelja PDV prijevара.

Ured europskog javnog tužitelja ili *European Public Prosecutor's Office* (skraćeno EPPO) odgovoran je za istragu, kazneni progon i podizanje optužnica protiv počinitelja i sudionika kaznenih djela koja utječu na financijske interese EU-a⁹⁶³. U tom smislu provodi istrage i poduzima radnje kaznenog progona te obavlja funkciju tužitelja pred nadležnim sudovima država članica do konačnog zaključenja predmeta. Države članice vrše progon i kažnjavanje ako je prouzročena šteta od najmanje 10.000.000 eura u predmetima PDV prijevара⁹⁶⁴. EPPO djeluje od lipnja 2021. te je već zabilježen izniman broj uspješnih postupanja u suradnji s državama u odnosu na počinitelje prijevара⁹⁶⁵.

6.4.4. Tijela Europske unije koja sudjeluju u suzbijanju prijevара

Europski ured za borbu protiv prijevара ili *European Anti-Fraud Office* (OLAF) osnovan je 1999. u cilju provođenja administrativnih istraga povezanim sa zaštitom financijskih interesa EU-a u državama članicama⁹⁶⁶. U smislu PDV prijevара provodi administrativne

⁹⁶² Timmerman, M., *Balancing effective criminal sanctions with effective fundamental rights protection in cases of VAT fraud: Taricco*, *Common Market Law Review*, 53, 3. 2016., str. 779-796., dostupno na https://cadmus.eui.eu/bitstream/handle/1814/41344/2016_Timmerman_authors_version.pdf?sequence=3&isAllowed=y (pristup svibanj 2025.)

⁹⁶³ Uredba Vijeća (EU) 2017/1939 od 12. listopada 2017. o provedbi pojačane suradnje u vezi s osnivanjem Ureda europskoga javnog tužitelja (EPPO), *Službeni list Europske unije* L 283 od 31. 10. 2017, str. 1–71.

⁹⁶⁴ Direktiva (EU) 2017/1371 Europskog parlamenta i Vijeća od 5. srpnja 2017. o suzbijanju prijevара počinjenih protiv financijskih interesa Unije kaznenopravnim sredstvima, *SL L 198*, 28.7.2017., str. 29–41., članak 2. stavak 2.

⁹⁶⁵ Više o slučajevima koje je radio EPPO u suradnji s tijelima država članica vidjeti u izvješćima na stranicama <https://www.eppo.europa.eu/assets/annual-report-2024/index.html> te u članku

Sokanović, L., Pribisalić, L., *Kružne prijevare: zašto nastaju i mogu li se učinkovito suzbiti?* // *Hrvatski ljetopis za kaznene znanosti i praksu*, XXX (2023), 2/2023; str. 357–358., dostupno na <https://www.croris.hr/crosbi/publikacija/prilog-casopis/822004> (pristup svibanj 2025.)

⁹⁶⁶ 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 prijevара (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 prijevара (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

istrage i o tome obavještava države. Normativnim odredbama iz 2020. uređeno je zajedničko djelovanje s EPPO-om sa svrhom zaštite financijskih interesa EU-a⁹⁶⁷.

Europol i Eurojust su iznimno bitne agencije EU-a za ostvarivanje suradnje između država članica. Agencija EU-a za provedbu zakona i suradnju (Europol) osnovana je 1999., a odgovorna je za borbu protiv prijevара podržavanjem istraga i obavještajnih operacija država članica te pružanjem analitičke podrške i koordinacije za učinkovitu prekograničnu suradnju⁹⁶⁸. Agencija obuhvaća Europski centar za teški organizirani kriminal koji pruža operativnu podršku u borbi protiv organiziranoga kriminala te Europski centar za financijski i gospodarski kriminal koji se bavi, između ostaloga, i poreznim prijevarama.⁹⁶⁹

Eurojust je osnovan 2022. u cilju pravosudne suradnje. Podupire i jača koordinaciju i suradnju nacionalnih tijela nadležnih za istragu i kazneni progon teških kaznenih djela kada pogađaju dvije ili više država ili zahtijevaju zajedničke radnje⁹⁷⁰.

6.5. Suradnja s trećim državama

Osim pojave PDV prijevара u transakcijama unutar EU-a, one se događaju i izvan njezinih granica.⁹⁷¹ Prijevара u transakcijama s trećim zemljama, za razliku od onih unutar EU-a koje se događaju u isporukama s dobrima, specifične su za transakcije s uslugama⁹⁷².

suradnje s Uredom europskoga javnog tužitelja i djelotvornosti istraga koje provodi Europski ured za borbu protiv prijevара

⁹⁶⁷ European Commission, Press release, New OLAF rules help EU investigators and prosecutors in the fight against fraudsters, Bruxelles, 17 Dec. 2020., dostupno na https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_20_2431 (pristup svibanj 2025.).

⁹⁶⁸ European Parliament's Committee on Budgetary Control, Policy Department for Budgetary Affairs Directorate-General for Internal Policies, Possible Solutions for Missing Trader Intra-Community Fraud, STUDY Requested by the CONT Committee, European Union, 2022, str. 8., dostupno 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) (pristup svibanj 2025.)

⁹⁶⁹ European Parliament's Committee on Budgetary Control, Policy Department for Budgetary Affairs Directorate-General for Internal Policies, Possible Solutions for Missing Trader Intra-Community Fraud, STUDY Requested by the CONT Committee, European Union, 2022, str. 8., dostupno 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) (pristup svibanj 2025.)

⁹⁷⁰ 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., članak 2. stavak 1.

⁹⁷¹ Zakarija, A., Čilić, A., Uspostava administrativne suradnje Europske unije s trećim zemljama u cilju sprječavanja PDV prijevара, Institut za javne financije, Porezni vjesnik 9/2018.

⁹⁷² Aniston, R., T., MTIC (VAT fraud) in VoIP – Market Size \$3.3b, Boston Univ. School of Law Working Paper No. 10-03, 2010., str. 23–31. dostupno na https://scholarship.law.bu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2471&context=faculty_scholarship (pristup listopad 2024.)

Međutim, zbog pojave novih poslovnih modela sve su više usmjerene i na prijevare u području e-trgovine. Razvojem i globalizacijom tržišta usluga sve se više isticala potreba za međunarodnom suradnjom u vezi s PDV-om.⁹⁷³ Važno je istaknuti da većina država članica nije imala previše iskustva s razmjenom informacija iz trećih zemalja⁹⁷⁴. Iako je suradnja s trećim zemljama u cilju sprječavanja PDV prijevara propisana istom pravnom osnovom kao i za one između država⁹⁷⁵, mogla bi se provoditi na temelju bilateralnih sporazuma kao što je za direktne porezne sporazume⁹⁷⁶. Informacije trećih zemalja su posebno važne zbog prijevara iz sektora digitalnih usluga, kao i s određenim dobrima koja se uvoze iz visokorizičnih zemalja⁹⁷⁷.

Kako bi se pojačala suradnja sa zemljama koje nisu članice EU-a i povećala učinkovitost naplate PDV-a, države članice bi trebale ovlastiti Komisiju u odnosu na pregovore o sporazumima uzajamne pomoći s onim državama u kojima je poslovni nastan većine pružatelja digitalnih usluga. Isto tako, EU bi trebala potpisati i primijeniti OECD-ovu Konvenciju o uzajamnoj administrativnoj pomoći u poreznim pitanjima radi razmjenjivanja informacija o pružateljima digitalnih usluga s trećim zemljama⁹⁷⁸. U

⁹⁷³ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee concerning the need to develop a co-ordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud {SEC(2006) 659}, COM (2006) 254 final.

⁹⁷⁴ Izvješće 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, Bruxelles, 12.02.2014., COM (2014) 71 final, European Court of Auditors, Special Report No 24/2015: Tackling Intra-Community VAT fraud: More action needed, EU, 2016., dostupno na https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_EN.pdf (pristup svibanj 2025.)

⁹⁷⁵ Uredba Vijeća (EU) br. 904/2010 od 7. listopada 2010. o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevara u području poreza na dodanu vrijednost (preinaka), SL L 268, 12.10.2010., str. 1–18., članak 50. (propisani su uvjeti za prosljeđivanje informacija zaprimljenih iz trećih zemalja. Nadležno tijelo države članice iz koje informacija potječe je pristalo na takvo priopćavanje, predmetna treća zemlja se obvezala da će surađivati kako bi se prikupili dokazi o nepravilnosti transakcija koje se čine protivnim propisima o PDV-u).

⁹⁷⁶ Report from the Commission to the Council and the European Parliament, On the application of Council Regulation (EC) no 1798/2003 concerning administrative cooperation in the field of value added tax, Brussels, 18.8.2009., COM (2009) 428 final, str. 8.

⁹⁷⁷ Države članice iskazale su zanimanje za sklapanje sporazuma o uzajamnoj pomoći u pogledu PDV-a sa Sjedinjenim Državama te Turskom i Kinom odakle se uvozi roba koja se nerijetko prodaje na crnom tržištu, vidjeti više u izvješću

European Court of Auditors, Special Report No 24/2015: Tackling Intra-Community VAT fraud: More action needed, EU, 2016., str. 28., dostupno na https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_EN.pdf (pristup svibanj 2025.) i u članku Zakarija, A., Suzbijanje zlorabe carinskog postupka 42 razmjenom podataka između poreznih i carinskih administracija, Institut za javne financije, Zagreb, Porezni vjesnik 6/2019.

⁹⁷⁸ European Court of Auditors, Special Report No 24/2015: Tackling Intra-Community VAT fraud: More action needed, EU, 2016., str. 43. dostupno na https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_EN.pdf (pristup svibanj 2025.)

odnosu na navedeno vrijedi podsjetiti da je EU do sada sklopila sporazum samo s Norveškom radi sprječavanja PDV prijevара.

6.5.1. Sporazum s Kraljevinom Norveškom

Norveška primjenjuje sustav PDV-a sličan onom u EU-u. Prije nego je i navedeni sporazum sklopljen, surađivala je s državama članicama tako da je dostavljala informacije o prijevаrним transakcijama u području prijenosa emisijskih jedinica stakleničkih plinova i o drugim platformama za plaćanje⁹⁷⁹. Kako se suradnja pokazala učinkovitom, Komisija je započela proces pregovora za sklapanje sporazuma još 2015.⁹⁸⁰ koji su uspješno završeni 2017. sklapanjem bilateralnog Sporazuma o administrativnoj suradnji, suzbijanju prijevara i naplati potraživanja u području PDV-a.⁹⁸¹

Područje primjene se odnosi na informacije vezane za PDV, uz određeni stupanj povjerljivosti i zaštite osobnih podataka. Slijedeći ovaj primjer, fokus bi trebao biti na sklapanju sporazuma s trećim zemljama rizičnih o pitanju PDV prijevara. S time u vezi ističu se operacije koje provodi OLAF prilikom čega je razvidna učestalost slučajeva PDV prijevara povezanih s uvozom iz Kine.⁹⁸²

6.6. Efikasnost administrativne suradnje u odnosu na kretanje PDV jaza u Europskoj uniji

Napori koje je posljednjih desetak godina Komisija uložila na uspostavi sveobuhvatnoga zakonodavnog okvira u vezi s administrativnom suradnjom, razvidni su uvođenjem mnogih izmjena i omogućavanjem pristupa bazama podataka drugih tijela te suradnjom upravnih, zakonodavnih i izvršnih tijela.

⁹⁷⁹ Zakarija, A., Čilić, A., Uspostava administrativne suradnje Europske unije s trećim zemljama u cilju sprječavanja PDV prijevara, Institut za javne financije, Zagreb, Porezni vjesnik 9/2018.

⁹⁸⁰ Pravna norma za sporazum s Kraljevinom Norveškom, osim Uredbe 904/2010, bila je i Direktiva Vijeća 2010/24/EU od 16. ožujka 2010. o uzajamnoj pomoći kod naplate potraživanja vezanih za poreze, carine i druge mjere

⁹⁸¹ Sporazum između Europske unije i Kraljevine Norveške o administrativnoj suradnji, suzbijanju prijevara i naplati tražbina u području poreza na dodanu vrijednost SL L 195, 1.8.2018., str. 3.–22.

⁹⁸² Više o istragama vidjeti na sljedećim stranicama <https://www.euractiv.com/section/global-europe/news/olaf-suspects-vat-fraud-at-chinas-new-gateway-to-europe/>; <https://www.belganewsagency.eu/belgium-loses-millions-to-vat-fraud-on-chinese-imports>; https://anti-fraud.ec.europa.eu/media-corner/news/olaf-and-polish-authorities-uncover-major-vat-import-fraud-scheme-2025-04-30_en; https://anti-fraud.ec.europa.eu/media-corner/news/olaf-case-reveals-eu107-million-eu-wide-fraud-2021-11-10_en; <https://eucrim.eu/news/olaf-detects-major-customs-and-vat-fraud-with-textiles-from-china/> (pristup svibanj 2025.)

Nedostaci u primjeni administrativne suradnje nameću se sami po sebi zato što primjena zahtijeva visoku razinu znanja i jezičnu i formalnu. Bez obzira na to, važno je imati na umu da prijevare nisu problem samo jedne države članice, već svaka od njih može postati potencijalna žrtva prijevornih postupanja što zahtijeva neophodnu suradnju.

Provedenim istraživanjem o uvođenju određenih alata za suzbijanje prijevara i izbjegavanje plaćanja poreza ustanovljeno je da, kao takvi, nisu dovoljni u rješavanju problema, već bi pozitivne učinke mogli postići u kombinaciji s drugim potrebnim alatima⁹⁸³.

Administrativna suradnja, kao instrument razmjene informacija u cilju sprječavanja PDV prijevara, mogla bi zatvoriti mnoge nedostatke u strategiji borbe protiv prijevara. Analizirajući zakonodavnu osnovu administrativne suradnje između država članica, može se primijetiti da su, nakon ukidanja fizičkih granica, uvedeni i razni mehanizmi razmjene informacija.

Prema izvješćima o učincima administrativne suradnje⁹⁸⁴ utvrđeni su istovjetni problemi razmjene od kojih je značajan onaj oko rokova dostave podataka na postavljene zahtjeve,⁹⁸⁵ što kod prijevara ima važnu ulogu. S obzirom na to da se odvijaju brzo, ključ uspjeha je i promptna reakcija. Osim vremena, jedan od ključnih zahtjeva za uspješnu suradnju je kratka, jasna i precizna informacija koja je neophodna za provođenje daljnjih mjera od nadležnih tijela. Brza reakcija može znatno poboljšati rano otkrivanje prijevara i spriječiti njezino širenje, što je u zajedničkom interesu svih država članica. Osim toga,

⁹⁸³ OECD, Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud, OECD, 2017., dostupno na https://www.oecd.org/en/publications/technology-tools-to-tackle-tax-evasion-and-tax-fraud_g2g77afa-en.html (pristup svibanj 2025.)

⁹⁸⁴ Commission staff working document, Accompanying the document, Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the application of Council regulation (EU) no 904/2010 concerning administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax., SWD (2014) 39 final; Commission staff working document impact assessment Accompanying the document Amended proposal for a Council Regulation Amending Regulation (EU) No 904/2010 as regards measures to strengthen administrative cooperation in the field of value added tax, SWD (2017) 428 final; Ecorys za klijenta European Commission DG TAXUD, Study supporting the evaluation of administrative cooperation and combating fraud in the field of value-added tax, Brussels, May 2023., dostupno na <https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2025-01/Final-report-VAT-fraud-evaluation-clean.pdf> (pristup svibanj 2025.)

⁹⁸⁵ Izvješće Komisije Vijeću i Europskom parlamentu o primjeni Uredbe Vijeća br. 904/2010 o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevara u području poreza na dodanu vrijednost, Bruxelles, 12.2.2014., COM (2014) 71 final.

dobra suradnja ne samo što omogućava otkrivanje prijevare u ranoj fazi, već bi mogla signalizirati pojavu njezinih novih oblika u budućnosti.

Djelotvorna borba protiv PDV prijevara pretpostavlja modernizaciju sustava procjene učinka, kao i specificiranje poslovnih procesa. Podatci o šteti prouzročenoj prijevarama unutar EU-a upućuju na enormne iznose, a učinkovitija bi suradnja između država članica dovela do poboljšanja, odnosno smanjenja štete, kao i uspostave zajedničkog pristupa analizi takvih transakcija.

Iako je prvotno razmjena informacija između država članica bila uređena direktivama, a zatim kombinacijom direktiva i uredbi (za razliku od direktnih poreza koji su uređeni direktivama), administrativna suradnja u cilju sprječavanja PDV prijevara unutar EU-a uređena je uredbom koja je obvezna za sve države članice. Tijekom vremena je modernizirana određenim izmjenama radi poboljšanja i učinkovitijeg postizanja primarnog cilja.

Analizirajući povijest implementacije normativnih odredbi koje uređuju područje primjene, vidljivo je da joj na samim počecima nije pridavana posebna pozornost. Tome je bilo tako do uspostave slobodnog tržišta tijekom 1993. ukidanjem graničnih kontrola između država članica. U tom je razdoblju donesena jedinstvena pravna norma o pitanju suradnje isključivo u području PDV-a. Uvođenje posebne norme bilo je pozitivno ocijenjeno, iako je njegova primjena imala nedostataka zbog kojih ju je trebalo doraditi i usavršiti, što je deset godina kasnije i učinjeno. Kako je u to vrijeme u Europi bilo sve više prijevara u transakcijama unutar EU-a, potreba za donošenjem novoga sofisticiranog rješenja pokazala se nužnom. Najznačajniji zahvati na području administrativne suradnje zbili su se 2010. nakon što je Europu pogodila financijska kriza (2008.). U vezi s tim donesena je Uredba 904/2010 iz čijeg se naziva može iščitati njezina glavna svrha – suzbijanje prijevara na području PDV-a. Uredba 904/2010 otvorila je nove mogućnosti sudjelovanja država članica u razmjeni podataka poput formiranja centralizirane mreže za brzu i ciljanu razmjenu informacija u području PDV prijevara. Države su je smatrale učinkovitom, međutim, statistike su upućivale upravo na suprotno. Prema izvješćima iz 2014. i 2015. instrumenti suradnje su se koristili nedovoljno, a zapaženi su problemi i oko harmonizacije postupanja, što je u konačnici dovelo do razmjene manje kvalitetnih podataka.

Države članice su se s izazovima prijevornih postupanja susretale sve više, stoga je njihova sinergija u uspostavi novog alata, u smislu analize rizika za transakcije unutar EU-a, bila neminovna. Konačno, dopunama Uredbe 904/2010. iz 2018. omogućena je njegova primjena. Sustav analize rizika počeo je aktivno djelovati 2020. i prvi je čiji se numerički pokazatelji odnose na štetu prouzročenu prijevornim postupanjem poreznih obveznika (slika 23.).

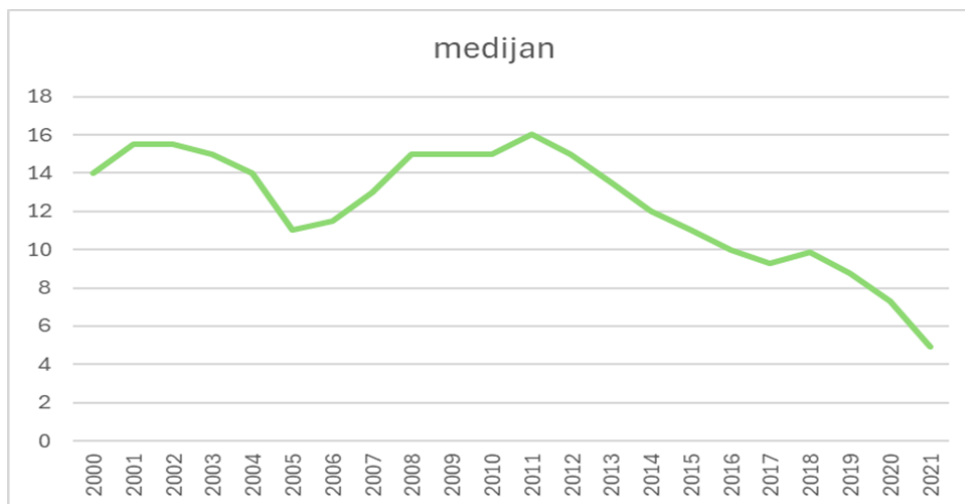
Upravo je 2018. sljedeća godina koja predstavlja prekretnicu u modernizaciji i unaprjeđenju suradnje. U toj su godini implementirane nove odredbe kojima je omogućen pristup podacima drugih tijela. Isto tako, omogućena je suradnja s drugim tijelima po predmetima PDV prijevara koji su pokazali uspješno djelovanje. Najnovije izmjene su uvedene 2023⁹⁸⁶ kada je omogućen pristup podacima transakcijskih računa, što uvelike olakšava postupak utvrđivanja izvora novca.

Analizirajući instrumente suradnje, može se ustanoviti da među najučinkovitije spadaju oni koji se odnose na elektroničku razmjenu podataka kao i razmjena na zahtjev.

Učestalost upita na godišnjoj razini enormno se povećala 2018. (slika 20.) kada je zaživjela ideja o uspostavi analize rizika na razini EU-a. Prema podacima korištenja razmjene na zahtjev putem standardiziranog obrasca (slika 21.), prekretnica je bila 2016., nakon koje su se počeli lagano smanjivati. Rezultati o utvrđenim potencijalnim trgovcima putem zajedničke analize rizika (slika 23.) upućuju na to da je TNA doista doprinijela poboljšanju administrativne suradnje u cilju suzbijanja PDV prijevara. Pritom je važno istaknuti da je riječ o prvim službenim podacima koji govore o iznosu PDV prijevara na razini EU-a.

⁹⁸⁶ Direktiva Vijeća (EU) 2020/284 od 18. veljače 2020. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu uvođenja određenih zahtjeva za pružatelje platnih usluga, ST/14127/2019/INIT, SL L 62, 2.3.2020., str. 7.–12.;

Uredba Vijeća (EU) 2020/283 od 18. veljače 2020. o izmjeni Uredbe (EU) br. 904/2010 u pogledu mjera za jačanje administrativne suradnje radi suzbijanja prijevara u vezi s PDV-om, ST/14128/2019/INIT, SL L 62, 2.3.2020., str. 1-6.; Commission Implementing Regulation (EU) 2022/1504 of 6 April 2022 laying down detailed rules for the application of Council Regulation (EU) No 904/2010 as regards the creation of a central electronic system of payment information (CESOP) to combat VAT fraud, C/2022/2043, OJ L 235, 12.9.2022., str. 19.–27.



SLIKA 24. EU MEDIJAN PDV JAZA⁹⁸⁷

Iz kretanja PDV jaza u promatranom razdoblju od 2020. do 2021. (slika br. 24) vidljivo je da je 2018. počeo padati brže u odnosu na razdoblje prije bez ponovnog podizanja vrijednosti.

Komparirajući s uvođenjem normativnih odredbi 2003. i 2010., proizlazi da je došlo i do promjena u kretanju jaza. U razdoblju od 2000. do 2005. imao je amplitudu u kretanju s tendencijom pada, a nakon tog razdoblja opet se povećavao do 2008. kada je bio stabilan (do 2010.) Tek nakon 2012. počeo je padati, a do kraja razdoblja se smanjio kada je medijan EU-a bio ispod 5 % (u odnosu na 2011. kada je bio najveći u promatranom razdoblju i iznosio je 16 %).

Uzrok smanjene razmjene podataka na zahtjev i povećanje upita u elektronički sustav VIES može se pronaći u činjenici sve veće interakcije unutar mreže Eurofisca, odnosno djelovanju sustava analize rizika kojim se razmjenjuju ciljane informacije država članica.

⁹⁸⁷ Graf je izrada autorice na temelju podataka iz Studija o PDV jazu iz 2013. (podatci za razdoblje od 2000—2011.), Studija o PDV jazu iz 2018. (podatci za razdoblje od 2012—2016.) i Studija o PDV jazu iz 2023. (podatci za razdoblje od 2017—2021.).

European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646>, European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500>, European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698>.

Ključna snaga Eurofisca je mogućnost brzog kontakta između tijela, kao i njegova funkcija sustava ranog upozorenja izravnim kontaktom.

Prema svemu navedenom, administrativna razmjena podataka je iznimno važna u politici suzbijanja prijevара te se kombiniranom upotrebnom instrumenata koje nudi, mogu postići iznimni rezultati.

7. SOLIDARNA ODGOVORNOST

7.1. Osnovne značajke odgovornosti

Politika borbe protiv porezne utaje oslanja se ponajprije na legislativne mjere, ali se velika pozornost poklanja i tradicionalnim pristupima. Glavna kritika je najčešće usmjerena na učinke određene mjere koja najčešće nije proporcionalna koristima upravo zbog povećanih troškova implementacije⁹⁸⁸. U posljednje se vrijeme sve više ističe važnost edukacije poreznih obveznika, ali i poreznog tijela⁹⁸⁹, kao i uvođenja novih tehnologija u kontroli transakcija povezanih s PDV-om u cilju poticanja promptne reakcije.⁹⁹⁰

S obzirom na to da države članice imaju potpunu autonomiju u kreiranju porezne politike, mogu se uočiti različiti pristupi suzbijanju poreznih prijevара. Tako je u presudama SEU⁹⁹¹ povezanim s PDV prijevarama vidljivo da države članice kontinuirano

⁹⁸⁸ Rasprave oko porezne obveze i utaje datiraju još s početka 1970-ih; vidi rad Allingham, M. G., Sandmo, S., *Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis*, *Journal of Public Economics* 1(2-3), 1972., str. 323–338.

⁹⁸⁹ O korištenju odgovarajuće regulacije u porezu vidi Freedman, J., *Responsive Regulation, Risk, and Rules: Applying the Theory to Tax Practice*, *UBC Law Review*, Vol. 44, No. 3, str. 627, 2012; *Oxford Legal Studies Research Paper No. 13/2012*, dostupno na https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2027406 (pristup lipanj 2025.), te Ayres, I., Braithwaite, J., *Responsive Regulation: Transcending the De-Regulation Debate*, OXFORD UNIVERSITY PRESS, New York, 1992., dostupno na <http://johnbraithwaite.com/wp-content/uploads/2016/06/Responsive-Regulation-Transce.pdf> (pristup lipanj 2025.)

⁹⁹⁰ Vidjeti više o praksama zemalja u OECD-u, *Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud*, 2017., dostupno na https://www.oecd.org/en/publications/technology-tools-to-tackle-tax-evasion-and-tax-fraud_g2g77afa-en.html (pristup lipanj 2025.)

⁹⁹¹ Presuda Suda od 15. srpnja 2010., Pannon Gép Centrum, C-368/09, ECLI:EU:C:2010:441; Presuda Suda od 21. listopada 2010., Nidera Handelscompagnie, C-385/09, ECLI:EU:C:2010:627; Presuda Suda od 1. ožujka 2012., Polski Trawertyn, C-280/10, ECLI:EU:C:2012:107; Presuda Suda od 2012. srpanj 19., Rēdlihs, C-263/11, ECLI:EU:C:2012:497; Presuda Suda od 2012. srpanj 12, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, ECLI:EU:C:2012:458; Presuda Suda od 14. ožujka 2013., Ablesio, C-527/11, ECLI:EU:C:2013:168; Presuda Suda od 20. lipnja 2013., Rodopi-M 91, C-259/12, ECLI:EU:C:2013:414; Presuda Suda od 19. prosinca 2013., BDV Hungary Trading, C-563/12, ECLI:EU:C:2013:854; Presuda Suda od 17. srpnja 2014., Equoland, C-272/13, ECLI:EU:C:2014:2091; Presuda Suda od 15. svibnja 2014., Almos Agrárkúkereskedelmi, C-337/13, ECLI:EU:C:2014:328; Presuda Suda od 9. srpnja 2015., Salomie i Oltean, C-183/14, ECLI:EU:C:2015:454; Presuda Suda od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos

unaprjeđuju nacionalne mjere u cilju poboljšanja naplate poreza⁹⁹². Čak i tamo gdje su primijenjeni novi pristupi, poput širenja svijesti poreznih obveznika poticanjem na porezni moral i uvođenjem novih tehnologija, i nadalje su prisutni tradicionalni načini politike djelovanja kod prijevornog postupanja⁹⁹³. Pojedina znanstvena istraživanja pokazuju da zakonska norma neće spriječiti protuzakonito ponašanje poreznih obveznika zato što prijevornom očekuju veću korist nego što bi mogli izgubiti kažnjavanjem⁹⁹⁴. S druge strane, određene kontrole i izricanja prekršajnih ili kaznenih mjera smatraju se učinkovitim, posebice u suzbijanju porezne utaje⁹⁹⁵. Iz tog je razloga većina država

Imobiliários e Turísticos, C-516/14, ECLI:EU:C:2016:690; Presuda Suda od 15. rujna 2016., Senatex, C-518/14, ECLI:EU:C:2016:691; Presuda Suda od 20. listopada 2016., Plöckl, C-24/15, ECLI:EU:C:2016:791; Presuda Suda od 26. travnja 2017., Farkas, C-564/15, ECLI:EU:C:2017:302; Presuda Suda od 18. svibnja 2017., Litdana, C-624/15, ECLI:EU:C:2017:389;

Presuda Suda od 19. listopada 2017., Paper Consult, C-101/16, ECLI:EU:C:2017:775; 72. Presuda Suda od 15. studenoga 2017., Geissel. spojeni predmeti, C-374/16 i C-375/16, ECLI:EU:C:2017:867

⁹⁹² Presuda Suda od 15. srpnja 2010., Pannon Gép Centrum, C-368/09, ECLI:EU:C:2010:441; Presuda Suda od 21. listopada 2010., Nidera Handelscompagnie, C-385/09, ECLI:EU:C:2010:627; Presuda Suda od 1. ožujka 2012., Polski Trawertyn, C-280/10, ECLI:EU:C:2012:107; Presuda Suda od 2012. srpanj 19., Rēdlihs, C-263/11, ECLI:EU:C:2012:497; Presuda Suda od 2012. srpanj 12, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, ECLI:EU:C:2012:458; Presuda Suda od 14. ožujka 2013., Ablesio, C-527/11, ECLI:EU:C:2013:168; Presuda Suda od 20. lipnja 2013., Rodopi-M 91, C-259/12, ECLI:EU:C:2013:414; Presuda Suda od 19. prosinca 2013., BDV Hungary Trading, C-563/12, ECLI:EU:C:2013:854; Presuda Suda od 17. srpnja 2014., Equoland, C-272/13, ECLI:EU:C:2014:2091; Presuda Suda od 15. svibnja 2014., Almos Agrárkúkereskedelmi, C-337/13, ECLI:EU:C:2014:328; Presuda Suda od 9. srpnja 2015., Salomie i Oltean, C-183/14, ECLI:EU:C:2015:454; Presuda Suda od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, ECLI:EU:C:2016:690; Presuda Suda od 15. rujna 2016., Senatex, C-518/14, ECLI:EU:C:2016:691; Presuda Suda od 20. listopada 2016., Plöckl, C-24/15, ECLI:EU:C:2016:791; Presuda Suda od 26. travnja 2017., Farkas, C-564/15, ECLI:EU:C:2017:302; Presuda Suda od 18. svibnja 2017., Litdana, C-624/15, ECLI:EU:C:2017:389;

Presuda Suda od 19. listopada 2017., Paper Consult, C-101/16, ECLI:EU:C:2017:775; 72. Presuda Suda od 15. studenoga 2017., Geissel. spojeni predmeti, C-374/16 i C-375/16, ECLI:EU:C:2017:867

⁹⁹³ Vidjeti više o kaznama za nepoštivanje porezne obveze

Doran, M., Tax Penalties and Tax Compliance, Georgetown University Law Center, Harvard Journal on Legislation, vol. 46., 2009., str. 111–161.,

Seer, R., Wilms, A. L., General Report “Surcharges and Penalties in Tax Law”, Institute for Tax Law and Tax Procedure Law Ruhr-University Bochum, 2015.,

The Effect of Taxpayer Awareness, Knowledge, Tax Penalties

and Tax Authorities Services on the Tax Compliance: (Survey on the Individual Taxpayer at Jabodetabek & Bandung), Research Journal of Finance and Accounting, Vol. 6, No. 2, 2015. dostupno na <https://www.iiste.org/Journals/index.php/RJFA/article/viewFile/19180/19738> (pristup lipanj 2025.)

⁹⁹⁴ Slemrod, J., Tax Compliance and Enforcement: New Research and its Policy Implications, Ross School of Business Working Paper, Working Paper No. 1302, January 2016., str. 9. dostupno na https://deepblue.lib.umich.edu/bitstream/handle/2027.42/117359/1302_Slemrod.pdf?sequence=1, (pristup lipanj 2025.); Alm, J., McClelland, G. H., Schulze, W. D., Why do people pay taxes? Journal of Public Economics 48, 21–38, 1992., North-Holland, str. 21–22.

⁹⁹⁵ Allingham, M. G., Sandmo, S., Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis, Journal of Public Economics 1(2–3), 1972., i

Dubin, J., Wilde, L., An empirical analysis of federal income tax auditing and compliance, National Tax Journal 41(1), 1988. str. 61–74., dostupno na https://www.researchgate.net/profile/Louis-Wilde/publication/4823459_An_Empirical_Analysis_of_Federal_Income_Tax_Auditing_and_Compliance/links/54c53ff50cf219bbe4f45d2f/An-Empirical-Analysis-of-Federal-Income-Tax-Auditing-and-

sljedila tradicionalni pristup u suzbijanju porezne utaje kažnjavajući porezne obveznike za neispunjenje poreznih obveza.⁹⁹⁶ U posljednjem desetljeću u mnogim državama je došlo do značajnog pooštavanja sustava kažnjavanja, što je vidljivo u broju izrečenih i naplaćenih kazni⁹⁹⁷.

Da bi se udovoljilo načelu proporcionalnosti, kazne se moraju smatrati primjerenim za postizanje cilja. Proporcionalnim kaznama smatraju se one koje su prikladne i djeluju odvraćajuće od nepoštivanja porezne obveze⁹⁹⁸. Ocjena poštivanja načela proporcionalnosti usredotočuje se na pitanje jesu li kazne svrhovite? Stoga države trebaju uzeti u obzir prirodu i ozbiljnost prijevargog postupanja, visinu kazne,⁹⁹⁹ njihovu međusobnu povezanost¹⁰⁰⁰ te je li bilo stvarnog gubitka proračunskog prihoda s osnova PDV-a.¹⁰⁰¹

Kada nije došlo do gubitka prihoda niti postoje dokazi porezne utaje, a kazna je izrečena, takva se kazna može ocijeniti kao neproporcionalna,¹⁰⁰² kao i u slučajevima kada porezni obveznik naknadno ispravi svoju grešku bez obzira na to što mu je kazna već prethodno izrečena.¹⁰⁰³ Isto tako, osim izrečenih kazni, kao jedna od mjera upozorenja poreznog obveznika smatraju se i kamate na neplaćeni porez. Za razliku od kazne kao alata za

Compliance.pdf?_sg%5B0%5D=started_experiment_milestone&origin=journalDetail (pristup lipanj 2025.)

⁹⁹⁶ Seer, R., Wilms, A. L., General Report "Surcharges and Penalties in Tax Law", Institute for Tax Law and Tax Procedure Law Ruhr-University Bochum, 2015., The Effect of Taxpayer Awareness, Knowledge, Tax Penalties

and Tax Authorities Services on the Tax Compliance: (Survey on the Individual Taxpayer at Jabodetabek & Bandung), Research Journal of Finance and Accounting, Vol.6, No. 2, 2015. dostupno na <https://www.iiste.org/Journals/index.php/RJFA/article/viewFile/19180/19738> (pristup lipanj 2025.)

⁹⁹⁷ Ainsworth, R. T., German VAT Compliance – Moving One step Closer to Automated Third-Party Solutions Boston University School of Law Working Paper 11–37., 2011.; Presuda Suda od 2012. srpanj 12, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, CLI:EU:C:2012:458.

⁹⁹⁸ Presuda Suda od 8. svibnja 2008., Ecotrade, spojeni predmeti C-95/07 i C-96/07, ECLI:EU:C:2008:267, t. 65–66.; Presuda Suda od 2012. srpanj 19., Rēdlihs, C-263/11, ECLI: EU:C:2012:497, t. 45–46.; Presuda Suda od 2012. srpanj 12., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, ECLI:EU:C:2012:458, t. 67.

⁹⁹⁹ Presuda Suda od 20. lipnja 2013., Rodopi-M 91, C-259/12, ECLI:EU:C:2013:414, t. 38.

¹⁰⁰⁰ Presuda Suda od 2012. srpanj 19., Rēdlihs, C-263/11, ECLI: EU:C:2012:497, t. 49–50.

¹⁰⁰¹ Presuda Suda od 2012. srpanj 12, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, CLI:EU:C:2012:458, t. 73–74.; Presuda Suda od 26. travnja 2017., Farkas, C-564/15, ECLI:EU:C:2017:302, t. 67.

¹⁰⁰² Presuda Suda od 26. travnja 2017., Farkas, C-564/15, ECLI:EU:C:2017:302

¹⁰⁰³ Presuda Suda od 15. srpnja 2010., Pannon Gép Centrum, C-368/09, ECLI:EU:C:2010:441

odvrćanje poreznog obveznika od porezne utaje, porezna kamata treba biti u skladu s tržišnom, iako u mnogim državama to nije tako¹⁰⁰⁴.

Kada se uspoređuju učinci od propisane kazne i poreznog nadzora, pojedina empirijska istraživanja pokazuju da potonji jače utječe na poštivanje zakona¹⁰⁰⁵. S jedne se strane smatra da bi porezni nadzori mogli biti bolja metoda u suzbijanju poreznih prijevара od izricanja kazni, dok s druge strane odaju dojam neučinkovite metode zbog povećanih administrativnih troškova¹⁰⁰⁶.

7.2. Pravni formalizam

U poreznom pravu se o pravnom formalizmu često raspravlja u kontekstu materijalnog prava i izbjegavanja plaćanja poreza jer formalistički pristup olakšava manipulaciju i odobravanje poreznih povlastica onda kada se slovo zakona poštuje, čak i tamo gdje njegova svrha nije toliko važna¹⁰⁰⁷. U srcu pravnog formalizma zagovara se stajalište prema kojem bi sudske odluke trebale slijediti doslovno značenje pravnih pravila, neovisnih od drugih obrazloženja, uključujući njihovu pravnu svrhu¹⁰⁰⁸.

Tako je, u formalističkom smislu, uvedena solidarna odgovornost pri plaćanju PDV-a kao jedna od mjera suzbijanja PDV prijevara. Iako je Direktivom o PDV-u propisano da je

¹⁰⁰⁴ Seer, R., Wilms, A. L., General Report „Surcharges and Penalties in Tax Law“, Institute for Tax Law and Tax Procedure Law Ruhr-University Bochum, 2015., The Effect of Taxpayer Awareness, Knowledge, Tax Penalties

and Tax Authorities Services on the Tax Compliance: (Survey on the Individual Taxpayer at Jabodetabek & Bandung), Research Journal of Finance and Accounting, Vol. 6, No. 2, 2015. dostupno na <https://www.iiste.org/Journals/index.php/RJFA/article/viewFile/19180/19738> (pristup lipanj 2025.)

¹⁰⁰⁵ Pomeranz, D., No Taxation without Information: Deterrence and Self-Enforcement in the Value Added Tax, NBER Working Paper No. 19199, July 2013., JEL No. H25, H26, O17, O23, dostupno na <https://www.nber.org/papers/w19199.pdf> (pristup lipanj 2025.)

¹⁰⁰⁶ Pomeranz, D., No Taxation without Information: Deterrence and Self-Enforcement in the Value Added Tax, NBER Working Paper No. 19199, July 2013., JEL No. H25, H26, O17, O23, dostupno na <https://www.nber.org/papers/w19199.pdf> (pristup lipanj 2025.)

¹⁰⁰⁷ Weisbach, D. A., Formalism in the Tax Law, University of Chicago Law Review 66, 1999., str. 860., dostupno na https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3023&context=journal_articles (pristup lipanj 2025.)

¹⁰⁰⁸ O pravnom formalizmu vidjeti više Schauer, F., Formalism, Yale Law Journal 97, 1989., str. 509; dostupno na <https://philarchive.org/archive/SCHF-48> (pristup lipanj 2025.), Leiter, B., Legal Formalism and Legal Realism: What is the Issue?, Legal Theory, 16(2), 2010., dostupno na https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1178&context=public_law_and_legal_theory (pristup lipanj 2025.),

Dworkin, R., Taking Rights Seriously, Harvard University Press, 1977., dostupno na https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3429747 (pristup lipanj 2025.)

PDV dužan plaćati svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku dobara ili pruža usluge, države članice mogu predvidjeti da se druga osoba smatra solidarno obveznom platiti porez kada je to potrebno.

U tom su svjetlu određene države počele uvoditi solidarnu odgovornost u slučajevima kada je porezni obveznik sudjelovao u prijeviri ili je imao saznanja da njegov poslovni partner djeluje protuzakonito u cilju porezne utaje. Kako je legitimitet instituta solidarne odgovornosti doveden u pitanje, SEU je u svojim presudama utvrdio situacije u kojima se solidarna odgovornost može primijeniti¹⁰⁰⁹.

7.3. Solidarna odgovornost u cilju suzbijanja prijevara

Fenomen solidarne odgovornosti pojavio se krajem 20. stoljeća¹⁰¹⁰ kao mjera suzbijanja prijevara. Pojavom novih oblika prijevara te spoznajom da više ne mogu preuzeti isključivu odgovornost za njihovu kontrolu¹⁰¹¹, države su nastojale djelovati neizravno. Na taj su način uvele institut prijenosa odgovornosti na treću stranu. Prema načelu odgovornosti treće strane, od poreznih se obveznika traži poduzimanje dužne pažnje dobrog gospodarstvenika radi prevencije uključenja njihovih poslovnih partnera u prijevarna postupanja. Ako ne pristupa s pažnjom dobrog gospodarstvenika, a porezna tijela utvrde objektivne dokaze da je znao ili trebao znati za prijevarno postupanje svoga poslovnog partnera, gubi pravo ili na ostvarivanje prava na odbitak poreza ili na primjenu izuzeća za isporuku unutar EU-a. Time je legitimitet uvođenja solidarne odgovornosti, kao kazne za počinjenje porezne prijevarne, doveden u pitanje. Mjere protiv poreznih prijevara tradicionalno su imale dvostruku funkciju – kaznu i zastrašivanje, dok je uvođenjem solidarne odgovornosti pažnja usmjerena na samu posljedicu umjesto na njezin uzrok.

¹⁰⁰⁹ Presuda Suda od 11. svibnja 2006., Federation of Technological Industries i drugi, C-384/04, ECLI:EU:C:2006:309, t. 47.

¹⁰¹⁰ Garland, D., The limits of the sovereign stat, *Strategies of Crime Control in Contemporary Society*, The British Journal of Criminology, Vol. 36, Issue 4, Autumn 1996., str. 445–471., dostupno na <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.319.3826&rep=rep1&type=pdf> (pristup siječanj 2020.)

¹⁰¹¹ *Ibid.*, str. 448.

7.4. Razvoj instituta solidarne odgovornosti

Prebacivanje odgovornosti s jednog poreznog obveznika na drugoga na području EU-a na osnovi zakonom propisanih razloga, počinje se spominjati tek početkom 21. stoljeća u Velikoj Britaniji. U okvirima instituta solidarne odgovornosti pravo na pretporez osporavalo se onom poreznom obvezniku kod kojeg bi se utvrdilo da je nabavljao dobra od nestajućeg trgovca. Budući da se pokazala učinkovitom u suzbijanja prijevара, primjer Velike Britanije slijedile su i druge države članice, ponajviše zbog sve većih poteškoća u sankcioniranju prijevара i sprječavanju izgubljenih prihoda od PDV-a.¹⁰¹²

Princip solidarne odgovornosti koji su države počele primjenjivati sve učestalije, porezni obveznici nisu prihvatili objeručke te su sve više pružali otpor. Zbog čestih su se nedoumica nacionalni sudovi država članica najčešće obraćali SEU, vođeni potrebom tumačenja njezine primjene u praksi. U tom pogledu može se reći da je Velika Britanija začetnik uvođenja prakse solidarne odgovornosti kod prijevаrних postupanja u PDV-u, odnosno inicijator postupka pred SEU. Uvela je praksu solidarne odgovornosti kod onih slučajeva gdje se može utvrditi da je prijevаrним postupanjem došlo do gubitka proračunskih prihoda s osnova PDV-a te da je porezni obveznik, koji traži pravo na pretporez, znao ili mogao znati da je njegov dobavljač sudionik prijevаrnog postupanja. Ako bi se dokazalo da je lanac transakcija započet s neprijavlivanjem i neplaćanjem PDV-a te da je porezni obveznik poslovao po obrascu kružne prijevара, osporilo bi mu se pravo na odbitak pretporez¹⁰¹³.

S tom su tematikom zabilježena tri predmeta iz Velike Britanije sporna na nacionalnoj razini, a upućena SEU. U predmetu C-384/04¹⁰¹⁴ dovedena je u pitanje legitimnost pravila prema zakonodavstvu EU-a. Predstavnik poreznog obveznika¹⁰¹⁵ komentirao je presudu ističući da se poštenim poreznim obveznicima ne može nametnuti obveza koju su drugi bili dužni podmiriti. S druge strane HMRC je komentirao presudu smatrajući je „čvrstom i konačnom potvrdom da države članice mogu zakonski spriječiti zlouporabu sustava

¹⁰¹² M. C. Marcil, The recipient's knowledge of fraud and its impact on the recovery of refunds and credits, World Journal of VAT/GST Law 2(3), 2013., str. 214–223.

¹⁰¹³ HMRC, Guidance Joint and several liability for unpaid VAT (VAT Notice 726), dostupno na <https://www.gov.uk/guidance/joint-and-several-liability-for-unpaid-vat-notice-726> (pristup lipanj 2025.)

¹⁰¹⁴ Presuda Suda od 11. svibnja 2006., Federation of Technological Industries i drugi, C-384/04, ECLI:EU:C:2006:309

¹⁰¹⁵ Pogledati <https://www.ft.com/content/50a661c0-e110-11da-90ad-0000779e2340> (pristup siječanj 2020.)

PDV-a i zaštititi prihode primjenom solidarne odgovornosti“. Ako porezni obveznici ne poduzmu razumne mjere opreza, riskiraju odgovornost za neplaćeni PDV drugih poreznih obveznika – sudionika te transakcije.

Iako Direktiva o PDV-u propisuje da je PDV dužan plaćati svaki porezni obveznik koji obavlja oporezivu isporuku dobara ili pruža usluge¹⁰¹⁶, države članice nacionalnim zakonodavstvom mogu odrediti da je, umjesto osobe koja je dužna plaćati PDV, za njegovo plaćanje solidarno odgovorna druga osoba¹⁰¹⁷. S obzirom na to da su pojedine države članice problem PDV prijevara shvatile vrlo ozbiljno, uvele su i solidarnu odgovornost u slučajevima kada je porezni obveznik znao ili morao znati da je sudionik prijevarnog postupanja.

Opseg izraza solidarne odgovornosti (engl. *jointly and severally liable*) SEU je razvio u spojenim predmetima C-439/04 i C-440/04.¹⁰¹⁸ U oba je predmeta htio potvrditi da porezni obveznik ne može biti solidarno odgovoran za plaćanje poreza ako se ne dokaže da je znao ili mogao znati za prijevarena postupanja svog poslovnog partnera. Isto tako neke su države, ne vodeći brigu o zadovoljavanju osnovnih načela, stavljale teret dokaza na porezne obveznike. Obvezivali su ih na dokazivanje da nisu znali niti su mogli znati da su dio organizirane prijevare. U određenim predmetima, uvođenjem koncepta nevinosti¹⁰¹⁹, SEU je potvrdio čvrsto stajalište prema kojem ne uvažava nametanje solidarne odgovornosti trećoj strani – poreznom obvezniku, ako on nije znao niti je mogao znati da je kupio dobro od dobavljača povezanog s prethodnim prijevarnim transakcijama. „Treće strane“ je definirao kao one koje nisu same počinile prijevaru, naglašavajući potrebu poduzimanja svih mjera opreza. Nadalje, odgovornost trećih strana kod prijevara moguća je samo ako je treća strana bila upoznata s prijevarnim postupanjem¹⁰²⁰.

Osim navedenoga, vodile su se polemike i oko tumačenja izraza „znao ili morao znati“ koji se koristio u presudama povezanim upravo s prijevarnim postupanjem. Naime, izraz „znao ili morao znati“ definiran je u presudi spojenih predmeta C-439/04 i C-440/04 kojoj

¹⁰¹⁶ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11. 12. 2006., str. 1–118., članak 193.

¹⁰¹⁷ *Ibid.*, članak 205.

¹⁰¹⁸ Presuda Suda od 6. srpnja 2006., Axel Kittel protiv Belgijske države (C-439/04) i Belgijska država protiv Recolta Recycling SPRL (C-440/04), ECLI:EU:C:2006:446

¹⁰¹⁹ *Ibid.*

¹⁰²⁰ *Ibid.*, t. 14.

je izvorni jezik bio francuski te je prijevod izraza „*savait ou aurait dû*“ na engleski jezik „*knew or should have known*“ izazvao zabrinutost u pogledu značenja¹⁰²¹. Iz navedenoga se može zaključiti da je ovakvo stajalište SEU u suprotnosti s onim država članica o teretu dokazivanja u kontekstu izbjegavanja plaćanja poreza¹⁰²².

Pregledom sudske prakse o poreznim pitanjima proizlazi da se s navedenim problemom PDV prijevara ne susreću sve države. Prema presudama SEU proizlazi da su takve prijevare detektirane većinom u Austriji,¹⁰²³ Belgiji,¹⁰²⁴ Bugarskoj,¹⁰²⁵ Njemačkoj,¹⁰²⁶ Mađarskoj,¹⁰²⁷ Nizozemskoj,¹⁰²⁸ Poljskoj¹⁰²⁹ i Velikoj Britaniji¹⁰³⁰. Međutim, tome nije tako jer se pretpostavlja da postoje slični slučajevi i u drugim državama koji ne dopiju

¹⁰²¹ Michael Patchett-Joyce, odvjetnik u predmetu Velike Britanije, Universal Enterprises (EU) Ltd protiv HMRC, presuda [2015] UKUT 0311 (TCC) Appeal number: FTC/21/2013, t. 36- 37. Nije bio zadovoljan s prijevodom te je naveo vezano za prijevorno postupanje da je izraz „*savait ou aurait dû savoir que*“ bio netočno preveden engleskim izrazom „*knew or should have known*“.

¹⁰²² Seer, R., Wilms, A. L., General Report „Surcharges and Penalties in Tax Law“, Institute for Tax Law and Tax Procedure Law Ruhr-University Bochum, 2015., The Effect of Taxpayer Awareness, Knowledge, Tax Penalties

and Tax Authorities Services on the Tax Compliance: (Survey on the Individual Taxpayer at Jabodetabek & Bandung), Research Journal of Finance and Accounting, Vol. 6, No. 2, 2015. dostupno na <https://www.iiste.org/Journals/index.php/RJFA/article/viewFile/19180/19738> (pristup lipanj 2025.)

¹⁰²³ Presuda Suda od 6. travnja 2006., EMAG, C-245/04, ECLI:EU:C:2006:232

¹⁰²⁴ Presuda Suda od 6. srpnja 2006., Axel Kittel protiv Belgijske države (C-439/04) i Belgijska država protiv Recolta Recycling SPRL (C-440/04), ECLI:EU:C:2006:446; i Presuda Suda od 21. prosinca 2011., Vlaamse Oliemaatschappij NV protiv FOD Financiën, C-499/10, ECLI:EU:C:2011:871

¹⁰²⁵ Presuda Suda od 12. prosinac 06, Bonik, C-285/11, ECLI:EU:C:2012:774; Presuda Suda od 31. siječnja 2013., Stroy trans, C-642/11, ECLI:EU:C:2013:54; Presuda Suda od 13. veljače 2014., Maks Pen, C-18/13, ECLI:EU:C:2014:69., Presuda Suda od 13. ožujka 2014., FIRIN, C-107/13, ECLI:EU:C:2014:151; Presuda Suda od 9. listopada 2014., TRAUM, C-492/13, ECLI:EU:C:2014:2267; Rješenje Suda od 15. srpnja 2015., Itales, C- 123/14, ECLI:EU:C:2015:511; Rješenje Suda od 15. srpnja 2015., Koela-N, C-159/14, ECLI:EU:C:2015:513; i

Presuda Suda od 5. listopada 2016., Maya Marinova, C-576/15, ECLI:EU:C:2016:740

¹⁰²⁶ Presuda Suda od 27. rujna 2007., Collée, C-146/05, ECLI:EU:C:2007:549; Presuda Suda od 7. prosinca 2010., C-285/09, R., ECLI:EU:C:2010:742; Presuda Suda od 27. rujna 2012., VSTR, C-587/10, ECLI:EU:C:2012:592

¹⁰²⁷ Presuda Suda od 21. lipnja 2012., Mahagébeni Dávid, spojeni predmeti C-80/11 i C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373; Presuda Suda od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona, C-273/11, ECLI:EU:C:2012:547; i Presuda Suda od 12. rujna 2012., Tóth, C-324/11, ECLI:EU:C:2012:549.

¹⁰²⁸ Presuda Suda od 16. prosinca 2010., C-430/09, Euro Tyre Holding, ECLI:EU: C:2010:786; Presuda Suda od 18. prosinca 2014., Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti, spojeni predmeti C-131/13, C-163/13 i C-164/13, ECLI:EU:C:2014:2455

¹⁰²⁹ Rješenje Suda od 6. veljače 2014., Jagiello, Cases C-33/13, ECLI:EU:C:2014:184;

Presuda Suda od 22. listopada 2015., PPUH Stehcomp, C-277/14, ECLI:EU:C:2015:719

¹⁰³⁰ Presuda Suda od 12. siječnja 2006., Optigen, Fulcrum Electronics, and Bond House Systems, Joined Cases C-354/03, C-355/03 and C-484/03, ECLI:EU:C:2006:16; Presuda Suda od 11. svibnja 2006., Federation of Technological Industries i drugi, C-384/04, ECLI:EU:C:2006:309; Presuda Suda od 27. rujna 2007., Teleos plc and Others, C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548

pred SEU, već se riješe na nacionalnoj razini¹⁰³¹. Pritom je važno istaknuti da je, kako i u EU-u, rješavanje prijevара nacionalnim mjerama karakteristično i za države izvan nje¹⁰³².

7.5. Solidarna odgovornost u borbi protiv PDV prijevара

SEU u svojim presudama ističe da nadležna tijela država članica trebaju paziti na načelo neutralnosti kao temeljno načelo PDV-a. Pravo na odbitak pretporeza poreznom obvezniku za ulaznu transakciju koju mu je isporučio nestajući trgovac – porezni obveznik, porezno tijelo ne može osporiti ako ne dokaže kako je znao da je kupio dobra upravo od nestajućeg trgovca koji prethodno nije obračunao i platio PDV.

Isto tako, prema sudskoj praksi¹⁰³³, utvrđeno je da Direktiva o PDV-u i načelo fiskalne neutralnosti ne sprječavaju porezna tijela da odbiju pravo na odbitak pretporeza. Kod prijevара, osim osporavanja prava na odbitak pretporeza, može se odbiti i primjena izuzeća za isporuke unutar EU-a¹⁰³⁴. Za korištenje određenih prava, bilo pretporeza ili izuzeća, porezni obveznik treba zadovoljiti materijalne uvjete, uz uvjet da se ponaša u skladu s pažnjom dobrog gospodarstvenika i u dobroj vjeri. Osim materijalnih, postoje i formalni uvjeti koje porezni obveznik treba poštivati. U postupcima nametanja solidarne odgovornosti formalni elementi nisu neophodni za priznavanja njihovih prava (pravo na

¹⁰³¹ Ainsworth, R. T., VoIP MTIC – The Italian Job (Operazione 'Phuncards-Broker'), 58 Tax Notes International 721, 27 Apr 2010., Boston University School of Law Working Paper No. 10–09, Nield, K., Pereira, R., Fraud on the European Union Emissions Trading Scheme: Effects, Vulnerabilities and Regulatory Reform, Reprinted from European Energy and Environmental Law Review, Vol. 20, Issue 6, December 2011, str. 255-289, with permission of Kluwer Law International, dostupno na https://www.academia.edu/43644867/Fraud_on_the_European_Union_Emissions_Trading_Scheme_Effects_Vulnerabilities_and_Regulatory_Reform (pristup lipanj 2025.)

¹⁰³² Krever, R., Combating VAT Fraud: Lessons from Korea, Thomson Reuters (Professional) UK Limited and Contributors, 2014., br.3., dostupno na https://www.researchgate.net/profile/Richard_Krever/publication/303859220_Combating_VAT_Fraud_Lessons_from_Korea/links/5758dd2b08ae9a9c954a7e78/Combating-VAT-Fraud-Lessons-from-Korea.pdf (pristup lipanj 2025.)

Shahini, L., Malaj, A., How can We Measure the VAT Fraud and Evasion? Case of Albania, European Journal of Economics and Business Studies, May-August 2015., Vol.1, Issue 2., dostupno na https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/69125561/Ledjon-libre.pdf?1630957546=&response-content-disposition=inline%3B+filename%3DHow_can_We_Measure_the_VAT_Fraud_and_Eva.pdf&Expires=1752590300&Signature=IYRsqGbSYwHr12Vnnh9za6KLbKQZoFH6M4VIOApz9qExTX9pD00TFmTt itIZy0Nr8hEFCY9k~2CwfRLM~mkGjoIwIhexl5tqePFUuuxpRfktICH7diGwJxCIIH28HY4wH7F5yxVs8Qb8J57cQ3446yHG9IFQWJ~XOZfK9OPZUVScbJV3HXvuPYd0O1rBJEZaPHujcTJ8godGZxH4MGDZm82fyHXHpsGNlwpym~ci8Rn9WLqDoX5D05ZjIS4NKEgbctMJBgFv2ceYhAhURgwF8L4eHbjilsrx4Q7nnc60OYybP7pfMn2zle3K-IXRcUr4WEQYRag-RGCyAnxLjkm4w__&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA (pristup lipanj 2025.)

¹⁰³³ Presuda Suda od 8. svibnja 2013., Petroma Transports i drugi, C-271/12, ECLI:EU:C:2013:297

¹⁰³⁴ Porezna uprava osporila je izuzeće za isporuke unutar EU-a poreznom obvezniku zbog nedostatka PDV identifikacijskog broja njegovg kupca u drugoj državi članici, vidjeti Presudu Suda od 27. rujna 2012., VSTR, C-587/10, ECLI:EU:C:2012:592

pretporez i izuzeće za isporuke unutar EU-a), već je isključivo bitna činjenica spoznaje o sudjelovanju u prijevari, dok teret dokaza o tome leži na nacionalnim tijelima.

7.5.1. Institut solidarne odgovornosti u predmetima Europskog suda pravde

SEU je u više presuda rješavao slučajeve u kojima bi poreznim obveznicima bila nametnuta odgovornost plaćanja PDV-a za iznos poreza drugoga poreznog obveznika, odnosno onog koji nije podmirio svoje porezne obveze. Najčešće je riječ o slučajevima u kojima je uskraćeno pravo na pretporez i/ili izuzeće za isporuke unutar EU-a prilikom utvrđenog prijevarnog postupanja drugih poreznih obveznika. Radi lakšeg razumijevanja daje se primjer.

Porezni obveznici A, B, C i D provode transakciju. Porezni obveznik A ima sjedište i djeluje u državi članici X, a porezni obveznici B, C, D u državi Y. Porezni obveznik B stječe dobra (oporeziva isporuka – stjecanje unutar EU-a) od poreznog obveznika A, a pritom ne prijavljuje PDV na stjecanje i ispostavlja račun poreznom obvezniku C (oporeziva tuzemna isporuka) u istoj državi članici u kojoj društvo B ima sjedište. Porezni obveznik C koji ima pravo na odbitak pretporeza za račun primljen od poreznog obveznika B dobro dalje isporučuje poreznom obvezniku D (oporeziva tuzemna isporuka). Porezni obveznik C je najčešće uredan porezni obveznik, prijavljuje porezna izvješća i plaća porez koji je umanjen ulaznim računom od poreznog obveznika B. Porezni obveznik D isporučuje (iskoristeći pravo na odbitak) ista dobra poreznom obvezniku A u drugu državu članicu. Na temelju navedene transakcije porezni obveznik D ostvaruje povrat više iskazanog pretporeza.

Prijevara se događa u državi Y u kojoj nastaje šteta zbog toga što B nije platio porez. Pretpostavimo da je porezno tijelo, prilikom kontrole poreznog obveznika C, utvrdilo da je ostvario pravo na pretporez na temelju računa koje je primio od B. Pritom je nametanje solidarne odgovornosti poreznom obvezniku C za dužan porez poreznog obveznika B moguće samo ako je C znao i mogao znati da je B namjerno utajio porez te je teret dokaza na poreznom tijelu.

U sljedećem slučaju porezno tijelo utvrdi da društvo D ostvaruje pravo na pretporez na osnovi kupnje dobara od B što povlači sa sobom oslobođenu isporuku unutar EU-a prema A. Ako se na temelju objektivnih činjeničnih okolnosti utvrdi da je društvo D znalo da B

nije platio porez iz namjere počinjenja prijevare, može im se osporiti pravo na odbitak pretporeza kao i kod C.

Shodno navedenom, u nastavku teksta prikazat će se neke od značajnijih presuda u odnosu na nametanje odgovornosti za sudjelovanje u prijevarnim postupanjima.

7.5.1.1. Predmet C-384/04 Federation of Technological Industries i drugi

Velika Britanija je u travnju 2003, kao jednu od mjera za suzbijanja prijevara, uvela institut solidarne odgovornosti. Poreznim tijelima je omogućena naplata neplaćenog poreza koji je jedan porezni obveznik naplatio drugom, odnosno poslovnih partnera koji su počinili prijevaru. Glavni cilj uvođenja solidarne odgovornosti bio je suzbijanje prijevara, što je dovelo u pitanje usklađenost nacionalnog zakonodavstva s onim na razini EU-a.

Prvi zabilježen slučaj u kojem je nametnuta solidarna odgovornost bio je Federation of Technological Industries (dalje u tekstu FTI). FTI se nije slagao s odlukom poreznog tijela prema kojoj je bio solidarno odgovoran za porezni dug drugoga poreznog obveznika te je doveo u pitanje i pravnu utemeljenost zakonske odredbe kojom je bila propisana¹⁰³⁵.

Nacionalnim mjerama je određeno da porezni obveznik (različit od osobe koja je odgovorna za plaćanje PDV-a) može biti i zajednički (s istom osobom) i pojedinačno odgovoran za plaćanje tog istog PDV-a ako je u vrijeme isporuke znao ili je imao razumne osnove sumnjati da bi dio ili cjelokupni PDV plativ u pogledu te isporuke ili bilo koje prethodne ili sljedeće isporuke tih dobara, ostao neplaćen. Navedeno je nametalo poreznom obveznik pojačani oprez u odnosu na činjenice, okolnosti i spoznaju o tome postoji li sumnja na prijevarno postupanje njegovoga poslovnog partnera. U konkretnom slučaju bila je riječ o kupnji dobara ispod tržišne cijene što je trebao biti razlog sumnje u ispravno poslovanje dobavljača ili onih od kojih je ista dobra kupio.

SEU je u tom slučaju utvrdio solidarnu odgovornost kao zakonitu, što znači da se porezno tijelo na nju može pozivati kod prijevarnog postupanja kada za to postoji opravdana sumnja, sve dok nisu narušena načela pravne sigurnosti i proporcionalnosti¹⁰³⁶.

¹⁰³⁵ Presuda suda od 11. svibnja 2006., Federation of Technological Industries i ostali, C-384/04, ECLI:EU:C:2006:309, t. 8

¹⁰³⁶ *Ibid.*, t. 39. i 50.

7.5.1.2. Spojeni predmeti Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) i Bond House Systems Ltd (C-484/03)

I u ovom je slučaju porezno tijelo osporilo pravo na pretporez određenim poreznim obveznicima, s tom razlikom što se spornom transakcijom smatrala ona na temelju koje se tražilo pravo na odbitak pretporeza. Smatralo se da je transakcija prijevarena i da je organizirana isključivo u cilju prijevernih aktivnosti te da ne predstavlja gospodarsku djelatnost. Nezadovoljni takvom odlukom, porezni obveznici (Optigen Ltd, Bond House Systems Limited i Fulcrum Electronics Ltd) uputili su žalbu visokom sudu koji je predmet proslijedio SEU. U ovom je slučaju SEU odbio obrazloženje poreznog tijela, odnosno tvrdnju da poslovanje u modelu kružne prijevare ne predstavlja stvarnu gospodarsku djelatnost. Nadalje, smatrao je da porezni obveznik, koji nije znao da je njegova kupnja povezana s prijevaram, ima na osnovi toga pravo na odbitak pretporeza. Naime, na to pravo „ne može utjecati činjenica da je u lancu isporuka, čiji je navedena transakcija dio, neka prethodna ili naknadna transakcija obezvrijeđena prijevaram povezanom s PDV-om, pri čemu porezni obveznik to nije znao niti je mogao znati“¹⁰³⁷.

Naime, navedeni porezni obveznici kupovali su dobra od poreznih obveznika (za koje nisu znali niti su mogli znati da su sudionici prijevarnog postupanja) te su, na temelju takvih transakcija, tražili pravo na odbitak pretporeza.

U ovom je predmetu naglašeno da je ključna komponenta sustava PDV-a svaka transakcija u lancu kupoprodaje te se treba analizirati zasebno, odnosno utvrditi da je u skladu s načelom pravne sigurnosti i nepristranosti sustava¹⁰³⁸.

7.5.1.3. Spojeni predmeti Kittel C-439/04 i Recolta C-440/04

SEU spojilo je dva predmeta u jedan radi jednoznačnog postupanja pri osporavanju pretporeza. Naime, belgijski porezni obveznik Ang Computime Belgium (koji je preuzeo i zastupao g. Axel Kittel) kupovao je i preprodavao dijelove za računala na temelju kojih je tražio pravo na pretporez. Porezno tijelo mu je to pravo osporilo argumentirajući da je

¹⁰³⁷ Presuda Suda od 12. siječnja 2006., Optigen, Fulcrum Electronics, and Bond House Systems, Joined Cases C-354/03, C-355/03 and C-484/03, ECLI:EU:C:2006:16, t. 55.

¹⁰³⁸ Mišljenje nezavisnog odvjetnika od 11. veljače 2025. u spojenim predmetima C-354/03, C-355/03 i C-484/03, Optigen, Fulcrum Electronics, and Bond House Systems, ECLI:EU:C:2005:89, t. 44.

svjesno sudjelovao u prijevri, s namjerom da je jednom ili više puta ostvari to pravo na temelju računa koje je zaprimao od nestajućih trgovaca.¹⁰³⁹

Porezni obveznik iz drugog predmeta, Récolta Recycling SPRL (Récolta), nabavljao je luksuzne automobile te mu je također osporeno pravo na pretporez zbog toga što je porezno tijelo tvrdilo prijevno postupanje¹⁰⁴⁰.

Oba su se porezna obveznika žalila na odluku poreznog tijela na temelju čega je nacionalni sud predmet poslao SEU s pitanjima o osporavanju prava na pretporez kad je porezni obveznik znao ili mogao znati da je dio prijevarnog postupanja.

U ovom predmetu SEU je zaključio da se nametanjem odgovornosti za plaćanje PDV-a drugoga poreznog obveznika, poreznog obveznika prisiljava da gospodarske transakcije obavlja s pažnjom dobrog gospodarstvenika te ga se poziva na stalan oprez u odnosu na odabir poslovnih partnera¹⁰⁴¹. Međutim, ako porezni obveznik – primatelj isporuke dobara, pod bilo kojim okolnostima nije mogao znati da je njegova ulazna transakcija bila povezana s prijevrom koju je počinio prodavatelj ili netko drugi prije njega u lancu kupoprodaje, takav porezni obveznik ne gubi pravo na odbitak pretporeza¹⁰⁴². Nasuprot tome, ako se na temelju objektivnih činjenica utvrdi da je isporuka izvršena onom poreznom obvezniku koji je znao da svojom kupnjom postaje sudionik u transakciji povezanoj s prijevrom u sustavu PDV-a, na nacionalnom je sudu da mu utvrdi činjenice za uskratu prava na odbitak pretporeza¹⁰⁴³.

Ova presuda se smatra ključnom u odnosu na razmatranje pitanja ima li poduzetnik pravo na odbitak pretporeza ako je znao ili je trebao znati da je isporuka povezana s prijevrom u sustavu PDV-a jer mu se pravo na odbitak pretporeza može uskratiti ne zbog činjenja, već samog saznanja o tome.

7.5.1.4. Spojeni predmeti Mahagébeni Dávid C-80/11 i Nemzeti C-142/11

U ovom je predmetu mađarsko porezno tijelo uskratilo pravo na odbitak pretporeza poreznom obvezniku zbog toga što nisu bili ispunjeni svi materijalni uvjeti propisani

¹⁰³⁹ Presuda Suda od 6. srpnja 2006., Axel Kittel protiv Belgijske države (C-439/04) i Belgijska država protiv Recolta Recycling SPRL (C-440/04), ECLI:EU:C:2006:446, t. 10.

¹⁰⁴⁰ *Ibid.*, t. 14.

¹⁰⁴¹ *Ibid.*, t. 58.

¹⁰⁴² *Ibid.*, t. 60.

¹⁰⁴³ *Ibid.*, t. 61.

nacionalnim zakonodavstvom. Naime, porezni obveznik koji je tražio ostvarenje prava na odbitak pretporeza na temelju ulazne transakcije, nije raspolagao dokumentacijom dobavljača koji mu je izdao račun. Budući da je nacionalni propis propisivao uvjet da primatelj računa treba posjedovati dokumentaciju kojom bi dokazao da je došlo do stvarne isporuke dobara, njegov je legitimitet doveden u pitanje.

Referirajući se na presudu spojenih predmeta C-439/04 i C-440/04, uskraćivanje prava na pretporez moguće je samo ako se na temelju objektivnih činjeničnih okolnosti dokaže da je porezni obveznik (kojem su isporučena dobra ili obavljene usluge) znao da je transakcija bila povezana s prijevarom koju je ranije počinio isporučitelj ili neki drugi porezni obveznik u ranijoj fazi transakcije.¹⁰⁴⁴ Teret dokaza je isključivo na poreznom tijelu koje je dužno izvesti objektivne dokaze u skladu s pravnom normom na temelju kojih bi bilo moguće zaključiti je li riječ o onom poreznom obvezniku koji je znao da je transakcija, koja je osnova za primjenu prava na odbitak pretporeza, bila povezana s prijevarom¹⁰⁴⁵.

S obzirom na zaključke SEU, jasno je da porezna tijela ne mogu prisiliti porezne obveznike da provode istražne radnje kako bi utvrdili jesu li njihovi poslovni partneri sudionici ili organizatori prijevarnog postupanja. Takve provjere će uvijek biti odgovornost poreznih tijela. Međutim, porezni su obveznici dužni ishoditi odgovarajuće račune za isporučena dobra i obavljene usluge u cilju dokazivanja stvarne isporuke dobara.

7.5.1.5. Predmet C-324/11 – Gabor Toth

U ovom je slučaju mađarsko porezno tijelo osporilo pravo na odbitak pretporeza poreznom obvezniku koji ga je ostvario na temelju računa dobavljača kod kojeg su utvrđene određene nepravilnosti. Protiv odluke poreznog tijela porezni obveznik je podnio žalbu nacionalnom sudu koji je dalje predmet uputio SEU. Naime, izdavatelj računa je prestao obavljati svoju djelatnost, nije imao prijavljene radnike te nije imao dozvolu za rad prije nego je ispostavio račun primatelju. Prvo pitanje koje je nacionalni sud uputio SEU bilo je usmjereno na to narušava li se načelo porezne neutralnosti ako se

¹⁰⁴⁴ Presuda Suda od 21. lipnja 2012., Mahagébeni Dávid, spojeni predmeti C-80/11 i C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373, t. 45., koja proizlazi iz stavaka 56. do 61. presude Kittel

¹⁰⁴⁵ *Ibid.*, t. 49.

primatelju računa onemogućuje ostvarenje prava na pretporez ako je isporučitelju ukinuta dozvola za rad? Drugo pitanje se odnosilo na to može li činjenica da isporučitelj koji je izdao račun i nije prijavio radnike onemogućiti primatelju računa ostvarivanje prava na pretporez vodeći brigu o načelu porezne neutralnosti? Treće pitanje se fokusiralo na to može li se smatrati da je primatelj računa kriv za nebrigu jer nije provjerio postojanje pravnog odnosa između radnika zaposlenih na gradilištu i izdavatelja računa i je li potonji izvršio svoje obveze u vezi s poreznom prijavom i ostalim obvezama prema navedenim radnicima? Nacionalni sud je zanimalo može li se navedeno postupanje smatrati objektivnim činjeničnim okolnostima kojima se dokazuje da je primatelj računa znao da sudjeluje u transakciji prijevare.

SEU je ustvrdio da, uzimajući u obzir načelo porezne neutralnosti, porezna tijela ne mogu uskratiti pravo na odbitak pretporeza na osnovi toga što je izdavatelju računa ukinuta dozvola za rad, uz uvjet da sadrži sve podatke propisane člankom 226. Direktive o PDV-u¹⁰⁴⁶.

Isto tako je utvrdio da je nacionalna praksa protivna Direktivi o PDV-u kojom porezna tijela uskraćuju poreznom obvezniku pravo na odbitak pretporeza zbog toga što je njegov dobavljač postupio neprimjereno. Smatrao je da, na temelju objektivnih činjenica, nije utvrdio da je porezni obveznik znao da je transakcija za koju ima pravo na odbitak pretporeza povezana s prijevarom koju je počinio izdavatelj računa¹⁰⁴⁷. Prema tome, pravo na odbitak pretporeza ne može biti uskraćeno ako su ispunjeni materijalni i formalni uvjeti propisani Direktivom o PDV-u za ostvarivanje prava na pretporez¹⁰⁴⁸. Isto tako zaključuje da ako porezno tijelo izvede poseban dokaz o postojanju prijave, Direktiva o PDV-u i načelo neutralnosti nisu prepreka da nacionalni sud ispita je li izdavatelj računa sam obavio predmetnu transakciju¹⁰⁴⁹.

Zaključci Suda u ovom predmetu uvelike podsjećaju na presudu u spojenom predmetu C-439/04 i C-440/04. Proizlazi da, ako isporučitelj ispunjava sve propisane elemente računa, porezna tijela ne mogu tvrditi da su primatelji obvezni provjeriti valjanosti isprava

¹⁰⁴⁶ Presuda Suda od 6. rujna 2012., Tóth, C-324/11, ECLI:EU:C:2012:549, t. 33.

¹⁰⁴⁷ *Ibid.*, t. 38., vidjeti Mahageben i David, stavak 50

¹⁰⁴⁸ *Ibid.*, t. 45.

¹⁰⁴⁹ *Ibid.*, t. 53.

isporučitelja. U navedenoj je presudi nadalje istaknuto, kao i u presudi C-80/11,¹⁰⁵⁰ da porezna tijela ne mogu prisiliti porezne obveznike da provjere svog dobavljača kako bi otkrili nepravilnosti ili PDV prijevaru, već je to na samom poreznom tijelu. Činjenica utvrđivanja nepravilnosti kod dobavljača očito nije dovoljna za uskraćivanje prava na odbitak PDV-a primatelju.

Navedena presuda naglašava važnost razlikovanja između materijalnih i formalnih uvjeta za ostvarivanje prava na odbitak PDV-a. Pravo na pretporez u tom se slučaju može osporiti samo uz uvjet da se na temelju objektivnih činjenica utvrdi da je porezni obveznik sudionik prijevarne transakcije koja je povezana s ostvarivanjem prava na pretporez.

7.5.1.6. Predmet Maks Pen C-18/13

U ovom predmetu bugarsko porezno tijelo osporilo je pravo na pretporez poreznom obvezniku zbog toga što je tvrdilo da je sudjelovao u prijevari. U postupku poreznog nadzora zauzet je stav da računi na temelju kojih je porezni obveznik priznao pretporez nisu vjerodostojni. Naime, dobavljači, i njihovi podugovaratelji, nisu raspolagali dokumentacijom za obavljanje usluge, a za koju su ispostavljeni računi na temelju kojih je porezni obveznik iskoristio pravo na odbitak pretporeza. Slijedom navedenoga zaključilo je da isporuke nisu stvarno izvršene ili ih nisu izvršili dobavljači navedeni na računima. Porezni obveznik se protiv odluke poreznog tijela žalio te je nacionalni sud uputio prethodna pitanja SEU.¹⁰⁵¹

Kao i kod drugih slučajeva vezano za pravo na odbitak pretporeza, SEU ponavlja jedno od svojih osnovnih načela. Pravo na pretporez je temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a koje je uspostavljeno zakonodavstvom EU-a. Dok god je primatelj isporuke porezni obveznik u smislu Direktive o PDV-u, a primljena dobra ili usluge koristi za potrebe svojih oporezivih transakcija, pravo na odbitak pretporeza ne može mu se osporiti¹⁰⁵².

Međutim, podsjeća i na primarni cilj Direktive o PDV-u te da je na nacionalnim tijelima i sudovima da ospore pravo na odbitak pretporeza ako se, na temelju objektivnih

¹⁰⁵⁰ Presuda Suda od 21. lipnja 2012., Mahagébeni Dávid, spojeni predmeti C-80/11 i C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373

¹⁰⁵¹ Presuda Suda od 13. veljače 2014., Maks Pen, C-18/13, ECLI:EU:C:2014:69, t. 16–20.

¹⁰⁵² *Ibid*, t. 23–25.

činjeničnih okolnosti, utvrdi da se porezni obveznik koristio pravom na odbitak pretporeza u svrhu PDV prijevare ili zlouporabe¹⁰⁵³.

U ovoj je presudi SEU iznio stav da činjenice koje su utvrđene u poreznom nadzoru nisu same po sebi dovoljne za osporavanje prava na odbitak pretporeza¹⁰⁵⁴. To pravo predstavlja temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a, a njegovo osporavanje iznimku od temeljnog načela. Porezno tijelo, da bi se pozvalo na načelo „znao ili morao znati“, treba utvrditi objektivne činjenične okolnosti i dokaze na temelju kojih će to pravo osporavati.

7.5.1.7. Predmet Firin C-107/13

U ovom je predmetu bugarsko porezno tijelo osporilo pravo na pretporez za račun koji se odnosio na primljeni predujam za isporuku dobara. Porezno tijelo je utvrdilo da isporuka nije obavljena i da je dio porezne utaje za koju je porezni obveznik mogao znati. Protiv te odluke porezni obveznik je podnio žalbu te je nacionalni sud uputio prethodno pitanje SEU¹⁰⁵⁵. Pitanje se odnosilo na to je li nacionalni propis u skladu s Direktivom o PDV-u kada se osporava pravo na odbitak pretporeza koji je nastao po primljenom računu za plaćeni predujam, uz isticanje činjenice da do isporuke nije došlo¹⁰⁵⁶.

Posebnost ovog predmeta je u tome što je pravo na odbitak pretporeza korišteno na temelju plaćenog računa, nakon čega nije uslijedila isporuka. U presudi se navodi da članak 65. Direktive o PDV-u, sukladno kojem obveza obračuna PDV-a nastaje po primitku plaćanja, predstavlja odstupanje od pravila sadržanog u članku 63. i kao takav se treba strogo tumačiti¹⁰⁵⁷. Da bi se u takvim okolnostima PDV mogao obračunati, potrebno je da svi elementi koji se odnose na oporezivi događaj, odnosno buduću isporuku, budu prethodno poznati, a dobra ili usluge precizno određene u trenutku plaćanja računa¹⁰⁵⁸. SEU je potvrdio da su u predmetnom slučaju dobra, kao predmet isporuke, bila jasno određena u trenutku plaćanja računa, ali ističe da se članak 65. Direktive o PDV-u ne primjenjuje kada je očito da je nastanak oporezivog događaja neizvjestan u trenutku plaćanja računa, posebice ako je riječ o ponašanju čiji je cilj

¹⁰⁵³ *Ibid.*, t. 26–27.

¹⁰⁵⁴ *Ibid.*, t. 31.

¹⁰⁵⁵ Presuda Suda od 13. ožujka 2014., Firin, C-107/13, ECLI:EU:C:2014:151, t. 19–26

¹⁰⁵⁶ *Ibid.*, t. 33.

¹⁰⁵⁷ Presuda Suda od 13. veljače 2014., Maks Pen, C-18/13, ECLI:EU:C:2014:69, t. 35.

¹⁰⁵⁸ Presuda Suda od 13. ožujka 2014., Firin, C-107/13, ECLI:EU:C:2014:151, t. 36.

porezna prijevarena¹⁰⁵⁹. S obzirom na to da je uskrata prava na odbitak pretporeza iznimka od temeljnog načela, na nadležnim poreznim tijelima je utvrđivanje objektivnih činjenica iz kojih je moguće zaključiti da je porezni obveznik znao da je transakcija, na kojoj se temelji njegovo pravo na pretporez, dio utaje ili porezne prijevare¹⁰⁶⁰. Osim navedenoga, kada ne dođe do isporuke na temelju računa koji je plaćen, treba ga ispraviti iako isporuka u konačnici nije provedena.

7.5.1.8. Spojeni predmeti Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof C-131/13, Turbu.com BV C-163/13, Turbu.com Mobile Phone’s BV C-164/13

Nizozemsko porezno tijelo osporilo je pravo na pretporez poreznim obveznicima (Italmoda, Turbu.com i Turbu.com Mobile Phone BV) zbog sumnje na sudjelovanje u transakcijama povezanim s PDV prijevarama. S obzirom na veći broj podnesenih žalbi, nacionalni sud je uputio prethodna pitanja SEU koji je predmete spojio. Ovaj predmet je predmet analize zbog toga što se odnosi na osporavanja prava na odbitak pretporeza, povrata poreza i izuzeća za isporuke unutar EU-a kada porezno tijelo tvrdi da su transakcije povezane s PDV prijevarama.

Naime, nizozemski porezni obveznik Italmoda je kupovao dobra u Nizozemskoj i Njemačkoj s nizozemskim PDV identifikacijskim brojem i isporučivao talijanskim stjecateljima. Dobra kupljena u Njemačkoj isporučena su direktno iz Njemačke u Italiju gdje je jedan od stjecatelja bio u ulozi nestajućeg trgovca i nije platio PDV. Nizozemsko porezno tijelo je zaključilo da je porezni obveznik Italmoda svjesno sudjelovao u prijevari te mu je na osnovi toga osporeno pravo na odbitak pretporeza za kupnju dobara u Nizozemskoj, pravo na izuzeće za isporuke unutar EU-a (Italija) i pravo na odbitak pretporeza za stjecanje dobara iz Njemačke. Paralelno, talijansko porezno tijelo je već odbilo pravo na odbitak pretporeza talijanskom poreznom obvezniku za stjecanje istih dobara i naplatilo dugovani porez.

Sljedeći porezni obveznik Turbu.com obavljao je isporuke dobara u EU-u oslobođene PDV-a i odbijao pretporez za njihovu kupnju. Porezno tijelo je osporilo pravo na izuzeće za isporuke dobra u druge države članice jer je tvrdilo da je porezni obveznik znao da sudjeluje u prijevari. Nacionalni propis nije sadržavao odredbu na temelju koje bi mu se

¹⁰⁵⁹ *Ibid.*, t. 38–39.

¹⁰⁶⁰ *Ibid.*, t. 44.

moglo osporiti pravo na izuzeće u slučaju prijevare. Isto tako tražio je pravo na odbitak pretporeza za njihovu kupnju koje mu je osporeno iz istih razloga.

Ova presuda je specifična jer je u njoj riječ o osporenim pravima poreznih obveznika s više osnova: pravo na odbitak pretporeza i ono za izuzeće kod isporuka unutar EU-a. Kao i u ostalim, i u ovom je predmetu SEU ponovio da je teret dokaza na poreznom tijelu¹⁰⁶¹ te da do osporavanja prava predviđenih Direktivom o PDV-u može doći ne samo kada porezni obveznik utaji porez, već i onda kada je porezni obveznik znao ili morao znati da sudjeluje u PDV prijevari koju je počinio isporučitelj ili drugi subjekt koji sudjeluje u lancu isporuke¹⁰⁶². Prema ovoj presudi, poreznom se obvezniku može osporiti korištenje prava na odbitak pretporeza, izuzeće za isporuke unutar EU-a ili povrat PDV-a povezano s isporukama unutar EU-a, čak i u nedostatku odredaba nacionalnog prava koja predviđaju takvo osporavanje, ali samo i izričito onda kada je znao za prijevarno postupanje.

Mišljenje nezavisnog odvjetnika u ovom slučaju oslanjalo se na status zabrane zlouporabe prava EU-a prema kojem nitko ne može imati koristi od prava dodijeljenih pravnim poretkom EU-a za zlouporabe ili prijevare¹⁰⁶³. Nacionalno zakonodavstvo nije neophodno da bi se osporila prava navedena u Direktivi o PDV-u¹⁰⁶⁴. Pritom je istaknuo da je načelo zabrane zlouporabe prava EU-a od presudne važnosti u odnosu na nacionalne pravne sustave.

Oslanjajući se na raniju sudsku praksu o PDV-u i mišljenje nezavisnog odvjetnika, SEU je utvrdio da je osporavanje prava koja proizlaze iz Direktive o PDV-u „*samo posljedica neispunjavanja odgovarajućih odredaba*“ što ne dovodi do zaštite opravdanih očekivanja ili pravne sigurnosti¹⁰⁶⁵, a takvo odbijanje nema karakter sankcije ili kazne u smislu članka 7. Europske konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda i članka 49. Povelje Europske unije o temeljnim pravima¹⁰⁶⁶. Isto tako, ovom presudom je zaključeno

¹⁰⁶¹ Presuda Suda od 18. prosinca 2014., Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti, spojeni predmeti C-131/13, C-163/13 i C-164/13, ECLI:EU:C:2014:2455, t. 49.

¹⁰⁶² *Ibid.*, t. 64.

¹⁰⁶³ Mišljenje nezavisnog odvjetnika od 11. rujna 2014. u spojenim predmetima C-131/13, C-163/13 i C-164/13, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti, ECLI:EU:C:2014:2217, t. 57.

¹⁰⁶⁴ *Ibid.*, t. 57. i 63.

¹⁰⁶⁵ Presuda Suda od 18. prosinca 2014., Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti, spojeni predmeti C-131/13, C-163/13 i C-164/13, ECLI:EU:C:2014:2455, t. 60.

¹⁰⁶⁶ *Ibid.*, t. 61.

da se poreznom obvezniku mogu osporiti prava predviđena Direktivom o PDV-u čak i ako se prijevara dogodila u državi članici različitoj od države članice u kojoj je to pravo traženo te bez obzira na poštivanje formalnosti koje propisuje nacionalno zakonodavstvo za korištenje određenog prava¹⁰⁶⁷.

7.5.1.9. Predmet PPUH Stehcemp C-277/14

Poljski porezni obveznik PPUH je kupovao dizelsko gorivo od poreznog obveznika Finnet. Porezno tijelo tvrdilo da je potonji nestajući trgovac, na temelju čega je PPUH-u osporeno pravo na odbitak pretporeza. Naime, na temelju prikupljenih činjenica u poreznom nadzoru utvrđeno je da je Finnet nestajući trgovac (nije bio registriran za potrebe PDV-a, nije podnio poreznu prijavu, nije plaćao porez, nije objavio godišnja izvješća, nije imao odobrenje za stavljanje zapaljivih tekućina na tržište, zgrada gdje je prijavljeno sjedište je oronula, nedostupan direktor i sl.). Na odluku poreznog tijela PPUH se žalio pozivajući se na narušavanje načela neutralnosti jer mu se osporava pravo na odbitak pretporeza iako postupa u dobroj vjeri¹⁰⁶⁸. U ovom slučaju ni porezni obveznik ni porezna tijela nisu mogli odrediti identitet stvarnog dobavljača¹⁰⁶⁹. SEU i u ovoj presudi ističe svoj stav da se pravo može osporiti samo u slučaju prijevara¹⁰⁷⁰. Međutim, ako su materijalni i formalni uvjeti ispunjeni, a porezni obveznik nije znao da sudjeluje u transakciji povezanoj s PDV prijevarom, uskrata prava nije u skladu s Direktivom o PDV-u¹⁰⁷¹.

U ovoj presudi SEU smatra da nacionalno porezno tijelo nije utvrdilo sve objektivne činjenice koje dokazuju da je riječ o isporučitelju – nestajućem trgovcu te se na toj osnovi primatelju računa ne može osporiti pravo na odbitak pretporeza¹⁰⁷².

7.6. Analiza sudske prakse solidarne odgovornosti

Fenomen PDV prijevara pojavio se zbog novih pravila koja su stupila na snagu uvođenjem slobodnog tržišta na temelju čega su se, u nekoliko navrata, pokušale uvesti određene promjene. Međutim, na europskoj razini teško se postizao konsenzus, stoga su

¹⁰⁶⁷ *Ibid.*, t. 69.

¹⁰⁶⁸ Presuda Suda od 22. listopada 2015., PPUH Stehcemp, C-277/14, ECLI:EU:C:2015:719, t. 17–22.

¹⁰⁶⁹ *Ibid.*, t. 24.

¹⁰⁷⁰ *Ibid.*, t. 47–48.

¹⁰⁷¹ *Ibid.*, t. 49.

¹⁰⁷² *Ibid.*, t. 53.

se donosile mjere na nacionalnoj razini. Budući da se prijevare događaju brzo i uzrokuju gubitak značajnih proračunskih prihoda, države su počele samoinicijativno uvoditi solidarnu odgovornost za neplaćen porez kao jednu od mjera suzbijanja prijevara. Očekivano, navedena mjera nije bila dobro prihvaćena od poreznih obveznika koji su uredno izvršavali svoje obaveze.

Analizom sudske prakse o organiziranim prijevarama u sustavu PDV-a vidljivo je da se fenomen odgovornosti proširio na sudionike prijevarnog postupanja zbog nemogućnosti naplate poreza. Nakon što je postavljeno pitanje pravne utemeljenosti (presuda C-384/04), SEU je utvrdio da je solidarna odgovornost zakonita te da se države članice mogu na nju pozivati sve dok se time ne narušavaju načela pravne sigurnosti i proporcionalnosti. Oспорavanje prava poreznom obvezniku može se primijeniti isključivo kod onih koji su u trenutku isporuke znali ili imali razumne razloge sumnjati da će jedan dio ili cijeli PDV u lancu isporuke ostati neplaćen.

Nadalje, SEU je utvrdio da porezni obveznici (koji poduzimaju sve mjere predostrožnosti kako bi osigurali da njihove transakcije ne budu povezane s prijevarom) trebaju osigurati ispravnost transakcije, bez rizika od gubitka prava na odbitak pretporeza. Isto tako, pretpostavku da bi porezni obveznik mogao znati da sudjeluje u prijevarnoj transakciji, SEU je pobio. Naime, neke su države članice čak smatrale da je i činjenica da porezni obveznik nabavlja dobra ispod tržišne cijene sama po sebi dovoljna da mu nametne solidarnu odgovornost za razliku neplaćenog poreza koji je trebao biti sadržan u cijeni dobara koju mu je isporučio dobavljač.

Sudska praksa o odgovornosti treće strane za PDV prijevare podijeljena je u slučajeve koji se tiču tereta dokazivanja utvrđivanja odgovornosti i one koji se odnose na njezin opseg.

Nasuprot presudama koje su se fokusirale na osporavanje prava na odbitak pretporeza, SEU je donio i one koje se odnose na osporavanja prava na izuzeće za isporuke unutar EU-a. Zapravo, postoje temeljne razlike između uskraćivanja prava na odbitak pretporeza i postavljanja odgovornosti za poreznog obveznika koji je isporučio dobra potencijalnom nestajućem trgovcu, uskraćivanjem prava na izuzeće za transakciju unutar EU-a. Oba slučaja predstavljaju odgovornost treće strane za svjesno sudjelovanje u PDV prijevarama u obliku uskraćivanja prava. Međutim, postoje bitne razlike uskraćivanja. Kod

osporavanja prava na pretporez odgovornost se nameće poreznom obvezniku koji se nalazi u istoj državi članici gdje i njegov dobavljač koji nije prijavio ni platio PDV, za razliku od osporavanja izuzeća kada se porezni obveznik kojem se osporava to pravo nalazi u različitoj državi članici od one u kojoj se nalazi stjecatelj.

Uskraćivanje prava na izuzeće PDV-a za isporuke unutar EU-a znači izricanje odgovornosti za prijevaru koja se nije dogodila u trenutku isporuke te je počinjena u drugoj državi u kojoj je pretpostavljeni prevarant trebao obračunati PDV na stjecanje unutar EU-a. Proširenjem odgovornosti treće strane stvara se mogućnost za nametanje dvostruke odgovornosti za jedno prijevarno djelo, donoseći dvostruko veći prihod od onog izgubljenog u prijevari: gdje su oba porezna obveznika, dobavljač (A) i stjecatelj (C i/ili D), odgovorni za prijevaru koju je počinio nestali trgovac (B), uskraćivanjem prava na oslobođanje od PDV-a na isporuke unutar EU-a i uskraćivanjem prava na odbitak pretporeza.

Izricanje dvostruke odgovornosti za isti slučaj organizirane prijevare s PDV-om dovodi u pitanje legitimitet ostvarivanja prava propisanih Direktivom o PDV-u, s obzirom na to da je do štete došlo samo u jednoj od država članica. Međutim, SEU je zauzeo stav da se prava propisana Direktivom o PDV-u mogu osporiti jedino kod PDV prijevara ako za to postoje utvrđene činjenice nacionalnih tijela.

Isto tako, osim kod navedenih slučajeva solidarne odgovornosti, dovedeno je u pitanje nametanje obveze plaćanja PDV-a nerezidentima jedne države članice kod počinjenja PDV prijevara na njihovu teritoriju. Naime, u presudi C-49/12¹⁰⁷³ Velika Britanija je htjela nametnuti obvezu plaćanja PDV-a rezidentima Danske jer su počinili prijevaru na području Velike Britanije prema engleskom pravu.¹⁰⁷⁴ U navedenoj je presudi SEU odlučio da se Uredba Vijeća (EZ) br. 44/2001 o izvršenju presuda u građanskim i trgovačkim stvarima¹⁰⁷⁵ može tumačiti tako da u svoj djelokrug uključuje i tužbu koju su podnijele porezne vlasti jedne države članice protiv stanovnika u drugoj te da traži

¹⁰⁷³ Presuda Suda od 12. rujna 2013., Sunico, Case C-49/12, ECLI:EU:C:2013:545

¹⁰⁷⁴ *Ibid.*, t. 13.

¹⁰⁷⁵ Council Regulation (EC) No 44/2001 of 22 December 2000 on jurisdiction and the recognition and enforcement of judgments in civil and commercial matters, OJ L 12, 16.1.2001 str. 1–23.

naknadu štete uzrokovane protupravnim udruživanjem čiji je cilj izbjegavanje plaćanja PDV-a koji treba platiti u prvoj državi članici¹⁰⁷⁶.

Što se tiče tereta dokazivanja utvrđivanja odgovornosti treće strane kod PDV prijevара, odnosno nametanja solidarne odgovornosti, SEU je utvrdio vodeće načelo¹⁰⁷⁷ prema kojem porezna tijela moraju dokazati, na temelju objektivnih činjenica, da je dotični porezni obveznik znao ili je trebao znati za prijevaru.¹⁰⁷⁸ Iako su procesna porezna pravila u velikoj mjeri određena na nacionalnoj razini, SEU je postavio ograničenja toj autonomiji u mjeri tereta dokaza koje snosi porezno tijelo, uz to da poštuje načelo proporcionalnosti¹⁰⁷⁹.

Ipak, unatoč dosljednosti i jasnoći načela, u mnogim je slučajevima SEU tražio poštivanje prava poreznih obveznika prilikom njihove nevinosti¹⁰⁸⁰.

Učinkovitost nametanja solidarne odgovornosti kao alata za suzbijanje PDV prijevara dat će se u nastavku analizom kretanja PDV jaza za razdoblje kada su navedene presude donesene.

¹⁰⁷⁶ Presuda Suda od 12. rujna 2013., Sunico, Case C-49/12, ECLI:EU:C:2013:545., t. 45.

¹⁰⁷⁷ koje se već podrazumijeva u predmetu C-384/04 Federation of Technological Industries i ostali.

¹⁰⁷⁸ Presuda Suda od 27. rujna 2007., Teleos plc and Others, C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548

¹⁰⁷⁹ Presuda Suda od 17. srpnja 1997., Leur-Bloem/Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2, C-28/95, ECLI:EU:C:1997:369; Presuda Suda od 21. siječnja 2010., SGI, C-311/08, ECLI:EU:C:2010:26

¹⁰⁸⁰ Presuda Suda od 12. prosinac 6, Bonik, C-285/11, ECLI:EU:C:2012:774;

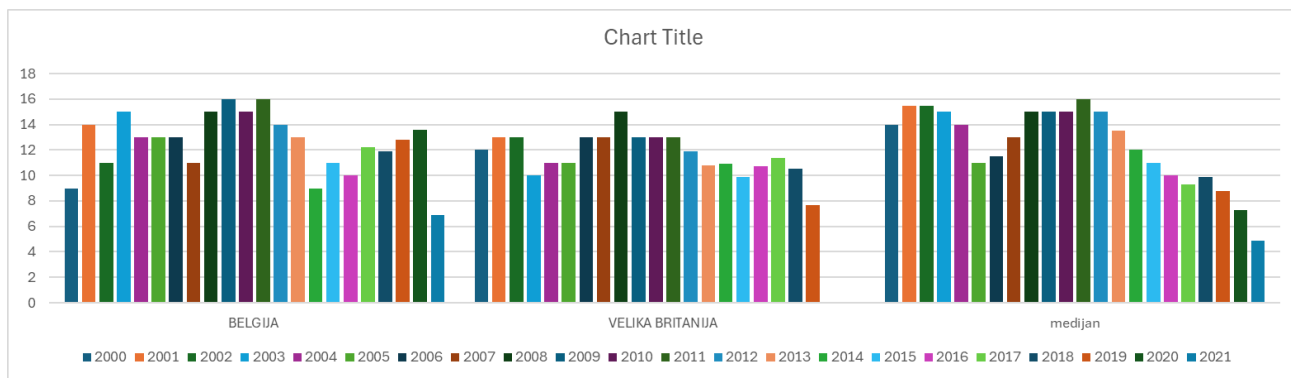
Presuda Suda od 14. ožujka 2013., Ablesio, C-527/11, ECLI:EU:C:2013:168;

Presuda Suda od 13. veljače 2014., Maks Pen, C-18/13, ECLI:EU:C:2014:69;

Presuda Suda od 27. rujna 2007., Collée, C-146/05, ECLI:EU:C:2007:549;

Presuda Suda od 21. lipnja 2012., Mahagébeni Dávid, spojeni predmeti C-80/11 i C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373;

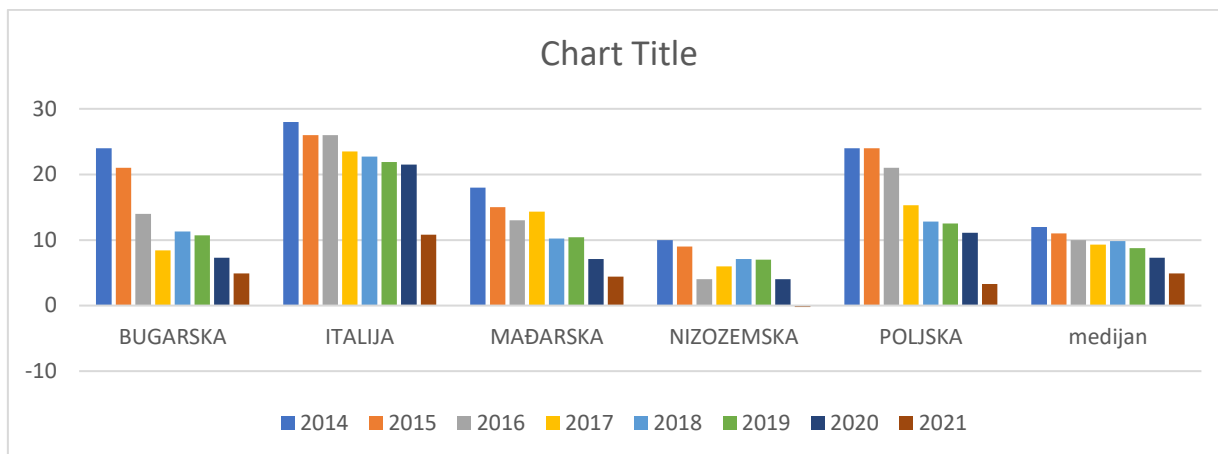
Presuda Suda od 31. siječnja 2013., Stroy trans, C-642/11, ECLI:EU:C:2013:54



SLIKA 25. KRETANJE PDV JAZA 2000. – 2021. U VELIKOJ BRITANIJ I BELGIJI¹⁰⁸¹

U prikazu na grafu (slika 25.) daje se pregled kretanja PDV jaza 2000. – 2021. za Veliku Britaniju i Belgiju čiji se slučajevi smatraju začetcima uvođenja solidarne odgovornosti. Nametanje odgovornosti trećih strana za plaćanje poreza onoga koji je počinio prijevaru, jedna je od mjera koju je prva uvela Velika Britanija, čiji su primjer slijedile i ostale države. SEU je potvrdio ispravnost u postupanju nacionalnih tijela pri utvrđivanju odgovornosti za plaćanje poreza samo i isključivo u slučajevima prijevara. Odgovornost mora biti utvrđena na temelju objektivnih činjenica te je teret dokazivanja na poreznom tijelu. U državama koje su začetnice nametanja odgovornosti u promatranom razdoblju, kretanje PDV jaza je približno u granicama medijana.

¹⁰⁸¹ Za razdoblje od 2000-2011. izvor European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021., str. 40-41. za Belgiju, str. 88., za Veliku Britaniju, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646>, za razdoblje od 2012. -2016. izvor European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021., str. 24. za Belgiju, str. 53., za Veliku Britaniju, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500>, za razdoblje od 2017-2021. izvor European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023., str. 51-53. za Belgiju, str. 196. za Veliku Britaniju su do 2019., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698> (sve pristup studeni 2024.)



SLIKA 26. KRETANJE JAZA 2014. –2021. U DRŽAVAMA PRIMJENE SOLIDARNE ODGOVORNOSTI¹⁰⁸²

Na grafu (slika 26) prikazano je kretanje jaza 2014. – 2021. u državama čiji su se predmeti u vezi s nametanjem solidarne odgovornosti vodili pred SEU a analizirano je u ovom radu. Bez obzira na ishod, mjera odgovornosti prema trećim stranama u cilju suzbijanja prijevara kod država prikazanih na grafu pokazala se učinkovitom. Evidentno je da je kretanje PDV jaza, nakon što su presude donesene, u opadanju. Očito je da se mjerama porezne politike utjecalo na ponašanje poreznih obveznika tako da su postali sumnjičavi i permanentno na oprezu u odnosu na postupanja i namjere svojih poslovnih partnera.

8. REFORMA PDV-A U CILJU SUZBIJANJA PRIJEVARA

Trenutačna pravila oporezivanja i disharmonizacija stopa u EU-u narušavaju funkcioniranje unutarnjeg tržišta. Kada je slobodno tržište oformljeno, implementirana su nova pravila oporezivanja. Zamišljeno je da se isporuka unutar EU-a oporezuje prema pravilima prijelaznog sustava do donošenja konačnog rješenja, a sve to zbog nemogućnosti postizanja dogovora oko oporezivanja prekogranične trgovine. Oporezivanje se vrši prema načelu odredišta, definirano kao prijelazno načelo koje bi

¹⁰⁸² Podatci su uzeti iz Studija o PDV jazu , za razdoblje od 2014. -2016. izvor European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500>, za razdoblje od 2017-2021. izvor European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023., <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698> (sve pristup studeni 2024.). Za Bugarsku vidjeti ovdje odlomak 4.5.3, za Italiju 4.5.13., za Mađarsku 4.5.17., za Nizozemsku 4.5.19., za Poljsku 4.5.21.. Medijan je izračun autorice na temelju navedenih podataka.

trebalo zamijeniti načelo podrijetla.¹⁰⁸³ Sukladno tome, isporuka dobara unutar EU-a izuzeta je od plaćanja PDV-a u državi članici otpreme, dok je oporeziva u onoj gdje joj je krajnje odredište. Takav je sustav poznat i kao *prijenos porezne obveze* na kupca (engl. *reverse charge*).

Prijelazno razdoblje trebalo je trajati samo četiri godine, međutim, dogovor nije postignut. Prošao je dugi niz godina do pokretanja procedure donošenja pravne podloge kojom bi se definiralo krajnje rješenje. Komisija je tek 2018. godine predložila konačni sustav PDV-a¹⁰⁸⁴, iako je tijekom razdoblja pokušavala uvesti veću pravnu sigurnost i smanjiti gubitke u proračunima država članica drugim legislativnim pravilima.

Temeljna ideja tog prijedloga reflektirala se u činjenici da se prekogranična isporuka dobara više ne oslobađa od plaćanja PDV-a, već se oporezuje odmah i to po stopi države članice kupca, dok bi porez obračunavao isporučitelj. Isporučitelju bi pritom bila omogućena prijava i uplata poreza elektroničkim putem. Ključni element prijedloga bio je uvođenje instituta „ovjerenog poreznog obveznika“ (*Certified Taxable Person* – skraćeno CTP). Zbog ozbiljnih nesuglasica između država članica prijedlog nije usvojen, a njegovo je donošenje zaustavljeno. Iako se navedeno može smatrati ambicioznim pokušajem reforme, budućnost kompleksnog sustava PDV-a u EU-u ipak pronalazi svoj put u mogućnostima koje pruža digitalizacija, zbog čega je Komisija 2022. pokrenula inicijativu u sasvim drugom smjeru – *VAT in the Digital Age* (skraćeno ViDA). Njome se nastoji modernizirati sustav putem digitalnih rješenja koji će pojačati kontrolu i transparentnost s pomoću tehnologije.

8.1. Put prema jedinstvenom sustavu PDV-a

Gotovo dva desetljeća nakon uvođenja prijelaznog sustava, Komisija je u Zelenoj knjizi 2011. najavila napuštanje ciljeva koji su postavljeni 1987. uvođenjem konačnog sustava PDV-a.¹⁰⁸⁵

¹⁰⁸³ Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11.12.2006., str. 1–118., članak 402.

¹⁰⁸⁴ Prijedlog direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu uvođenja detaljnih tehničkih mjera za funkcioniranje konačnog sustava PDV-a za oporezivanje trgovine između država članica, Bruxelles, 25.5.2018., COM(2018) 329 final

¹⁰⁸⁵ Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market, COM(2011) 851 final, više o Zelenoj knjizi vidjeti u i u dokumentu

Složeno zakonodavstvo, pogotovo ono koje se odnosi na transakcije unutar EU-a, predstavlja jednu od glavnih prepreka za uspostavu jedinstvenog tržišta u pogledu oporezivanja. Upravo je to iniciralo potrebu za hitnom i sveobuhvatnom reformom koja je bila neophodna kako bi se olakšala i pojednostavnila prekogranična trgovina unutar EU-a, a oporezivanje učinilo otpornijim na prijevare.¹⁰⁸⁶

Komisija je, uz podršku Europskog parlamenta, uvijek isticala da je sustav PDV-a koji se temelji na oporezivanju u zemlji podrijetla ispravan način odupiranja prijevarama, a ujedno usklađen s pravilnim funkcioniranjem unutarnjeg tržišta. S druge strane, države članice su podržavale prijelazni sustav prema načelu odredišta¹⁰⁸⁷, dok su porezni obveznici smatrali da je prijelazni sustav vrlo složen i iziskuje dodatne troškove usklađivanja.¹⁰⁸⁸

Kako se gospodarstvo i globalna ekonomija skoro neprepoznatljivo mijenjala, prevladavala je sve veća svijest da europski sustav PDV-a zasigurno nije prilagođen brznoj digitalizaciji tržišta. Vodeći se tom postavkom, Komisija je, kao dio šire reforme 2015., najavila niz mjera kojima je krajnji cilj bila uspostava konačnog sustava.¹⁰⁸⁹

Prijelazni sustav je rascjepkan, složen za porezne obveznike koji posluju prekogranično, osjetljiv je na prijevare, domaće i isporuke unutar EU-a tretira različito, a kupoprodaja dobara ili usluga unutar EU-a može se provoditi bez plaćanja PDV-a. Novi sustav oporezivanja trebao je pojednostavniti oporezivanje, suzbiti prijevare, povećati djelotvornost iskorištavanja mogućnosti digitalne tehnologije, smanjiti troškove

Green Paper On the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, Brussels, 1.12.2010., COM(2010) 695 final

¹⁰⁸⁶ Komunikacija Komisije Europskom Parlamentu, Vijeću, Europskom Gospodarskom i Socijalnom Odboru i Odboru Regija, Program rada Komisije za 2017. Izgradnja Europe koja štiti, osnažuje i brani, Strasbourg, 25.10.2016., COM (2016) 710 final

¹⁰⁸⁷ Prijedlog direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EEZ u pogledu stopa poreza na dodanu vrijednost Bruxelles, 18.1.2018., COM (2018) 20 final

¹⁰⁸⁸ Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market, COM (2011) 851 final

¹⁰⁸⁹ Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee, On the follow-up to the Action Plan on VAT Towards a single EU VAT area - Time to act, Brussels, COM(2017) 566 final

prikupljanja prihoda, podignuti stupanj povjerenja između poduzeća i poreznih tijela te poboljšati suradnju između država.¹⁰⁹⁰

U cilju uspostave jedinstvenog sustava PDV-a, Komisija je promijenila svoje stajalište oko načela podrijetla upravo zbog velikog otpora država te je namjeravala predstaviti zakonodavni prijedlog uvođenja konačnog rješenja koji bi se temeljio na načelu oporezivanja u zemlji odredišta. Tako bi se pridonijelo smanjenju prekograničnih prijevara povezanih s PDV-om za 40 milijardi EUR godišnje.¹⁰⁹¹ Isto je stajalište naknadno potvrdilo i Vijeće te je naglasilo da bi se oporezivanje prema načelu podrijetla, predviđeno člankom 402. Direktive o PDV

-u, trebalo zamijeniti onim prema načelu odredišta kao krajnjim rješenjem za isporuke između poreznih obveznika.¹⁰⁹²

Isporuka unutar EU-a podijeljena je na dva različita tretmana oporezivanja, uz to da je u državi otpreme izuzeta od PDV-a, dok je u državi odredišta oporeziva. Sukladno navedenom, umjesto dvije, novi bi prijedlog podrazumijevao jednu isporuku u kontekstu trgovine između država članica. Temeljna zamisao promjena bilo je jednostavno i sigurno poslovanje unutar EU-a, kao i ono u tuzemnim aktivnostima. O navedenoj se tematici raspravljalo i unutar stručnih skupina (Skupina o budućnosti PDV-a¹⁰⁹³ i Stručna skupina za PDV¹⁰⁹⁴).

¹⁰⁹⁰ Komunikacija Komisije Europskom parlamentu, Vijeću i Europskom gospodarskom i socijalnom odboru o Akcijskom planu o PDV-u Put k jedinstvenom europskom području PDV-a – vrijeme je za donošenje odluka, Bruxelles, 7.4.2016., COM (2016) 148 final

¹⁰⁹¹ *Ibid.*

¹⁰⁹² Council of the EU, Press release, Council conclusions on the VAT action plan and on VAT fraud, 25 May 2016. dostupno na <http://www.consilium.europa.eu/hr/press/press-releases/2016/05/25-conclusions-vat-action-plan/> (pristup svibanj 2025.)

¹⁰⁹³ Skupina za budućnost PDV-a je forum za raspravu o predzakodavnim inicijativama Komisije s predstavnicima u području PDV-a iz poreznih tijela država članica i za razmjenu mišljenja o pripremi budućeg zakonodavstva o PDV-u, objašnjeno u dokumentu COM(2017) 569 final, fusnota 8.

¹⁰⁹⁴ Stručna skupina za PDV sastoji se od 40 članova: pojedinaca s potrebnim stručnim znanjem u području PDV-a i organizacija koje posebno predstavljaju porezne obveznike, porezne djelatnike i znanstvenike objašnjeno COM (2017) 569 final, fusnota 9.

Slijedom navedenoga, Komisija je Akcijskim planom iz 2016. najavila namjeru donošenja konačnog sustava PDV-a za isporuke dobara unutar EU-a koji se temelji na načelu odredišta, kako bi se uspostavio stabilan i jedinstven sustav.¹⁰⁹⁵

Vijeće je u svojim zaključcima iste godine¹⁰⁹⁶ primilo na znanje stajališta Komisije u pogledu mjera za ostvarivanje konačnog sustava PDV-a, kao i namjeru da kao prvi korak tijekom 2017. predstavi zakonodavni prijedlog za isporuke unutar EU-a između poreznih obveznika. Ponovilo je svoje stajalište prema kojem bi načelo oporezivanja u državi članici podrijetla na isporuku dobara ili usluga trebalo zamijeniti oporezivanjem u državi članici odredišta, kako je propisano člankom 402. Direktive i PDV-u. Europski parlament također je pozdravio namjeru Komisije da predstavi prijedlog konačnog sustava koji bi trebao biti jednostavan, pravedan, pouzdan, učinkovit i manje podložan prijevarama.¹⁰⁹⁷

Predviđena su dva zakonodavna koraka u odnosu na uvođenje konačnog sustava. Prvi korak je bio definiranje načela prema kojem će se oporezivati isporuke unutar EU-a, dok se drugi odnosio na proširenje postojećih zakonodavnih okvira kod oporezivanja određenih prekograničnih B2B isporuka. Oporezivanje bi obuhvatilo sve prekogranične isporuke tako da bi se tretirale na isti način. U tu je svrhu potrebna uska suradnja između država članica i uspostava zajedničkih provedbenih alata kako bi se osiguralo uzajamno povjerenje. Nakon dugog niza godina Vijeće je pokrenulo proceduru donošenja pravne norme u pogledu uvođenja detaljnih tehničkih mjera za provedbu konačnog sustava PDV-a pri oporezivanju trgovine između država članica što predstavlja prvi zakonodavni prijedlog od uvođenja postojećih pravila nakon 1993., a s ciljem suzbijanja temeljnih uzroka prekograničnih prijevara.¹⁰⁹⁸

¹⁰⁹⁵ Komunikacija Europske komisije Europskom parlamentu, Vijeću i Europskom gospodarskom i socijalnom odboru o Akcijskom planu o PDV-u, Put k jedinstvenom europskom području PDV-a – vrijeme je za donošenje odluka, Bruxelles, 7.4.2016., COM(2016) 148 final

¹⁰⁹⁶ Council conclusions on the VAT action plan and on VAT fraud, Council of the EU, Press release, 25 May 2016., dostupno na <http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2016/05/25-conclusions-vat-action-plan/> (pristup svibanj 2025.)

¹⁰⁹⁷ Rezolucija Europskog parlamenta od 24. studenoga 2016. na temu „Prema konačnom sustavu PDV-a i borbi protiv prijevara u vezi s PDV-om” (2016/2033(INI)), SL C 224, 27.6.2018., str. 107.–116.

¹⁰⁹⁸ Prijedlog direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu uvođenja detaljnih tehničkih mjera za funkcioniranje konačnog sustava PDV-a za oporezivanje trgovine između država članica, Bruxelles, 25.5.2018., COM (2018) 329 final

8.2. Prijedlog konačnog rješenja za oporezivanje isporuka unutar Europske unije

Glavna značajka izmjena odnosila se na definiranje načela oporezivanja za isporuke unutar EU-a. S obzirom na prijedlog da se isporuke unutar EU-a oporezuju prema načelu odredišta, promjene odredaba članka 402. Direktive o PDV-a bile su nužne.

Da bi se isporuka unutar EU-a tretirala kao jedinstvena, a ne rascjepkana u dva dijela, bila je potrebna promjena načela oporezivanja, a posljedično i uvođenje novih koncepata koji bi omogućili provođenje samog procesa oporezivanja. Tako je predložen koncept nove definicije „iskoruka unutar EU-a“, ukinuo bi se pojam stjecanja, a uveo institut ovjerenog poreznog obveznika. U skladu s novim konceptom, mjesto isporuke bilo bi u državi članici stjecanja dobara,¹⁰⁹⁹ a isporučitelj bi bio odgovoran za plaćanje PDV-a (osim kada je kupac ovjereni porezni obveznik¹¹⁰⁰ koji bi, u tom slučaju, trebao sam obračunati PDV u okviru mehanizma prijenosa porezne obveze). Paralelno, da bi se navedena ideja moglo provesti, trebalo je modificirati sustav izvješćivanja, kao i ostale odredbe koje se odnose na pravila za isporuke unutar EU-a.

8.2.1. Novi načina oporezivanja – načelo odredišta vs načelo podrijetla

Sukladno recentnom sustavu PDV-a, u odnosu na oporezivanje isporuka unutar EU-a između poreznih obveznika, isporučitelj je oslobođen, a stjecatelj odgovoran za plaćanje PDV-a u državi članici odredišta. Oporezivanje prema načelu odredišta na navedeni je način podlozan prijevarama, kako je *supra* objašnjeno. Osim toga, stvara dodatne troškove poduzećima koja posluju unutar EU-a.¹¹⁰¹ U odnosu na prijevare pokazao se krhkim jer su izlazne isporuke unutar EU-a između poreznih obveznika neoporezive. Navedenim načinom obračuna lažnim se trgovačkim društvima omogućava da ne obračunavaju PDV-a nakon stjecanja u drugoj državi članici, dok istovremeno naplaćuju PDV na daljnju tuzemnu isporuku dobara.

¹⁰⁹⁹ Prijedlog direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu uvođenja detaljnih tehničkih mjera za funkcioniranje konačnog sustava PDV-a za oporezivanje trgovine između država članica, Bruxelles, 25.5.2018., COM (2018) 329 final

¹¹⁰⁰ Prijedlogu direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu uvođenja detaljnih tehničkih mjera za funkcioniranje konačnog sustava PDV-a za oporezivanje trgovine između država članica, Bruxelles, 25.5.2018., COM(2018) 329 final, članak 13.

¹¹⁰¹ Ernst & Young LLP for European Commission, Implementing the ‘destination principle’ to intra-EU B2B supplies of goods, Feasibility and economic evaluation study, Final Report Contract: TAXUD/2013/DE/319, 30 June 2015., p.13., dostupno na https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/ey_study_destination_principle.pdf (pristup svibanj 2025.)

U suprotnom, postoji model oporezivanja prema načelu podrijetla koji je prvotno i bio zamišljen kao sustav oporezivanja transakcija unutar EU-a. Prema načelu podrijetla, oporezivanje bi se vršilo u državi članici iz koje se dobra otpremaju. Iako je osnovna ideja konačnog sustav nametala postupanje prema kojem će se načelo odredišta zamijeniti načelom podrijetla, konsenzus nije postignut. Svrha jedinstvenog tržišta upravo je u slobodi kretanja robe, ljudi i kapitala, stoga bi se i s poreznog stajališta valjalo promatrati kao univerzalno. Isporuke unutar EU-a morale bi se oporezivati na isti način kao i one tuzemne, odnosno trebale bi biti izjednačene. Kako je PDV, u svojoj osnovi, porez na potrošnju, prihod ipak pripada državi članici potrošnje. S obzirom na to da države članice nisu mogle postići dogovor o najučinkovitijem rješenju, prevagu je odnijelo oporezivanje prema načelu odredišta, odnosno naplaćivanje u onoj državi u kojoj do potrošnje dolazi. U tom se smjeru očekivala i promjena pravila oporezivanja koja bi se uvodila u više faza zbog učinkovitije prilagodbe¹¹⁰². Postupna transformacija postojećeg sustava znači, prije svega, uklanjanje prijelaznih sustava koji se odnose na tretman oporezivanja. Razlika bi se očitovala u tretmanu obveze plaćanja PDV-a, odnosno umjesto na stjecatelju bila bi na isporučitelju. Kombinacija oporezivanja prema načela odredišta i obvezi isporučitelja zahtijevala bi i uspostavu novog sustava plaćanja. Sličan pristup obračunu na odredištu već je uspostavljen za isporuke određenih usluga.¹¹⁰³ Iz tog je razloga razvidna intencija da se u prvoj fazi primjenjuje sustav oporezivanja prema načelu odredišta samo za isporuke dobara unutar EU-a, dok bi se u drugoj fazi primjenjivao na sve isporuke dobara i usluga unutar EU-a.

Osim *supra* navedenoga, za oporezivanje prema načelu odredišta neophodna je i njihova kontrola. Kontrola isporuka dobara unutar EU-a izazovnija je od kontrole isporuka usluga zbog odredbe Direktive o PDV-u koja nameće pravilo prema kojem mjesto oporezivanja isporuka dobara ovisi o tome je li određena isporuka s prijevozom ili ne, što je u praksi teško utvrditi bez vjerodostojne dokazne dokumentacije. Navedene prepreke inicirale su promjene i u tom smjeru.

¹¹⁰² Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee, On the follow-up to the Action Plan on VAT Towards a single EU VAT area - Time to act, Brussels, COM(2017) 566 final

¹¹⁰³ Veltrop, M.M.J.A., How to Identify Customers of eServices in VAT, Taxation Perspectives, str. 121–137., dostupno na <https://pdfs.semanticscholar.org/6698/809a24da02ba77c937f9f646c78c10ff5771.pdf> (pristup svibanj 2025.)

8.2.2. Pokušaj uvođenja statusa ovjerenoga poreznog obveznika

Novi paket zakonodavnih izmjena tada je donio još jednu novinu, a to je uvođenje posebnog statusa poreznog obveznika. Inače, porezni obveznici koji obavljaju prekograničnu trgovinu unutar EU-a trebaju imati PDV ID koji predstavlja temeljni sustav kontrole. Međutim, novim bi se prijedlogom otišlo korak dalje i uvela kategorija „ovjereni porezni obveznik“ (engl. *certified taxable person*). Tako se htjela postići sigurnost naplate PDV-a kod isporuka unutar EU-a, što bi ujedno bio i jedan od ključnih elemenata prvoga koraka prema konačnom sustavu.

Zamišljen je kao mogućnost jednostavnijeg oporezivanja pod uvjetom da je svaki stjecatelj koji ima status ovjerenoga poreznog obveznika obvezan obračunati i platiti PDV u državi članici odredišta.¹¹⁰⁴ Za takvo je postupanje bilo nužno definirati i kriterije za dodjelu statusa. Predloženi kriteriji bili su usporedivi s onima za dodjelu ovlaštenoga gospodarskog subjekta prema carinskom zakoniku (engl. *Authorised Economic Operator*, skraćenica AEO).¹¹⁰⁵

8.2.2.1. Nedostatci statusa ovjerenoga poreznog obveznika

Glavni su se prigovori takvog pojednostavnjenja odnosili na povećano administrativno opterećenje, kao i na sve nove mjere uvedene u svrhu preveniranja prijevornih postupanja. Prije dobivanja statusa, svaki bi porezni obveznik trebao zadovoljiti određene uvjete (financijska solventnost, dokaz o visokoj razini kontrole poslovanja, bez evidentiranih poreznih i carinskih prekršaja ili kaznenih djela).¹¹⁰⁶ Analizirajući detaljnije prijedlog uvođenja statusa, vidljivo je da nisu utvrđena proceduralna pravila njegove dodjele¹¹⁰⁷. Skromno je prepušteno državama da uspostave svoj vlastiti okvir za procjenu ispunjenja uvjeta dodjele te kontrole i razloga za ukidanje. Predložena je samo obvezna implementacija u nacionalno zakonodavstvo u smislu dodjele ako ispunjava uvjete i

¹¹⁰⁴ Kako je bilo najavljeno u Akcijskom planu za PDV, obuhvatiti će se sve prekogranične isporuke dobara i usluga. Isporučitelj, a ne kupac, postat će obveznikom plaćanja PDV-a za sva dobra i usluge kupljene u drugim državama članicama, tako da će se sa svim isporukama dobara i usluga unutar jedinstvenog tržišta postupati na isti način.

¹¹⁰⁵ Uredba (EU) br. 952/2013 Europskog parlamenta i Vijeća od 9. listopada 2013. o Carinskom zakoniku Unije, SL L 269, 10.10.2013., Članak 39.

¹¹⁰⁶ Prijedlog direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu uvođenja detaljnih tehničkih mjera za funkcioniranje konačnog sustava PDV-a za oporezivanje trgovine između država članica, Bruxelles, 25.5.2018., COM (2018) 329 final

¹¹⁰⁷ *Ibid.*

mogućnost prava na žalbu u slučaju odbijanja.¹¹⁰⁸ U tom je smislu trebalo pojasniti i precizirati kriterije koji bi se definirali budućim provedbenim propisima i direktivama.¹¹⁰⁹ Kako su predloženi općeniti kriteriji, kao i za dodjelu statusa AEO, isto se smatralo neadekvatnim jer je postupak mogao potrajati i do godinu dana. Pravila za dodjelu statusa AEO uređena su u provedbenom Zakonu o carinskom zakonu Unije (UCC)¹¹¹⁰ i direktivama koje nisu pravno obvezujuće¹¹¹¹, dok pravila za dodjelu statusa ovjerenoga poreznog obveznika nisu bila dovoljno jasno definirana.

Uspostava statusa zahtijevala bi visoku razinu povjerenja među državama. Bez harmonizacije prouzročila bi posljedice poput nepovoljnog položaja između gospodarskih subjekata koji posluju u različitim državama članicama. Postavljalo se i pitanje troškova zato što većina poduzeća u EU-u čine mala i srednja poduzeća¹¹¹² te bi im nova pravila vjerojatno uzrokovala dodatna administrativna opterećenja, što zasigurno nije u skladu s tendencijom EU-a prema jednostavnijem sustavu. Drugi mogući problem odnosi se na kontrolu. Može se očekivati da će poduzetnici primarno postupati prema pravilima, ali pitanje je koliko dugo. Realno je pretpostaviti da će se razina i ujednačenost parametara praćenja u velikoj mjeri razlikovati između država članica zbog čega je ispravnost prijedloga da dodjela statusa bude isključivo prema pravilima određenih na nacionalnoj razini, postala upitna. U tom kontekstu, Fiskalni odbor CFE (engl. *Confédération Fiscale Européenne*)¹¹¹³ s pravom je upozorio na potrebu potpunog usklađivanja prema kojem bi sve države primjenjivale isti postupak dodjele. Nadalje, preporučio je strog nadzor dodjele statusa jer bi se u suprotnom mogao izložiti riziku

¹¹⁰⁸ Merkkx, M., Gruson, J., Verbaan, N., Doef, B. V. D., *Definitive VAT Regime: Stairway to Heaven or Highway to Hell?*, EC Tax Review, Kluwer Law International, Vol. 27, 2018.

¹¹⁰⁹ Commission staff working document; Impact assessment, Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards harmonising and simplifying certain rules in the value added tax system and introducing the definitive system for the taxation of trade between Member States, SWD (2017) 325 final - 2017/0251 (CNS)

¹¹¹⁰ Provedbena uredba Komisije (EU) 2015/2447 od 24. studenoga 2015. o utvrđivanju detaljnih pravila za provedbu određenih odredbi Uredbe (EU) br. 952/2013 Europskog parlamenta i Vijeća o utvrđivanju Carinskog zakonika Unije, SL L 343, 29.12.2015., str. 558–893.

¹¹¹¹ European Commission, Authorised Economic Operators Guidelines, TAXUD/B2/047/2011 – Rev.6 of 11 Mar. 2016., dostupno na https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2017-03/aeo_guidelines_en.pdf (pristup svibanj 2025.)

¹¹¹² O definiciji malih i srednjih poduzeća vidjeti na https://single-market-economy.ec.europa.eu/smes/sme-fundamentals/sme-definition_en (pristup svibanj 2025.)

¹¹¹³ Opinion Statement FC 9/2017 ON European Commission Proposals on the way towards a single European VAT area, dostupno na https://taxadviserseurope.org/new_ahagency/wp-content/uploads/2018/01/04.CFE-Opinion-Statement-FC9_17-Proposals-towards-a-single-European-VAT-area_0.pdf (pristup svibanj 2025.)

promjene mjesta osnivanja društva upravo zbog jednostavnijeg postupanja, a što bi rezultiralo počinjenjem prijevara.¹¹¹⁴ Isto tako novoosnovana mala i srednja poduzeća koja neće moći zadovoljiti uvjete dodjele, bila bi u nepovoljnijem položaju.

Kako se pojam ovlaštenoga poreznog obveznika činio najproblematičnijim pitanjem, Odbor za ekonomska i monetarna pitanja izdao je 3. svibnja 2018. izmjene i dopune prijedloga¹¹¹⁵ Vijeću u pogledu usklađivanja i pojednostavnjenja određenih pravila. Pozvao je Komisiju da pojasni i precizira koncept i kriterije dodjele statusa ovjerenoga poreznog obveznika s pomoću budućih provedbenih propisa i sveobuhvatnih direktiva te da ga uskladi s kriterijima za status ovlaštenoga gospodarskog subjekta prema Carinskom zakoniku EU-a. U vezi s tim pitanjem Fiskalni odbor CFE¹¹¹⁶ smatrao je da bi uvođenje novog instituta bio samo još jedan uteg birokracije, ali i potenciranje nesigurnosti u okolnostima nemogućnosti njegove univerzalne primjenjivosti zbog čega poziva na razmatranje drugih mjera s pozitivnijim utjecajem na društva.¹¹¹⁷ Nadalje, bilo je potrebno uvesti pravila za sve one prilike u kojima porezni obveznik ima sjedište u jednoj državi, a posluje u drugoj državi u kojoj ima podružnicu. Isto tako se postavljalo pitanje treba li svaka podružnica zasebno zatražiti status ovjerenoga poreznog obveznika ili ga se može dodijeliti grupi u cjelini?¹¹¹⁸

Načelno, može se zaključiti da, iako je prvotno ideja o uspostavi ovjerenoga poreznog obveznika bila pozitivna, neizvjesnost je bila dominantna. Iako je njegovo uvođenje bilo planirano početkom 2022., zbog nedostatka konsenzusa i znatnog otpora nikada nije legislativno zaživio. Paralelno, države članice su uvođenje hitnih mjera u cilju suzbijanja

¹¹¹⁴ *Ibid.*

¹¹¹⁵ Izvješće o Prijedlogu direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu usklađivanja i pojednostavnjenja određenih pravila sustava poreza na dodanu vrijednost i uvođenja konačnog sustava za oporezivanje trgovine među državama članicama (COM(2017)0569 - C8-0363/2017 - 2017/0251(CNS)) Odbor za ekonomsku i monetarnu politiku Izvjestitelj: Jeppe Kofod, A/2018/0280, 7.9.2018.

¹¹¹⁶ Europski fiskalni odbor (EFB) je neovisno savjetodavno tijelo Europske komisije. Odbor je osnovan na temelju izvješća petorice predsjednika „Dovršetak europske ekonomske i monetarne unije“ radi jačanja postojećeg okvira ekonomskog upravljanja. Više dostupno na https://commission.europa.eu/topics/fiscal-policy/european-fiscal-board-efb_hr (pristup svibanj 2025.)

¹¹¹⁷ Opinion Statement FC 9/2017 ON European Commission Proposals on the way towards a single European VAT area, Prepared by the CFE Fiscal Committee Submitted to the European Institutions on 1 December 2017, str. 3-4., dostupno na https://taxadviserseurope.org/new_agency/wp-content/uploads/2018/01/04.CFE-Opinion-Statement-FC9_17-Proposals-towards-a-single-European-VAT-area_0.pdf (pristup svibanj 2025.)

¹¹¹⁸ Merkx, M., Gruson, J., Verbaan, N., Doef, B.V. D., Definitive VAT Regime: Stairway to Heaven or Highway to Hell?, EC Tax Review, Kluwer Law International, Vol. 27, 2018.

prijevara¹¹¹⁹ smatrale nuždom, dok je za uvođenje statusa ovjerenoga poreznog obveznika bilo potrebno dulje razdoblje prilagodbe radi pronalaska najprikladnijeg rješenja koji će sustav štititi, a ne stvarati dodatni administrativni teret.

8.3. Oporezivanje u skladu s digitalnom ekonomijom

Isporuke usluga između dvaju poreznih obveznika unutar EU-a oporezuju se u državi primatelja (*business to business*, B2B), a između poreznog obveznika i krajnjeg potrošača koji nije porezni obveznik (*business to customer*, B2C) u državi isporučitelja. Takvo je postupanje dovelo do nelojalne konkurencije i prebacivanja sjedišta poduzetnika s područja višeg na niže porezno opterećenje¹¹²⁰. Tako je 2008. donesena legislativna norma o oporezivanju isporuka usluga u B2C transakcijama prema mjestu primatelja, odnosno potrošnje, koja je stupila na snagu u siječnju 2015. Takav se način oporezivanja odnosio na elektroničke usluge. Isporučitelj je i dalje bio obveznik plaćanja PDV-a, ali se sustav oporezivanja promijenio. Oporezivanje se provodilo preko sustava MOSS (engl. *mini one stop shop*)¹¹²¹.

Zbog unaprijedena oporezivanja digitalnog tržišta, 2016. je predstavljen set zakonodavnih prijedloga kao dio strategije jedinstvenoga digitalnog tržišta¹¹²². Prijedlozi su išli u smjeru novih pojednostavnjenih zahtjeva za usklađivanje, proširenje postojećih pravila oporezivanja kod MOSS sustava na usluge unutar EU-a, kao i uvođenje prodaje

¹¹¹⁹ Europski ministri financija usvojili su paket brzih mjera (prijedlozi izmjene Direktive 2006/112 i Uredbe 904/2010) za poboljšanje prekograničnog sustava PDV-a koji će se primjenjivati od 1 siječnja 2020., Council of the EU, Press release, VAT: Council adopts short-term fixes to current EU system, 4 December 2018., dostupno na <https://www.consilium.europa.eu/hr/press/press-releases/2018/12/04/vat-council-adopts-short-term-fixes-to-current-eu-system/> (pristup svibanj 2025.)

¹¹²⁰ Direktiva Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o mjestu pružanja usluga, SL L 44, 20.2.2008., str. 11–22.

¹¹²¹ Vidjeti Europska Komisija, Vodič za prijavu PDV-a u mini sustavu usluga na jednom mjestu, Europska komisija Glavna prava za oporezivanje i Carinsku uniju neizravno oporezivanje i porezno upravljanje PDV, Bruxelles, 23. listopada 2013. i

Europska Komisija, Vodič za prijavu PDV-a u sustavu usluga na jednom mjestu, Europska komisija Glavna prava za oporezivanje i Carinsku uniju neizravno oporezivanje i porezno upravljanje PDV, Bruxelles, 23. listopada 2021.

¹¹²² Komunikacija Europske komisije Europskom parlamentu, Vijeću, Europskom gospodarskom i socijalnom odboru i Odboru regija strategija jedinstvenog digitalnog tržišta za Europu, Bruxelles, 6.5.2015., COM(2015) 192 final

dobara na daljinu. Novi proširen pristup oporezivanja usluga i prodaje dobara na daljinu počeo se primjenjivati 2018.¹¹²³

8.3.1. Oporezivanje isporuka elektroničnih usluga u B2C transakcijama

Iako je prijelazni sustav prisutan dugi niz godina, zapažena su izvjesna poboljšanja. Primjer uspješne reforme koja je išla u korak s praćenjem razvoja digitalne ekonomije bio je u uvođenju oporezivanja telekomunikacijskih usluga (*services telecommunications, broadcasting, and electronically supplied services*, skraćeno *TBE*) putem MOSS sustava.¹¹²⁴ Novi način obračuna omogućavao je pojednostavnjenje oporezivanja kod isporuka usluga unutar EU-a krajnjim korisnicima. MOSS je djelovao tako da isporučitelj u jednoj državi prijavljuje određene isporuke usluga unutar EU-a prema krajnjim korisnicima. Tako izbjegava obvezu registracije u više država članica što mu smanjuje troškove poslovanja. Primjena nije bila obvezna, već opcionalna, što opet u konačnici ne može sa sigurnošću spriječiti izbjegavanje plaćanja poreza u državi članici odredišta. Ako bi se porezni obveznik odlučio na njegovo korištenje, obvezno se morao registrirati u državi članici u kojoj je osnovao svoju djelatnost.¹¹²⁵ Elektroničkim putem je podnosio tromjesečne izvještaje s podacima o isporukama telekomunikacija, emitiranja i elektroničkim uslugama (dalje u tekstu *TBE*) prema krajnjim korisnicima koji nisu

¹¹²³ Direktiva Vijeća (EU) 2017/2455 od 5. prosinca 2017. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ i Direktive 2009/132/EZ u pogledu određenih obveza u vezi s porezom na dodanu vrijednost za isporuku usluga i prodaju robe na daljinu, SL L 348, 29.12.2017., str. 7–22.,

Provedbena uredba Vijeća (EU) 2017/2459 od 5. prosinca 2017. o izmjeni Provedbene uredbe (EU) br. 282/2011 o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost,

SL L 348, 29.12.2017., str. 32–33. i

Uredba Vijeća (EU) 2017/2454 od 5. prosinca 2017. o izmjeni Uredbe (EU) br. 904/2010 o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevare u području poreza na dodanu vrijednost., SL L 348, 29.12.2017., str. 1–6.

¹¹²⁴ Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services, SL L 44, 20.2.2008., str. 11–22.,

Council Directive 2008/9/EC of 12 February 2008 laying down detailed rules for the refund of value added tax, provided for in Directive 2006/112/EC, to taxable persons not established in the Member State of refund but established in another Member State, SL L 44, 20.2.2008., str. 23–28.,

Uredba Vijeća (EZ) br. 143/2008 od 12. veljače 2008. o izmjeni Uredbe (EZ) br. 1798/2003 o uvođenju upravne suradnje i razmjeni informacija vezano uz pravila o mjestu pružanja usluga, posebnim programima i postupku povrata poreza na dodanu vrijednost, SL L 44, 20.2.2008., str. 1–6.

¹¹²⁵ Vodič za prijavu PDV-a u mini sustavu usluga na jednom mjestu, Europska komisija Glavna uprava za oporezivanje i Carinsku uniju neizravno oporezivanje i porezno upravljanje PDV, Bruxelles, 23. listopada 2013.

Bio je dostupan na https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/mossportal/files/taxud-2013-01228-02-01-hr-tra-00-hr.pdf sad ga je zamijenio OSS

porezni obveznici u drugim državama. PDV se obračunavao prema stopi države krajnje potrošnje. Država isporučitelja putem sigurne komunikacijske mreže slala bi prijavu obračunatog PDV-a državi krajnje potrošnje. TBE isporuke uglavnom obavljaju velike korporacije koje su na legalan način pokušale smanjiti svoje porezne obveze tako da bi se registrirale u državama članicama s nižim poreznim opterećenjem.¹¹²⁶ Reformom su uvedena nova pravila kojima se osiguralo oporezivanje u državi članici potrošnje, što je omogućilo i povećanje poreznih prihoda. U tom svjetlu MOSS sustav je omogućavao oporezivanje na jednom mjestu i umanjio administrativne troškove poreznih obveznika prilikom obračuna i uplate PDV-a, a za porezna tijela pri kontroli i naplati PDV-a za navedene isporuke usluga.

Iako je uvođenje takvog načina oporezivanja bilo usklađeno s načelima odredišta i neutralnosti, neminovno su se pojavili znatni nedostaci zbog nepotpune usklađenosti postojećih pravila. Oporezivanje se temeljilo na zakonodavstvu države članice potrošnje koja ostvaruje prihod. Na taj se način jednim djelom učinkovito rješavao dio tereta usklađenosti s kojim su se suočavali dobavljači koji su morali biti educirani i upućeni u pravila svih država na čijim su područjima obavljali svoje usluge.¹¹²⁷ Bez obzira na nedostatke, Komisija ga je smatrala dobrim alatom koji je trebalo primijeniti i na ostale isporuke dobara i usluga između poreznih obveznika unutar EU-a.

8.3.2. Elektronički sustav oporezivanja za isporuke unutar Europske unije

U pokušaju da uvede veću pravnu sigurnost i smanji gubitke u proračunima država članica, Komisija je 2018. godine predložila dokument kojim bi se započela prijelazna faza prema tzv. konačnom sustavu PDV-a. Temeljna ideja tog prijedloga bila je da se prekogranična isporuka dobara više ne oslobađa plaćanja PDV-a, već da se oporezuje odmah, i to po stopi države članice kupca, dok bi porez obračunavao prodavatelj. Prodavatelju bi pritom bila omogućena prijava i uplata poreza putem proširenog sustava.

¹¹²⁶ European Commission, Memo, Questions and Answers, VAT Changes from 2015, Brussels, 1 July 2014., dostupno na

http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-14-448_en.htm, (pristup svibanj 2025.)

¹¹²⁷ Vazquez, J., Duncan, H., Stephanny, P., The European mini one-stop shop: A model for future indirect tax compliance?, The tax adviser, June 1, 2017. dostupno na <https://www.thetaxadviser.com/issues/2017/jun/european-mini-one-stop-shop-indirect-tax-compliance.html>, (pristup svibanj 2025.)

Prema tom su *modus* uvedene promjene u smislu korištenja MOSS sustava za oporezivanje unutar EU-a koji je zamijenio OSS (engl. *one stop shop*). Donesena je nova legislativna norma koja se trebala primjenjivati od siječnja 2021., ali je zbog pandemije Covid 19 odgođena do srpnja 2021. OSS je, u svojoj biti, zapravo prošireni MOSS. Funkcionira isto i tako djeluje na isti način, kao dobrovoljna shema za porezne obveznike koji žele olakšati ispunjavanje obveza u sustavu PDV-a u drugim državama članicama.¹¹²⁸ Odnosi se na sve usluge koje se obavljaju osobama koje nisu porezni obveznici i na prodaju dobara na daljinu. Svrha takvog elektroničkog sustava je omogućiti poreznim obveznicima ispunjavanje obveze plaćanja PDV-a u jednoj državi članici za sve ostale. Obavlja se tako da se podnese prijava putem OSS sustava s kojeg će se podatci automatski prenositi onim državama gdje su isporuke oporezive.

Osim *supra* navedenoga, a uzevši u obzir da nisu postignuti dogovori oko uvođenja konačnog sustava, Komisija je 2022. paralelno nastavila s inicijativom modernizacije sustava PDV-a putem digitalnih rješenja poznatim pod nazivom *VAT in the Digital Age* (dalje u tekstu ViDA)¹¹²⁹. ViDA je fokusirana na tri ključna područja: uvođenje obvezne e-razmjene podataka i e-računa (engl. *Digital Reporting Requirements*), proširenje OSS sustava i oporezivanje transakcija putem digitalnih platformi. Za razliku od prijašnjeg prijedloga, ViDA ne poznaje institut ovjerenoga poreznog obveznika niti mijenja osnovni princip oporezivanja za isporuke unutar EU-a. Naglasak je na pojačanoj kontroli, kao i dostupnoj transparentnosti putem tehnologije.¹¹³⁰

¹¹²⁸ Direktiva Vijeća (EU) 2017/2455 od 5. prosinca 2017. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ i Direktive 2009/132/EZ u pogledu određenih obveza u vezi s porezom na dodanu vrijednost za isporuku usluga i prodaju robe na daljinu, SL L 348, 29.12.2017., str. 7–22.;

Direktiva Vijeća (EU) 2019/1995 od 21. studenoga 2019. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu odredaba koje se odnose na prodaju robe na daljinu i određene isporuke robe na domaćem tržištu, ST/8010/2019/INIT, SL L 310, 2.12.2019., str. 1–5.;

Uredba Vijeća (EU) 2017/2454 od 5. prosinca 2017. o izmjeni Uredbe (EU) br. 904/2010 o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevare u području poreza na dodanu vrijednost, SL L 348, 29.12.2017., str. 1–6.

¹¹²⁹ Economisti Associati, Oxford Research, CASE, Wavestone, Hédeos, Mazars, Desmeytere Services and Università di Urbino for European Commission, VAT in the Digital Age Executive Summary, Directorate-General for Taxation and Customs Union 2022, dostupno na https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/d575f78a-6afe-4e1c-8ae1-dd754fc36b35_en?filename=VAT%20in%20the%20Digital%20Age_Final%20Report%20Executive%20Summary%20EN.pdf (pristup svibanj 2025.)

¹¹³⁰ Vidjeti više na stranicama Deloitte, VAT in the Digital Age dostupno na <https://www.deloitte.com/nl/en/services/tax/perspectives/vat-in-the-digital-age.html> (pristup svibanj 2025.)

U usporedbi s prijašnjim prijedlozima i smjeru idejne realizacije, dolazi do velikog zaokreta u smislu tehnološkog napretka kako bi se oporezivanje prilagodilo tržišnim uvjetima. Zadovoljilo bi se načelo neutralnosti i postizanje osnovnog cilja – uspostava transparentnijeg oporezivanja u državi članci potrošnje za isporuke unutar EU-a, ali i postiglo uspješno suzbijanje prijevara. Prodavatelj bi bio odgovoran za plaćanje PDV-a, a prihod bi pripao državi članici potrošnje.

8.3.2.1. Nedostatci elektroničkog sustava

Iako se uvođenje OSS sustava čini učinkovitim sustavom prikupljanja PDV-a za isporuke unutar EU-a, izgledno je da poreznim obveznicima predstavlja znatan administrativni teret te i dalje ostaje nejasno predstavlja li privremenu mjeru suzbijanja PDV prijevara ili ima neku drugu ulogu?

Glavni su prigovori išli u smjeru povećanih troškova usklađivanja.¹¹³¹ Poduzetnici koji posluju unutar EU-a morali bi poznavati porezna pravila drugih država članica jer bi pogrešno tumačenje moglo rezultirati financijskim rizikom za dobavljača.¹¹³² Ako porezni obveznik isporučuje više različitih kategorija proizvoda koji se oporezuju različitim stopama (snižena ili standardna), trebao bi za svaki proizvod poznavati pravila oporezivanja u ostalim državama članicama. Uvođenje mogućnosti da države članice primijene dodatne snižene stope još će više usložiti postojeći sustav, što nije u skladu s idejom kojoj EU teži. Prijelaz na novi obračun uzrokovao bi i administrativno opterećenje za društva koja će trebati kontinuirano ažurirati svoj sustav ispostavljanja računa kako bi slijedile ispravnu primjenu PDV stopa, kao i pravila o oporezivanju PDV-om u drugim državama članicama.¹¹³³

Uvođenjem proširenog sustava otvara se mogućnost pojave brojnih sudskih sporova s obzirom na to da je dosadašnja praksa upućivala na primjenu različitih poreznih stopa zbog šarolike kategorizacije proizvoda. Takva situacija ne bi bila pogodna za mala i srednja poduzeća jer bi stvorila potrebu angažiranja vanjskih suradnika zbog nedovoljnog

¹¹³¹ UEAPME's Comments on the First Steps Towards a Single EU VAT, UEAPME, Bruxelles, Brussels, 6 March 2018., dostupno na .)

https://ueapme.com/IMG/pdf/180306_UEAPME_position_on_a_Single_EU_VAT.pdf (pristup svibanj 2025.)

¹¹³² *Ibid.*

¹¹³³ *Ibid.*

znanja zakonske regulative svake države članice¹¹³⁴, što bi im posljedično povećalo troškove poslovanja.

Međutim, uvođenje alata poput OSS-a na isporuke unutar EU-a, digitalnog izvještavanja i izdavanja računa u elektroničkom obliku trebalo bi polučiti puno veće koristi u cilju naplate i kontrole prihoda nego što će stvoriti one negativne. Slijedom toga treba pohvaliti zajedničke napore Komisije i država članica u kontekstu usklađivanja oporezivanja s novom erom digitalizacije.

8.4. Brze mjere poboljšanja

Kako je već *supra* navedeno, Vijeće je u svojim zaključcima od 8. studenoga 2016.¹¹³⁵ utvrdilo da je, usporedno s radom Komisije na konačnom sustavu PDV-a za trgovinu unutar EU-a, potrebno unaprijediti važeći sustav oporezivanja. Tako su predstavljene mjere poboljšanja (engl. *Quick Fixes*¹¹³⁶) sve dok nova regulativa ne bude u potpunosti prihvaćena i provedena. U tom je kontekstu Vijeće zatražilo izmjene u četirima važnim područjima: PDV ID broj, pojednostavnjenje kod oporezivanja lančanih transakcija, pojednostavnjenje kod premještanja dobara te definiranje kriterija za dokazivanje isporuke unutar EU-a. S ciljem udovoljavanja brojnim zahtjevima, predloženim su izmjenama nanovo uređena navedena područja¹¹³⁷, a brze su mjere stupile na snagu već u siječnju 2019.¹¹³⁸

¹¹³⁴ Opinion Statement FC 9/2017 ON European Commission Proposals on the way towards a single European VAT area, str. 6. dostupno na https://taxadviserseurope.org/new_agency/wp-content/uploads/2018/01/04.CFE-Opinion-Statement-FC9_17-Proposals-towards-a-single-European-VAT-area_0.pdf (pristup svibanj 2025.)

¹¹³⁵ Vijeće Europske unije, Zaključci vijeća o poboljšanjima trenutačnih pravila EU-a o PDV-u za prekogranične transakcije, 14257/16, Bruxelles, 9. studenoga 2016., dostupno na <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14257-2016-INIT/hr/pdf> (pristup svibanj 2025.)

¹¹³⁶ O brzim mjerama poboljšanja vidjeti na

https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/commission-guidelines-vat_en (pristup svibanj 2025.)

¹¹³⁷ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost

SL L 347, 11.12.2006., str. 1–118.;

Provedbena uredba Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (preinaka) OJ L 77, 23.3.2011., str.1–22.

¹¹³⁸ Direktiva Vijeća (EU) 2018/1910 od 4. prosinca 2018. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu usklađivanja i pojednostavnjenja određenih pravila sustava poreza na dodanu vrijednost za oporezivanje trgovine među državama članicama, ST/12848/2018/COR/1, SL L 311, 7.12.2018, str. 3–7.

8.4.1. PDV ID broj kao formalni uvjet

Jedan od uvjeta za primjenu izuzeća za isporuku unutar EU-a svakako je posjedovanje valjanog PDV ID-a stjecatelja u trenutku isporuke, izdanog u državi članici različitoj od one u kojoj je započeo prijevoz dobara. Činjenica da isporučitelj ima valjani PDV ID stjecatelja bio je samo formalni uvjet. Navedeno je potvrdio i SEU, odnosno isporučitelju se ne može osporiti pravo na izuzeće ako nema PDV ID stjecatelja, uz uvjet da može dokazati da je isporuka unutar EU-a obavljena i za koju nema indicija da je prijevarna.¹¹³⁹ Suprotno tome, u skladu s predloženim izmjenama u cilju unaprjeđenja kontrole, isporučitelj mora prije primjene izuzeća provjeriti status PDV ID stjecatelja putem VIES sustava. Također, osim posjedovanja dokaza o valjanosti PDV ID broja, prijavljivanje isporuka unutar EU-a putem Zbirnih prijava postaje materijalni uvjet.¹¹⁴⁰ Definiranjem materijalnih uvjeta za isporuke unutar EU-a pooštava se njihova kontrola što može imati pozitivne učinke na suzbijanje prijevara.

8.4.2. Prijenos dobara unutar Europske unije

Prijenos dobara poreznog obveznika koja čine dio njegove poslovne imovine u drugu državu članicu smatra se isporukom dobara uz naknadu, oporezivom u državi odredišta.¹¹⁴¹ Prijenos dobara u skladište iz jedne u drugu državu članicu, bez prenošenja vlasništva na kupca, poznato je pod nazivom engl. *call of stock*. U tom se slučaju porezni obveznik mora registrirati za potrebe PDV-a i imati PDV ID odredišne države.¹¹⁴² U ovakvim slučajevima dobra se uobičajeno prenose u skladišta gdje ih kupci preuzimaju. Nakon preuzimanja, isporučitelj obavlja tuzemnu isporuku dobara u državi gdje se dobra nalaze te prijavljuje obvezu plaćanja PDV-a.

¹¹³⁹ Vidjeti Presuda Suda od 27. rujna 2007., *Teleos plc and Others*, C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548, Presuda Suda od 27. rujna 2007., *Collée*, C-146/05, ECLI:EU:C:2007:549, broj C-184/05, *Twoh International*, ECLI:EU:C:2007:550, Presuda Suda od 16. prosinca 2010., C-430/09, *Euro Tyre Holding*, ECLI:EU: C:2010:786, Presuda Suda od 27. rujna 2012., *VSTR*, C-587/10, ECLI:EU:C:2012:592, Presuda Suda od 6. rujna 2012., *Mecsek-Gabona*, C-273/11, ECLI:EU:C:2012:547; Presuda Suda od 20. listopada 2016., *Plöckl*, C-24/15, ECLI:EU:C:2016:791, t. 56. i 57.

¹¹⁴⁰ Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost SL L 347, 11.12.2006., str. 1–118., članak 138., stavak 1.

¹¹⁴¹ *Ibid.*, članak 17. a, članak 243., stavak 3. i članak 262.

¹¹⁴² *Ibid.*, članak 2. stavak 1. b) i 21., članak 33., članak 138. stavak 1. i članak 169. b)

Za ovu vrstu isporuka neke su države primjenjivale mjere pojednostavljenja u vezi s registracijom PDV-a, s namjerom rasterećenja poreznih obveznika.¹¹⁴³ Upravo zbog različitog tretmana oporezivanja predložene su izmjene u cilju harmonizacije oporezivanja na području EU-a.¹¹⁴⁴ Prema prvom prijedlogu, isporučitelj i stjecatelj imaju status ovjerenoga poreznog obveznika.¹¹⁴⁵ Međutim, kako se od instituta ovjerenoga poreznog obveznika odustalo, prijedlog nije usvojen.

Neovisno o navedenom, uvedena su nova pravila prema kojima je isporučitelj u trenutku premještanja dobara obavezan utvrditi identitet kupca koji raspolaže PDV ID brojem države gdje se nalazi skladište. Sljedeći se uvjet odnosio na prelazak vlasništva s isporučitelja na kupca koje se mora provesti unutar dvanaest mjeseci, uključujući i to da isporučitelj vodi posebnu evidenciju o premještanju koju prijavljuje u Zbirnoj prijavi.

Promjene su dovele do jednostavnijeg poslovanja za porezne obveznike koji posluju na navedeni način, a koji se više nisu morali registrirati u državama gdje se nalaze skladišta. Pritom je važno istaknuti da se takva isporuka unutar EU-a evidentira tek kad kupac preuzme dobro. U slučaju da isporučitelj ne ispuni uvjete za pojednostavljenje, obavezan je prijaviti PDV za prijenos u državi gdje mu se nalazi skladište.¹¹⁴⁶

8.4.3. Pravo na izuzeće kod lančanih transakcija

Lančane transakcije se definiraju kao uzastopne isporuke istih dobara s direktnim prijevozom od prvog isporučitelja do zadnjeg stjecatelja unutar EU-a. U slučaju lančanih transakcija u kojima postoje najmanje dvije isporuke unutar triju država članica između triju poreznih obveznika, pravo na izuzeće koristi se samo kod jedne i to one kojoj se

¹¹⁴³ VAT Expert Group, Option 1B – Sub-Groups report – Consignment stock, VAT Expert Group 7 th meeting – 6 February 2014 taxud.c.1(2014)27553 – EN Brussels, 9 January 2014, dostupno na <https://circabc.europa.eu/sd/a/fba6ebdd-b3ea-4744-ac3c-e0867e4582b9/VEG%20028> (pristup siječanj 2020.)

¹¹⁴⁴ Prijedlog direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu usklađivanja i pojednostavljenja određenih pravila sustava poreza na dodanu vrijednost i uvođenja konačnog sustava za oporezivanje trgovine među državama članicama, Bruxelles, 4.10.2017., COM(2017) 569 final, str. 10. i 18–19.

¹¹⁴⁵ *Ibid.*

¹¹⁴⁶ Direktiva Vijeća (EU) 2018/1910 od 4. prosinca 2018. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu usklađivanja i pojednostavljenja određenih pravila sustava poreza na dodanu vrijednost za oporezivanje trgovine među državama članicama, ST/12848/2018/COR/1, SL L 311, 7.12.2018., str. 3–7.; Provedbena uredba Vijeća (EU) 2018/1912 od 4. prosinca 2018. o izmjeni Provedbene uredbe (EU) br. 282/2011 u pogledu određenih izuzeća za transakcije unutar Zajednice, ST/12849/2018/INIT, SL L 311, 7.12.2018., str. 10–12, Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11.12.2006., str. 1–118., članak 17. a).

pripisuje prijevoz.¹¹⁴⁷ Zbog postojanja čestih nedoumica kojoj isporuci pripisati prijevoz¹¹⁴⁸, države su zahtijevale pojednostavnjenje kod priznavanja prava na izuzeće lančanih transakcija zbog veće pravne sigurnosti.¹¹⁴⁹ Recentna legislativa propisuje pravilo prema kojem, ako otpremu organizira posrednik, isporukom unutar EU-a smatra se ona između isporučitelja i posrednika, dok je isporuka između posrednika i primatelja – lokalna.¹¹⁵⁰

8.4.4. Dokazi za primjenu izuzeća za isporuke unutar Europske unije

Osim *supra* navedenih brzih mjera, implementirana su i nova pravila o dokazima za izuzeća pri isporukama unutar EU-a. Isporučitelj da bi se koristio pravom na izuzeće za isporuke unutar EU-a, mora dokazati da je pravo raspolaganja dobrima prebacio na kupca, da su dobra prevezena iz jedne države u drugu te da kupac mora prijaviti stjecanje u državi odredišta.¹¹⁵¹

Pravila o dokazima određena su posebnom pravnom normom¹¹⁵², ali razdvojena u odnosu na prodavatelja i kupca, ovisno o tome tko organizira prijevoz. Ako prijevoz organizira prodavatelj, obvezan je raspolagati teretnicom potpisanom od prijevoznika i primatelja, računom za prijevoz i potvrdom o preuzimanju dobara u zemlji odredišta. U suprotnom, ako prijevoz organizira kupac, treba imati pisanu izjavu da su dobra prevezena u drugu državu članicu, dokaz o prijevozu (potvrda o dostavi, evidencija ulaska u skladište i potvrda špeditera) te dokaz o plaćanju prijevoza.

Iz norme koja nameće obvezu dokazivanja isporuke dobara unutar EU-a nije sasvim razvidan opseg dokaza kojim će biti zadovoljena. Jednako tako, popis dokaza je ograničen, iz čega proizlazi zabrana korištenja bilo kojeg dokaza osim decidirano

¹¹⁴⁷ Presuda Suda od 6. travnja 2006., EMAG, C-245/04, ECLI:EU:C:2006:232

¹¹⁴⁸ Prijedlog direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu usklađivanja i pojednostavnjenja određenih pravila sustava poreza na dodanu vrijednost i uvođenja konačnog sustava za oporezivanje trgovine među državama članicama, Bruxelles, 4.10.2017., COM(2017) 569 final

¹¹⁴⁹ *Ibid.*

¹¹⁵⁰ Direktiva Vijeća (EU) 2018/1910 od 4. prosinca 2018. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu usklađivanja i pojednostavnjenja određenih pravila sustava poreza na dodanu vrijednost za oporezivanje trgovine među državama članicama, ST/12848/2018/COR/1, SL L 311, 7.12.2018., str. 3–7. članak 1.) točka 2. kojim se dodaje 36. a)

¹¹⁵¹ Prijedlog Provedbene Uredbe Vijeća o izmjeni Provedbene uredbe (EU) br. 282/2011 u pogledu određenih izuzeća za transakcije unutar Zajednice, Bruxelles, 4.10.2017., COM(2017) 568 final

¹¹⁵² Provedbena uredba Vijeća (EU) 2018/1912 od 4. prosinca 2018. o izmjeni Provedbene uredbe (EU) br. 282/2011 u pogledu određenih izuzeća za transakcije unutar Zajednice, ST/12849/2018/INIT, SL L 311, 7.12.2018., str. 10–12

navedenih.¹¹⁵³ Međutim, implementirana pravila o dokazima za isporuke unutar EU-a uvode pravila za dokazivanje isporuke unutar EU-a.

8.5. Učinci reforme u odnosu na PDV jaz

Uspostava jedinstvenog tržišta zahtijevala je prilagodbu sustava oporezivanja. Oporezivanje trgovine unutar EU-a trebalo je izjednačiti s onom u tuzemstvu. S obzirom na to da se države članice nisu mogle dogovoriti oko primjene određenog načela oporezivanja, propisan je prijelazni sustav koji normativno određuje način oporezivanja isporuka unutar EU-a. Prijelazni sustav nameće oporezivanje prema načelu odredišta, do uspostave konačnog sustava koji odabire najbolju opciju – oporezivanje prema načelu podrijetla. Prvotno je bio zamišljen kao kratkoročno rješenje za razdoblje od četiri godine. Međutim, zbog neslaganja država oko načina obračuna, konsenzus nije postignut. Najveći mu je nedostatak podložnost prijevarama pri čemu proračuni država članica bilježe enormne gubitke. Iako države imaju autonomiju u kreiranju porezne politike, neizostavno je postupanje na području cijelog EU-a ako se prijevare žele suzbiti, a prihodi zaštititi. Tijekom godina pokrenute su razne inicijative i osmišljena kratkotrajna rješenja na razini Komisije, ali i pojedinih država članica. Osim kratkoročnih mjera prvi korak prema dugoročnom rješenju, koji je imao pozitivne učinke, bilo je uvođenje sustava MOSS za oporezivanje obavljanja usluga u transakcijama B2C. Normativna odredba donesena je 2008., a stupila na snagu 2015. Komisija je bila uporna u nastojanju pronalaženja rješenja do donošenja konačnog sustava PDV-a zbog čega je 2016. donijela Akcijski plan. Prijelaz s jednostavnijeg sustava na prošireni iniciran je brojnim razlozima, između kojih se najviše ističe razvoj digitalne ekonomije.

Očekivanja od reforme išla su u smjeru unaprjeđenja i optimizacije sustava oporezivanja PDV-om unutar EU-a kao refleksija mnogim izazovima globalne digitalizirane ekonomije. Ozbiljnost reforme vidjela se i u brzom odobravanju paketa koji se odnosio na brze mjere, kao i proširenje OSS-a.¹¹⁵⁴ Prijedlozi konačnog sustava s novoodobrenim

¹¹⁵³ Provedbena uredbe Vijeća (EU) 2018/1912 od 4. prosinca 2018. o izmjeni Provedbene uredbe (EU) br. 282/2011 u pogledu određenih izuzeća za transakcije unutar Zajednice, Službeni list EU, L 311/11–12, 7.12.2018., članak 45.) a

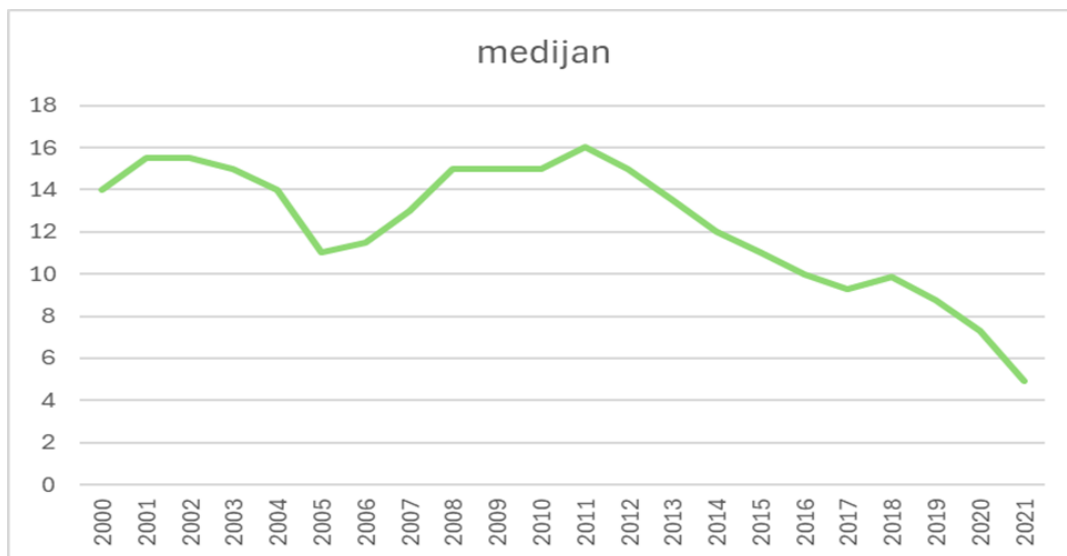
¹¹⁵⁴ De La Feria, R., The Definitive VAT System: Breaking with Transition, EC Tax Review, 27 (3) 2018., str. 122–126., dostupno na <http://eprints.whiterose.ac.uk/129385/3/RdlF-Editorial-ECTaxReview2018%20-%20final.pdf> (pristup svibanj 2025.)

digitalnim paketom, predstavljaju stvarni napredak u odnosu na sustav uveden 1993. Evidentno je da postizanje zadanih ciljeva zahtijeva novi pristup,¹¹⁵⁵ kao i reformu pravila koja uređuju osnovicu PDV-a. Međutim, konačni sustav, sa svim svojim karakteristikama, opet nije zaživio.

Paralelno, nužno je bilo definirati načelo oporezivanja isporuka unutar EU-a. S obzirom na to da bi se PDV trebao oporezivati u državi potrošnje, logično bi bilo prihvatiti načelo odredišta kao osnovno načelo oporezivanja unutar EU-a. U tom svjetlu pozitivni učinci MOSS sustava dali su povoda inicijativi proširivanja takvog postupanja i na ostale isporuke unutar EU-a.

Prijedlog uvođenja konačnog sustava oporezivanja iz 2018. naginjao je oporezivanju isporuka unutar EU-a u državi članici potrošnje, ističući odredbu prema kojoj bi porezni obveznik bio isporučitelj. Predložen je postupni pristup provediv u dvjema fazama. U prvoj bi se fazi postavila nova pravila kojima bi se otvorio put ukidanju prijelaznog sustava PDV-a uvođenjem OSS sustava (prošireni MOSS) za isporuke dobara unutar EU-a između poreznih obveznika (B2B). U drugoj fazi bi se sustav primjenjivao na sve prekogranične isporuke dobara i usluga tako da dobavljač obračuna PDV stjecatelju prema stopi odredišne države članice, koji bi u njoj bio i plaćen. Prijedlog iz 2018. o konačnom sustavu još nije usvojen, a u odnosu na recentne okolnosti vjerojatno i neće biti zbog odustajanja od uvođenja instituta ovjerenoga poreznog obveznika. Nakon nemogućnosti pronalaska zadovoljavajućeg kompromisa, Komisija je, prema *supra* navedenom prijedlogu, donijela novi pristup pronalaženju rješenja te je 2022. pokrenula inicijativu za modernizaciju sustava PDV-a putem digitalnih rješenja.

¹¹⁵⁵ De la Feria, R., Tax Fraud and the Rule of Law, Oxford University Centre for Business Taxation Working paper series, WP 18/02, 2018. dostupno na <https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/files/wp18-02pdf> (pristup svibanj 2025.)



SLIKA 27. PRIKAZ MEDIJANA U % PDV JAZA EU ¹¹⁵⁶

Analizirajući pravnu normu koja definira sustav oporezivanja za isporuke unutar EU-a, donesenoj 1993. prema prijelaznom sustavu, razvidan je njezin znatan utjecaj na pojavu prijevara.

Prije donošenja Direktive o PDV-u (2006.) porezni gubitci s osnove PDV-a na razini EU-a na početku ovog stoljeća bili su enormni, s najvišim iznosima u 2001. i 2002., Međutim, ni nova legislativa nije uvela promjene u oporezivanju isporuka unutar EU-a, već su se one i dalje oporezivale prema prijelaznom sustavu. Pomak je postignut 2008. odredbom o oporezivanju B2C elektroničkih usluga u državi članici potrošnje, uz odredbu prema kojoj je isporučitelj bio porezni obveznik. Međutim, stupila je na snagu tek 2015. PDV jaz se od 2008. do 2015. kretao u amplitudama, pri čemu je 2011. bio najveći, a nakon tog razdoblja ubrzano je padao. S obzirom na uočene pozitivne učinke uvođenja MOSS sustava 2015., Komisija je već 2016. pokrenula inicijativu za proširenjem tog sustava obračuna, ali je tek nakon dvije godine poduzela konkretne mjere. I taj prijedlog nije

¹¹⁵⁶Graf je izrada autorice na temelju podataka iz Studija o PDV jazu iz 2013. (podatci za razdoblje od 2000—2011.), Studija o PDV jazu iz 2018. (podatci za razdoblje od 2012—2016.) i Studija o PDV jazu iz 2023. (podaci za razdoblje od 2017—2021.).

European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646>, European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500>, European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698>

usvojen zbog toga što se nije mogao postići kompromis o pitanju obračuna PDV-a. Predloženo postupanje proširilo se tek za određene usluge i prodaju dobara na daljinu, ali ne u potpunosti kako je bilo prvotno zamišljeno. Počeo se primjenjivati u srpnju 2021.

Iako je PDV jaz nakon 2011. počeo ravnomjerno padati, od 2016. do 2018. (kada je doneseno najviše prijedloga normativnih izmjena) zapažena je kratkotrajna tendencija njegova povećanja, a nakon tog razdoblja opet se počeo ubrzano smanjivati u odnosu na prethodno razdoblje (slika 27.). Iz navedenoga se može zaključiti da su upravo iznimni naponi Komisije kod uvođenja promjena u sustav oporezivanja PDV-om pozitivno utjecali na kretanje PDV jaza.

9. ZAKLJUČAK

PDV se, kao porez na potrošnju, počeo u EU-u primjenjivati 1967. na prijedlog Neumarkove komisije, čime je iz primjene nestao brutosvefazni porez na promet. Neutralan je za poreznog obveznika jer porezni teret prebacuje na krajnjeg potrošača. Pritom se oporezuje samo dodana vrijednost što ujedno isključuje kumulativni učinak. Upravo mehanizam prava na odbitak pretporeza svodi sustav PDV-a na oporezivanje dodane vrijednosti koju je poduzetnik dodao u svojoj fazi proizvodno-prometnog ciklusa te odbitkom pretporeza uklanja porezno opterećenje. Da bi porezni obveznik mogao odbiti porez plaćen u prethodnoj fazi treba raspolagati računom dobavljača kojim dokazuje iznos plaćenog poreza. U takvom sustavu oporezivanja račun predstavlja kontrolni mehanizam zbog kojeg se PDV-om smatra manje ranjivim u odnosu na druge poreze u kontekstu poreznih prijevara.

Integracijom tržišta EU-a i ukidanjem graničnih kontrola samokontrolirajući mehanizam između država članica bio je ugrožen, čime započinje era fenomena PDV prijevara u transakcijama unutar EU-a. Uspostavom jedinstvenog tržišta postojala je potreba za usklađenjem poreznih propisa kako bi se isporuke unutar EU-a tretirale kao tuzemne. U tom se svjetlu neutralnost PDV-a trebala očitovati i u slobodnom tržištu jer bi oporezivanje isporuka unutar EU-a trebalo biti slično ili isto onom na domaćem tržištu. S obzirom da države članice nisu mogle postići konsensus oko oporezivanja isporuka dobara unutar EU-a, uveden je prijelazni sustav. Sukladno tome, uspostavljeno je pravilo da će se isporuke dobara unutar EU-a oporezivati prema načelu odredišta. Prvotna ideja je bila njegova privremena primjena, a sa sazrijevanjem uvjeta u odnosu na usklađenje

poreznih politika država članica zamijenilo bi ga načelo podrijetla. Suprotno od očekivanog, načelo odredišta se zadržalo znatno duže u sustavu oporezivanja prometa za isporuke dobara unutar EU-a, što uključuje i recentnu legislativu, iako je od uspostave jedinstvenog tržišta prošlo više od tri desetljeća. Na tom su putu uloženi iznimni naponi ka donošenju konačnog rješenja za uspostavu validnog sustava oporezivanja, posebice na području EU-a.

U odnosu na predstavljenu problematiku, ključne postavke ovog rada temelje se na analizi legislativnih mjera u cilju suzbijanja PDV prijevара u transakcijama unutar EU-a, s posebnim naglaskom na njihovu učinkovitost i svrhovitost u kontekstu kretanja PDV jaza. Dobiveni rezultati ukazuju su da su određene mjere imale mjerljiv učinak na smanjenje PDV jaza, dok se kod drugih uočila ograničena učinkovitost. S obzirom da PDV prijevара nesumnjivo predstavljaju ozbiljan problem, kako na razini država članica, tako i na razini EU-a (poput znatnih gubitaka proračunskih prihoda s osnove PDV-a), provedena je ciljana i detaljna ekspertiza prema zadanim parametrima.

9.1. Istraživačka pitanja i nalazi istraživanja

Primarni fokus bio je na ustanovljavanju uzroka PDV prijevара u transakcijama unutar EU-a. Važno je istaknuti da su uspostavom EU-a i jedinstvenog tržišta države članice zadržale potpunu autonomiju u poreznoj politici. Međutim, njihova neusklađenost s direktivama EU-a zahtijevala je promptnu harmonizaciju u području oporezivanja u cilju uspostave slobodnog tržišta. Najveći izazov u području PDV-a predstavljala su pravila o opozivanju isporuka dobara unutar EU-a. U potrazi za načinima učinkovitog sprječavanja PDV prijevара provedena je preliminarна analiza učinkovitosti i svrhovitosti legislativnih mjera, odnosno tražio se odgovor na pitanje stupnja harmonizacije sustava PDV-a na području EU-a.

Prema osnovnim pravilima podastrtim iz Direktive o PDV-u, obveznik plaćanja PDV-a je isporučitelj dobara i usluga. Međutim, ista direktiva nudi mogućnost da obveznik plaćanja bude i primatelj, kroz mehanizam prijenosa porezne obveze. Osim navedenog, državama članicama je dozvoljeno uvođenje posebnih mjera odstupanja od navedene Direktive, upravo u cilju suzbijanja prijevара.

Sukladno članku 199. Direktive o PDV-u primatelj je obveznik plaćanja PDV-a ako mu isporučitelj obavlja određenu vrstu isporuke, a od pravila propisanih člancima 199. a) i 199 b) i 199 c) Direktive o PDV-u to se pravilo razlikuje upravo prema vremenskom ograničenju i vrsti isporuke. Konkretno, članci 199. stavak 1. i 199. a) stavak 1. Direktive o PDV-u odnose se na primjenu prijenosa porezne obveze za određene vrste isporuke dobara i usluga. Nadalje, člankom 199. b) Direktive o PDV-u propisano je da države članice mogu primijeniti mehanizam brze reakcije u slučajevima iznimne hitnosti te je člankom 199. c) iste Direktive propisana mogućnost primjene općeg prijenosa porezne obveze. Uzevši u obzir njezin značaj, sagledani su učinci primjene prijenosa porezne obveze predviđeni navedenim člancima, kao i odstupanja od Direktive o PDV-u koje su države članice zahtijevale na temelju članka 395. Direktive o PDV-u, a sve u cilju učinkovitog suzbijanja prijevara (prijenos porezne obveze, sustav odvojenog plaćanja i izdavanje računa u elektroničkom obliku). Mjere propisane navedenim člancima primjenjive su na ograničeno razdoblje, osim članka 199. iste Direktive.

Rezultati provedene analize primjene prijenosa porezne obveze nametnuli su spoznaju o učestalosti i učinkovitosti njezine primjene. Malta se izdvaja kao država članica koja nije koristila ni jednu mjeru u cilju suzbijanja prijevara, a PDV jaz joj je tijekom promatranog razdoblja pretežno iznad medijana. Države s najmanjim PDV jazom (Austrija, Švedska, Nizozemska, Luksemburg, Republika Hrvatska, Njemačka, Portugal i Španjolska) u promatranom su razdoblju razmjerno koristile predviđene mogućnosti iz članaka 199. stavak 1. i 199. a stavak 1. Direktive o PDV-u, dok se ostalim odstupanjima nisu koristile (osim Portugala i Nizozemske). U odnosu na navedeno, rezultati ukazuju da su države članice više naklonjene primjenjivati ograničenu primjenu prijenosa porezne obveze. Premda je riječ o kratkotrajnim mjerama, razvidno je da su kontinuiranim djelovanjem ipak postale dugoročne.

Uvidom u stručnu dokumentaciju (studije, analize i izvješća) evidentno je da je mehanizam prijenosa porezne obveze za isporuku određenih isporuka predmet većeg broja kritika. Iako je negativan predznak išao u korist rizika od opasnosti pojave prijevara kod isporuka za koje nije propisan prienos porezne obveze i/ili prelaska u druge države članice, pozitivni su učinci ipak utjecali na njezinu daljnju primjenu. Izvješća država članica koje su primjenjivale navedenu mjeru upućuju na to da je njezina primjena imala

pozivne učinke na kretanje PDV jaza, što jednako tako proizlazi i iz rezultata provedenog istraživanja.

Primjena mehanizma brze reakcije (članak 199. b Direktive o PDV-u) nije se pokazala popularnom mjerom što potvrđuje činjenica da je samo jedna država članica tražila njezinu primjenu (Mađarska za isporuku šećera). Međutim, čak ju niti ona nije primjenjivala jer, zbog neispunjavanja propisanih uvjeta, njezinom zahtjevu nije bilo udovoljeno. Analiza samog procesa donošenja legislativne norme navela je na razmišljanje o mogućnostima primjene, s obzirom na postavljene uvjete koji su se odnosili na faktor iznenađenja i razmjer prijevare. Faktor iznenađenja možda i nije najsretnije odabrani uvjet jer je cilj mjere preventivni. S obzirom na to da postoji zakonska procedura donošenja odobrenja za njezinu primjenu, veliku ulogu ima i vremenski faktor. Odobrenje mjere nakon što je prijevara počinjena, a šteta učinjena, neće imati znatniji učinak. S druge strane, definicija prijevare velikih razmjera nije poznata, a često niti odgovor na pitanje je li se prijevara uopće dogodila ili je samo prejudicirana što zahtijeva promptno preventivno djelovanje. Ako se već dogodila, upitna je učinkovitost njezine ex post primjene.

Sljedeća razmatrana mjera je primjena općeg prijenosa porezne obveze. Kao i kod prethodne, kod ove su mjere najglasnije kritike išle su u smjeru postavljenih uvjeta za preuzimanje rizika od prebacivanja prijevare u druge države članice. Nesporno je da postavljeni uvjeti, a posebno razina PDV jaza i razmjeri prijevare, stavljaju države članice u nepovoljan položaj. U tom smislu, ako jedna od dvije susjedne države članice ima manji PDV jaz i razmjer prijevare, one neće biti u ravnopravnom položaju u odnosu na one koje te uvjete ne zadovoljavaju. Obzirom da je Češka jedina država članica koja je primjenjivala ovu mjeru, Austrija, kao susjedna država, nije imala uvjete za njezinu primjenu zbog toga što joj je iznos PDV jaza bio ispod postavljenog uvjeta. Mjera se primjenjivala kratkoročno i jedina je iz članka 199. Direktive o PDV-u kojoj rok nije produljen. Pritom je korisno istaknuti da iskustvo Češke ukazuje na pozitivne učinke, što je zaključeno i u istraživanju provedenom u ovoj disertaciji (slika 12.).

Obzirom da je primjena mehanizma prijenosa porezne obveze od iznimne važnosti, potrebno je naglasiti da njegova primjena nije jednoznačna. Ograničen prijenos porezne obveze pokazao se popularnijom mjerom od neograničenog. Iako mehanizam brze

reakcije nije naišao na znatniji interes država članica primjena mu je produljena, dok općeg mehanizma prijenosa porezne obveze nije zatekla ista sudbina, bez obzira na zapažene pozitivne učinke u jedinoj državi članici koja ga je primjenjivala. Iako je mjera prijenosa porezne obveze bila zamišljena kao segment legislativnog pristupa suzbijanja prijevara, analizirani dokumenti često ističu njezine negativne karakteristike. Osim rizika od iniciranja prijevara u isporukama srodnih i/ili sličnih vrsta dobara i usluga, detektirana je i opasnost od prelaska rizika u druge države članice, a kritizirani su i znatni administrativni troškovi primjene. Neovisno o navedenom, proučavanje učinkovitosti primjene prijenosa porezne obveze u zadanom razdoblju, u državama članicama koje su ga implementirale, rezultiralo je pozitivnim učincima na kretanje PDV jaza.

Sljedeća razmatrana mjera koje su države članice koristile u okviru mogućnosti odstupanja u cilju suzbijanja PDV prijevara je dobrovoljna primjena mehanizma odvojenog plaćanja. Države članice su se često pozivale na članak 395. Direktive o PDV-u u smislu odstupanja od članka 206. i 226. iste Direktive. Karakteristika odvojenog plaćanja očituje se u tome da PDV plaća kupac neposredno u državni proračun ili na poseban račun dobavljaču predviđenom samo za transakcije koje se odnose na plaćanje PDV-a. Glavne prednosti ovog oblika prikupljanja poreza očituju se u smanjenoj mogućnosti poreznih prijevara i izbjegavanja plaćanja PDV-a. S tom premisom, analiza primjene navedene mjere upućuje na zaključak da je u državama članicama koje su ju implementirale (Italija i Poljska), usprkos slaboj popularnosti na području EU-a, ipak proizvela pozitivne učinke na smanjenje PDV jaza.

Kao posljednja, analizirana je mjera koja je u korelaciji s izdavanjem računa u elektroničkom obliku. Sveprisutna globalizacija tržišta i razvoj digitalizacije razlog su sve popularnije strategije koja se odnosi na mogućnost primjene obveznog izdavanja računa u elektroničkom obliku.

Na temelju provedenih analiza može se zaključiti da ograničeni prijenos porezne obveze predstavlja najučinkovitiju pojedinačnu mjeru suzbijanja PDV prijevara, budući da pokazuje mjerljive pozitivne učinke na smanjenje PDV jaza uz relativno prihvatljive administrativne troškove. Međutim, dugoročno optimalno rješenje ne leži u izoliranoj primjeni jedne mjere, već u hibridnom modelu koji kombinira ciljanu primjenu prijenosa porezne obveze u rizičnim sektorima, obvezno elektroničko izdavanje računa te, po

potrebi, odvojeno plaćanje PDV-a, čime se istodobno jača preventivni i kontrolni učinak sustava uz očuvanje neutralnosti PDV-a.

U tom svijetlu, pojedine države članice (Francuska, Njemačka, Italija, Poljska i Rumunjska) sve su više upućivale na članak 395. Direktive o PDV-u u smislu odstupanja od njezinih članka 218. i 231. koji predviđaju da države članice trebaju prihvatiti dokumente na papiru ili u elektroničkom obliku (uz odobrenje primatelja). Paralelno, Komisija je 2022. podnijela Prijedlog o izmjeni Direktive o PDV-u u pogledu pravila o PDV-u za digitalno doba kojim su predložene izmjene članka 218. i brisanje članka 232. iste Direktive, slijedom čega izostaje zahtjev za primjenom odstupanja za izdavanje računa u elektroničkom obliku. Učinci implementacije novih pravila pokazat će svoju učinkovitost tek protekom vremena.

U odnosu na problematiku PDV jaza na razini EU-a, upravo se Latvija, Mađarska, Poljska i Slovačka ističu kao uspješnije u njegovom snižavanju. Isto se tako i Rumunjska nametnula kao država koja učestalo koristi ili je pokušala koristiti gotovo sve legislativne mjere u cilju suzbijanja prijevара, premda s manje uspjeha u odnosu na ostale države članice. Međutim, uzroke teškoća s kojima se suočila Rumunjska ipak treba tražiti u nacionalnoj poreznoj politici. U odnosu na sve promatrane države članice, a ujedno i primijenjene mjere predviđene Direktivom o PDV-u, valja konstatirati njihovu apsolutnu učinkovitost i svrhovitost na kretanje PDV jaza, a samim time i smanjenje PDV prijevара.

Sljedeća opisana cjelina zahtijevala je sistematizaciju administrativne suradnje s istim ciljem sprječavanja prijevarnog postupanja na razini EU-a. Razmjena informacija između država članica prvotno je bila uređena direktivama, a zatim kombinacijom direktiva i uredbi (za razliku od direktnih poreza koji su uređeni prvenstveno direktivama). Proceduralne mjere administrativne suradnje, u cilju sprječavanja PDV prijevара unutar EU-a, u suvremeno su doba propisane Uredbom 904/2010. Čak se i ona tijekom vremena se modernizirala brojnim izmjenama radi poboljšanja i učinkovitijeg postizanja primarnog cilja.

Promatrajući povijest implementacije odredbi koje uređuju područje primjene administrativne razmjene podataka, bitno je naglasiti da joj na samim počecima nije pridavana posebna pozornost. Tome je bilo tako do uspostave slobodnog tržišta tijekom 1993., ukidanjem graničnih kontrola između država članica. Uredba 218/92 je prvi

jedinstveni pravni akt po pitanju suradnje isključivo u području PDV-a. Konkretizacija postupanja u okviru navedene Uredbe bila je pozitivno ocijenjena, iako su pri njezinoj primjeni uočeni brojni nedostaci. Evidentna potreba za doradom i usavršavanjem realizirana je desetak godina kasnije Uredbom 1798/2003. Kako je u to vrijeme Europu zahvatio val prijevара u transakcijama unutar EU-a, potreba za donošenjem novog, sofisticiranog rješenja, pokazala se neophodnom. Najznačajniji zahvati na području administrativne suradnje zbili su se 2010. nakon velike financijske krize (2008.). S time u vezi donesena je Uredba 904/2010, otvorivši nove mogućnosti i oblike sudjelovanja država članica u razmjeni podataka. Uspostavila se centralizirana mreža za brzu i ciljanu razmjenu informacija u području PDV prijevара - Eurofisc. Zanimljivo je istaknuti da je statistika, iako su administrativnu suradnju države smatrale učinkovitom, nemilosrdno ukazivala na suprotno. Sukladno analiziranim izvješćima instrumenti suradnje nisu bili iskorišteni u zadovoljavajućoj mjeri, a brojni su problemi bili zapaženi i u odnosu na harmonizaciju postupanja, što je u konačnici rezultiralo razmjenom podataka manje kvalitete.

Napori prema uspostavi sveobuhvatnog zakonodavnog okvira u vezi s administrativnom suradnjom, koje je posljednjih desetak godina uložila Komisija, razvidni su uvođenjem brojnih izmjena i omogućavanjem pristupa bazama podataka drugih tijela te suradnjom upravnih, zakonodavnih i izvršnih tijela. Nasuprot tome, nedostaci u primjeni administrativne suradnje nameću se sami po sebi zbog preduvjeta visoke razine znanja i snažne jezične podloge. Neovisno o navedenom, važno je imati na umu da prijevare nisu problem samo jedne države članice, već svaka od njih može postati potencijalna žrtva prijevernih postupanja što diže ljestvicu očekivanja i inicira potrebu za suradnjom na području poreza na najvišoj mogućoj razini.

Procjenjujući zakonodavnu osnovu administrativne suradnje između država članica proizlazi zaključak da je nakon ukidanja fizičkih granica započela uspostava razmjene informacija u novom, do tada nepoznatom obliku. U osnovi, takva se vrsta suradnje može smatrati početkom novog kontrolnog sustava za trgovinu između država članica u pogledu PDV-a. Sukladno očekivanjima, na početku njezine primjene zapaženi su određeni nedostaci koji su s vremenom otklonjeni. Isto tako vrijedi istaknuti da ju države članice nisu koristile istim intenzitetom, ali niti s istom kvalitetom. Iako su razlozi bili

strukturalne prirode (zaposlenici, jezik, razlike u organizacijskoj strukturi nadležnih tijela i sl.) najznačajnije kritike su išle u smjeru nedovoljno učinkovite razmjene podataka.

Djelotvorna borba protiv PDV prijevара pretpostavlja modernizaciju sustava procjene učinaka, kao i specificiranje poslovnih procesa. S obzirom da podaci o šteti prouzročenoj prijevarama unutar EU-a upućuju na enormne iznose, učinkovitija bi suradnja između država članica zasigurno dovela do određenih poboljšanja. Uspostava zajedničkog pristupa validaciji ciljanih transakcija bila je neophodna. Upravo je takva analiza, uspostavljena u obliku TNA (engl. Transaction Network Analysis), ubrzala sustav ranog otkrivanja prijevarnog postupanja i omogućila predviđanje novih nezakonitih aktivnosti. Učinkovita suradnja između država članica s pravovremenim i ciljanim informacijama neizostavno polučuje pozitivne učinke, na što upućuju i zaključci istraživanja u ovoj disertaciji. U odnosu na navedeno, važno je istaknuti da je Eurofisc uveden 2010., dok je pravna osnova za TNA podastarta tek 2018. Kao podloga tome, iznimno važan alat administrativne suradnje je sustav VIES (engl. VAT information exchange system) koji je uveden 1993. Iako je u početku imao nedostataka, tijekom vremena je moderniziran i prikazuje pravu sliku transakcija unutar EU-a. U odnosu na numeričke pokazatelje korištene pri provedenom istraživanju proizlazi da se upravo uspostavom TNA-a povećao broj upita u VIES bazu podataka (vidi sliku 20.) što je u konačnici rezultiralo učinkovitijim pristupom i korištenjem podataka administrativne suradnje u cilju suzbijanja prijevара.

Nadalje, nezaobilazna je i 2018. godina koja, nakon 2010., predstavlja prekretnicu u modernizaciji i unaprjeđenju administrativne suradnje. U to su vrijeme implementirane nove odredbe koje omogućavaju pristup podacima drugih tijela. Isto tako, omogućena je međuinstitucionalna suradnja s ciljem prevencije PDV prijevара u vezi predmeta koji su ukazali na uspješno djelovanje. Najnovije izmjene uvedene su 2023. kada je omogućen pristup podacima transakcijskih računa što uvelike olakšava postupak utvrđivanja izvora novca.

Od iznimne je važnosti naglasiti da je nakon 2018. PDV jaz počeo padati brže u odnosu na ranije promatrane godine (slika br. 24). U razdoblju od 2000. - 2005. zabilježene su amplitude u kretanju s tendencijom pada, nakon čega se povećavao do 2008. kada je evidentna njegova stabilnost (do 2010.). Tek nakon 2012. je uočen ponovni pad koji je

do kraja razdoblja ublažen, dok je medijan EU-a bio ispod 5 % (u odnosu na 2011. kada je bio najveći u promatranom razdoblju i iznosio 16 %). U odnosu na navedeno, logično je ustanoviti da je administrativna suradnja neophodna u politici suzbijanja prijevara te da se kombiniranom primjenom raspoloživih instrumenata mogu postići iznimni rezultati.

Iako su legislativne mjere poput Direktive o PDV-u i Uredbe 904/2010 bile u fokusu istraživanja, presude ESP-a su posljedično zauzele značajno mjesto. S obzirom da se fenomen PDV prijevara pojavio kao rezultat oporezivanja isporuka dobara unutar EU-a prema prijelaznom sustavu, konsenzus je na međunarodnoj razini bio nemoguć što je iniciralo daljnje donošenje mjera na nacionalnoj razini.

Potaknute činjenicom da se prijevare događaju brzo i rezultiraju značajnim gubicima proračunskih prihoda, države članice su samoinicijativno uvodile solidarnu odgovornost za neplaćen porez kao još jednu od značajnih mjera suzbijanja prijevara. Iako nije bila dobro prihvaćena od poreznih obveznika koji su uredno izvršavali svoje obveze, države članice su je primjenjivale sve više. Iz tog su razloga zabilježeni učestali upiti prema ESP-u. Uvidom u sudsku praksu ESP-a, u odnosu na temu prijevara u sustavu PDV-a, vidljivo je da se fenomen odgovornosti proširio na sudionike prijevarnog postupanja upravo zbog nemogućnosti naplate poreza, zbog čega je postavljeno pitanje njezine pravne utemeljenosti (presuda C-384/04). U vezi s navedenim, ESP je utvrdio da je primjena solidarne odgovornost zakonita te da se države članice mogu na nju pozivati tako dugo dok se time ne narušavaju načela pravne sigurnosti i proporcionalnosti. Kao potvrda njezine učinkovitosti, uočeno je da kod država članica koje su implementirale navedeni institut pozitivni učinci na kretanje PDV jaza nisu izostali (slika 25. i slika 26.).

U odnosu na navedenu problematiku i uočene nedostatke, potreba za reformom PDV sustava nameće se kao nužnost. Radi detaljnijeg uvida u kompleksnost oporezivanja isporuka unutar EU-a razmatrana je kronologija donošenja legislative koja se referira na oporezivanje isporuka unutar EU-a i njihov utjecaj na kretanje PDV jaza. Evidentno je da su prije donošenja Direktive o PDV-u (2006.) porezni gubitci s osnove PDV-a na razini EU-a bili enormni, s najvišim iznosima u 2001. 2002. i 2011. Međutim, niti nova legislativa nije uvela promjene u oporezivanju isporuka unutar EU-a, već se oporezivanje provodilo i nadalje prema prijelaznom sustavu.

Pomak je postignut 2008. odredbom o oporezivanju B2C (engl. business to customer) elektroničkih usluga u državi članici potrošnje, uz odredbu prema kojoj je isporučitelj porezni obveznik. Navedena norma počela se primjenjivati tek 2015. preko sustava MOSS (engl. mini one stop shop). Analiza prikupljenih podataka ukazuje da se PDV jaz u razdoblju od 2008. - 2015. kretao u amplitudama, pri čemu je 2011. bio najveći, dok je nakon tog razdoblja ubrzano padao. S obzirom na uočene pozitivne učinke uvođenja navedenog sustava (2015.), Komisija je već 2016. pokrenula inicijativu za proširenjem, iako su tek nakon dvije godine poduzete konkretne mjere. Tadašnji prijedlog nije usvojen jer se nije mogao postići kompromis po pitanju obračuna PDV-a. Predloženo postupanje bilo je primjenjivo tek za određene usluge i prodaju dobara na daljinu (s početkom primjene u srpnju 2021.), ali ne u potpunosti kako je bilo prvotno zamišljeno.

PDV jaz je nakon 2011. počeo ravnomjerno padati, ali je u razdoblju 2016. - 2018. (kada je doneseno najviše prijedloga legislativnih izmjena) zapažena kratkotrajna tendencija njegova povećanja. Nakon tog razdoblja uočeno je čak ubrzano smanjenje u odnosu na prethodno promatrane godine. Proučavajući kretanje PDV jaza u godinama kada su nova pravila predložena ili stupila na snagu, nametnuo se zaključak da su upravo iznimni naponi Komisije kod uvođenja promjena u sustav oporezivanja PDV-om pozitivno utjecali na njegovo kretanje (slika 24.).

Kao odgovor na istraživačko pitanje o harmonizaciji PDV sustava na razini EU-a u cilju prevencije prijevanih postupanja nametnuo se zaključak da sustav nije harmoniziran te je neophodno žurno usklađenje. U odnosu na potragu za najučinkovitijim načinom suzbijanja PDV prijevara, iz provedenog istraživanja proizlazi da relevantne mjere već postoje, ali se nedovoljno koriste za postizanje zadanog cilja.

U tom svijetlu, legislativne mjere u području PDV-a, iako uz određene nedostatke, imaju značajan učinak na smanjenje poreznih prijevara. Unatoč postignutim rezultatima, strukturna ograničenja koja usporavaju postizanje potpune harmonizacije poreznog sustava na razini EU-a i nadalje su prisutna. Kao potpora navedenom stavu, rezultati istraživanja nesumnjivo potvrđuju potrebu za daljnjim reformama i modernizacijom, osobito kroz digitalizaciju i jačanje administrativne suradnje. Na taj će se način ostvariti signifikantan znanstveni i praktični doprinos, a ujedno otvoriti prostor za buduća istraživanja i oblikovanje učinkovitijih rješenja u borbi protiv poreznih prijevara.

9.2. Prijedlozi za poboljšanje sustava suzbijanja PDV prijevvara u EU

Suzbijanje PDV prijevvara u prekograničnim transakcijama efikasno je jedino ako se provodi na razini EU, a ne fragmentirano po državama članicama. Ključno je uskladiti i harmonizirati pravne propise koji će se primjenjivati u svim državama članicama, osiguravajući time uniformnost i jednakost u primjeni poreznih pravila. Također, suradnja između država članica mora biti djelotvorna i bez odgode, dok je uvođenje strožeg sustava praćenja neophodno.

U radu su analizirane pravne norme suzbijanja PDV prijevvara koje se nude kao kratkoročna rješenja. Međutim, kako bi mjere bile učinkovite, one moraju biti primjenjive u svim državama članicama i podržane suradnjom u realnom vremenu. S obzirom na brzinu i dinamiku okolnosti u kojima se PDV prijevare odvijaju te na činjenicu da organizatori prijevvara često bivaju korak ispred poreznih tijela, nužno je uspostaviti suradnju koja omogućava trenutnu reakciju. Osim toga, uz ujednačene pravne norme oporezivanja transakcija unutar EU-a, momentalna suradnja, kao i napredak u tehničkim rješenjima, postaju ključni za omogućavanje praćenja transakcija u stvarnom vremenu. Slijedom navedenog daju se prijedlozi za poboljšanje mjera u cilju suzbijanja PDV prijevvara u transakcijama unutar EU-a.

1. Harmonizacija pravnih propisa

Sveobuhvatna analiza legislativnih mjera inicirala je daljnji zaključak da već sama priroda pravila PDV-a upućuje na disharmonizaciju sustava. U tom svijetlu, očekivanja od porezne reforme idu u smjeru unaprjeđenja i optimizacije sustava PDV-a unutar EU-a kao refleksije izazovima globalne digitalizirane ekonomije. Pritom je evidentno da prijedlozi konačnog sustava, u skladu s digitalnim paketom, predstavljaju stvarni napredak u odnosu na sustav uveden 1993. Nastavno, postizanje zadanih ciljeva nesumnjivo zahtijeva novi pristup, kao i reformu osnovnih pravila oporezivanja PDV-om.

Evidentno je da se PDV prijevare odvijaju tolikom brzinom da ih je često otežano otkriti pravovremeno, primjenjujući administrativne mjere razmjene podataka između država članica, kao i strukturalna rješenja. Međutim, uvođenje tehnološkog rješenja prilikom obračuna PDV-a kod transakcija unutar EU-a značajno bi utjecalo na smanjenje znatnog dijela proračunskih gubitaka. S obzirom na nezaobilaznu digitalizaciju sustava, rješenje

problema tendira prema naprednim softverskim programima i legislativom koja prati perspektive digitalnog doba.

Kako bi se PDV prijevare učinkovitije suzbile na razini EU-a, nužno je uspostaviti ujednačen pravni sustav koji nudi odgovarajuća rješenja među državama članicama. Trenutačno propisana pravila nisu harmonizirana u svim državama članicama te ih je ključno u potpunosti uskladiti kako bi se omogućila njihova dosljedna primjena. Osim toga, trebalo bi postaviti jasne smjernice za njihovu implementaciju i provedbu kako bi se osigurala efikasnost u svim državama članicama, s naglaskom na jednak porezni tretman svih poreznih obveznika. Pravne norme koje se primjenjuju u okviru EU-a u cilju suzbijanja prijevara trebaju biti obvezne, a ne samo opcionalne, u cilju jednakosti u primjeni propisa i osiguranja dosljednosti u primjeni mjera.

2. Unaprjeđenje obvezne suradnje u stvarnom vremenu

S obzirom na brzinu kojom se PDV prijevare razvijaju, važno je razviti mehanizme suradnje u stvarnom vremenu između poreznih tijela država članica što zahtijeva integraciju digitalnih alata i razvoj naprednih platformi. To podrazumijeva uvođenje naprednih sustava koji će omogućiti kontinuirano praćenje s naglaskom na ciljane transakcije povezane s PDV prijevaram, uz visok stupanj transparentnosti i smanjenje mogućnosti za manipulaciju. Porezna tijela bi trebala imati mogućnost praćenja transakcija u realnom vremenu kako bi mogla pravovremeno reagirati u slučajevima bilo kakvih sumnjivih aktivnosti. Iako je suradnja u području PDV-a trenutačno zamišljena kao uzajamna, učinkovito ostvarenje postavljenih ciljeva zahtijeva uvođenje obvezne razmjene podataka između država članica bez odgode. Ovaj pristup uklanja mogućnost iznimki i osigurava da nijedna država članica ne izostane u zajedničkom nastojanju sprječavanja prijevara i smanjenja PDV jaza.

3. Stroža kontrola transakcija unutar EU

Kako bi se osigurala jača prevencija, nužno je uvesti strožu kontrolu prekograničnih transakcija unutar EU-a. Implementacijom naprednih sustava izvještavanja u stvarnom vremenu te dodatnim kontrolama stvorio bi se okvir za bržu i precizniju detekciju i sprječavanje prevara.

4. Učestala edukacija i osvješćivanje o poreznim obvezama

Edukacija i podizanje svijesti ključni su elementi u uspostavi dobro organiziranog poreznog sustava. Povećanje svijesti o pravilima i odgovornostima u vezi s PDV-om, kao i obuka za prepoznavanje potencijalnih prevara, može značajno smanjiti broj slučajeva povezanih s PDV prijevarama. Poznavanje ustaljenih obrazaca prijevarnog postupanja omogućilo bi kvalitetnija rješenja uočenih problema. Osim poznavanja zakonitosti trgovanja, nužno je i poznavanje nadležnosti pojedinih državnih tijela u području određene gospodarske djelatnosti. U odnosu na spomenuto može se zaključiti da je za učinkovito suzbijanje prijevarnih postupanja neophodna, i od iznimne važnosti, suradnja poreznih tijela s drugim mjerodavnim tijelima na nacionalnoj i na međunarodnoj razini. Jednako tako, s posebnom je pozornošću potrebno pratiti neregulirana tržišta s istih osnova prijevarnih postupanja i transakcija koje uključuju obvezu plaćanja PDV-a.

Kombinacija predloženih aktivnosti rezultirala bi učinkovitijom prevencijom PDV prijevara, čime bi se smanjili neodrživi odljevi iz proračuna država članica.

10. LITERATURA

Bibliografija

Adams, C. W., Za dobro i zlo: utjecaj poreza na kretanje civilizacije, Institut za javne financije, Zagreb, 2006.

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

Aline, R., France moves to block fraudulent German car sales, Euractiv', 14.11.2014.

Allingham, M. G., Sandmo, S., Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis, Journal of Public Economics 1(2-3),1972.

Alm, J., Measuring, Explaining, and Controlling Tax Evasion: Lessons from Theory, Experiments, and Field Studies, Tulane Economics Working Paper Series, New Orleans, LA: Tulane University, 2012.

Alm, J., McClelland, G. H., Schulze, W. D., Why do people pay taxes?, Journal of Public Economics 48, 21–38, 1992.

Allingham, M. G., Sandmo, S., Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis, Journal of Public Economics 1(2–3),1972.

Ainsworth, R. T., California Zappers: A proposal for California's Commission on the 21st Century Economy, Boston University School of Law Working Paper No. 09-01, Boston, 2009.

Ainsworth, R. T., MTIC (carousel) fraud: twelve ways forward; two ways "preferred" – has the technology-based administrative solution been rejected?, Boston University School of Law Working Paper No. 08-10, Boston, 2008.

Ainsworth, R.T., MTIC (VAT fraud) in VoIP – market size \$3.3B, Boston University School of Law Working Paper No. 10-03., Boston, 2010.

Ainsworth, R. T., UK Car-Flipping: The VAT Fraud Market-Place and Certified Solutions, Boston University School of Law, Working Paper Series, Law and Economics, Working Paper No 07-19, Boston, 2007.

Ainsworth, R., T., VAT fraud: MTIC & MTEC— The tradable services problem, Boston University School of Law Working Paper No. 10-39, Boston, 2010.

Ainsworth, R. T., VAT Fraud - Technological Solutions, Boston University School of Law, Working Paper No. 10-28, Boston, 2010.

Ainsworth, R. T., VoIP MTIC – The Italian Job (Operazione "Phuncards-Broker"), Boston University School of Law Working Paper No.10-09, Boston, 2010.

Ainsworth, R. T., The morphing of MTIC fraud: VAT fraud infects tradable CO2 permits, Boston University School of Law, Working Paper No. 09-35, Boston, 2009.

Ainsworth, R. T., Technology solves MTIC □ VLN, RTVAT, D-VAT certification, Boston University School of Law Working Paper No. 11-07, Boston, 2011.

Ainsworth, R. T., Zappers – Retail VAT Fraud, Boston University School of Law, Working Paper No. 10-04, Boston, 2010.

Ainsworth, R. T., German VAT Compliance – Moving One step Closer to Automated Third-Party Solutions Boston University School of Law Working Paper 11–37., 2011.

Ayres, I., Braithwaite, J., Responsive Regulation: Transcending the De-Regulation Debate, Oxford university press, New York, 1992.

Barač, M., Obilježja i specifičnosti državnog proračuna Republike Hrvatske i proračuna Europske unije, Pravni vjesnik, vol. 28, br. 1, Osijek, 2012.

Belak, V., Lažiranje financijskih izvještaja, prijevare i računovodstvena forenzika: 60 slučajeva iz prakse, Belak Excellens, Zagreb, 2017.

Belak, V., Poslovna forenzika i forenzično računovodstvo: borba protiv prijevare, Belak excellens, Zagreb, 2011.

Bello, K. B., Danjuma, I., Review of Models/Theories Explaining Tax Compliance Behavior, epartment of Management Technology, Modibbo Adama University of Technology, P.M.B 2076, Yola, Nigeria, 2014.

Bejaković, P., Porezna evazija i prijedlozi velikih revizorskih kuća za njezino smanjivanje i bolje prikupljanje poreza, Institut za javne financije, Zagreb, Porezni vjesnik 10/2011.

Benazić, A., Primjena mehanizma obrnutog oporezivanja i njegovi učinci na troškove ispunjavanja obveze PDV-a u Europskoj uniji, Institut za javne financije, Zagreb, Porezni vjesnik 02/2016.

Bernaerts, Y., Sandhya, N., The Ins and Outs of Classifying Turnover for VAT, EC tax review, ISSN 0928-2750, Vol. 20, N°. 6, 2011.

Jespersen, C. B., Intermediation of Insurance and Financial Services in European VAT, Kluwer Law International, 2011.

Borselli, F., Fedeli, S., Giurato, L., Digital VAT Carousel Fraud: A New Boundary for Criminality?, Tax Notes International, February 2015.

Borselli, F., Organised VAT fraud: features, magnitude, policy perspectives, Banca d'Italia Eurosistema, No 106, October 2011.

Borselli, F., Pragmatic Policies to Tackle VAT Fraud in the European Union, International VAT Monitor 5, 2008.

Brederode, R. F., Pfeiffer S., VAT' s Superiority: Is the Emperor Dressed like Adam?, IBFD, International VAT monitor, 04/2015.

Brederode, R.F., Pfeiffer, S., Combatting Carousel Fraud: The general reverse charge, IBFD, International VAT monitor, (3):146, 2015.

Brederode, R.F., Pfeiffer, S., International - debate on a general reverse charge VAT, IBFD, International VAT monitor, Vol. 26, No 5, 2015.

Brummerhof, D., Javne financije, Mate, Zagreb, 2000.

Bukhsh, F.A., Weigand, H., VAT Fraud: Possible technical and ontological solutions, Department of Management, Tilburg University, the Netherlands, January 2015.

Charlet, A., Jeffery, O., An International Perspective on VAT, Tax Notes International, 2010.

Cindori, S., Zakarija, A., Prevencija prijevara u sustavu poreza na dodanu vrijednost u okvirima Europske unije, Pravni vjesnik: časopis za pravne i društvene znanosti Pravnog fakulteta Sveučilišta J. J. Strossmayera u Osijeku, Vol. 32 No. 3–4., Osijek, 2016.

Cindori, S., Zakarija, A., Prijevare u sustavu poreza na dodanu vrijednost kao predikatno djelo pranja novca, Conference ERAZ 2017 Conference Proceedings – Knowledge based sustainable economic development, Beograd, Serbia June 8, 2017.

Cindori, S., Specifičnosti i doseg kružnih prijevara, Conference proceedings of the 6th international scientific conference Economics & Management: How to Cope with Disrupted Times (EMAN 2022) / Bevanda, Vuk (ur.) Beograd: Association of Economists and Managers of the Balkans – UdEkoM Balkan, 2022.

Cindori, S., Kuzelj, V., Majcen, V., Fabula docet: Razmjena informacija kao imperativ međunarodne politike suzbijanja pranja novca i porezne utaje, Kriminalistička teorija i praksa, vol. 6., br. 1., Zagreb, 2019.

Cindori, S., Pogačić, L., Problematika utvrđivanja broja i visine stopa poreza na dodanu vrijednost, Ekonomska misao praksa, Zagreb, 02/2010.

Cnossen, S., Modernizing the European VAT, CESifo Working Paper, No. 8279, Center for Economic Studies and ifo Institute (CESifo), Munich, 2020.

Cobham, A., Tax evasion, tax avoidance and development finance, Working Paper Number 129, QEH Working Paper Series – QEHWPS129, September 2005.

Ćapeta, T., Rodin, S., Osnove prava Europske unije, Narodne novine, Zagreb, 2011.

- De la Feria, R., The New VAT General Reverse-Charge Mechanism, EC Tax Review 28/4, 2019.
- De La Feria, R., The Definitive VAT System: Breaking with Transition, EC Tax Review, 27 (3) 2018.
- De la Feria, R., The EU VAT system and the internal market, IBFD 2009.
- De la Feria, R., Blueprint for Reform of VAT Rates in Europe, Intertax 43(2), 2015.
- De la Feria, R., Tax Fraud and the Rule of Law, University of Leeds, WP 18/02, January 2018.
- Dmoch, W, Kołodziej, B., Mioduszewski, M., Mudrecki A., Harmonisation of VAT in the European Union: Present and Future, Akademia Leona Koźmińskiego, 2022.
- Doran, M., Tax Penalties and Tax Compliance, Georgetown University Law Center, Harvard Journal on Legislation , vol. 46., 2009.
- Dubin, J., Wilde, L., An empirical analysis of federal income tax auditing and compliance, National Tax Journal 41(1), 1988.
- Dworkin, R., Taking Rights Seriously, Harvard University Press, 1977.
- Durđević, Z., Proračun Europske unije, Financijska teorija i praksa, 2004., br. 28 (2), str. 182.
- Echevarría Zubeldia., G., Turning VAT Inside Out, IBFD, IVM, 04/2015.
- Efstratios, P., Halting the Horse: EU Policy on the VAT Carousel Fraud in the EU Emission Trading System, EC Tax Review 01/2012.
- English, J., Hybrid forms of taxing consumption: A viable alternative to EU VAT?, World Journal of VAT/GST Law, 25 January 2015.
- Fedeli, S., The Effects of the Interaction Between Direct and Indirect Taxation: The Cases of VAT and RST, 53(3–4) Pub. Fin., 2013.
- Filipović, H., Otkrivanje kaznenih djela i prekršaja utaje poreza / izbjegavanje plaćanja poreza ili pranje novca?, Policija i sigurnost, vol. 26, br. 1/2017., str. 48.

Fishlow, A., Friedman, J., Tax evasion, inflation and stabilization, *Journal of Development Economics*, , vol. 43, Issue 1,1994.

Fuest, C., Riedel, N., Tax evasion, tax avoidance and tax expenditures in developing countries: A review of the literature, Oxford University Centre for Business Taxation, June 19th, 2009.

Freedman, J., Responsive Regulation, Risk, and Rules: Applying the Theory to Tax Practice, *UBC Law Review*, Vol. 44, No. 3, str.627, 2012; Oxford Legal Studies Research Paper No. 13/2012.

Frunza, M.C., Aftermath of the VAT Fraud on Carbon Emissions Markets, *Journal of Financial Crime* 20, 2013.

Frunza, M.C., Cost of the MTIC VAT fraud for European Union Members, 4 April 2016.

Frunza, M.C, Assessment of EU's VAT gap due to shadow economy, 25 November 2017.

Frunza, M. C., Guegan, D., Thiebaut, F., Missing trader fraud on the emission market, *Journal of Financial Crime* Vol. 18 No. 2, 2011.

Gadžo, S., Nematerijalna imovina multinacionalnih korporacija u kontekstu međunarodnog poreznog prava, *Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu*, vol. 65, br. 5, 2015.

Gadžo, S., Prilog istraživanju sadržaja načela pravednosti kao kriterija evaluacije normi međunarodnog poreznog prava, *Zagreb, Pravni vjesnik*, vol. 31, br. 2, 2015.

Gadžo, S., Klemenčić, I., Time to stop avoiding the tax avoidance issue in Croatia? A proposal based on the recent developments in the European Union, *Financial Theory and Practice*, vol. 38., br. 3., 2014.

Gemmell, N., Hasseldine, J., The Tax Gap: A Methodological Review, Victoria University of Wellington, Working Paper 09/2012.

Glavina, D., Dragičević Prtenjača, M., Kazneno djelo utaje poreza kao oblik porezne evazije s posebnim osvrtom na poslovanje preko poreznih utočišta, *Godišnjak Akademije pravnih znanosti Hrvatske*, IX (1.), 2018.

Garland, D., The limits of the sovereign stat, Strategies of Crime Control in Contemporary Society, The British Journal of Criminology, Vol. 36, Issue 4, Autumn 1996.

Grásgruber, M., Otavová, M., Semerád, Impacts of the application of the reverse charge mechanism of the value added tax, Acta Universitatis Agriculturae Et Silviculturae Mendelianae Brunensis, Vol.LXI, 2013.

Griffioen, M., Hel – van Dijk, L., New European Approach to Combat VAT Fraud? Intertax, vol. 42, Issue 5, May 2014.

Gupta, S, Keen, M., Shah, A., Verdier, G., Digital revolutions in public finance, International Monetary Fund., e-book, 2017.

Guštin, M., Proračun Europske Unije, Paragraf, 5 (1), 2021.

Hangacova, N., Stremy, T., Value Added Tax and Carousel Fraud Schemes in the European Union and the Slovak Republic, European Journal of Crime, Criminal Law and Criminal Justice 26, 2018.

Heinemann, M., Stiller, W. Digitalization and cross-border tax fraud: evidence from e-invoicing in Italy, Int Tax Public Finance 32, 2025.

Hel van Dijk, L., Griffioen, M., Tackling VAT Fraud in Europe: The International Puzzle Continues, Intertax, vol. 44, Issue 6/7, August 2016.

Hel van Dijk, L., Griffioen, M., Intra-Community VAT Fraud: Is It Really a 50 Billion Euro Problem? International VAT Monitor, Vol. 36, Issue 1, March 11., 2025.

Hughes, P., EU VAT Aspects of Longer Chains of Triangular Transactions, International VAT monitor, July/August 2012.

Jacobs, B., Digitalization and taxation, e-book, 2017.

Jelčić, Ba., Javne financije, RRIF, Zagreb, 2001.

Jelčić, Ba., Jelčić Bo., Porezni sustav i porezna politika, Informator, Zagreb, 1998.

Jelčić, Ba. i Bo., Porez na promet proizvoda u teoriji i praksi, Privredni vjesnik, Zagreb, 1977.

Jelčić, Bo., Otpor plaćanju poreza, Financijska praksa, 1978.

- Jelčić, Bo., Financijsko pravo i financijska znanost, Informator, Zagreb, 1998.
- Jelčić, Bo., Lončarić-Horvat, O., Šimović, J., Arbutina, H., Financijsko pravo i financijska znanost, Narodne novine, 2002.
- Jelčić, Bo., Lončarić-Horvat, O., Šimović, J., Arbutina, H., Mijatović, N., Financijsko pravo i financijska znanost, NN d.d., Zagreb, 2008.
- Jelčić, Bo., Lončarić-Horvat, O., Šimović, J., Arbutina, H., Mijatović, N., Hrvatski fiskalni sustav, Narodne novine, Zagreb, 2004.
- Jelčić, Bo., Harmoniziranje oporezivanja prometa u Europskoj ekonomskoj zajednici, Ekonomski pregled, Zagreb, 1–2. /1992.
- Jespersen, C. B., Intermediation of Insurance and Financial Services in European VAT, Netherlands: Kluwer Law International, 2011.
- Kapetanović, S., Oblici prijevара i presude Europskog suda pravde, Financije, pravo i porezi, Zagreb, 03/2015.
- Keen, M., Smith, S., VAT fraud and evasion: What do we know, and what can be done, IMF working paper, WP/07/31., 2007.
- Kesner-Škreb, M., Izbjegavanje i utaja poreza, Financijska praksa, br.3., 1995.
- Kesner-Škreb, M., Što s porezima u Hrvatskoj? Porezno opterećenje, oporezivanje dohotka, dobiti i imovine, Institut za javne financije, Zagreb, Newsletter, br. 32, 2007.
- Kesner-Škreb, M., Proračun Europske unije, Pojmovnik, Institut za javne financije, Zagreb, 2007.
- Kesner-Škreb, M., Porez na dodanu vrijednost-pojmovnik, Financijska praksa, 20 (2), 1995.
- Kesner-Škreb, M., Siva ekonomija, Institut za javne financije, Zagreb, Financijska praksa, 20 (3), 1994.
- Kirchler, E., Maciejovsky, B., Schneider, F., Everyday representations of tax avoidance, tax evasion, and tax flight: Do legal differences matter?, SFB 373 Discussion Paper, No. 2001,43 Provided in Cooperation with: Collaborative Research Center 373:

Quantification and Simulation of Economic Processes, Humboldt University Berlin, 2001.

Kogels, H., VAT Fraud with Emission Allowances Trading, EC Tax Review 05/2010.

Kogels, H., Some Remarks on the Future of VAT, 20 EC Tax Review, Issue 6, 2011.

Krever, R., Combating VAT Fraud: Lessons from Korea, Thomson Reuters (Professional) UK Limited and Contributors, 03/2014.

Lamensch, M., Are 'reverse charging' and the 'one-stop-scheme' efficient ways to collect VAT on digital supplies?, World Journal of VAT/GST Law, Vol.1, Number 1., 2012.

Lamensch, M., Cecivat, E., VAT fraud, Economic impact, challenges and policy issues, Study, Requested by the TAX3 Committee, Brussels, 2018.

Lang, M., Melz, P., Kristoffersson, E., Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences IBFD, Amsterdam, 2009.

Leiter, B., Legal Formalism and Legal Realism: What is the Issue?, Legal Theory, 16(2), 2010.

Lejeune, I.; Maeijer, S. de; Vermeire, L., Quick Reaction Mechanism Against EU VAT Fraud, International VAT Monitor, Vol. 24, No. 2., 2013.

Lind, K., Reverse charging: the best possible solution for preventing VAT fraud, World Journal of VAT/GST Law, 2(2), 2013.

Liu, L., Lockwood, B., Almunia, M., Tam, H., VAT notches, voluntary registration, and bunching: Theory and UK evidence. Review of Economics and Statistics, 103(1), 2019.

Lončarić Horvat, O., Porezno pravo Europske unije, Pravo i porezi, 13 (5), 05/2004.

Lončarić Horvat, O., Arbutina, H., Osnove međunarodnog poreznog prava, Narodne novine, Zagreb, 2007.

Lovics, G., Szôke, K., Tóth, G. C., Bálint, V., The effect of the introduction of online cash registers on reported turnover in Hungary , Magyar Nemzeti Bank, The Central Bank of Hungary, Budapest, 2019.

Lovrinčević, Ž., Marić, Z., Mikulić, D., Maastrichtski kriteriji i uključivanje sive ekonomije – slučaj Hrvatske, Privredna kretanja i ekonomska politika, Zagreb, br. 106., 2006.

Madžarević-Šujster, S., Procjena porezne evazije u Hrvatskoj, Financijska teorija i praksa, Zagreb, br. 1/2002.

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.

Magauran, B., Split Payments: New VAT Collection Mechanism in the European Union, May 30, 2018.

Mahović-Komljenović, M., Informacijski sustav i porezna evazija – uloga menadžera podataka, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, godina 7, br.1., 2009.

Marcil, M. C., The recipient's knowledge of fraud and its impact on the recovery of refunds and credits, World Journal of VAT/GST Law 2(3), 2013.

Markota, Lj. Isporuka dobara unutar Europske unije, Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, 2023.

Marković, B., Pojava porezne evazije kod oporezivanja poduzetnika u Republici Hrvatskoj, Zbornik radova: Tendencije u razvoju financijske aktivnosti države, Zagreb, 2000.

Marković, B., Pavić, Z., Uvođenje nulte stope PDV-a i njena konkretna primjena u praksi, Ekonomski vjesnik, vol. XI, br. 1-2, 1998.

McLure, C. H. E., Hellerstein, W. Congressional Intervention in State Taxation: A Normative Analysis of Three Proposals, 31 State Tax Notes 721–35., 2004.

Merkx, M., Gruson, J., Verbaan, N., Doef, B. V. D., Definitive VAT Regime: Stairway to Heaven or Highway to Hell?, EC Tax Review, Kluwer Law International, Vol. 27, 2018.

Merkx, M., Verbaan, N., Technology: A Key to Solve VAT Fraud?, EC Tax Review ., 2019.

Messere, K., Porezi dvadesetog stoljeća i njihova budućnost, Financijska teorija i praksa, Zagreb, vol. 25, br. 2, 2001.

Mijatović, N., Budućnost financiranja Europske unije, Institut za javne financijske, Zagreb, Porezni vjesnik br.01/2015.

Mijatović, N., Reforma financiranja Europske unije (porezni aspekti), Institut za javne financijske, Zagreb, Porezni vjesnik br.06/2016.

Mijatović, N., Oporezivanje u Europskoj uniji: promicanje unutarnjeg tržišta i ekonomskog rasta, Institut za javne financije, Zagreb, Porezni vjesnik 04/2015.

Mijatović, N., Usklađivanje europskog PDV-a; povijesni prikaz, Časopis za suvremenu povijest, Vol. 36 No. 3, 2004.

Mijatović N, Perić R, Lerman B., Proračunska pitanja Europske unije: preispitivanje financijske autonomije, Zagreb, Pravni vjesnik, 2012.

Mitran, D., European trends in split VAT, Internal Auditing & Risk Management, Year XII, No 4(48), December 2017.

Monti, M., A new strategy for the single market at the service of europe's economy and society, Report to the President of the European Commission José Manuel Barroso, 9 May 2010.

Monarcha-Matlak, A., Legal aspects of the road and railway transport monitoring system of “sensitive goods” in Poland , 26th Geographic Information Systems Conference and Exhibition “GIS ODYSSEY 2019” Conference proceedings, Split, Croatia, Cerklje, Slovenia Kielce, Polandstr, September 2019.

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

Nurlis, I. K., The Effect of Taxpayer Awareness, Knowledge, Tax Penalties and Tax Authorities Services on the Tax Compliance: (Survey on the Individual Taxpayer at Jabodetabek & Bandung), Research Journal of Finance and Accounting, Vol. 6, No. 2, 2015.

Novoselec, P., Uvod u gospodarsko kazneno pravo, Pravni fakultet u Zagrebu, Zagreb, 2009.

Obadić, I., Marelja, M. Europska zajednica za ugljen i čelik kao prvi i presudni korak ka europskim integracijama: pravnopovijesni aspekti nastanka zajednice, Radovi Zavoda za znanstveni rad Varaždin, 2022.

Oręziak, L., The Evolution of the Process of the Harmonization of Value Added Tax (VAT) Within the European Union", *Studia Europejskie – Studies in European Affairs*, Vol. 24, Number 4., 2020.

Orlović, A., Fiskalni sustav i fiskalni kriminalitet, Ministarstvo unutarnjih poslova, Zagreb, 2019.

Papis-Almansa, M., VAT and electronic commerce: the new rules as a means for simplification, combatting fraud and creating a more level playing field?, *ERA Forum*, Vol. 20, 2019.

Pashev, K., Fighting VAT Fraud: The Bulgarian Experience, Centre for the Study of Democracy, Working Paper 0606/2 En, June 2006.

Pashev, K.V., Countering Cross-border VAT Fraud: The Bulgarian Experience, *Journal of Financial Crime* 14, no. 4., 2007.

Perić, B., Davorin, R. ml., Povijesni razvoj Europske unije, Hrvatska i EU, Izazovi integracije, Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet, Split., 2006.

Pfeiffer, S., Semerad, P., Missing Trader Fraud in European VAT, *Mendelu Working Papers in Business and Economics*, Mendel University in Brno, 41/2013.

Podlipnik, J., Missing trader intra-community and carousel VAT frauds - ECJ and ECtHR case law, *CYELP* 8, 2012.

Pomeranz, D., No Taxation without Information: Deterrence and Self-Enforcement in the Value Added Tax, *NBER Working Paper No. 19199*, JEL No. H25, H26, O17, O23, July 2013.,

Raspudić, R. Kriminalne zlouporabe sustava PDV-a, kružne prijave i inspeksijski nadzor u Hrvatskoj, Institut za javne financije, Zagreb, *Porezni vjesnik* 2/2004.

Radusin Lipošinović, M., Novosti u području računa u elektroničkom obliku u segmentu B2B, Pravo i porezi, Zagreb, 03/2024

Rezaee, Z., Riley, R. Prijevara u financijskim izvještajima: sprječavanje i otkrivanje, Mate, Zagreb, 2014.

Seer, R., Wilms, A. L., General Report “Surcharges and Penalties in Tax Law”, Institute for Tax Law and Tax Procedure Law Ruhr-University Bochum, 2015.

Schauer, F., Formalism, Yale Law Journal 97, 1989.

Slemrod, J., Tax Compliance and Enforcement: New Research and its Policy Implications, Ross School of Business Working Paper, Working Paper No. 1302, January 2016.

Sergiou, L., Value Added Tax (VAT) Carousel Fraud in the European Union, Journal of Accounting and Management, vol. 2, no. 2., 2012.

Sertić, A., Porezne oaze: međunarodno izbjegavanje plaćanja poreza i porezna evazija, Institut za javne financije, Zagreb, Porezni vjesnik, 5/2012.

Shahini, L., Malaj, A., How can We Measure the VAT Fraud and Evasion? Case of Albania, European Journal of Economics and Business Studies, Vol. 1, Issue 2., May-August 2015.

Shaxson, N., The Cost of Tax Abuse, The Tax Justice Report, November 2011.

Sholz, T., J., Contractual Compliance Tax Institutions and Tax Morale in the U.S., u: Hayoz, N., Hug., S. (eds.), Tax Evasion, Trust, and State Capacities, Peter Lang, Bern, 2007.

Simser, J., Tax evasion and avoidance typologies, Journal of Money Laundering Control Vol. 11 No. 2, 2008

Sinn, H. W., Gebauer, A., Parsche, R., The Ifo Institute’s Model for Reducing VAT Fraud: Payment First, Refund Later, CESifo Forum, February 2004.

Slemrod, J., Does It Matter Who Writes the Check to the Government? The Economics of Tax Remittance, LXI (2) National Tax J. 251–75., 2008.

Sullivan, A., Lessons From the Last War on Tax Havens, Tax Analysts 2007.

Sokanovic, L, Missing trader fraud as part of organised crime in the EU, Economic and Social Development, 22nd International Scientific Conference on Economic and Social Development – ‘The Legal Challenges of the Modern World’, Book of Proceedings, 2017.

Sokanović, L., Pribisalić, L., Kružne prijave: zašto nastaju i mogu li se učinkovito suzbiti? // Hrvatski ljetopis za kaznene znanosti i praksu, XXX (2023), 2/2023.

Szilágyi Szilárd, G., Ianovici, V., National E-Systems for Combating VAT Evasion and Intra-EU Trade. Hungary’s ‘EKAER’ and Romania’s ‘RO e-Transport’, European Society of International Law, Conference Paper, Vilnius, Sept 2024.

Swinkels, J.J.P., Carousel Fraud in the European Union, IBDF, International VAT Monitor, March/April 2008.

Šimović, J. i H., Fiskalni sustav i fiskalna politika Europske unije, Pravni fakultet, Zagreb, 2006.

Šimović, J., Rogić Lugarić, T., Cindori, S., Utaja poreza u Republici Hrvatskoj, Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu, Zagreb, vol. 14, broj 2/2007.

Špoljarić, D., Bucić, N., Proračun Europske unije s analitičkim prikazom proračunskih prihoda u 2018. godini, FIP – Financije i pravo, 7(1), 2019.

Terra, B., Levying VAT in the EU Customs Union: Towards a Single Indirect Tax Area? The Ordeal of Indirect Tax Harmonisation, Erasmus Law Review, Vol. 12, No. 3., 2020.

Terra, B., Kajus, J., A guide to the European VAT Directives, IBFD, Amsterdam, Vol.1, 2011.

Terra, B., Kajus, J., Place of taxable transactions, e-book published by Cajus media, Series on International Tax Law, School of Economic and Business Management, Lund University 2011.

Terra, B., Wattel, P., European Tax Law 6th ed. Wolters Kluwer 2012.

Terra, B., The European Quick Reaction Mechanism Against VAT Fraud, 1(2) World J. VAT/GST L., 2012.

- Thuronyi, V., *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, 2003.
- Timmerman, M., Balancing effective criminal sanctions with effective fundamental rights protection in cases of VAT fraud: Taricco', *Common Market Law Review* , 53, 3. 2016.
- Toder, E., What Is the Tax Gap?, *Tax notes*, October 22, 2007.
- Traversa, E., Ceci, E., Delimiting the margin of maneuver of tax administrations in fighting VAT fraud, Kofler et al (Eds), *CJEU – Recent Developments in Value Added Tax*, Linde, 2022.
- Tumpe, M., *A Hybrid VAT System in the European Union*. Draft 04/24/2007,
- Turkalj, K., Izvori europskog prava, *Hrvatska pravna revija*, 8, 2008.
- Uslaner, E.M., *Tax Evasion, Trust, and the Strong Arm of the Law*, Department of Government and Politics University of Maryland–College Park College Park, MD 20742, Prepared for the Conference on “Tax Evasion, Trust, and State Capacity,” University of St. Gallen, St. Gallen, Switzerland, October 17–19., 2003.
- Verwaal, E., Chossen, S., Europe’s New Border Taxes, *Journal of Common Market Studies* Vol. 40, 2002.
- Veltrop, M.M.J.A., *How to Identify Customers of eServices in VAT*, Taxation Perspectives, 2014.
- Van Aken, W., Artige, L., *A Comparative Analysis of Reverse Majority Voting: The WTO's Dispute Settlement Mechanism, the EU Anti-Dumping Policy and the Reinforced SGP and Fiscal Compact*, EUSA Thirteenth Biennial Conference, Baltimore, Maryland, USA, May 9-11, 2013.
- Van Aken, W., *Voting in the EU Council of Ministers before and after EU enlargement (1995-2010)*, May 2. 2013.
- Van de Leur, M., *Triangulation or Strangulation?*, *International VAT Monitor* November/December 2010.
- Vazquez, J., Duncan, H., Stephanny, P., *The European mini one-stop shop: A model for future indirect tax compliance?*, *The tax adviser*, June 1, 2017.

Vranko, A., Sprječavanje porezne utaje i izbjegavanje plaćanja poreza, Institut za javne financije, Zagreb, Porezni vjesnik, br. 7–8/2015.

Walpole, M., Tackling VAT Fraud, International VAT Monitor, September/October 2014.

Waseem, M., Information, Asymmetric Incentives, or Withholding? Understanding the Self-Enforcement of Value-Added Tax, CESifo Working Paper No. 7736, 2019.

Weisbach, D. A, Formalism in the Tax Law, University of Chicago Law Review 66, 1999.

Wolf, R., VAT pitfalls in Intra-EU Commodity trade, EC Tax Review 01/2012., Kluwer Law International BV, The Netherlands, 2012.

Wolf, R., VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective, INTERTAX Vol. 39, Issue 1, 2011.

Zakarija, A., Suzbijanje zlouporabe carinskog postupka 42 razmjenom podataka između poreznih i carinskih administracija, Institut za javne financije, Porezni vjesnik 6/2019.

Zakarija, A., Čilić, A., Uspostava administrativne suradnje Europske unije s trećim zemljama u cilju sprječavanja PDV prijevара, Institut za javne financije, Porezni vjesnik 9/2018.

Zakarija, A., Vuletić, R., Struktura Eurofisca i pravila postupanja, Institut za javne financije, Porezni vjesnik, br. 12/2019.

Zakarija, A., Suradnja poreznih uprava država članica s drugim tijelima na razini Europske unije, Institut za javne financije, Porezni vjesnik, br. 09/2019.

Zakarija, A., PDV prijевare definirane kao kazneno djelo, Institut za javne financije, Porezni vjesnik, br. 05/2019.

Pravni izvori Europske unije

Ugovori

Single European Act, SL L 169, 29.6.1987., str. 1.–28

Treaty on European Union, SL C 191, 29.7.1992., str. 1.–112.

Council Act of 26 July 1995 drawing up the Convention on the protection of the European Communities' financial interests OJ C 316, 27.11.1995., str. 48.–57.

Treaty of Lisbon amending the Treaty on European Union and the Treaty establishing the European Community, signed at Lisbon, 13 December 2007., protocols, OJ C 306, 17.12.2007., str. 1.–229.

Pročišćene verzije Ugovora o Europskoj uniji i Ugovora o funkcioniranju Europske unije Ugovor o Europskoj uniji (pročišćena verzija) Ugovor o funkcioniranju Europske unije (pročišćena verzija) Protokoli Prilozi Ugovoru o funkcioniranju Europske unije Izjave priložene Završnom aktu Međuvladine konferencije na kojoj je donesen Ugovor iz Lisabona potpisan 13. prosinca 2007. Tablice ekvivalenata, SL C 202, 7.6.2016., str. 1.–388

The future of VAT European Parliament resolution of 13 October 2011 on the future of VAT (2011/2082(INI)), OJ C 94E, 3.4.2013, str. 5–12.

Rezolucija Europskog parlamenta od 24. studenoga 2016. na temu „Prema konačnom sustavu PDV-a i borbi protiv prijevara u vezi s PDV-om” (2016/2033(INI)), SL C 224, 27.6.2018., str. 107.–116.

Treaty establishing the European Coal and Steel Community, Document 11951K/TXT (Pariški ugovor)

Treaty establishing the European economic community and related instruments (EEC treaty)

Contents

Pročišćena verzija Ugovora o osnivanju Europske zajednice za atomsku energiju, SL C 203, 7.6.2016., str. 1.–112

Merger Treaty, SL 152, 13.7.1967., str. 2.–17. (Ugovor o spajanju, Ugovor iz Luxembourg)

Sporazum između Europske unije i Kraljevine Norveške o administrativnoj suradnji, suzbijanju prijevara i naplati tražbina u području poreza na dodanu vrijednost, SL L 195, 1.8.2018., str. 3.–22.

Uredbe

Council Regulation (EEC) No 3330/91 of 7 November 1991 on the statistics relating to the trading of goods between Member States, OJ L 316, 16.11.1991., str. 1–10 .

Council Regulation (EEC) No 218/92 of 27 January 1992 on administrative cooperation in the field of indirect taxation (VAT), OJ L 24, 1.2.1992, str. 1–5

Council Regulation (EC) No 1624/2000 of the European Parliament and of the Council of 10 July 2000 amending Council Regulation (EEC) No 3330/91 on the statistics relating to the trading of goods between Member States, with specific reference to a simplified application of the nomenclature of products, OJ L 187, 26.7.2000, str. 1–2

Council Regulation (EC) No 44/2001 of 22 December 2000 on jurisdiction and the recognition and enforcement of judgments in civil and commercial matters, OJ L 12, 16.1.2001, str. 1–23

Council Regulation (EC) No 1798/2003 of 7 October 2003 on administrative cooperation in the field of value added tax and repealing Regulation (EEC) No 218/92, OJ L 264, 15.10.2003., str. 1–11.

Regulation (EC) No 638/2004 of the European Parliament and of the Council of 31 March 2004 on Community statistics relating to the trading of goods between Member States and repealing Council Regulation (EEC) No 3330/91, OJ L 102, 7.4.2004., str. 1–8.

Commission Regulation (EC) No 1925/2004 of 29 October 2004 laying down detailed rules for implementing certain provisions of Council Regulation (EC) No 1798/2003 concerning administrative cooperation in the field of value-added tax, OJ L 331, 5. 11 .2004., str.13-18.

Uredba Vijeća (EZ) br. 143/2008 od 12. veljače 2008. o izmjeni Uredbe (EZ) br. 1798/2003 o uvođenju upravne suradnje i razmjeni informacija vezano uz pravila o mjestu pružanja usluga, posebnim programima i postupku povrata poreza na dodanu vrijednost, SL L 44, 20.2.2008., str. 1–6.

Uredbe Vijeća (EU) br. 904/2010 od 7. listopada 2010. o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevare u području poreza na dodanu vrijednost (preinaka) SL L 268, 12.10.2010., str. 1–18.

Uredbe (EU) br. 952/2013 Europskog parlamenta i Vijeća od 9. listopada 2013. o Carinskom zakoniku Unije, SL L 269, 10.10.2013.

Uredba (EU, Euratom) br. 883/2013 Europskog parlamenta i Vijeća od 11. rujna 2013. o istragama koje provodi Europski ured za borbu protiv prijevara (OLAF) i stavljanju izvan snage Uredbe (EZ) br. 1073/1999 Europskog parlamenta i Vijeća te Uredbe Vijeća (Euratom) br. 1074/1999., SL L 248, 18.9.2013., str. 1.–22.

Uredba (EU) br. 1286/2013 Europskog parlamenta i Vijeća od 11. prosinca 2013. o donošenju akcijskog programa za poboljšanje rada poreznih sustava u Europskoj uniji od 2014. do 2020. (Fiscalis 2020) i ukidanju Odluke br. 1482/2007/EZ, SL L 347, 20.12.2013., str. 25–32.

Uredba (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 prijevara (OLAF), SL L 317, 23.11.2016, str. 1–3.

Uredba Vijeća (EU) 2017/1939 od 12. listopada 2017. o provedbi pojačane suradnje u vezi s osnivanjem Ureda europskog javnog tužitelja („EPPO”), SL L 283, 31.10.2017., str. 1.–71.

Uredba Vijeća (EU) 2017/2454 od 5. prosinca 2017. o izmjeni Uredbe (EU) br. 904/2010 o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevare u području poreza na dodanu vrijednost, SL L 348, 29.12.2017., str. 1–6.

Provedbena uredba Vijeća (EU) 2017/2459 od 5. prosinca 2017. o izmjeni Provedbene uredbe (EU) br. 282/2011 o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 348, 29.12.2017., str. 32–33.

Uredba Vijeća (EU) 2018/1541 od 2. listopada 2018. o izmjeni uredbi (EU) br. 904/2010 i (EU) 2017/2454 u pogledu mjera za jačanje administrativne suradnje u području poreza na dodanu vrijednost, ST/10472/2018/INIT, SL L 259, 16.10.2018., str. 1.–11.

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, PE/37/2018/REV/1, SL L 295, 21.11.2018, str. 138–183.

Uredba Vijeća (EU) 2020/283 od 18. veljače 2020. o izmjeni Uredbe (EU) br. 904/2010 u pogledu mjera za jačanje administrativne suradnje radi suzbijanja prijevara u vezi s PDV-om, ST/14128/2019/INIT, SL L 62, 2.3.2020., str. 1-6.

Uredba (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 prijevara, SL L 437, str. 49–73

Uredba Vijeća (EU, Euratom) 2021/769 od 30. travnja 2021. o izmjeni Uredbe (EEZ, Euratom) br. 1553/89 o konačnom jedinstvenom režimu ubiranja vlastitih sredstava koja proizlaze iz poreza na dodanu vrijednost ST/12843/2020/INIT, SL L 165, 11.5.2021., str. 9–14

Direktive Vijeća

First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes, OJ 71, 14/04/1967., str. 1301–1303.

Second Council Directive 67/228/EEC of 11 April 1967 on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes - Structure and procedures for application of the common system of value added tax, OJ 71, 14.4.1967, str. 1303–1312.

Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment, SL L 145, 13.6.1977., str. 1-40.

Council Directive 91/680/EEC of 16 December 1991 supplementing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC with a view to the abolition of fiscal frontiers, OJ L 376, 31.12.1991., str. 1–19.

Council Directive 77/799/EEC of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation, SL L 336, 27.12.1977., str. 15–20.

Council Directive 79/1070/EEC of 6 December 1979 amending Directive 77/799/EEC concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation, OJ L 331, 27.12.1979, str. 8–9

Council Directive 76/308/EEC of 15 March 1976 on mutual assistance for the recovery of claims resulting from operations forming part of the system of financing the European Agricultural Guidance and Guarantee Fund, and of the agricultural levies and customs duties, OJ L 73, 19.3.1976, str. 18–23

Council Directive 79/1071/EEC of 6 December 1979 amending Directive 76/308/EEC on mutual assistance for the recovery of claims resulting from operations forming part of the system of financing of the European Agricultural Guidance and Guarantee Fund, and of agricultural levies and customs duties, OJ L 331, 27.12.1979, str. 10–10.

Council Directive 91/680/EEC of 16 December 1991 supplementing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC with a view to the abolition of fiscal frontiers, OJ L 376, 31.12.1991., str. 1–19.

Council Directive 2006/69/EC of 24 July 2006 amending Directive 77/388/EEC as regards certain measures to simplify the procedure for charging value added tax and to assist in countering tax evasion or avoidance, and repealing certain Decisions granting derogations, OJ L 221, 12.8.2006, str. 9–14.

Council Directive 2008/9/EC of 12 February 2008 laying down detailed rules for the refund of value added tax, provided for in Directive 2006/112/EC, to taxable persons not established in the Member State of refund but established in another Member State, SL L 44, 20.2.2008., str. 23–28.

Council Directive 92/111/EEC of 14 December 1992 amending Directive 77/388/EEC and introducing simplification measures with regard to value added tax, OJ L 384, 30.12.1992, str. 47–57.

Council Directive 92/77/EEC of 19 October 1992 supplementing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC (approximation of VAT rates), OJ L 316, 31.10.1992, str. 1–4.

Direktiva Vijeća 2003/48/EZ od 3. lipnja 2003. o oporezivanju dohotka od kamate na štednju, OJ L 157, 26.6.2003., str. 38–48.,

Direktiva 2003/87/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 13. listopada 2003. o uspostavi sustava trgovanja emisijskim jedinicama stakleničkih plinova unutar Zajednice i o

izmjeni Direktive Vijeća 96/61/EZ Tekst značajan za EGP, SL L 275, 25.10.2003., str. 32.–46;

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347, 11.12.2006., str. 1–118.;

Direktiva Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o mjestu pružanja usluga, SL L 44, 20.2.2008., str. 11–22.

Direktiva Vijeća 2008/117/EZ od 16. prosinca 2008. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost kako bi se suzbila utaja poreza povezana s transakcijama unutar Zajednice, SL L 14, 20.1.2009., str. 7–9.

Direktiva Vijeća 2009/69/EZ od 25. lipnja 2009. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u vezi s utajom poreza povezanom s uvozom SL L 175, 4.7.2009., str. 12–13.

Direktiva Vijeća 2010/23/EU od 16. ožujka 2010. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u vezi s neobaveznom i privremenom primjenom mehanizma obrnutog zaduženja za pružanje određenih usluga koje su podložne prijevari, SL L 72, 20.3.2010., str. 1–2.

Direktiva Vijeća 2010/24/EU od 16. ožujka 2010. o uzajamnoj pomoći kod naplate potraživanja vezanih za poreze, carine i druge mjere, OJ L 84, 31.3.2010., str. 1–12.

Direktiva Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ, OJ L 64, 11.3.2011., str. 1–12.

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 određene robe i usluga podložnih prijevari, SL L 201, 26.7.2013., str. 4–6.

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, SL L 201, 26.7.2013., str. 1–3.

Direktiva 2014/55/EU Europskog Parlamenta i Vijeća od 16. travnja 2014. o elektroničkom izdavanju računa u javnoj nabavi Tekst značajan za EGP, SL L 133, 6.5.2014., str. 1–11

Direktiva Vijeća 2014/107/EU od 9. prosinca 2014. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja, SL L 359, 16.12.2014., str. 1–29;

Direktiva Vijeća (EU) 2015/2060 od 10. studenoga 2015. o stavljanju izvan snage Direktive 2003/48/EZ o oporezivanju dohotka od kamate na štednju, SL L 301, 18.11.2015., str. 1–4.,

Direktiva (EU) 2015/2366 Europskog parlamenta i Vijeća od 25. studenoga 2015. o platnim uslugama na unutarnjem tržištu, o izmjeni direktiva 2002/65/EZ, 2009/110/EZ i 2013/36/EU te Uredbe (EU) br. 1093/2010 i o stavljanju izvan snage Direktive 2007/64/EZ, SL L 337, 23.12.2015., str. 35–127.

Direktiva Vijeća (EU) 2015/2376 od 8. prosinca 2015. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja, SL L 332, 18.12.2015., str. 1–10.

Direktiva Vijeća (EU) 2016/881 od 25. svibnja 2016. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja, SL L 146, 3.6.2016., str. 8–21.

Direktiva Vijeća (EU) 2016/2258 od 6. prosinca 2016. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu pristupa poreznih tijela informacijama o sprječavanju pranja novca; SL L 342, 16.12.2016., str. 1–3.

Direktiva (EU) 2017/1371 Europskog parlamenta i Vijeća od 5. srpnja 2017. o suzbijanju prijevara počinjenih protiv financijskih interesa Unije kaznenopravnim sredstvima, SL L 198, 28.7.2017., str. 29–41.

Direktiva Vijeća (EU) 2017/2455 od 5. prosinca 2017. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ i Direktive 2009/132/EZ u pogledu određenih obveza u vezi s porezom na dodanu vrijednost za isporuku usluga i prodaju robe na daljinu, SL L 348, 29.12.2017., str. 7–22.

Direktiva Vijeća (EU) 2018/822 od 25. svibnja 2018. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja u odnosu na prekogranične aranžmane o kojima se izvješćuje, ST/7160/2018/INIT, SL L 139, 5.6.2018., str. 1–13.

Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the temporary application of a generalised reverse charge mechanism in relation to supplies of goods and services above a certain threshold, Brussels, 22. November 2018. (OR. en) 12852/18 FISC 400 ECOFIN 884

Direktiva Vijeća (EU) 2018/1695 od 6. studenoga 2018. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u pogledu razdoblja primjene neobveznog mehanizma prijenosa porezne obveze u odnosu na isporuke određene robe i usluga podložnih prijevari te primjene mehanizma brze reakcije na prijevaru u vezi s PDV-om, ST/12033/2018/REV/1, SL L 282, 12.11.2018., str. 5–7

Direktiva Vijeća (EU) 2018/1910 od 4. prosinca 2018. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu usklađivanja i pojednostavnjenja određenih pravila sustava poreza na dodanu vrijednost za oporezivanje trgovine među državama članicama, ST/12848/2018/COR/1, SL L 311, 7.12.2018., str. 3–7.

Direktiva Vijeća (EU) 2018/2057 od 20. prosinca 2018. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u pogledu privremene primjene općeg mehanizma prijenosa porezne obveze na isporuke robe i usluga iznad određenog praga, ST/12852/2018/INIT, SL L 329, 27.12.2018., str. 3–7.

Direktiva Vijeća (EU) 2019/1995 od 21. studenoga 2019. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu odredaba koje se odnose na prodaju robe na daljinu i određene isporuke robe na domaćem tržištu, ST/8010/2019/INIT, SL L 310, 2.12.2019., str. 1–5.

Direktiva Vijeća (EU) 2020/284 od 18. veljače 2020. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu uvođenja određenih zahtjeva za pružatelje platnih usluga, ST/14127/2019/INIT, SL L 62, 2.3.2020., str. 7.–12.

Direktiva 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 određene robe i usluga podložnih prijevari te primjene

mehanizma brze reakcije na prijevaru povezanu s PDV-om, ST/7137/2022/INIT, SL L 155, 8.6.2022., str. 1–2.

Odluke i provedbene odluke

Council Decision 70/243/ECSC, EEC, Euratom of 21 April 1970 on the replacement of financial contributions from Member States by the Communities' own resources, OJ L 94, 28.4.1970.,str. 9–22

Council Decision 85/257/EEC, Euratom of 7 May 1985 on the Communities' system of own resources OJ L 128, 14/05/1985, str. 15–17.

Odluka Vijeća 88/376/EEZ od 24. lipnja 1988. o sustavu vlastitih sredstava Zajednica, (88/376/EEZ, Euratom), SL L 185, 15.7.1988., str. 24–28

Council Decision 2006/42/EC of 24 January 2006 authorising Latvia to extend the application of a measure derogating from Article 21 of the Sixth Council Directive 77/388/EEC on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes OJ L 25, 28.1.2006, str. 31–31.

Odluka Vijeća 2008/615/PUP od 23. lipnja 2008. o produbljivanju prekogranične suradnje, posebno u suzbijanju terorizma i prekograničnog kriminala, SL L 210, 6.8.2008., str. 1–11

Odluka Vijeća 2008/616/PUP od 23. lipnja 2008. o provedbi Odluke 2008/615/PUP o produbljivanju prekogranične suradnje, posebno u suzbijanju terorizma i prekograničnog kriminala, SL L 210, 6.8.2008., str. 12–72.

Council Implementing Decision 2009/1008/EU of 7 December 2009 authorising the Republic of Latvia to extend the application of a measure derogating from Article 193 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, OJ L 347, 24.12.2009., str. 30–30.

Provedbena uredba Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (preinaka) OJ L 77, 23.3.2011., str.1–22.

Council Implementing Decision 2011/363/EU of 20 June 2011 authorising Romania to introduce a special measure derogating from Article 193 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, OJ L 163, 23.6.2011., str. 26–27

Commission Decision of 26 June 2012 setting up a group of experts on value added tax OJ C 188, 28.6.2012, str. 2–3.

Council Implementing Decision 2012/624/EU of 4 October 2012 authorising Hungary to introduce a special measure derogating from Article 193 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, OJ L 274, 9.10.2012., str. 26–27

Provedbena odluka Vijeća 2010/583/EU od 27. rujna 2010. kojom se Rumunjskoj odobrava uvođenje posebne mjere odstupanja od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 256, 30.9.2010., str. 27.

Council Implementing Decision 2013/55/EU of 22 January 2013 amending Implementing Decision 2009/1008/EU authorising the Republic of Latvia to extend the application of a measure derogating from Article 193 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, OJ L 22, 25.1.2013., str. 16–16.;

Provedbena odluka Vijeća 2013/676/EU od 15. studenoga 2013. kojom se Rumunjskoj odobrava nastavak primjene posebne mjere odstupanja od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 316, 27.11.2013., str. 31.;

Provedbena odluka Vijeća (EU) 2015/1401 od 14. srpnja 2015. kojom se Italiji odobrava uvođenje posebne mjere kojom se odstupa od članaka 206. i 226. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, OJ L 217, 18.8.2015, str.7–8.

Provedbena odluka Vijeća (EU) 2015/2349 od 10. prosinca 2015. kojom se Mađarskoj odobrava primjena mjere kojom se odstupa od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 330, 16.12.2015., str. 53–54.;

Provedbena odluka Vijeća (EU) 2015/2396 od 10. prosinca 2015. o izmjeni Provedbene odluke 2009/1008/EU kojom se Republici Latviji odobrava produljenje primjene mjere kojom se odstupa od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 332, 18.12.2015., str. 142–143.

Provedbena uredba Komisije (EU) 2015/2447 od 24. studenoga 2015. o utvrđivanju detaljnih pravila za provedbu određenih odredbi Uredbe (EU) br. 952/2013 Europskog parlamenta i Vijeća o utvrđivanju Carinskog zakonika Unije, SL L 343, 29.12.2015., str. 558–893.

Provedbena odluka Vijeća (EU) 2016/1206 od 18. srpnja 2016. o izmjeni Provedbene odluke 2013/676/EU kojom se Rumunjskoj odobrava primjena posebne mjere odstupanja od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 198, 23.7.2016., str. 47.;

Provedbena odluka Vijeća (EU) 2017/784 od 25. travnja 2017. kojom se Talijanskoj Republici odobrava primjena posebne mjere kojom se odstupa od članaka 206. i 226. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost i stavljanju izvan snage Provedbene odluke (EU) 2015/1401 OJ L 118, 6.5.2017, str. 17–19.

Provedbena odluka Vijeća (EU) 2017/1856 od 10. listopada 2017. kojom se Republici Poljskoj odobrava uvođenje posebne mjere odstupanja od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 265, 14.10.2017., str. 21–22

Provedbena odluka Vijeća (EU) 2017/2013 od 7. studenoga 2017. kojom se Kraljevini Nizozemskoj odobrava uvođenje posebne mjere odstupanja od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 292, 10.11.2017., str. 59–60.

Provedbena odluka Vijeća (EU) 2018/457 od 13. ožujka 2018. kojom se Republici Latviji odobrava uvođenje posebne mjere odstupanja od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, OJ L 77, 20.3.2018, str.. 14–15.

Provedbena odluka Vijeća (EU) 2018/486 od 19. ožujka 2018. kojom se Mađarskoj odobrava primjena posebne mjere odstupanja od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, OJ L 81, 23.3.2018, str.. 15–16.

Provedbena odluka Vijeća (EU) 2018/593 od 16. travnja 2018. kojom se Talijanskoj Republici odobrava uvođenje posebne mjere odstupanja od članaka 218. i 232. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 99, 19.4.2018., str. 14–15.

Provedbena odluka Vijeća (EU) 2018/789 od 25. svibnja 2018. o odobrenju Mađarskoj da uvede posebnu mjeru odstupanja od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, ST/8045/2018/INIT, OJ L 134, 31.5.2018, str. 10–11.

Provedbena odluka Vijeća (EU) 2018/1492 od 2. listopada 2018. o odobrenju Republici Latviji da uvede posebnu mjeru odstupanja od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, ST/11373/2018/INIT, OJ L 252, 8.10.2018, str. 42–43

Provedbena uredba Vijeća (EU) 2018/1912 od 4. prosinca 2018. o izmjeni Provedbene uredbe (EU) br. 282/2011 u pogledu određenih izuzeća za transakcije unutar Zajednice, ST/12849/2018/INIT, SL L 311, 7.12.2018., str.10–12,

Provedbena odluka Vijeća (EU) 2018/2006 od 11. prosinca 2018. o izmjeni Provedbene odluke 2009/1008/EU kojom se Republici Latviji odobrava produljenje primjene mjere kojom se odstupa od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, ST/14473/2018/INIT, SL L 322, 18.12.2018., str. 20–21.

Provedbena odluka Vijeća (EU) 2019/310 od 18. veljače 2019. kojom se Poljskoj odobrava uvođenje posebne mjere odstupanja od članka 226. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 51, 22.2.2019.

Provedbena odluka Vijeća (EU) 2019/1592 od 24. rujna 2019. o odobrenju Portugalu da uvede posebnu mjeru odstupanja od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, ST/11424/2019/INIT, SL L 248, 27.9.2019., str. 67–68.

Provedbena odluka Vijeća (EU) 2019/1593 od 24. rujna 2019. o izmjeni Provedbene odluke 2013/676/EU kojom se Rumunjskoj odobrava nastavak primjene posebne mjere odstupanja od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, ST/11426/2019/INIT, OJ L 248, 27.9.2019, str. 69–70.

Provedbena odluka Vijeća (EU) 2019/1903 od 8. studenoga 2019. kojom se Češkoj odobrava primjena općeg mehanizma prijenosa porezne obveze odstupajući od članka 193. Direktive 2006/112/EZ, ST/10726/2019/INIT, OJ L 293, 14.11.2019, str. 101–102.

Provedbena odluka Vijeća (EU) 2020/1105 od 24. srpnja 2020. o izmjeni Provedbene odluke (EU) 2017/784 kojom se Talijanskoj Republici odobrava primjena posebne mjere kojom se odstupa od članaka 206. i 226. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, ST/9209/2020/REV/1, SL L 242, 28.7.2020., str. 4–6.

Odluka 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, SL L 424, 15.12.2020., str. 1–10

Provedbena odluka Vijeća (EU) 2021/2251 od 13. prosinca 2021. o izmjeni Provedbene odluke (EU) 2018/593 kojom se Talijanskoj Republici odobrava uvođenje posebne mjere odstupanja od članaka 218. i 232. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, ST/14010/2021/INIT, SL L 454, 17.12.2021., str. 1–3.

Council Implementing Decision (EU) 2021/1775 of 5 October 2021 amending Implementing Decision (EU) 2018/789 authorising Hungary to introduce a special measure derogating from Article 193 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, ST/11645/2021/INIT, OJ L 360, 11.10.2021, str.110–111.

Provedbena odluka Vijeća (EU) 2022/81 od 18. siječnja 2022. o izmjeni Provedbene odluke 2009/1008/EU kojom se Republici Latviji odobrava produljenje primjene mjere kojom se odstupa od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, ST/14722/2021/INIT, SL L 13, 20.1.2022., str. 49–50.

Provedbena odluka Vijeća (EU) 2022/133 od 25. siječnja 2022. kojom se Francuskoj odobrava uvođenje posebne mjere odstupanja od članaka 218. i 232. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, ST/15026/2021/INIT, SL L 20, 31.1.2022., str. 272–274.

Provedbena odluka Vijeća (EU) 2022/559 od 5. travnja 2022. o izmjeni Provedbene odluke (EU) 2019/310 u pogledu odobrenja izdanog Poljskoj za nastavak primjene posebne mjere kojom se odstupa od članka 226. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, ST/7163/2022/INIT, SL L 108, 7.4.2022., str. 51–59.

Provedbena odluka Vijeća (EU) 2022/1003 od 17.lipnja 2022. kojom se Republici Poljskoj odobrava primjena posebne mjere odstupanja od članaka 218. i 232. Direktive

2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, ST/9217/2022/INIT, SL L 168, 27.6.2022., str. 81–83.

Commission Implementing Regulation (EU) 2022/1504 of 6 April 2022 laying down detailed rules for the application of Council Regulation (EU) No 904/2010 as regards the creation of a central electronic system of payment information (CESOP) to combat VAT fraud, C/2022/2043, OJ L 235, 12.9.2022., str. 19.–27.

Provedbena odluka Vijeća (EU) 2023/218 od 30. siječnja 2023. o izmjeni Provedbene odluke 2013/676/EU kojom se Rumunjskoj odobrava nastavak primjene posebne mjere odstupanja od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, ST/5082/2023/INIT, SL L 30, 2.2.2023., str. 14–15.

Provedbena odluka Vijeća (EU) 2023/1551 od 25. srpnja 2023. kojom se Njemačkoj odobrava uvođenje posebne mjere odstupanja od članaka 218. i 232. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, ST/11315/2023/INIT, SL L 188, 27.7.2023., str. 42–44ST/15026/2021/INIT, SL L 20, 31.1.2022., str. 272–274.

Provedbena odluka Vijeća (EU) 2023/1552 od 25. srpnja 2023. o izmjeni Provedbene odluke (EU) 2017/784 u pogledu razdoblja odobrenja i područja primjene posebne mjere koju je donijela Italija, a kojom se odstupa od članaka 206. i 226. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, ST/11321/2023/INIT, SL L 188, 27.7.2023., str. 45–47.

Provedbena odluka Vijeća (EU) 2023/1553 od 25. srpnja 2023. kojom se Rumunjskoj odobrava uvođenje posebne mjere odstupanja od članaka 218. i 232. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, ST/11330/2023/INIT, SL L 188, 27.7.2023., str. 48–50

Dokumenti Europske komisije

COM

European Commission, Report from the Commission to the Council and the European Parliament - Application of Council Regulation (EEC) no 218/92 of 27 January 1992 on administrative cooperation in the field of indirect taxation (VAT) COM (94) 262 final

Completing the internal market: White paper from the Commission to the European Council, Milan, 28-29 June 1985., COM (85) 0310 final

European Commission, Report from the Commission to the Council and the European Parliament - Second Article 14 Report - Application of Council Regulation (EEC) no 218/92 of 27 January 1992 on administrative cooperation in the field of indirect taxation (VAT) COM (96) 681 final

European Commission, Report from the Commission to the Council and the European Parliament - Third article 14 report on the application of Council Regulation (EEC) No 218/92 of 27 January 1992 on administrative cooperation in the field of indirect taxation (VAT) and Fourth report under article 12 of Regulation (EEC, Euratom) No 1553/89 on VAT collection and control procedures COM (00) 28 final

Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee concerning the need to develop a co-ordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud {SEC (2006) 659}, COM (2006) 254 final

European Commission, Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the use of administrative cooperation arrangements in the fight against VAT fraud, Brussels, 16. 4. 2004., COM (2004) 260 final

Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC as regards certain measures to simplify the procedure for charging value added tax and to assist in countering tax evasion and avoidance, and repealing certain Decisions granting derogations, COM (2005) 89 final

Communication from the Commission to the Council in accordance with Article 27(3) of Directive 77/388/EEC Brussels, 19. 7. 2006 COM (2006) 404 final

Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions - Action Programme for Reducing Administrative Burdens in the European Union, Brussels, 24.1.2007., COM (2007) 23 final

Communication from the Commission to the Council of 23 November 2007 concerning some key elements contributing to the establishment of the VAT anti-fraud strategy within the EU, Brussels, 23.11.2007. COM (2007) 758 final

Communication from the Commission to the Council and the European Parliament on measures to change the VAT system to fight fraud, Brussels, 22.2.2008, COM (2008) 109 final

European Commission, Report from the Commission to the Council and the European Parliament, On the application of Council Regulation (EC) no 1798/2003 concerning administrative cooperation in the field of value added tax, Brussels, 18.8.2009., COM (2009) 428 final

Proposal for a Council Directive 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 susceptible to fraud COM (2009) 511 final

Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the Economic and social committee and the committee of the regions towards a single market act for a highly competitive social market economy 50 proposals for improving our work, business and exchanges with one another, COM (2010) 608 final

Green Paper, On the future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, Brussels, 1.12.2010., COM (2010) 695 final

Communication from the Commission Europe 2020 A strategy for smart, sustainable and inclusive growth, Brussels, 3.3.2010., COM (2010) 2020 final

Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market, COM (2011) 851 final

Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council on the fight against fraud to the Union's financial interests by means of criminal law, Brussels, 11.7.2012., COM (2012) 363 final

Communication from the Commission to the European Parliament and the Council an Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion, Brussels, 6.12.2012 COM (2012) 722 final

Communication from the Commission to the Council in accordance with article 395 of Council directive 2006/112/EC, COM (2013) 148 final

Izvješće Komisije Vijeću i Europskom parlamentu, Sedmo izvješće u skladu s člankom 12. Uredbe (EEZ, Euratom) br. 1553/89 o postupcima za ubiranje i kontrolu PDV-a Bruxelles, 12.2.2014., COM(2014) 69 final, str. 13–14.

Komunikacija Komisije Vijeću u skladu s člankom 395. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, COM (2014) 0229 final

Komunikacija Komisije Vijeću u skladu s člankom 395. Direktive Vijeća 2006/112/EC, Bruxelles, 10.10.2014. COM (2014) 623 final

Komunikacija Europske komisije Europskom parlamentu, Vijeću, Europskom gospodarskom i socijalnom odboru i Odboru regija strategija jedinstvenog digitalnog tržišta za Europu, Bruxelles, 6.5.2015., COM (2015) 192 final

Komunikacija Komisije Vijeću u skladu s člankom 395. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, Bruxelles, 22.5.2015., COM (2015) 214 final

Komunikacija Komisije Europskom Parlamentu, Vijeću i Europskom Gospodarskom i Socijalnom Odboru o akcijskom planu o PDV-u, Put k jedinstvenom europskom području pdv-a - vrijeme je za donošenje odluka, COM (2016) 0148 final

Komunikacija Komisije Europskom Parlamentu, Vijeću, Europskom Gospodarskom i Socijalnom Odboru i Odboru Regija, Program rada Komisije za 2017. Izgradnja Europe koja štiti, osnažuje i brani, Strasbourg, 25.10.2016., COM (2016) 710 final

Izvješće Komisije Vijeću i Europskom parlamentu o primjeni Uredbe Vijeća br. 904/2010 o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevare u području poreza na dodanu vrijednost, Bruxelles, 12.2.2014., COM (2014) 71 final, str.4.

Prijedlog direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u pogledu privremene primjene općeg mehanizma obrnutog

oporezivanja na isporuke robe i usluga iznad određenog praga, Bruxelles, 21.12.2016., COM (2016) 811 final,

Komunikacija Komisije Vijeću u skladu s člankom 395. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, Bruxelles, 19.1.2017. COM (2017) 24 final

Prijedlog provedbene odluke Vijeća kojom se Talijanskoj Republici odobrava primjena posebne mjere kojom se odstupa od članaka 206. i 226. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, Bruxelles, 7.4.2017., COM (2017) 169 final

Prijedlog Provedbene Odluke Vijeća kojom se Republici Poljskoj odobrava uvođenje posebne mjere odstupanja od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, COM (2017) 451 final

Prijedlog Provedbene Odluke Vijeća kojom se Kraljevini Nizozemskoj odobrava uvođenje posebne mjere odstupanja od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, Bruxelles, 3.10.2017. COM (2017) 561 final

Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee, On the follow-up to the Action Plan on VAT Towards a single EU VAT area - Time to act, Brussels, COM (2017) 566 final

Prijedlog Provedbene Uredbe Vijeća o izmjeni Provedbene uredbe (EU) br. 282/2011 u pogledu određenih izuzeća za transakcije unutar Zajednice, Bruxelles, 4.10.2017., COM (2017) 568 final

Prijedlog direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu usklađivanja i pojednostavnjenja određenih pravila sustava poreza na dodanu vrijednost i uvođenja konačnog sustava za oporezivanje trgovine među državama članicama, Bruxelles, 4.10.2017., COM (2017) 569 final

Izmijenjeni prijedlog Uredbe Vijeća o izmjeni Uredbe Vijeća (EU) br. 904/2010 o administrativnoj suradnji i suzbijanju prijevara u području poreza na dodanu vrijednost, COM (2017) 706 final - 2017/0248 (CNS)

Komunikacija Komisije Vijeću u skladu s člankom 395. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, Bruxelles, 12.1.2018. COM (2018) 15 final

Prijedlog direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EEZ u pogledu stopa poreza na dodanu vrijednost Bruxelles, 18.1.2018., COM (2018) 20 final

Komunikacija Komisije Vijeću u skladu s člankom 395. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, Bruxelles, 18.1.2018. COM (2018) 34 final

Prijedlog Provedbene Odluke Vijeća kojom se Republici Latviji odobrava uvođenje posebne mjere odstupanja od članka 193. Direktive Vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost COM (2018) 59 final

Izješće Komisije Vijeću i Europskom parlamentu o učinku članka 199. a i 199. b Direktive 2006/112/EZ u borbi protiv prijevara, Bruxelles, 08.03.2018., COM (2018) 118 final

Prijedlog Provedbene Odluke Vijeća o odobrenju Mađarskoj da uvede posebnu mjeru odstupanja od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, Bruxelles, 14.3.2018. COM (2018) 126 final

Prijedlog Uredbe Vijeća o izmjeni Uredbe (EEZ, Euratom) br. 1553/89 o konačnom jedinstvenom režimu ubiranja vlastitih sredstava koja proizlaze iz poreza na dodanu vrijednost, COM (2018) 328 final - 2018/0133 (NLE)

Prijedlog direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu uvođenja detaljnih tehničkih mjera za funkcioniranje konačnog sustava PDV-a za oporezivanje trgovine između država članica, Bruxelles, 25.5.2018., COM(2018) 329 final

Komunikacija Komisije Vijeću u skladu s člankom 395. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, Bruxelles, 21.6.2018. COM (2018) 484 final

Prijedlog provedbene odluke Vijeća o odobrenju Latviji da uvede posebnu mjeru odstupanja od članka 193. Direktive Vijeća 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, Bruxelles, 2.7.2018. COM (2018) 509 final

Komunikacija Komisije Vijeću u skladu s člankom 395. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, Bruxelles, 8.11.2018., COM(2018) 666 final

Prijedlog provedbene odluke Vijeća kojom se Poljskoj odobrava uvođenje posebne mjere odstupanja od članka 226. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, Bruxelles, 23.1.2019., COM (2019) 10 final

Prijedlog Provedbene Odluke Vijeća o odobrenju Portugalu da uvede posebnu mjeru odstupanja od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, Bruxelles, 14.6.2019., COM (2019) 275 final

Komunikacija Komisije Vijeću u skladu s člankom 395. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, Bruxelles, 17.6.2019. COM (2019) 277 final

Komunikacija Komisije Europskom parlamentu i Vijeću, Akcijski plan za pravedno i jednostavno oporezivanje kojim se podupire strategija oporavka, COM (2020) 312 final

Komunikacija Komisije Europskom parlamentu, Vijeću, Europskom gospodarskom i socijalnom odboru i odboru regija, Program rada Komisije za 2022., Zajedno do snažnije Europe, COM (2021) 645 final

Prijedlog provedbene odluke Vijeća kojom se Republici Poljskoj odobrava primjena posebne mjere odstupanja od članaka 218. i 232. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, COM (2022) 136 final

Prijedlog direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu pravila o PDV-u za digitalno doba, 08/12/2022, COM (2022) 701 final

Izvješće Komisije Europskom Parlamentu i Vijeću o učincima Direktive 2014/55/EU na unutarnje tržište i na korištenje elektroničkog izdavanja računa u javnoj nabavi, COM (2024) 72 final

Izvješće o Prijedlogu direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu usklađivanja i pojednostavnjenja određenih pravila sustava poreza na dodanu vrijednost i uvođenja konačnog sustava za oporezivanje trgovine među državama članicama (COM(2017) 0569 - C8-0363/2017 - 2017/0251(CNS)) Odbor za ekonomsku i monetarnu politiku Izvjestitelj: Jeppe Kofod, A/2018/0280, 7.9.2018.

Izvješće o Prijedlogu direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EZ u pogledu pravila o PDV-u za digitalno doba, (COM(2022)0701 – C9-0021/2023 – 2022/0407(CNS)),

Odbor za ekonomsku i monetarnu politiku Izvjestitelj: Olivier Chastel, A9-0327/2023, 31.10.2023.

IZVJEŠĆE o Prijedlogu direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u pogledu privremene primjene općeg mehanizma obrnutog oporezivanja na isporuke robe i usluga iznad određenog praga, Odbor za ekonomsku i monetarnu politiku, Izvjestitelj: Gabriel Mato, (COM(2016)0811 – C8-0023/2017 – 2016/0406(CNS)), 30.11.2018

SEC/SWD

Commission staff working document - "Progress Report on the preparation of an anti-fraud strategy at EU level", SEC (2007) 740 final

Commission staff working document - "Report on the state of play of the discussions on the conventional measures to combat VAT fraud proposed by Member States" {COM (2007) 758}, SEC (2007) 1584 final

Commission staff working paper on measures to change the VAT system to fight fraud {COM(2008) 109 final}, SEC (2008) 249 final

Commission staff working document on evaluating the Member States' replies to the questionnaire relating the application of Council Regulation (EC) no 1798/2003 concerning administrative cooperation in the field of value added tax accompanying the Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the application of Council Regulation (EC) no 1798/2003 concerning administrative cooperation in the field of value added tax [COM (2009) 428 final], SEC (2009) 1121 final

Commission staff working document, Accompanying document to the Green Paper on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, {COM(2010) 695 final}, SEC (2010) 1455 final

Commission staff working document impact assessment Accompanying the document Amended proposal for a Council Regulation Amending Regulation (EU) No 904/2010 as regards measures to strengthen administrative cooperation in the field of value added tax, SWD (2017) 428 final

Commission staff working document, Accompanying the document, Report from the Commission to the Council and the European Parliament on the application of Council regulation (EU) no 904/2010 concerning administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax, SWD (2014) 39 final, str. 12.

Commission staff working document, Impact assessment Generalised reverse charge mechanism Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the temporary application of the generalised reverse charge mechanism in relation to supplies of goods and services above a certain threshold, SWD (2016) 0457 final - 2016/0406 (CNS)

Radni dokument službi Komisije, sažetak procjene učinka priložen dokumentu Prijedlog Direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u pogledu privremene primjene općeg mehanizma obrnutog oporezivanja na isporuke robe i usluga iznad određenog praga, Bruxelles, 21.12.2016. SWD (2016) 458 final

Commission staff working document; Impact assessment, Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards harmonising and simplifying certain rules in the value added tax system and introducing the definitive system for the taxation of trade between Member States, SWD (2017) 325 final - 2017/0251 (CNS)

European Commission, Commission staff working document, Executive summary of the evaluation, Evaluation of Directive 2014/55/EU on electronic invoicing in public procurement, Accompanying the document, Report from the Commission to the European Parliament and the Council on the effects of Directive 2014/55/EU on the Internal Market and on the uptake of electronic invoicing in public procurement, Brussels, 19.2.2024., SWD (2024) 39 final

Studije i izvješća

PricewaterhouseCoopers, Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive, Final Report to the European Commission, Order no. TAXUD/2007/DE/305, 20 June 2007.

International VAT Association, Combating VAT fraud in the EU – the way forward, Report presented to the European Commission, March 2007.

FATF Typologies Publications Documents, Financial Action Task Force Report on Laundering the Proceeds of VAT Carousel Fraud 2007.

European Parliament, Report, VAT, Current Issues of Interest, Workshop, Policy Department Economic and Scientific Policy, IP/A/ECON/WS/2007-24, 2008.

Price Waterhouse Cooper, Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries, Order no. TAXUD/2009/AO-05, 2010.

CASE for European Commission, A retrospective evaluation of the elements of the VAT system, final report, TAXUD/2010/DE/328FWC No. TAXUD/2010/CC/104, London, 1 December 2011.

PricewaterhouseCoopers, Study on applying the current principle for the place of supply of B2B services to B2B supplies of goods, Place of establishment of the customer, Specific Contract No. 1, TAXUD/2011/DE/304, Final Report Final Report, 8 February 2012.

Ernst & Young LLP for European Commission, Assessment of the application and impact of the optional ‘Reverse Charge Mechanism’ within the EU VAT system, Specific Contract No 6 TAXUD/2013/DE/333 implementing Framework Contract No TAXUD/2012/CC/117, Final Report, November 2014.

VAT Expert Group, Option 1B – Sub-Groups report – Consignment stock, VAT Expert Group 7 th meeting – 6 February 2014 taxud.c.1(2014)27553 – EN Brussels, 9 January 2014.

Ernst & Young LLP for European Commission, Implementing the ‘destination principle’ to intra-EU B2B supplies of goods, Feasibility and economic evaluation study, Final Report Contract: TAXUD/2013/DE/319, 30 June 2015.

International Monetary Fund, Current Challenges in Revenue Mobilization: Improving Tax Compliance, IMF Staff Paper, January 29, 2015.

European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Vandresse, B., Cilli, V., Walsh, C., Vanhee, T. et al., Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method – Final report, Publications Office, 2017

European Parliament's Special Committee on Financial Crimes, Tax Evasion and Tax Avoidance (TAX3), Study, Requested by the TAX3 Committee, VAT fraud, Economic impact, challenges and policy issues, October 2018.

European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Śmietanka, A., Bonch-Osmolovskiy, M. and Poniowski, G., Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States: 2020 final report, Poniowski, G. (editor), Publications Office, 2020.

European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2013, Publications Office of the European Union, 2021.

European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, 2012 update report to the study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States: Report 2014, Publications Office of the European Union, 2021.

European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States – Report 2015, Publications Office of the European Union, 2021.

European Commission, The concept of tax gaps, Report on VAT Gap, Estimations by FISCALIS Tax Gap Project Group (FPG/041) Brussels, March 2016.

European Commission, The concept of Tax Gaps, Report III: MTIC Fraud Gap estimation methodologies, FISCALIS 2020 Tax Gap Project Group, subgroup VAT fraud (FPG/041), Brussels November 2018.

European Commission, Report on VAT Gap Estimations by FISCALIS Tax Gap Project Group (FPG/041) Brussels, March 2016

European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, CASE Center for Social and Economic Research and Institute for Advanced Studies, Study and

reports on the VAT gap in the EU-28 Member State – Report 2016, Publications Office of the European Union, 2021, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/417954>

European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States: Report 2017, Publications Office of the European Union, 2021.

European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States – Report 2018, Publications Office of the European Union, 2021.

European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M. and Śmietanka, A., VAT gap in the EU – Report 2021, Publications Office, 2021.,

European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A. and Pechcińska, A., VAT gap in the EU: report 2022 Publications Office of the European Union, 2022.,

European Commission: Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A. and Sojka, A., VAT gap in the EU – 2023 report, Publications Office of the European Union, 2023.

European Parliament's Committee on Budgetary Control, Policy Department for Budgetary Affairs Directorate-General for Internal Policies, Possible Solutions for Missing Trader Intra-Community Fraud, STUDY Requested by the CONT Committee, European Union, 2022,

Economisti Associati, Oxford Research, CASE, Wavestone, Hédeos, Mazars, Desmeytere Services and Università di Urbino for European Commission, VAT in the Digital Age Executive Summary, Directorate-General for Taxation and Customs Union 2022.

Ecorys for European Commission DG TAXUD, Study supporting the evaluation of administrative cooperation and combating fraud in the field of value-added tax, Brussels, May 2023.

House of Lords for European Union Committee, The Fight Against Fraud on the EU's Finances, 12th Report of Session 2012–13, London, Ordered to be printed 26 March 2013 and published 17 April 2013.

House of Lords for European Union Committee, Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in the EU, 20th Report of Session 2006–07, London, Ordered to be printed 8 May 2007 and published 25 May 2007.

OECD, international VAT/GST guidelines guidelines on neutrality approved by the Committee on Fiscal Affairs on 28 June 2011.

OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, 2013.

OECD, International VAT/GST guidelines on neutrality, OECD Publishing, Paris, 2017.

OECD, Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud, OECD, 2017.

OECD, International Standards for Automatic Exchange of Information in Tax Matters, 2017. OECD, Consumption Tax Trends 2018., VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues, 2018.

OECD, Tax morale, What drives people and businesses to pay tax? 11. Sep. 2019.

OECD, Tax Administration 3.0 and Electronic Invoicing: Initial Findings, OECD Forum on Tax Administration, OECD Publishing, Paris, 2022.

Izvjēšća Europskog revizijskog suda

European Court of Auditors, Special Report No 24/2015: Tackling Intra-Community VAT fraud: More action needed, EU, 2016.

European Court Of Auditors, Special Report No 13/2011, Does the control of customs procedure 42 prevent and detect VAT evasion? EU, 2011.

European Court Of Auditors, Special Report No 9/98 concerning the protection of the financial interests of the European Union in the field of VAT on intra-Community trade together with the Commission's replies (Submitted pursuant to Article 188c(4)(2) of the EC Treaty), SL C 356, 20.11.1998., str. 1–17

European Court Of Auditors, Special Report No 8/2007 concerning administrative cooperation in the field of value added tax, together with the Commission's replies, SL C 20, 25.1.2008., str.3-8

European Court Of Auditors, Special Report 19/2017, Import procedures: shortcomings in the legal framework and an ineffective implementation impact the financial interests of the EU, 2017

Press release

European Commission, Press release, VAT: Economic sentiment increases in both the EU and the euro area, Brussels, Jan. 2012.

Council of the European union, Press release 12627/13 PRESSE 342. Council approves measures to tackle VAT fraud schemes, Brussels, 22 July 2013. European Commission, Press release, VAT: Commission proposes new instrument for speedy response to fraud., Brussels, 31 Jul. 2012.

Council of the European union, Press release 12627/13 PRESSE 342. Council approves measures to tackle VAT fraud schemes, Brussels, 22 July 2013.

European Commission, Memo, Questions and Answers, VAT Changes from 2015, Brussels, 1 July 2014.

European Commission, Press release, Commission presses Member States on VAT revenue collection, Brussels, 4 September 2015.

Council of the EU, Press release, Council conclusions on the VAT action plan and on VAT fraud, 25 May 2016.

European Commission, Press release, Fair Taxation: Commission proposes new tools to combat VAT fraud, Brussels, 30 November 2017.

European Commission, Memo, Questions and Answers on the VAT proposal for administrative cooperatio, Brussels, 30. November 2017.

European Commission, Press release, VAT Fraud: New tool to help EU countries crack down on criminals and recoup billions, Brussels, 15 May 2019.

European Commission, Press release, New OLAF rules help EU investigators and prosecutors in the fight against fraudsters, Bruxelles, 17 Dec. 2020.

Council of the EU, Press release, Council conclusions on the VAT action plan and on VAT fraud, 25 May 2016

Council of the EU, Press release, VAT: Council adopts short-term fixes to current EU system, 4 December 2018.

Europol, Press Release, Eight Member States Take Action Against International VAT Fraud, 29 June 2016.

Vijeće Europske unije, Izvješće ECOFIN-a upućeno Europskom vijeću u vezi s poreznim pitanjima 494/16 FISC 86 ECOFIN 509, 2016.

Vijeće Europske unije, Izvješće ECOFIN-a upućeno Europskom vijeću u vezi s poreznim pitanjima, FISC 108 ECOFIN 640 CO EUR-PREP 28, Bruxelles, 23. lipnja 2016

Council reference 15817/16 from 16 January 2016

European Council documents 12623/5/13 of 16 September 2013

European Council documents 16071/1/14 of 20 March 2015

European Council documents 9368/15 of 1 June 2015.

Council of the European Union, Outcome of the Council meeting 3626th Council meeting Economic and Financial Affairs Brussels, 22 June 2018 , dostupno na <https://www.consilium.europa.eu/media/35761/st10203-en18.pdf>, pristup

Council of the European Union, Strategic Meeting on VAT Fraud, 11570/11, EUROJUST 96, CATS 50, FIN 411, Brussels, 17 June 2011.,

Vijeće Europske unije, Zaključci vijeća o poboljšanjima trenutnih pravila EU-a o PDV-u za prekogranične transakcije, 14257/16, Bruxelles, 9. studenoga 2016.

Mišljenja

European Commission Regulatory Scrutiny Board , Opinion, DG TAXUD – Generalised reverse charge mechanism, Ref. Ares(2016)6656686 - 28/11/2016.

Opinion Statement FC 9/2017 ON European Commission Proposals on the way towards a single European VAT area, Prepared by the CFE Fiscal Committee Submitted to the European Institutions on 1 December 2017.

Opinion of the European Economic and Social Committee on the Green Paper on the future of VAT — Towards a simpler, more robust and efficient VAT system COM (2010) 695 final, OJ C 318, 29.10.2011, str. 87–94.

Opinion Statement on the possible introduction of an optional reverse-charge mechanism for VAT - Impact on businesses - October 2007, European taxation, ISSN 0014-3138, Vol. 48, N° 2, 2008.

Mišljenje Europskog gospodarskog i socijalnog odbora o Prijedlogu direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u pogledu privremene primjene općeg mehanizma obrnutog oporezivanja na isporuke robe i usluga iznad određenog praga, SL C 288, 31.08.2017.

UEAPME's Comments on the First Steps Towards a Single EU VAT, UEAPME, Bruxelles, Brussels, 6 March 2018.

Tax executives institute (TEI), Comments on the Future of the VAT, TEI's European Indirect Tax Committee, 31.05.2011.

Smjernice

European Commission, Authorised Economic Operators Guidelines, TAXUD/B2/047/2011 – Rev.6 of 11 Mar. 2016.

European Commission, Guide on enhanced cooperation between Member States and Business in the field of fighting VAT fraud, EU VAT Forum, Brussels, February 2016.

Europol, EU Serious and Organized Crime Threat Assessment, SOCTA 2013.

Europska Komisija, Vodič za prijavu PDV-a u mini sustavu usluga na jednom mjestu, Europska komisija Glavna prava za oporezivanje i Carinsku uniju neizravno oporezivanje i porezno upravljanje PDV, Bruxelles, 23. listopada 2013.

Europska Komisija, Vodič za prijavu PDV-a u sustavu usluga na jednom mjestu, Europska komisija Glavna prava za oporezivanje i Carinsku uniju neizravno oporezivanje i porezno upravljanje PDV, Bruxelles, 23. listopada 2021.

Revenue Ireand, VIES and INTRASTAT Traders Manual, VIMA, Replacement 9, Revenue, March 2018.

Hrvatska enciklopedija, mrežno izdanje. Leksikografski zavod Miroslav Krleža, 2013. – 2025.

Dokumenti Europskog suda pravde (presude, rješenja, mišljenja)

Presuda Suda od 1. travnja 1982., Staatssecretaris van Financiën v Hong-Kong Trade Development Council, C- 89/81, ECLI:EU:C:1982:121

Presuda Suda od 14. veljače 1985., D.A. Rompelman and E.A. Rompelman-Van Deelen v Minister van Financiën, C- 268/83, ECLI:EU:C:1985:74

Presuda Suda od 8. veljače 1990., Staatssecretaris van Financiën / Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61

Presuda Suda od 29. veljače 1996., Inzo v Belgian State, C-110/94, ECLI:EU:C:1996:67

Presuda Suda od 17. srpnja 1997., Leur-Bloem/Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2, C-28/95, ECLI:EU:C:1997:369

Presuda Suda od 21. ožujka 2000., Gabalfrisa i drugi, C-110/98 to C-147/98, ECLI:EU:C:2000:145

Presuda Suda od 8. lipnja 2000., Midland Bank, C-98/98, ECLI:EU:C:2000:300

Presuda Suda od 12. rujna 2000., Komisija/Grčka, C-260/98, ECLI:EU:C:2000:429,

Presuda Suda od 22. veljače 2001., Abbey National, C-408/98, ECLI:EU:C:2001:110

Mišljenje nezavisnog odvjetnika od 13.siječnja 2004. u slučaju C-68/03, Lipjes, ECLI:EU:C:2004:19

Presuda Suda od 6. veljače 2003., Auto Lease Holland, C-185/01, ECLI:EU:C:2003:73

Presuda Suda od 14. srpnja 2005., British American Tobacco Internationali Newman Shipping, C-435/03, ECLI:EU:C:2005:464

Mišljenje nezavisnog odvjetnika od 11. veljače 2025. u spojenim predmetima C-354/03, C-355/03 i C-484/03, Optigen, Fulcrum Electronics, and Bond House Systems, ECLI:EU:C:2005:89

Presuda Suda od 12. siječnja 2006., Optigen, Fulcrum Electronics, and Bond House Systems, Joined Cases C-354/03, C-355/03 i C-484/03, ECLI:EU:C:2006:16

Presuda Suda od 21. veljače 2006., Halifax i drugi, C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121

Presuda Suda od 6. travnja 2006., EMAG, C-245/04, ECLI:EU:C:2006:232

Presuda Suda od 11. svibnja 2006., Federation of Technological Industries i drugi, C-384/04, ECLI:EU:C:2006:309

Presuda Suda od 6. srpnja 2006., Axel Kittel protiv Belgijske države (C-439/04) i Belgijska država protiv Recolta Recycling SPRL (C-440/04), ECLI:EU:C:2006:446

Presuda Suda od 27. rujna 2007., Twoh International BV, C-184/05, ECLI:EU:C:2007:550

Presuda Suda od 27. rujna 2007., Teleos plc and Others, C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548,

Presuda Suda od 27. rujna 2007., Collée, C-146/05, ECLI:EU:C:2007:549

Presuda Suda od 8. svibnja 2008., Ecotrade, spojeni predmeti C-95/07 i C-96/07, ECLI:EU:C:2008:267

Presuda Suda od 15. srpnja 2010., Pannon Gép Centrum, C-368/09, ECLI:EU:C:2010:441

Presuda Suda od 21. siječnja 2010., SGI, C-311/08, ECLI:EU:C:2010:26

Presuda Suda od 22. travnja 2010., Xi fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08, ECLI:EU:C:2010:217

Presuda Suda od 29. srpnja 2010., Astra Zeneca UK Ltd v Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, C-40/09, ECLI:EU:C:2010:450

Presuda Suda od 21. listopada 2010., Nidera Handelscompagnie, C-385/09, ECLI:EU:C:2010:627

Presuda Suda od 7. prosinca 2010., C-285/09, R., ECLI:EU:C:2010:742

Presuda Suda od 16. prosinca 2010., C-430/09, Euro Tyre Holding, ECLI:EU:C:2010:786

Presuda Suda od 27. siječnja 2011., C-489/09, Vandoorne, ECLI: EU: C: 2011: 33

Presuda Suda od 21. prosinca 2011., Vlaamse Oliemaatschappij NV protiv FOD Financiën, C-499/10, ECLI:EU:C:2011:871

Presuda Suda od 16. veljače 2012., Eon Aset Menidjmont, C-118/11, ECLI:EU:C:2012:97

Presuda Suda od 1. ožujka 2012., Polski Trawertyn, C-280/10, ECLI:EU:C:2012:107

Presuda Suda od 12. srpnja 2012., EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, ECLI:EU:C:2012:458,

Presuda Suda od 6. rujna 2012., Mecsek-Gabona, C-273/11, ECLI:EU:C:2012:547

Presuda Suda od 2012. prosinac 06, Bonik, C-285/11, ECLI:EU:C:2012:774;

Presuda Suda od 14. ožujka 2013., Ablessio, C-527/11, ECLI:EU:C:2013:168

Presuda Suda od 21. lipnja 2012., Mahagébeni Dávid, spojeni predmeti C-80/11 i C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373;

Presuda Suda od 2012. srpanj 19., Rēdlihs, C-263/11, ECLI: EU:C:2012:497

Presuda Suda od 6. rujna 2012., Tóth, C-324/11, ECLI:EU:C:2012:549

Presuda Suda od 27. rujna 2012., VSTR, C-587/10, ECLI:EU:C:2012:592,

Presuda Suda od 31. siječnja 2013., Stroy trans, C-642/11, ECLI:EU:C:2013:54

Presuda Suda od 8. svibnja 2013., Petroma Transports i drugi, C 271/12, ECLI:EU:C:2013:297

Rješenje Suda od 4. srpnja 2013., Menidzherski biznes reshenia, C-572/11, ECLI:EU:C:2013:456

Rješenje Suda od 16. svibnja 2013., Hardimpex, C-444/12, ECLI:EU:C:2013:318

Presuda Suda od 20. lipnja 2013., Rodopi-M 91, C-259/12, ECLI:EU:C:2013:414

Presuda Suda od 18. srpnja 2013., C-78/12, Evita-K, ECLI:EU:C:2013:486

Presuda Suda od 12. rujna 2013., Sunico, Case C-49/12, ECLI:EU:C:2013:545

Presuda Suda od 19. prosinca 2013., BDV Hungary Trading, C 563/12, ECLI:EU:C:2013:854

Rješenje Suda od 6. veljače 2014., Jagiello, Cases C-33/13, ECLI:EU:C:2014:184

Presuda Suda od 6. veljače 2014., Fatorie, C-424/12, ECLI:EU:C:2014:50

Presuda Suda od 13. veljače 2014., Maks Pen, Presuda C-18/13, ECLI:EU:C:2014:69

Presuda Suda od 13. ožujka 2014., Firin, C-107/13, ECLI:EU:C:2014:151

Presuda Suda od 15. svibnja 2014., Almos Agrárkúlkerekedelmi, C-337/13, ECLI:EU:C:2014:328

Presuda Suda od 17. srpnja 2014., Equoland, C-272/13, ECLI:EU:C:2014:2091

Presuda Suda od 9. listopada 2014., TRAUM, C-492/13, ECLI:EU:C:2014:2267

Presuda Suda od 18. prosinca 2014., Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti, spojeni predmeti C-131/13, C-163/13 i C-164/13, ECLI:EU:C:2014:2455

Mišljenje nezavisnog odvjetnika od 11. rujna 2014. u spojenim predmetima C-131/13, C-163/13 i C-164/13, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti, ECLI:EU:C:2014:2217

Presuda Suda od 26. veljače 2015., VDP Dental Laboratory i drugi, Spojeni predmeti C-144/13, C-154/13 i C-160/13, C-144/13, ECLI:EU:C:2015:116

Presuda Suda od 9. srpnja 2015., Salomie i Oltean, C-183/14, ECLI:EU:C:2015:454

Rješenje Suda od 15. srpnja 2015., Itales, C- 123/14, ECLI:EU:C:2015:511

Rješenje Suda od 15. srpnja 2015., Koela-N, C-159/14, ECLI:EU:C:2015:513

Presuda Suda od 8. rujna 2015., Taricco i drugi, C-105/14, ECLI:EU:C :2015:555

Presuda Suda od 22. listopada 2015., PPUH Stehcomp, C 277/14, ECLI:EU:C:2015:719

Presuda Suda od 22. listopada 2015., Sveda, C 126/14, ECLI:EU:C:2015:712

Presuda Suda od 15. rujna 2016., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, ECLI:EU:C:2016:690

Presuda Suda od 15. rujna 2016., Senatex, C-518/14, ECLI:EU:C:2016:691

Presuda Suda od 5. listopada 2016., Maya Marinova, C-576/15, ECLI:EU:C:2016:740

Presuda Suda od 20. listopada 2016., Plöckl, C-24/15, ECLI:EU:C:2016:791

Presuda Suda od 26. travnja 2017., Farkas, C-564/15, ECLI:EU:C:2017:302

Presuda Suda od 18. svibnja 2017., Litdana, C-624/15, ECLI:EU:C:2017:389

Presuda Suda od 14. lipnja 2017., Compass Contract Services, C 38/16, ECLI:EU:C:2017:454

Presuda Suda od 19. listopada 2017., Paper Consult, C-101/16, ECLI:EU:C:2017:775

Presuda Suda od 15. studenoga 2017., Geissel. spojeni predmeti, C-374/16 i C-375/16, ECLI:EU:C:2017:867

Presuda Suda od 7. ožujka 2018., Dobre, C-159/17, ECLI:EU:C:2018:161

Presuda Suda od 12. rujna 2018., Gamesa Wind România, C-69/17, ECLI:EU:C:2018:703

Internetski izvori

https://www.academia.edu/43644867/Fraud_on_the_European_Union_Emissions_Trading_Scheme_Effects_Vulnerabilities_and_Regulatory_Reform

https://anti-fraud.ec.europa.eu/media-corner/news/olaf-and-polish-authorities-uncover-major-vat-import-fraud-scheme-2025-04-30_en

https://anti-fraud.ec.europa.eu/media-corner/news/olaf-case-reveals-eu107-million-eu-wide-fraud-2021-11-10_en

<https://apgml.org/fatf-and-fsrb/documents/default.aspx?s=title&c=5433ad41-3c44-4a43-86a2-256b5ad23720>

https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/687783/Alternative_method_of_VAT_collection___split_payment.pdf

https://assets.publishing.service.gov.uk/media/57a08b3de5274a31e0000a66/60670_Tax EvasionReportDFIDFINAL1906.pdf

<https://www.avalara.com/vatlive/en/country-guides/europe/portugal/portugal-invoices.html> <https://www.avalara.com/vatlive/en/country-guides/europe/italy/italy-sdi-real-time-e-invoices.html>

<https://www.belganewsagency.eu/belgium-loses-millions-to-vat-fraud-on-chinese-imports;>

<https://www.businesseurope.eu/sites/buseur/files/media/imported/2010-01098-E.pdf>

https://cadmus.eui.eu/bitstream/handle/1814/41344/2016_Timmerman_authors_version.pdf?sequence=3&isAllowed=y

https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3023&context=journal_articles

https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1178&context=public_law_and_legal_theory

<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.319.3826&rep=rep1&type=pdf>

http://www.croatiamergers.eu/wp-content/uploads/2016/03/Gadzo_nematerijalna-imovina-MNK-a-2016.pdf

https://commission.europa.eu/topics/fiscal-policy/european-fiscal-board-efb_hr

https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/eu-budget/long-term-eu-budget/2021-2027/spending-and-revenue_en

https://commission.europa.eu/law/law-making-process/types-eu-law_hr

<https://www.consilium.europa.eu/hr/policies/coronavirus-pandemic/timeline/>

https://www.consilium.europa.eu/ueDocs/cms_Data/docs/pressData/en/ecofin/94513.pdf

<http://www.consilium.europa.eu/en/policies/vat-reverse-charge/>

<https://core.ac.uk/download/pdf/190932775.pdf>

<https://www.croris.hr/crosbi/publikacija/prilog-casopis/822004>

<https://customs-taxation.learning.europa.eu/enrol/index.php?id=499>

<https://www.cvce.eu/en/collections/unit-content/-/unit/02bb76df-d066-4c08-a58a-d4686a3e68ff/a58194ee-132e-44a4-9a73-2c760ce9010b>

https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/69125561/Ledjon-libre.pdf?1630957546=&response-content-disposition=inline%3B+filename%3DHow_can_We_Measure_the_VAT_Fraud_and_Eva.pdf&Expires=1752590300&Signature=IYRsqGbSYwHr12Vnnh9za6KLbKQZoFH6M4VIOApz9qExTX9pD0OTFmTtitIZy0Nr8hEFCY9k~2CwfRLM~mkGjoIwlhexl5tqePFUuuxpRfktlCH7diGwJxCilH28HY4wH7F5yxVs8Qb8J57cQ3446yHG9IFQWJ~XOZfK9OPZUVScbJV3HXvuPYd0O1rBJEZaPHujcTJ8godGZxH4MGDZm82fyHXHpsGNlwpym~ci8Rn9WLqDoX5D05ZjIS4NKEgbctMJBgFv2ceYhAhURgwF8L4eHbjilSrx4Q7nnc60OYybP7pfMn2zle3K-IXRcUr4WEQyRAg-RGCyAnxLjkm4w__&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA

<https://data.europa.eu/doi/10.2778/571352>

<https://data.europa.eu/doi/10.2778/371136>

<https://data.europa.eu/doi/10.2778/417954>

<https://data.europa.eu/doi/10.2778/2517>

<https://data.europa.eu/doi/10.2778/371136>

<https://data.europa.eu/doi/10.2778/447556>

<https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698>

<https://data.europa.eu/doi/10.2778/013500>

<https://data.europa.eu/doi/10.2778/109823>

<https://data.europa.eu/doi/10.2778/456646>

<https://data.europa.eu/doi/10.2778/447556>

<https://data.europa.eu/doi/10.2778/109823>

<https://data.europa.eu/doi/10.2778/2517>

<https://data.europa.eu/doi/10.2778/216975>

<https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15698-2007-INIT/en/pdf>

<http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-10451-2016-INIT/hr/pdf>

[https://deepblue.lib.umich.edu/bitstream/handle/2027.42/117359/1302_Slemrod.pdf?sequence=1,](https://deepblue.lib.umich.edu/bitstream/handle/2027.42/117359/1302_Slemrod.pdf?sequence=1)

<https://www.deloitte.com/nl/en/services/tax/perspectives/vat-in-the-digital-age.html>

<https://doi.org/10.1787/2ffc88ed-en>

<https://doi.org/10.1007/s10797-023-09820-x>

<https://doi.org/10.1007/s12027-019-00575-9>

https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/faq.html?locale=hr

<https://ec.europa.eu/digital-building-blocks/sites/display/DIGITAL/eInvoicing+in+Hungary>

<https://ec.europa.eu/digital-building-blocks/sites/display/DIGITAL/eInvoicing+in+Latvia>

https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/informal-commission-expert-group-discussions-with-member-states_en

https://ec.europa.eu/smart-regulation/roadmaps/docs/2016_taxud_005_vat_action_plan_en.pdf

http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-expert-group-0_en

https://ec.europa.eu/smart-regulation/impact/ia_carried_out/docs/ia_2016/sec_2016_0550_en.pdf

https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR17_19/SR_CUSTOMS_EN.pdf

https://www.eca.europa.eu/lists/ecadocuments/sr15_24/sr_vat_fraud_en.pdf

https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_EN.pdf,
<https://www.econstor.eu/bitstream/10419/62764/1/725370939.pdf>
<https://www.econstor.eu/bitstream/10419/241066/1/mnb-op-137-final.pdf>
<https://ekaer.nav.gov.hu/>.
<https://elibrary.imf.org/display/book/9781484315224/9781484315224.xml>
<https://enciklopedija.hr/clanak/domaci-proizvod>
<http://eprints.whiterose.ac.uk/129385/3/RdlF-Editorial-ECTaxReview2018%20-%20final.pdf>
<https://eucrim.eu/news/olaf-detects-major-customs-and-vat-fraud-with-textiles-from-china/>
<https://www.euractiv.com/section/global-europe/news/olaf-suspects-vat-fraud-at-chinas-new-gateway-to-europe/>
<https://www.euractiv.com/section/euro-finance/news/france-moves-to-block-fraudulent-german-car-sales/>
<https://www.europarl.europa.eu/document/activities/cont/201108/20110818ATT25124/20110818ATT25124EN.pdf>
[https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2018/626076/IPOL_STU\(2018\)626076_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2018/626076/IPOL_STU(2018)626076_EN.pdf)
https://www.europol.europa.eu/cms/sites/default/files/documents/mtic_fraud_investigation_and_leas_cooperation_improving_report_.pdf
<https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/156408/VAT%20Fraud%20Study%20publication.pdf>
http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-4946_en.htm
https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/vat-gap_en
<https://www.europeaninstitute.org/index.php/about-us/boards/105-hidefromsectionlistinglayout/board-bios/1106-jacques-delors>

https://europa.eu/european-union/about-eu/agencies/eurojust_hr

https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_hr.htm

https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/bulgaria_hr

https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/czechia_hr

https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/estonia_hr

https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/latvia_hr

https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/lithuania_hr

https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/poland_h

https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/romania_hr

https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/slovakia_hr

https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/slovenia_hr

https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/hungary_hr

https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/malta_hr

https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_hr.htm

https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/mossportal/files/taxud-2013-01228-02-01-hr-tra-00-hr.pdf

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/cross-border-rulings.pdf

<https://ec.europa.eu/digital-building-blocks/sites/display/DIGITAL/eInvoicing+Country+Factsheets+for+each+Member+State+and+other+countries>

https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Tax_revenue_statistics

https://european-union.europa.eu/principles-countries-history/history-eu/1945-59/schuman-declaration-may-1950_hr

<https://www.europarl.europa.eu/about-parliament/en/in-the-past/the-parliament-and-the-treaties/treaty-of-paris>

[https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2018/626076/IPOL_STU\(2018\)626076_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2018/626076/IPOL_STU(2018)626076_EN.pdf)

<https://www.eppo.europa.eu/assets/annual-report-2024/index.html>

<https://www.eppo.europa.eu/en/media/news/investigation-huracan-three-additional-convictions-vat-fraud-germany>

<https://www.eppo.europa.eu/en/media/news/germany-eppo-cracks-down-multimillion-vat-fraud-involving-car-sales>

https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/PDF/?uri=CONSIL:ST_15817_2016_INIT&from=EN

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=LEGISSUM:xy0023>

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52011SA0013&from=CS>

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:11957A/TXT>

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=LEGISSUM %3Axy0026>

<https://eur-lex.europa.eu/content/news/Brexit-UK-withdrawal-from-the-eu.html?locale=hr>

<https://www.europol.europa.eu/sites/default/files/publications/octa2011.pdf>

https://european-union.europa.eu/principles-countries-history/eu-enlargement_hr

<http://europeanmemoranda.cabinetoffice.gov.uk/files/2017/01/DOC160117-16012017181430.pdf>

[https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2019/636475/IPOL_IDA\(2019\)636475_HR.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2019/636475/IPOL_IDA(2019)636475_HR.pdf)

<https://www.europeaninstitute.org/index.php/about-us/boards/105-hidefromsectionlistinglayout/board-bios/1106-jacques-delors>

<https://www.econstor.eu/bitstream/10419/166182/1/cesifo-forum-v05-y2004-i2-p30-34.pdf>

<https://www.elibrary.imf.org/display/book/9781484315224/ch002.xml>

<https://www.eurojust.europa.eu/judicial-cooperation/instruments/european-investigation-order>

<https://www.europol.europa.eu/sites/default/files/publications/octa2011.pdf>

https://www.europol.europa.eu/cms/sites/default/files/documents/mtic_fraud_investigati_on_and_leas_cooperation_improving_report_.pd

<https://www.globalvatcompliance.com/vat-rates-in-estonia/>

<https://www.globalvatcompliance.com/vat-rates-in-france/>

<https://www.globalvatcompliance.com/vat-rates-in-greece/>

<https://www.globalvatcompliance.com/vat-rates-in-croatia/>

<https://www.globalvatcompliance.com/vat-rates-in-ireland/>

<https://www.gov.uk/government/publications/spring-budget-2017-documents/spring-budget-2017>.

<https://www.gov.uk/government/consultations/vat-tackling-fraud-on-goods-sold-online-update-on-split-payment>

<https://www.gov.uk/government/statistics/measuring-tax-gaps>

<https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs>

https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/ivm_2014_05_int_1.pdf

<https://www.icaew.com/-/media/corporate/archive/files/technical/tax/tax-faculty/taxreps/2007/taxrep-67-07-vat-optional-reverse-chargemechanism.ashx>

<http://ideas.repec.org/s/men/wpaper.html>

<https://ideas.repec.org/p/tax/taxstu/0019.html>

<https://www.iiste.org/Journals/index.php/RJFA/article/viewFile/19180/19738>

<https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0731.pdf>

<https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2015/020215a.pdf>

https://irpa-eu-images.b-cdn.net/wp-content/uploads/2019/04/monti_report_final_10_05_2010_en.pdf

https://www.irs.gov/pub/tas/09_tas_arc_vol_2.pdf

https://www.irs.gov/pub/tas/09_tas_arc_vol_2.pdf

<http://johnbraithwaite.com/wp-content/uploads/2016/06/Responsive-Regulation-Transce.pdf>

<https://joinup.ec.europa.eu/collection/egovernment/document/eucaris-european-car-and-driving-licence-information-system-eucaris-0>

http://www.law.nyu.edu/sites/default/files/upload_documents/tumpelpaper.pdf

<http://hdl.handle.net/2078.1/203510>

<https://hrcak.srce.hr/94656>

<https://hrcak.srce.hr/file/139315>

<https://marosavat.com/e-invoicing-in-europe-overview-and-dates/>

<https://www.mfcr.cz/en/about-ministry/media-room/news-and-press-releases/2016/collection-of-the-tax-conference-23757>

<https://monograph.kozminski.edu.pl/index.php/test/catalog/view/21/28/68>

https://mpra.ub.uni-muenchen.de/998/1/MPRA_paper_998.pdf

<https://www.nber.org/papers/w19199.pdf>

<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264202719-en.pdf?expires=1729761665&id=id&accname=guest&checksum=9D3EE4C3C2E5189BBE2462883AF41EF4>

https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2017/04/international-vat-gst-guidelines_g1g75db4/9789264271401-en.pdf

https://www.oecd.org/en/publications/international-standards-for-automatic-exchange-of-information-in-tax-matters_896d79d1-en.html

https://www.oecd.org/en/publications/technology-tools-to-tackle-tax-evasion-and-tax-fraud_g2g77afa-en.html

<https://www.oecd.org/tax/consumption/guidelinesneutrality2011.pdf>

www.oecd.org/tax/tax-global/public-consultation-document-what-is-driving-tax-morale.pdf,

<https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/cf1fc6b6-9af5-11e6-868c-01aa75ed71a1>

<https://ora.ox.ac.uk/objects/uuid:1d7beae7-73ee-4309-a2d7-934bd25a8dc1/files/mcb7c050668738632cb6f8573efb8590a>

<https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/files/wp18-02.pdf>

https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2199200

https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2027406

https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3429747

<https://philarchive.org/archive/SCHF-48>

<https://pdfs.semanticscholar.org/b2e4/573e44de86993118b82aac6ea59e30e98cd9.pdf>

<https://pdfs.semanticscholar.org/6698/809a24da02ba77c937f9f646c78c10ff5771.pdf>

https://www.porezna-uprava.hr/porezna_konkurentnost_bi/Stranice/oporezivanje_potrosnje.aspx

https://practicenet.ie/practicenet/publications/pdf-file/iva_paper_final_001.pdf

<https://www.prnewswire.com/news-releases/worldwide-telecommunications-industry-growing-at-double-digit-rate-despite-current-economic-turmoil-says-insight-research-corp-80826517.html>

<https://pubdocs.worldbank.org/en/624211599709335469/Gov-Results-Story-Latvia-3.pdf>

<https://publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/ldcom/101/101.pdf>

<https://publications.parliament.uk/pa/ld201213/ldselect/ldcom/158/158.pdf>

<https://repozitorij.ijf.hr/islandora/object/ijf%3A361/datastream/FILE0/view>

<https://repub.eur.nl/pub/124378/Merkx-Technology-ECTA2019033.pdf>

https://www.researchgate.net/profile/Robert_Van_Brederode/publication/301685450_VAT's_Superiority_Is_the_Emperor_Dressed_like_Adam/links/572201bb08ae262228a5af8c/VAT-s-Superiority-Is-the-Emperor-Dressed-like-Adam.pdf

https://www.researchgate.net/publication/376876838_Turning_VAT_Inside_Out

https://www.researchgate.net/profile/Robert_Van_Brederode/publication/301685450_VAT's_Superiority_Is_the_Emperor_Dressed_like_Adam/links/572201bb08ae262228a5af8c/VAT-s-Superiority-Is-the-Emperor-Dressed-like-Adam.pdf

https://www.researchgate.net/publication/301685361_Combating_Carousel_Fraud_The_General_Reverse_Charge_VAT

https://www.researchgate.net/publication/263262307_The_European_Quick_Reaction_Mechanism_against_VAT_fraud

https://www.researchgate.net/publication/376867374_Quick_Reaction_Mechanism_against_EU_VAT_Fraud_This_article_is_based_on_I_Lejeune_S_de_Maeijer_L_Vermeire_Europese_Commissie_stelt_nieuw_strijdmiddel_tegen_fraude_voor_fiscale_actualiteit_32_20_Sept_20

https://www.researchgate.net/profile/Ewa-Debinska/publication/349028642_26th_Geographic_Information_Systems_Conference_and_Exhibition_GIS_ODYSSEY_2019/links/601bbd1d299bflcc26a01e3c/26th-Geographic-Information-Systems-Conference-and-Exhibition-GIS-ODYSSEY-2019.pdf#page=188

https://www.researchgate.net/publication/228214063_Congressional_Intervention_in_State_Taxation_A_Normative_Analysis_of_Three_Proposals

https://www.researchgate.net/publication/46530505_The_Effects_of_the_Interaction_between_Direct_and_Indirect_Tax_Evasion_The_Cases_of_VAT_and_RST

https://www.researchgate.net/publication/253135173_Does_It_Matter_Who_Writes_the_Check_to_the_Government_The_Economics_of_Tax_Remittance

https://www.researchgate.net/publication/263262307_The_European_Quick_Reaction_Mechanism_against_VAT_fraud

https://www.researchgate.net/publication/263262307_The_European_Quick_Reaction_Mechanism_against_VAT_fraud

https://www.researchgate.net/publication/367758186_Some_Remarks_on_the_Future_of_VAT

https://www.researchgate.net/publication/291954097_27Hybrid27_forms_of_taxing_consumption_A_viable_alternative_to_EU_VAT

https://www.researchgate.net/publication/263374735_Reverse_charging_the_best_possible_solution_for_preventing_VAT_fraud

https://www.researchgate.net/publication/301685361_Combating_Carousel_Fraud_The_General_Reverse_Charge_VAT

https://www.researchgate.net/profile/Robert_Van_Brederode/publication/301685450_VAT's_Superiority_Is_the_Emperor_Dressed_like_Adam/links/572201bb08ae262228a5af8c/VAT-s-Superiority-Is-the-Emperor-Dressed-like-Adam.pdf

https://www.researchgate.net/publication/367785319_VAT_Carousel_Fraud_A_European_Problem_from_a_Dutch_Perspective?_sg=c55hfcy8Xqsr5n7gymtoPEG_i2roXnMdEYobD1VT1IB3ajLTdSUG1PUZA5MMtcXlG-plw7ruQpqXYaY&_tp=eyJjb250ZXh0Ijp7ImZpcnN0UGFnZSI6Il9kaXJlY3QiLCJwYWdlIjoieXZlcmVjdCJ9fQ

https://www.researchgate.net/profile/Richard_Krever/publication/303859220_Combating_VAT_Fraud_Lessons_from_Korea/links/5758dd2b08ae9a9c954a7e78/Combating-VAT-Fraud-Lessons-from-Korea.pdf

https://www.researchgate.net/profile/Louis-Wilde/publication/4823459_An_Empirical_Analysis_of_Federal_Income_Tax_Auditing_and_Compliance/links/54c53ff50cf219bbe4f45d2f/An-Empirical-Analysis-of-Federal-Income-Tax-Auditing-and-Compliance.pdf?_sg%5B0%5D=started_experiment_milestone&origin=journalDetail

<https://www.revenue.ie/en/customs-traders-and-agents/documents/vies/vies-intrastat-traders-manual.pdf>

<http://www.sataxguide.co.za/wp-content/uploads/2015/03/Tax-easion-tax-avoidance-and-development.pdf>

https://scholarship.law.bu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2462&context=faculty_scholarship

https://scholarship.law.bu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2464&context=faculty_scholarship

https://scholarship.law.bu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2469&context=faculty_scholarship

https://scholarship.law.bu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2471&context=faculty_scholarship

https://scholarship.law.bu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2475&context=faculty_scholarship,

https://scholarship.law.bu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2487&context=faculty_scholarship,

https://scholarship.law.bu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2491&context=faculty_scholarship

https://scholarship.law.bu.edu/faculty_scholarship/1473/

https://scholarship.law.bu.edu/faculty_scholarship/1486/

https://scholarship.law.bu.edu/faculty_scholarship/1470

https://single-market-economy.ec.europa.eu/smes/sme-fundamentals/sme-definition_en

<https://ssrn.com/abstract=2119655>

<https://ssrn.com/abstract=2202787>

<https://ssrn.com/abstract=2924353>

<https://ssrn.com/abstract=3422631>

<https://ssrn.com/abstract=3489234>

<https://ssrn.com/abstract=3489234>

<https://ssrn.com/abstract=4965900>

<https://ssrn.com/abstract=3077312>

<https://ssrn.com/abstract=2758566>

<https://sovos.com/blog/2018/05/30/split-payments-new-vat-collection-mechanism-in-the-european-union/>

https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Tax_Notes_0707_Lessons_from_the_war_on_tax_havens.pdf

<https://taxjustice.net/reports/the-cost-of-tax-abuse>

https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2018-12/tax_gaps_report_mtic_fraud_gap_estimation_methodologies.pdf

https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/fight-against-vat-fraud/vat-gap_en#reports-2009-2024

https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/commission-guidelines-vat_en

https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/kp_07_14_060_en.pdf

https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2023-08/notifications_vat_committee_en.pdf

https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/tgpg_report_en.pdf

https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/fight-against-vat-fraud/vat-gap_en#reports-2009-2024

<https://www.taxathand.com/article/12777/Romania/2020/VAT-split-payment-mechanism-abolished->

<https://www.taxdialog.gr/wp-content/uploads/2022/02/wp18-02pdf.pdf>

https://www.tei.org/sites/default/files/advocacy_pdfs/TEI_comments_green_paper_future_of_VAT_.pdf

<https://www.thetaxadviser.com/issues/2017/jun/european-mini-one-stop-shop-indirect-tax-compliance.html>

https://ueapme.com/IMG/pdf/180306_UEAPME_position_on_a_Single_EU_VAT.pdf

<https://www.unifiedpostgroup.com/news/eu-vat-gap-report-2023-details-and-the-findings>

https://www.vatcalc.com/poland/poland-replaces-vat-return-with-saf-t-jpk_vat-october-2020/

<http://www.vatfraud.org/>

https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/index_en

<https://www.vero.fi/en/businesses-and-corporations/taxes-and-charges/vat/rates-of-vat/new-vat-rate-from-1-september-2024--instructions-for-vat-reporting/>

https://vmbo2015.blogs.dsv.su.se/files/2015/02/VMBO2015_submission_14.pdf

<https://web-archive.oecd.org/2012-09-10/103296-46073502.pdf>

<https://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20190509073425/>

<https://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20180410234735/>

<http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20140109143644/http://www.hmrc.gov.uk/briefs/vat/brief4609.htm>

<https://en.wikipedia.org/wiki/BlueNext>

<https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-235>

<https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/391077/KD0001829+%28KD-8777%29+Valstybi%C5%B3+nari%C5%B3+bendradarbiavimo+vadovas+%28angl%C5%B3+k.%29.pdf/3dcc86e4-77bc-6e91-67d3-bc98084dc926?t=1545118706691>

Popis slika

Slika 1. PDV prijevvara s nestajućim trgovcem

Slika 2. Prikaz vlastitih prihoda i udio PDV-a u vlastitim prihodima

Slika 3. Pregled primjene članka 199. stavak 1. Direktive o PDV-u u državama članicama

Slika 4. Pregled primjene članka 199. a) stavak 1.

Slika 5. Pregled korištenja e-računa u B2G i B2B u državama članicama

Slika 6. PDV jaz u državama članicama koje su nisu koristile članak 199. stavak 1.

Slika 7. PDV jaz u državama članicama koje su najviše koristile članak 199. stavak. 1.

Slika 8. PDV jaz u državama članicama koje su najmanje koristile članak 199. a) stavak 1.

Slika 7. PDV jaz u državama članicama koje su najviše koristile članak 199. stavak. 1.

Slika 8. PDV jaz u državama članicama koje su najmanje koristile članak 199. a) stavak 1.

Slika 9. PDV jaz u državama članicama koje su najviše koristile članak 199. a) stavak 1.

Slika 10. Prikaz medijana PDV jaza u EU-u

Slika 11. PDV jaz izvješće 2016.

Slika 12. Prikaz PDV jaza u Češkoj

Slika 13. Prikaz PDV jaz u Estoniji u odnosu na medijan

Slika 14. PDV jaz Poljska i Italija u odnosu na medijan

Slika 15. PDV jaz u Rumunjskoj u odnosu na medijan

Slika 16. Prikaz PDV jaza u Poljskoj u odnosu na medijan

Slika 17 prikaz PDV jaza u Italiji u odnosu na medijan

Slika 18. Prikaz PDV jaza u Mađarskoj u odnosu na medijan

Slika 19. Prikaz PDV jaza u Latviji u odnosu na medijan

Slika 20. Upiti u VIES baze podatka na godišnjoj razini u milijunima

Slika 21. Broj podnijetih zahtjeva od 2012. do 2020.

Slika 282. Broj podnijetih spontanijh informacija

Slika 23. Prikaz potencijalnih prijevara na temelju analize transakcijske mreže

Slika 24. EU medijan PDV jaza

Slika 25. Kretanje PDV jaza 2000. – 2021. U Velikoj Britaniji i Belgiji

Slika 26. Kretanje jaza 2014. –2021. u državama primjene solidarne odgovornosti

Slika 27. Prikaz medijana u % PDV jaza EU