

UDK 336.226.322(497.5:4EU)
343.359:336.225.673](497.5:4EU)
339.923:061.1](497.5:4 EU)
343.163(497.5)
343.123(497.5:4 EU)
Primljeno 26. kolovoza 2022.
Prethodno znanstveno priopćenje
DOI 10.54070/hlj.29.1.2

Jelena Damjanović Barić*

PRIJEVARE S PDV-om NA RAZINI EUROPSKE UNIJE U HRVATSKOM KAZNENOM PRAVU I PRAKSI

Rad se bavi razvojem i prikazom materijalno-pravnog okvira za procesuiranje prijevара s PDV-om u europskom i hrvatskom kaznenom pravu te prikazom i analizom rezultata prikupljenih iz prakse u predmetima u kojima su ta djela procesuirana pred hrvatskim pravosudnim tijelima. U prvom dijelu rada analizirani su pojavni oblici prijevара s PDV-om i razvoj njihove inkriminacije kroz donošenje europskih propisa, prije svega Direktive PIF, i njihovu implementaciju u hrvatsko materijalno pravo. U drugom dijelu rada prikazani su podaci iz prakse prikupljeni iz javno dostupnih izvješća USKOK-a i EPPO-a, kao i neposredno od USKOK-a, te je iznesena njihova analiza u svjetlu relevantnosti kaznenih djela prijevара s PDV-om za nacionalni i europski proračun i učinkovitosti kaznenog progona njihovih počinitelja u dosadašnjoj praksi hrvatskih pravosudnih tijela. Poseban naglasak stavljen je na aktualne probleme u mogućnosti optuživanja za ta kaznena djela zbog ograničenja uzrokovanih propustima u implementaciji europskih propisa, kao i na evidentirane probleme u reakciji tijela kaznenog progona na prijetnju nacionalnim i europskim financijskim interesima koju uzrokuju prijevара s PDV-om.

Ključne riječi: prijevара, porez na dodanu vrijednost, porezna utaja, financijski interesi, Europski javni tužitelj, Ured za suzbijanje korupcije i organiziranog kriminaliteta

* Jelena Damjanović Barić, mag. iur., odvjetnica u Čakovcu; jelena.damjanovic.baric@gmail.com; ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0003-4061-662X>

1. UVOD

Ovaj rad prikazuje materijalnopравни okvir i procesnopравни tretman prijevара s porezom na dodanu vrijednost (dalje u tekstu: PDV) u hrvatskom kaznenopravnom sustavu, s prikazom aktualne prakse i naglaskom na europsku regulativu, osobito u svjetlu početka rada Uredа europskog javnog tužitelja (engl. *European Public Prosecutor's Office*, dalje u tekstu: EPPO) 2021. Pod pojmom „prijevара s PDV-om“ za potrebe ovog rada smatra se oblik kriminaliteta koji je karakterističan za sve zemlje članice Europske unije (dalje u tekstu: EU) i u bitnome se sastoji od zlouporabe zajedničkog sustava oporezivanja unutar EU-a i načina na koji je reguliran prijenos porezne obveze PDV-a između subjekata iz različitih država članica.

Gubici za proračune država članica EU-a te posljedično za sam proračun EU-a, nastali kao posljedica prijevара s PDV-om, redovito se mjere u milijardama eura na godišnjoj razini. I države članice na nacionalnoj razini i institucije na razini EU-a ulažu značajne napore u osnaživanje i povezivanje sustava za otkrivanje, procesuiranje i sprečavanje prijevара s PDV-om u cilju zaštite nacionalnih i europskih financijskih interesa. Pitanje tretiranja prijevара s PDV-om kao nacionalnog ili europskog problema bilo je jedno od ključnih prilikom donošenja akata relevantnih za početak rada EPPO-a. Uz sve te napore i sredstva uložena u zaštitu financijskih interesa kako država članica tako i samog EU-a prijevара s PDV-om još uvijek predstavlja značajan problem i za jedne i za druge. Iako je prijevара s PDV-om moguća i u okvirima nacionalnog poreznog sustava, za potrebe prikaza i analize u ovom radu u obzir su uzete one prijevारे s PDV-om koje imaju prekogranični element, odnosno koje uključuju postupanje počinitelja u barem dvije države članice EU-a, uključujući i Hrvatsku. Budući da je od pristupanja Hrvatske EU-u proteklo punih devet godina, a od početka operativnog rada EPPO-a jedna godina, dobar je trenutak za analizu načina na koji hrvatski kaznenopравни sustav reagira na kaznena djela povezana s prijevарom u PDV-u.

Cilj je rada prikazati materijalnopravne elemente i pojavne oblike prijevара s PDV-om te analizirati njihov tretman u nacionalnom kaznenom pravu, i to uz pomoć dostupnih podataka iz prakse. U prvom dijelu rada prikazuje se europski i nacionalni materijalnopравни okvir za kriminalizaciju prijevара s PDV-om i njihovi pojavni oblici, dok se u drugom dijelu rada analiziraju dostupni podaci iz prakse o postupcima pokrenutima protiv počinitelja prijevара s PDV-om u Hrvatskoj od trenutka pristupanja EU-u 2013. do danas te se rezultati uspoređuju sa zahtjevima postavljenima europskom regulativom. Zaključno se prikazuju problematična pitanja i propusti u adekvatnom reagiranju na počinjenje prijevара s PDV-om, a sve u svrhu poboljšanja nacionalnog odgovora na taj aktualni izazov kako na legislativnoj tako i na operativnoj razini.

2. POJAM, POJAVNI OBLICI I FINACIJSKI ZNAČAJ PRIJEVARA S PDV-om

Kako bi se razumjela nacionalna i europska legislativna rješenja i njihova primjena u sudskoj praksi, kao i značaj poduzetih mjera zakonodavne i sudbene vlasti za nacionalne i europske financijske interese, potrebno je odrediti pojam te prikazati pojavne oblike i financijske reperkusije prijevara s PDV-om.

2.1. Prijevara s PDV-om na razini EU-u i njezini pojavni oblici

Prijevara s PDV-om jedan je od pojava oblika kriminaliteta koji iskorištava sustav naplate PDV-a u nacionalnim i internacionalnim transakcijama vezanima za kupnju i prodaju dobara i usluga. Kao što je uvodno naznačeno, za potrebe ovog rada analiziraju se one prijevare s PDV-om koje imaju međunarodni element, odnosno kod kojih su u organizacijsku shemu prijevarnog postupanja uključeni subjekti iz više država članica EU-a. Glavni razlog zbog kojeg porezni sustav EU-a omogućava prijevarno postupanje prilikom obračuna i naplate PDV-a jest oporezivanje PDV-om prema načelu odredišta i posljedično mogućnost prijenosa porezne obveze (engl. *reverse charge*). Naime isporuke dobara i usluga između država članica oslobođene su plaćanja PDV-a, a porezni obveznici koji u takvim isporukama sudjeluju imaju pravo na odbitak pretporeza.¹ Zajednički sustav PDV-a u EU-u reguliran je odredbama Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenog 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (dalje u tekstu: Direktiva o PDV-u), što je sedma po redu direktiva kojom se uređuju pitanja vezana za PDV na razini EU-a, a u državama članicama trebala je biti implementirana do 1. siječnja 2008.²

Sukladno poreznoj regulativi uspostavljenoj Direktivom o PDV-u na području EU-a dobra i usluge oporezuju se prema načelu odredišta, odnosno u onoj državi u kojoj se troše (bez obzira na to jesu li u toj državi proizvedena ili su u nju ušla s područja druge države članice). Glavni razlog zbog kojeg se europski zakonodavac odlučio na primjenu načela odredišta pri oporezivanju PDV-om jest to što takav sustav oporezivanja porezno izjednačuje domaće proizvode s proizvodima iz drugih država članica.³ Međutim oporezivanje prema načelu odredišta istodobno je upravo ona značajka zajedničkog sustava PDV-a koja poreznu prijevaru

¹ Kalčić, R., Cvitić, L., Tomić, I., Oštrec Čunčić, Š., *Vodič kroz europske direktive o porezu na dodanu vrijednost*, Institut za javne financije, Zagreb, 2021, str. 27–28.

² Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenog 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (OJ L 347, 11. 12. 2006.).

³ Buterin, D., Blašković, N., Ribarić Aidone, E., *Suzbijanje kružnih prijevara u cilju zaštite javnih financija Hrvatske*, Zbornik Veleučilišta u Rijeci, vol. 2, 2014, str. 93.

čini mogućom. Oporezivanje prema načelu odredišta omogućuje primjenu nulte stope oporezivanja u transakcijama između poreznih obveznika poduzetnika s domicilom u različitim državama članicama. Nulta stopa oporezivanja postignuta je na način da porezni obveznik na isporuku dobra, odnosno usluge iz jedne u drugu državu članicu EU-a ne obračunava PDV, već obveza obračuna PDV-a nastaje za stjecatelja. Istovremeno stjecatelj obračunati PDV prikazuje u poreznoj prijavi i ima ga pravo odbiti kao pretporez. Tako stečena dobra stjecatelj prodaje dalje u tuzemstvu, po cijeni uvećanoj za PDV, nakon čega je u obvezi platiti iznos naplaćenog PDV-a u državni proračun države članice čiji je rezident i u kojoj su dobra ili usluge došle do krajnjeg potrošača. Kada on to namjerno ne učini, već „nestane“ i postane nedostupan poreznim i drugim državnim institucijama, a naplaćeni PDV zadrži za sebe, govorimo o tzv. prijevari s nestajućim trgovcem (engl. *Missing trader intra community fraud – MTIC*)⁴.

Prijevare s nestajućim novcem imaju više različitih pojava oblika te su strukture i način njihova počinjenja u praksi iznimno složeni, obuhvaćaju često osnivanje više trgovačkih društava u više različitih zemalja članica, s različitim stopama PDV-a i različitim internim poreznim pravilima te različitim (i nejednako učinkovitim) sustavima detekcije i suzbijanja poreznih prijevara.

Zbog opisanih karakteristika počinjenja prijevara s nestajućim novcem one obuhvaćaju pomno organizirane i visoko sofisticirane aktivnosti koje iskorištavaju razlike u poreznim sustavima država članica te su u njihovo počinjenje redovito uključene složene strukture organiziranog kriminaliteta.⁵ Opisani pojednostavnjeni primjer prijevare s nestajućim novcem u praksi poprima vrlo kompleksne i raznovrsne oblike prijevarnog postupanja, od kojih su najprepoznatljiviji kružna prijevara (engl. *carousel fraud*),⁶ akvizicijska prijevara⁷ (engl. *acquisition fraud*) i tzv. *contra trading*.⁸

⁴ Europol, *MTIC (Missing trader intra community) fraud*, dostupno na: <https://www.europol.europa.eu/crime-areas-and-statistics/crime-areas/economic-crime/mtic-missing-trader-intra-community-fraud>.

⁵ Sokanović, L. (2017) *Missing Trader Fraud as part of the Organized Crime in EU*. U: Radić, Ž. et. al. (ur.), *International Scientific Conference on Economic and Social Development – „The Legal Challenges of Modern World“*, Book of Proceedings, str. 161.

⁶ Kružna prijevara podrazumijeva složeni sustav kupnje i prodaje dobara ili usluga između više trgovačkih društava u više država članica na način da na kraju dobra završe kod istog subjekta kod kojega je i započeo lanac prijevarnog postupanja – otuda naziv kružna prijevara. Podlipnik, J. (2012) *Missing Trader Intra-Community and Carousel VAT Frauds – ECJ and ECHR Case Law*, Croatian Year book of European Law and Policy, vol. 8, str. 463.

⁷ Kod akvizicijske prijevare kupac koji je stekao dobra kupnjom iz inozemstva po nultoj stopi PDV-a tu robu prodaje na domaćem crnom tržištu, bez zaračunavanja PDV-a i uplate u državni proračun. Vidi referencu 3, ibid., str. 93.

⁸ *Contra trading* podrazumijeva postupanje trgovca koji sudjeluje u više lanaca transakcija, od kojih su neki legalni, a služe prikrivanju drugih lanaca, koji predstavljaju kružnu prijevaru. Ibid., str. 94.

Kružna je prijevara najzastupljeniji oblik počinjenja prijevara s nestajućim novcem i u pojednostavnjenoj shemi podrazumijeva da društvo A kupi dobra u jednoj državi članici i prodaje ih društvu B u drugoj državi članici oslobođena od PDV-a. Društvo B tako kupljena dobra prodaje dalje domaćem kupcu, društvu C, i na tu transakciju obračunava i naplaćuje PDV. Međutim tako naplaćeni PDV ne uplaćuje u državni proračun, već on „nestane“ i postane nedostupan poreznim tijelima (to se društvo zove nestajući trgovac). Društvo C, koje je kupilo dobra s PDV-om, prodaje ih dalje domaćem kupcu, društvu D. Društvo C često može biti potpuno nesvjesno prijevarnog postupanja ostalih društava i zbog toga se naziva „tamponskim društvom“. Društvo D, koje se naziva i brokerom, prodaje dobra inozemnom kupcu, i to društvu A, od kojeg je krug prijevara i započeo, a budući da se radi o inozemnoj transakciji koja je oslobođena PDV-a, od porezne uprave traži povrat PDV-a plaćenog na kupnju od društva C. Na taj način društvo D zapravo potražuje povrat PDV-a koji društvo B nije uplatilo u državni proračun i kristalizira puni razmjor gubitka za državni proračun. Ovdje je prikazan pojednostavljeni model, dok u praksi transakcije uključuju i po deset i više sudionika te više različitih država članica.⁹ Tržišta najpodložnija prijevarama s PDV-om jesu ona na kojima se trguje dobrima malog volumena, a velike vrijednosti (npr. mobiteli, čipovi za računala, zlato i sl.), tržišta usluga, ali i tržišta dobrima kao što su dozvole za emisiju CO₂, VoIP tehnologija, tržište rabljenim automobilima i sl.¹⁰

Već iz tako sumarno prikazanog načina počinjenja prijevara s PDV-om evidentno je da se radi o složenim oblicima kriminaliteta, koji redovito podrazumijevaju udruživanje počinitelja u organizacije čiji je osnovni cilj upravo počinjenje prijevarnih radnji i kaznenih djela na štetu državnog proračuna, odnosno evidentno je da se radi o kaznenim djelima organiziranog kriminaliteta s međunarodnim elementom.

2.2. Financijske posljedice prijevara s PDV-om

Financijski gubici koje prijevara s PDV-om godišnje uzrokuju u proračunima država članica ogromni su. Posredno, ogromni su i gubici za sam proračun EU-a. Naime jedan od prihoda proračuna EU-a jest iznos koji države članice uplaćuju iz iznosa naplaćenog PDV-a.¹¹ Zbog toga se svaki gubitak s osnove

⁹ Vidi referencu 6 (Podlipnik).

¹⁰ Cindori, S., Zakarija, A. (2016) *Prevenција prijevara u sustavu poreza na dodanu vrijednost u okvirima Europske unije*, Pravni vjesnik, god. 32, br. 3–4, str. 75–79.

¹¹ Prihod od PDV-a koji ubiru države članice, pa određeni dio naplaćenog iznosa uplaćuju u proračun EU-a, činio je 2018. godine 11 % proračuna EU-a. Europska komisija, The EU budget at a glance, May 2019, str. 19, preuzeto s: https://ec.europa.eu/info/strategy/eu-budget/how-it-works_en9.

PDV-a u nacionalnom proračunu posredno odražava i na sam proračun EU-a, pa tako prijevare s PDV-om oštećuju i ugrožavaju ne samo nacionalne već i europske financijske interese.

Prema izvješću Europske komisije za 2021. godinu¹² jaz u PDV-u¹³ na razini EU-a za 2019. godinu iznosio je 134 milijarde eura, a uzrokovan je u bitnome prijevarama s PDV-om, izbjegavanjem plaćanja poreza, administrativnim pogreškama pri utvrđivanju i naplati poreza te propašću poduzeća. Jaz u PDV-u za Hrvatsku u istoj je godini iznosio 574 milijuna kuna.¹⁴ Iako jaz u PDV-u prikazuje gubitke koji ne potječu samo od prijevara, procjenjuje se da prijevare s PDV-om uzrokuju gubitke od oko 60 milijardi eura godišnje¹⁵ na razini EU-a, što ih svrstava među najprofitabilnija kaznena djela unutar EU-a, profitabilnija čak i od krijumčarenja duhana, uvoza krivotvorina ili kaznenih djela povezanih s drogom.¹⁶

3. NUŽNOST INTERVENCIJE RADI ZAŠTITE NACIONALNIH I EUROPSKIH FINANCIJSKIH INTERESA

Uzimajući u obzir složenu strukturu postupanja počinitelja i teškoće u otkrivanju i sprečavanju počinjenja djela, kao i razmjere štete nastale za proračune država članica te za proračun EU-a, i države članice i tijela i organizacije EU-a ulažu značajne napore i sredstva u pronalaženje učinkovitih mehanizama za rješenje tog problema. Pristupi nacionalnih i europskih tijela protežu se od preventivnih mjera, informiranja i educiranja javnosti i poduzetnika, jačanja mogućnosti domaće i međunarodne detekcije prijevarnog postupanja, razmjene informacija i intenzivne suradnje između poreznih i upravnih tijela država članica, širenja kruga osoba potencijalno odgovornih za štete nastale prijevarama s PDV-om,¹⁷ pa sve do implementiranja sankcija na razini uprav-

¹² European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Ponia-towski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A., *VAT gap in the EU: report 2021*, Publications Office, 2021, preuzeto s: <https://data.europa.eu/doi/10.2778/447556>.

¹³ Jaz u PDV-u podrazumijeva gubitak prihoda od PDV-a u odnosu na kalkulaciju očeki-vanih prihoda. Ibid.

¹⁴ Ibid., str. 41.

¹⁵ Europol, *MTIC (Missing Trader Intra Community Fraud)*, preuzeto s: <https://www.europol.europa.eu/crime-areas-and-statistics/crime-areas/economic-crime/mtic-missing-trader-intra-community-fraud>.

¹⁶ Ceccaarelli, D. (2021) *The EPPO and the Fight against VAT Fraud – A Legal Obstacle in the Regulation?* Euclid, The European Criminal Law Associations' Forum, broj 1/2021, str. 47.

¹⁷ Presudama Europskog suda pravde iz 2015. godine u predmetima Kittel (C-439/04) i Re-colta Recycling (C-440/04) potvrđena je mogućnost uskrate prava na odbitak pretporeza onom poduzetniku za kojega se na temelju objektivnih okolnosti utvrdi da je znao ili morao znati da su isporuke u kojima je sudjelovao i za koje traži odbitak PDV-a povezane s prijevarama u PDV-u.

nog te konačno kaznenog prava. Učinkovitost svih navedenih mjera i pristupa predmet je konstantnog preispitivanja u teoriji i praksi budući da prijevare s PDV-om, unatoč svim poduzetim koracima u proteklim desetljećima borbe protiv tog oblika kriminaliteta, i dalje predstavljaju vrlo ozbiljnu prijetnju proračunskim prihodima država članica i proračunu EU-a.

Analize postojećeg stanja i strategije daljnjeg postupanja u borbi protiv prijevare s PDV-om važno su područje djelovanja različitih europskih institucija.¹⁸ U konačnici upravo želja za stvaranjem jačeg i usklađenog sustava borbe protiv kaznenih djela koja utječu na proračun EU-a te za boljom zaštitom financijskih interesa EU-a, kao i sredstava poreznih obveznika diljem EU-a,¹⁹ rezultirala je donošenjem Direktive (EU) 2017/1371 Europskog parlamenta i Vijeća od 5. srpnja 2017. o suzbijanju prijevare počinjenih protiv financijskih interesa Unije kaznenopravnim sredstvima (dalje u tekstu: Direktiva PIF).²⁰ Direktiva je trebala biti transponirana u nacionalna zakonodavstva država članica do 6. srpnja 2019. godine i predstavlja ključni korak u određivanju materijalnopravne nadležnosti i početku rada EPPO-a, a samim time i ključni korak u suvremenom razvoju kaznenog prava EU-a.²¹ Prije prikaza materijalnopravnih rješenja sadržanih u Direktivi PIF te posljedično u nacionalnom zakonodavstvu potrebno je analizirati određene prijevare koji su se pojavili u njezinu donošenju, a tiču se upravo prijevare s PDV-om.

4. KAZNENI PROGON POČINITELJA PRIJEVARA S PDV-om – NACIONALNO I/ILI EUROPSKO PITANJE

Donošenje Direktive PIF i postizanje kompromisa o svim otvorenim pitanjima između država članica i institucija EU-a nije prošlo bez teškoća i potrajalo je punih pet godina, od podnošenja prijedloga Komisije iz 2012. godine do donošenja Direktive PIF 2017. Pitanja koja su izazvala najviše previranja odnosila su se na definiciju pojma financijskih interesa EU-a te na pravni temelj

Više u: Kapetanović, S. (2015) *Primjena načela iz presude Kittel u borbi protiv prijevare s PDV-om*, Porezni vjesnik, godište 24, br. 4, str. 128, i Josić, I. (2015), *Odgovornost poreznog obveznika za plaćanje PDV-a*, Računovodstvo i financije, godina LXI, br. 2, str. 122–127.

¹⁸ Vidi Strategija Komisije za borbu protiv prijevare: pojačano djelovanje radi zaštite proračuna EU-a, Europska komisija, Bruxelles, 29. 4. 2019. COM (2019) 196 final, dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/HTML/?uri=CELEX:52019D-C0196&from=EN>.

¹⁹ Sažetak propisa EU-a preuzet je s: <https://eur-lex.europa.eu/EN/legal-content/summary/fight-against-fraud-to-the-eu-s-financial-interests-by-means-of-criminal-law.html>.

²⁰ Službeni list Europske unije, L 198/29 od 28. srpnja 2017.

²¹ Sokanović, L. (2019) *Materijalna nadležnost Ureda europskog javnog tužitelja – hrvatska perspektiva*, Hrvatski ljetopis za kaznene znanosti i praksu, Zagreb, vol. 26, broj 2, str. 669.

za donošenje propisa kojim će se mjerama kaznenog prava štiti interesi EU-a i time postaviti materijalnopravni okvir za djelovanje EPPO-a.

4.1. Predstavlja li zaštita od prijevare s PDV-om financijski interes EU-a?

Borba protiv namjernog neplaćanja poreza i zlouporabe poreznog sustava nesporno je pitanje od nacionalnog interesa za svaku državu članicu te su stoga određena postupanja na štetu državnog proračuna inkriminirana u nacionalnom kaznenom pravu kao kaznena djela koja se progone po službenoj dužnosti. Međutim budući da se proračunski gubici nastali zbog prijevare s PDV-om u državama članicama reflektiraju i na proračun EU-a,²² isto je pitanje i u fokusu interesa EU-a.²³

Upravo je pitanje uvođenja prijevare s PDV-om u područje primjene Direktive PIF bilo jedan od glavnih prijedora tijekom pregovora koji su prethodili njezinu donošenju. Institucije EU-a nisu se mogle usuglasiti o tome treba li i, ako treba, u kojoj mjeri prijevare s PDV-om biti regulirana pravom EU-a, odnosno obuhvaćena Direktivom PIF. Već u prijedlogu Komisije iz 2012. godine²⁴ prijevare s PDV-om bile su uključene u tekst prijedloga te je u recitalima 4 i 5 prijedloga Komisija izrazila jasan stav o tome da zaštita od prijevare s PDV-om predstavlja financijski interes EU-a.²⁵ Stavu Komisije priklonio se i Parlament. Međutim, suprotno stavu Komisije i Parlamenta, Vijeće je smatralo da se radi o nacionalnim interesima država članica (u bitnome zbog toga jer PDV nije izravni prihod proračuna EU-a, nego ga ubiru države članice) i da prihodi po osnovi PDV-a ne bi trebali biti uključeni u pojam financijskih interesa EU-a.²⁶ Raniji akt EU-a kojim je bilo regulirano to pitanje, tzv. Konvencija

²² Vidi referencu 11 (Europska komisija).

²³ Đurđević, Z., *Materijalnopravne i procesnopravne pretpostavke rada europskog javnog tužitelja u Hrvatskoj: neispunjenje obveze implementacije direktive i rizik sniženja standarda učinkovitog postupka uredbom*, Hrvatski ljetopis za kaznene znanosti i praksu, vol. 27, broj 1/2020, str. 258

²⁴ Europska komisija, *Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council on the fight against fraud to Union's financial interests by means of criminal law*, SWD (2012) 195 final, SWD (2012) 196 final, Brussels, 11. 7. 2012., COM (2012) 363 final, 2012/0193 (COD).

²⁵ Pozivajući se na praksu Europskog suda pravde, Komisija je utvrdila da postoji direktna veza između naplate PDV-a i proračuna EU-a jer svaki propust u prvome uzrokuje manjak u potonjem.

²⁶ Vidi referencu 23 (Đurđević), *ibid.*, str. 259.

PIF,²⁷ nije eksplicitno ni obuhvaćao ni isključivao prijevare s PDV-om.²⁸ Pregovori su stajali na mrtvoj točki i institucije nisu mogle postići kompromis sve do presude Europskog suda pravde u predmetu *Tarrico*.²⁹

Tom je presudom Sud utvrdio da „kaznene sankcije mogu biti neophodne kako bi se na učinkovit i odvraćajući način borilo protiv teških prijevara vezanih za PDV“³⁰ te je na taj način potvrdio pravilnost tumačenja da prijevare s PDV-om trebaju biti obuhvaćene djelokrugom Direktive PIF.³¹ Konačno rješenje iz Direktive PIF koje se odnosi na prijevare s PDV-om predstavlja politički kompromis između iznesenih oprečnih stajališta zauzetih tijekom pregovora, a sastoji se u tome da su kriminalizirana samo teška kaznena djela protiv zajedničkog sustava PDV-a,³² i to ona koja su počinjena u prekograničnim sustavima prijevare, povezana s državnim područjem dviju ili više država članica EU-a, i ako je pritom prouzročena šteta od najmanje deset milijuna eura.

Razmatranja Europskog suda pravde u pogledu primjene učinkovitih i odvraćajućih mjera u svrhu zaštite financijskih interesa protiv počinitelja prijevare s PDV-om nisu se zaustavila na stavovima zauzetima u presudi *Tarrico* iz 2015. U povodu zahtjeva za prethodnu odluku postavljenog od talijanskog Ustavnog suda Europski sud pravde donio je 2017. godine presudu u tzv. predmetu *Tarrico II*,³³ kojom je utvrdio da europski propisi nalažu nacionalnom sudu da „u okviru kaznenog postupka u vezi s kaznenim djelima u području poreza na dodanu vrijednost ne primijeni unutarnje odredbe o zastari obuhvaćene nacionalnim materijalnim pravom koje onemogućuju izricanje učinkovitih i odvraćajućih kaznenih sankcija u značajnom broju slučajeva teških prijevare (...) osim ako takvom neprimjenom dolazi do povrede načela zakonitosti kaznenih djela i kazni, zbog nepreciznosti primjenjivog zakona ili retroaktivne primjene zakonodavstva kojim se propisuju stroži uvjeti kaznenog progona od onih koji su bili na snazi u trenutku počinjenja kaznenog djela“.³⁴

²⁷ Convention on the protection of the European Communities' financial interests (PIF Convention), OJ C 316 od 27. 11. 1995., str. 49–57.

²⁸ Juszcak, A., Sason, E., *The Directive on the Fight against Fraud to the Union's Financial Interests by Means of Criminal Law (PFI Directive): Laying Down the Foundation for a Better Protection of the Union's Financial Interests?* Eurcrim 2/2017, str. 82.

²⁹ Europski sud pravde, predmet C-105/14, *Ivo Tarrico et. al.* (2015), ECR, presuda od 8. rujna 2015.

³⁰ Ibid., točka 39. presude.

³¹ Vidi referencu 28 (Juszcak, Sason), ibid., str. 83.

³² Vidi referencu 21 (Sokanović), ibid., str. 680.

³³ Europski sud pravde, predmet C-42/17, M.A.S., M.B. (2017), ECS, presuda od 5. prosinca 2017.

³⁴ Suština problema u predmetu *Tarrico II* ogledala se u tome što talijansko kazneno pravo zastaru (kao ključni institut koji je u konkretnom slučaju uzrokovao neučinkovit kazneni progon) smatra materijalno-pravnim institutom, pa se stoga na nju ima primijeniti načelo zakonitosti. Više u: Bonelli, M. (2018) *The Taricco saga and the consolidation of the judicial*

Unatoč tome što rješenje iz presude *Tarrico II* predstavlja kompromis između interesa učinkovitosti i nadređenosti prava EU-a s jedne strane te nacionalnih ustavnih poredaka i zaštite njima zajamčenih temeljnih prava i sloboda s druge strane, Europski sud pravde ustraje na stajalištu da su države članice dužne osigurati da nadređenost, jedinstvo i učinkovitost europskog prava pritom ne budu ugroženi.³⁵ Također istom odlukom Europski sud pravde potvrdio je i svoje stajalište o tome da države članice postupaju protivno europskim propisima „ako kaznene sankcije donesene radi kažnjavanja teških prijevара u pogledu PDV-a ne omogućavaju na učinkovit način osiguranje naplate tog poreza u cijelosti“.³⁶

4.2. Zaštita financijskih interesa EU-a uredbom ili direktivom?

Nakon što su konačno usuglašena, materijalnoppravna rješenja sadržana u Direktivi PIF bilo je potrebno transponirati u nacionalna zakonodavstva država članica, što je pred države postavilo zahtjevan zadatak analize i prilagodbe postojećih zakonskih rješenja materijalnoppravnom okviru europske legislative. Istovremeno jednom kada je dovršeno, (neujednačeno i nejednako uspješno) transponiranje odredaba Direktive PIF u različitim državama članicama i pred EPPO postavlja zahtjevan zadatak procesuiranja kaznenih djela iz njegove nadležnosti.

Takvo stanje stvari također je posljedica jednog od prijevара iz razdoblja donošenja Direktive PIF: pitanje hoće li se kaznena djela iz nadležnosti EPPO-a regulirati uredbom ili direktivom (pa onda i hoće li nastati obveza transponiranja odredaba u nacionalna zakonodavstva) predstavljalo je kamen spoticanja od samog početka pregovora o Direktivi PIF.³⁷ Naime u inicijalnom prijedlogu Komisije iz 2012.³⁸ pravni temelj za donošenje propisa kojim bi se regulirala materijalnoppravna pitanja iz nadležnosti EPPO-a trebao je biti čl. 325. Ugovora o funkcioniranju Europske unije³⁹ (dalje u tekstu: UFEU) te bi se u tom slučaju

dialogue in the European Union, Maastricht Journal of European and Comparative Law, vol. 25 (3), str. 357–373.

³⁵ Di Francesco Maesa, C. (2018) *Effectiveness and Primacy of EU Law v. Higher National Protection of Fundamental Rights and National Identity*, Eurcrim 1, str. 54.

³⁶ Vidi referencu 33, točka 36. obrazloženja presude *Tarrico II*.

³⁷ Vidi referencu 21 (Sokanović), *ibid.*, str. 673.

³⁸ Vidi referencu 24 (Europska komisija).

³⁹ Članak 325 (4) UFEU-a: Radi postizanja učinkovite i jednake zaštite u državama članicama i u svim institucijama, tijelima, uredima i agencijama Unije Europski parlament i Vijeće, odlučujući u skladu s redovnim zakonodavnim postupkom i nakon savjetovanja s Revizorskim sudom, donose potrebne mjere za suzbijanje i borbu protiv prijevара usmjerenih protiv financijskih interesa Unije.

radilo o „učinkovitoj zaštiti financijskih interesa EU-a sredstvima kaznenog prava“⁴⁰ u vidu (neposredno primjenjive) uredbe. Međutim Vijeće i Parlament nisu se suglasili s takvim prijedlogom Komisije te je kao pravni temelj novog propisa odabran čl. 83. st. 2. UFEU-a,⁴¹ što je u konačnici dovelo do donošenja direktive i smještanja kaznenih djela protiv financijskih interesa EU-a u područje slobode, sigurnosti i pravde. U tom području EU-a i države članice zajednički, uz primjenu načela supsidijarnosti i proporcionalnosti, reguliraju kaznena djela kojima se ugrožavaju financijski interesi EU-a.⁴² Na taj je način zaštićena unutarnja usklađenost nacionalnih pravnih poredaka, ali je istovremeno oslabljen stupanj harmonizacije kaznenopravnih rješenja u svrhu zaštite europskih financijskih interesa na razini EU-a te je oslabljen i doseg odredbe čl. 325. UFEU-a u osiguranju učinkovite zaštite europskih financijskih interesa.⁴³

Međutim neovisno o njezinu pravnom temelju donošenjem Direktive PIF i dovršetkom njezina transponiranja u nacionalna zakonodavstva te usvajanjem Uredbe Vijeća (EU) 2017/1939 od 12. listopada 2017.⁴⁴ (dalje u tekstu: Uredba o EPPO-u) konačno su ispunjeni uvjeti da, nakon višegodišnjih pregovora, EPPO započne s radom.⁴⁵ Nakon što je EPPO započeo s operativnim djelovanjem u državama članicama 1. lipnja 2021., progon počinitelja kaznenih djela prijevare s PDV-om, sukladno materijalnom pravu iz Direktive PIF, odnosno iz odredaba transponiranih u nacionalno kazneno pravo, u njegovoj je nadležnosti (ukoliko je u počinjenje uključeno područje dviju ili više država članica i ako je uzrokovana materijalna šteta od najmanje deset milijuna eura). U razdoblju do 1. lipnja 2021., s obzirom na opisane karakteristike prijevare s PDV-om koje predstavljaju oblik organiziranog kriminaliteta, progon počinitelja u Republici Hrvatskoj bio je u nadležnosti USKOK-a. U nastavku ovog rada prikazuje se materijalnom pravna regulacija prijevare s PDV-om u Direktivi

⁴⁰ Di Francesco Maesa, C. (2018) *The Directive on the Fight against Fraud to the Union's Financial Interests by means of Criminal Law: A Missed Goal?* Insight, European forum, 22. listopada 2018., str. 1458.

⁴¹ Članak 83 (2) UFEU-a: Ako se pokaže da je za osiguranje učinkovite provedbe politike Unije u području koje podliježe mjerama usklađivanja nužno usklađivanje kaznenih zakona i drugih propisa država članica, direktivama se mogu utvrditi minimalna pravila za definiranje kaznenih djela i sankcija u dotičnom području. Te se direktive donose istim redovnim ili posebnim zakonodavnim postupkom koji se primjenjivao za donošenje dotičnih mjera za usklađivanje, ne dovodeći u pitanje članak 76.

⁴² Vidi referencu 23 (Đurđević), *ibid.*, str. 256.

⁴³ Vidi referencu 35 (Di Francesco), *ibid.*, str. 1460.

⁴⁴ Uredba Vijeća (EU) 2017/1939 od 12. listopada 2017. o provedbi pojačane suradnje u vezi s osnivanjem Ureda europskog javnog tužitelja („EPPO“), Službeni list Europske unije L 283, 31. 10. 2017., str. 1–71.

⁴⁵ Vidi referencu 21 (Sokanović), *ibid.*, str. 670.

PIF i hrvatskom Kaznenom zakonu⁴⁶ (dalje u tekstu: KZ) te se analiziraju dostupni podaci iz prakse o postupcima protiv počinitelja prijevara s PDV-om iz nadležnosti USKOK-a (za razdoblje od 2013. do 2021.) i EPPO-a (od 2021.).

5. RJEŠENJE IZ DIREKTIVE PIF I NJEGOVO OSTVARENJE U HRVATSKOM KAZNENOM PRAVU

Regulacija prijevara s PDV-om u Direktivi PIF obuhvaćena je odredbama čl. 2. st. 2. i čl. 3. st. 2. t. d) Direktive PIF te se odnosi na borbu protiv „teških kaznenih djela protiv zajedničkog sustava poreza na dodanu vrijednost“, kako je to utvrđeno u Direktivi o PDV-u iz 2006. Tim pojmom obuhvaćeni su najteži oblici prijave povezane s PDV-om, posebno kružna prijevara, prijevara s nepostojećim trgovcem povezana s PDV-om i prijevara povezana s PDV-om počinjena u okviru zločinačke organizacije.⁴⁷ Međutim iz naprijed detaljno argumentiranih razloga nisu sva kaznena djela protiv zajedničkog sustava okarakterizirana kao teška niti su pak sva obuhvaćena Direktivom PIF. Postavljena su ograničenja koja se tiču područja na kojem su djela počinjena i ukupne štete koja je tim djelima uzrokovana.

Tako se teškima smatraju ona kaznena djela protiv zajedničkog sustava PDV-a koja su povezana s državnim područjem dviju ili više država članica kada su rezultat sustava prijave, pri čemu su počinjena na strukturirani način s ciljem neopravdanog iskorištavanja zajedničkog sustava PDV-a, te kada ukupna šteta koju su ta kaznena djela prouzrokovala iznosi najmanje deset milijuna eura. Potrebno je istaknuti da pojam ukupne štete predstavlja procijenjenju štetu koja proizlazi iz cjelokupnog sustava prijave nanesenu financijskim interesima dotičnih država članica i EU-a, isključujući kamate i sankcije.⁴⁸ Postavljanje ograničenja u visini od deset milijuna eura ukupne štete predmetom je kritike u stručnoj literaturi zbog toga što se ukupna šteta definira kao ona koja nastane i državama članicama i EU-u, dok zapravo neposredno nastaje samo za proračune država članica.⁴⁹ Također, odredbom čl. 18. st. 4. točke a) Direktive PIF predviđena je obveza Komisije da izvijesti Parlament i Vijeće o tome je li – s obzirom na cilj jačanja financijskih interesa EU-a – prag od deset milijuna eura štete primjeren. Ovisno o rezultatima tog izvješća moguće su i

⁴⁶ Narodne novine broj 125/11, 144/12, 56/1561/15, 101/17, 118/18, 126/19, 84/21.

⁴⁷ Recital 4 Direktive PIF, str. 2/16.

⁴⁸ Ibid.

⁴⁹ Kaiafa – Gbandi, M. (2018) *The protection of the EU's financial interests by means of criminal law in the context of the Lisbon Treaty and the 2017 Directive (EU 2017/1371) on the fight against fraud to the Union's financial interests*, Zeitschrift für Internationale Strafrechtsdogmatik, br. 12, str. 577.

izmjene visine praga štete, koja je bila predmetom prijepora još od vremena pregovora prije donošenja Direktive PIF.⁵⁰

5.1. Hrvatsko (ne)transponiranje odredaba Direktive PIF i njegove posljedice

Zadatak transponiranja odredaba Direktive PIF postavljen je pred hrvatskog zakonodavca 2017., s rokom za dovršetak 6. srpnja 2019. Taj je zadatak trebao obuhvaćati analizu postojećih odredaba Kaznenog zakona (osobito onih kojima su implementirane odredbe Konvencije PIF kao pravnog prednika Direktive PIF), analizu razlika između rješenja predviđenih Konvencijom i Direktivom te konačno promjene postojećih odredaba kako bi se prilagodile uočenim razlikama.⁵¹

Hrvatski zakonodavac tog se zadatka prihvatio novelom Kaznenog zakona iz prosinca 2018.⁵² (dalje u tekstu: ZIDKZ/18), ali njegovi rezultati naišli su na oštru kritiku znanstvene javnosti.⁵³ Na tragu te kritike u odnosu na pitanje kaznenopravnog tretmana prijevara s PDV-om ključno je istaknuti razliku između rješenja predviđenih Konvencijom PIF i Direktivom PIF.

Naime Konvencija PIF predviđala je samo jedan oblik kaznenog djela prijevara koja štetno utječe na financijske interese EU-a i njime su bile obuhvaćene sve vrste europskih proračunskih prihoda,⁵⁴ dok je isti oblik kažnjivog ponašanja bio propisan i u odnosu na proračunske rashode.⁵⁵ Situacija se promijenila donošenjem Direktive PIF, koja razlikuje prijevara na štetu prihoda i prijevara na štetu rashoda proračuna EU-a, dok prijevara na štetu prihoda dijeli na prijevaru na štetu prihoda izuzev prihoda koji proizlaze iz vlastitih sredstava PDV-a (čl. 3. st. 2. t. c)) i prijevaru na štetu prihoda koji proizlaze iz vlastitih sredstava PDV-a (čl. 3. st. 2. t. d)). Što se tiče oblika kažnjivog ponašanja, ono

⁵⁰ Odredbom čl. 18. st. 3. Direktive PIF predviđen je i petogodišnji rok za evaluaciju utjecaja Direktive PIF na sprječavanje prijevara protiv financijskih interesa EU-a, koji istječe u srpnju 2024. U stručnoj javnosti izražena su predviđanja da bi i neke druge odredbe koje se tiču procesuiranja prijevara s PDV-om (i s njima neodvojivo povezanih kaznenih djela) mogle biti predmetom izmjena. O tome više u: Ceccarelli, D., vidi referencu 16.

⁵¹ Vidi referencu 23 (Đurđević), str. 257.

⁵² Narodne novine, broj 118/2018.

⁵³ I Đurđević (vidi referencu 23) i Sokanović (vidi referencu 21) u svojim radovima oštro kritiziraju način na koji je Direktiva PIF implementirana u hrvatsko zakonodavstvo navodeći da se radi o vrlo površnoj i manjkavoj intervenciji zakonodavca.

⁵⁴ Članak 1. st. 1. t. b) Konvencije PIF.

⁵⁵ Đurđević, Z. (2007) *Konvencija o zaštiti financijskih interesa Europskih zajednica – nastanak, sadržaj i implementacija*, Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu, vol. 14, br. 2, str. 931.

je u odnosu na prihode iz vlastitih sredstava PDV-a propisano u tri različita pojavna oblika: (i) upotreba ili prikazivanje lažnih, netočnih ili nepotpunih izjava ili dokumenata u vezi s PDV-om, koji imaju za posljedicu smanjenje sredstava proračuna EU-a, (ii) neotkrivanje informacija u vezi s PDV-om, čime se krši određena obveza, s istim učinkom, ili (iii) prikazivanje ispravnih izjava u vezi s PDV-om za potrebe prijevarnog prikrivanja neplaćanja ili nezakonitog stvaranja prava na povrat PDV-a. Posljednji pojavni oblik (iii) obuhvaća pravilno i pravovremeno prijavljivanje događaja relevantnih za nastanak obveze plaćanja PDV-a, uz istovremeno znanje i namjeru da se taj porez ne plati u državni proračun i/ili da se stvori pravo na povrat poreza. Opisano postupanje često je obilježje prijevara s PDV-om i njegovo obuhvaćanje oblicima kažnjivog ponašanja ujedno je najveća novost u načinu na koji je prijevara s PDV-om regulirana Direktivom PIF u odnosu na Konvenciju PIF.

Međutim prilikom donošenja ZIDKZ/18 hrvatski je zakonodavac utvrdio da je nacionalno kazneno pravo već usklađeno sa zahtjevima iz Direktive PIF,⁵⁶ pa su stoga ostale neizmijenjene postojeće odredbe KZ-a koje se odnose na utaju poreza i carina kao kazneno djelo kojim se u hrvatskom zakonodavstvu inkriminiraju prijevare radnje u odnosu na plaćanje javnih davanja. Posljedica opisanog načina (ne)implementacije odredbe čl. 3. Direktive PIF u odnosu na prijevare s PDV-om jest to što u Hrvatskoj nije inkriminirano postupanje koje obuhvaća prikazivanje ispravnih izjava u vezi s PDV-om za potrebe prijevarnog prikrivanja neplaćanja ili nezakonitog stvaranja prava na povrat PDV-a. Također, financijsko ograničenje štete od deset milijuna eura, predviđeno Direktivom PIF, nije ni na koji način obuhvaćeno odredbama KZ-a, pa bi stoga EPPO u Hrvatskoj bio nadležan za progon svih prijevera s PDV-om neovisno o iznosu uzrokovane štete. Valja istaknuti kako je u Izvješću Komisije Parlamentu i Vijeću o provedbi Direktive PIF od 6. rujna 2021. analiziran način na koji su države članice transponirale odredbe te Direktive te su, između ostalog, evidentirani upravo navedeni propusti u transponiranju inkriminacija vezanih za prijevare s PDV-om. Komisija također navodi da prikazivanje ispravnih izjava u vezi s PDV-om za potrebe prijevarnog prikrivanja neplaćanja ili nezakonitog stvaranja prava na povrat PDV-a ili nije uopće transponirano ili je transponirano u preuskom značenju u otprilike polovici država članica.⁵⁷

⁵⁶ Prijedlog izmjena i dopuna Kaznenog zakona, Vlada Republike Hrvatske, 27. 6. 2018., str. 2, dostupno na: <https://sabor.hr/hr/prijedlog-zakona-o-izmjenama-i-dopunama-kaznenog-zakona-prvo-citanje-pze-br-384-predlagateljica>.

⁵⁷ Council of the EU, Report from the Commission to the European Parliament and the Council on the implementation of Directive (EU) 2017/1371 of the European Parliament and of the Council of 5 July 2017 on the fight against fraud to the Union's financial interests by means of criminal law, Brussels, 6. 8. 2021., COM(2021) 536 final, str. 4, preuzeto s: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-11630-2021-INIT/en/pdf>.

Iz opisanog proizlazi da se prijevarena postupanja s PDV-om prema važećem KZ-u, kako prije tako i nakon ZIDKZ/18, mogu podvesti pod pojam kaznenog djela *utaje poreza ili carine* iz čl. 256. KZ-a.⁵⁸ Temeljni oblik djela čini onaj tko, s ciljem da on ili druga osoba potpuno ili djelomično izbjegne plaćanje poreza, daje netočne ili nepotpune podatke o činjenicama koje su relevantne za utvrđivanje porezne obveze ili tko s istim ciljem u slučaju obvezne prijave ne prijavi činjenice koje su od utjecaja na utvrđivanje porezne obveze, pa zbog toga dođe do smanjenja ili neutvrđivanja porezne obveze koja prelazi dvadeset tisuća kuna. Radi se dakle o namjernom kaznenom djelu, za koje je nužno da podaci relevantni za utvrđivanje porezne obveze budu netočno ili nepotpuno prijavljeni ili da uopće ne budu prijavljeni poreznom tijelu. Kvalificirani oblik iz st. 3. podrazumijeva smanjenje ili neutvrđenje porezne obveze velikih razmjera.⁵⁹ Budući da se, uzimajući u obzir naprijed prikazane pojavne oblike prijevara s PDV-om, redovito radi o prijevarnom postupanju koje obuhvaća elemente organiziranog kriminaliteta te s obzirom na to da je za kazneno djelo utaje poreza ili carine zapriječena kazna zatvora veća od tri godine, u kaznenom progonu počinitelja dolazi do primjene odredaba čl. 328. i 329. KZ/11.⁶⁰

Iz prikazane analize i razvoja inkriminacije prijevarnog postupanja s PDV-om u nacionalnom zakonodavstvu evidentno je da se radi o vrlo složenom obliku počinjenja kaznenih djela, koji obuhvaća više različitih pojava oblika. Istovremeno, evidentno je i da nisu svi oblici prijevarnog postupanja obuhvaćeni zakonskim obilježjima kaznenog djela utaje poreza ili carine. Zbog navedenog određene oblike prijevarnog postupanja s PDV-om nije moguće procesuirati kao kaznena djela pred hrvatskim sudovima, dok je za detekciju i optuživanje onih postupanja koja je moguće procesuirati potrebno uložiti značajne napore kako u fazi istraživanja tako i u fazi suđenja. Također, evidentno je da se radi o financijski iznimno značajnom (i posljedično pogubnom) obliku kriminaliteta te da i razvoj pravne znanosti i iskustva iz prakse upućuju na

⁵⁸ Tako i Sokanović, L., *Missing Trader Fraud as part of the Organized Crime in EU*, u: Radić, Ž. et. al. (ur.), *International Scientific Conference on Economic and Social Development – „The Legal Challenges of Modern World“*, Book of Proceedings, 2017, str. 165, a isto proizlazi i iz Laptoš, T. (2019) *Uloga i položaj europskog javnog tužitelja u hrvatskom prethodnom postupku*, Policijska i sigurnost, vol. 28, br. 4, str. 495.

⁵⁹ Prema pravnom shvaćanju Vrhovnog suda Republike Hrvatske od 27. 12. 2012. porezna obveza velikih razmjera kod kaznenog djela utaje poreza ili carine iz čl. 256. st. 3. KZ/11 postoji kad vrijednost porezne obveze prelazi 600 000 kn. Vrhovni sud Republike Hrvatske, pravno shvaćanje broj Su-IV k-4/2012-57 o visinama neodređenih vrijednosti koje su zakonsko obilježje kaznenog djela.

⁶⁰ Čl. 328. KZ/11 Zločinačko udruženje i čl. 329. KZ/11 Počinjenje kaznenog djela u sastavu zločinačkog udruženja. Garačić A. (2013) *Novi kazneni zakon*, autorski pročišćeni tekst s opsežnim komentarima, sudskom praksom, prilogima i stvarnim kazalom, Zagreb, Organizator, str. 636–634.

nužnost kaznenopravne intervencije, odnosno na nužnost uspješnog procesuiranja počinitelja prijevare s PDV-om u kaznenom postupku.

U nastavku rada prikazuju se rezultati istraživanja i analize dostupnih podataka iz prakse o tome na koji način hrvatski kaznenopravni sustav, unutar prikazanih i analiziranih ograničenja uvjetovanih materijalnopравnim elementima, reagira na počinjenje prijevare s PDV-om. Cilj je analize dati doprinos u ocjeni i utvrđenju radi li se o reakciji koja je adekvatna i razmjerna značaju predmetnog prijevarnog postupanja za interese i proračun Hrvatske i EU-a.

6. PRIKAZ I ANALIZA PODATAKA IZ HRVATSKE PRAVOSUDNE PRAKSE U ODNOSU NA PRIJEVARU S PDV-om

Za potrebe prikaza i analize podataka iz prakse korištene su javno dostupne informacije USKOK-a i EPPO-a o broju pokrenutih (i proširenih) istraga te broju podignutih optužnica u odnosu na prijevare s PDV-om u vremenskom razdoblju od dana pristupanja Hrvatske EU-u (za podatke prikupljene u odnosu na USKOK), odnosno od dana početka rada EPPO-a, pa sve do srpnja 2022. Iako je počinjenje prijevare s PDV-om moguće i na nacionalnoj razini, predmet razmatranja i analize u ovom radu prvenstveno su prijevare s PDV-om na razini EU-a, koje redovito podrazumijevaju postupanja na području više država članica, počinjena smišljeno i organizirano, u sastavu grupa organiziranog kriminaliteta, pa je zbog toga kao polazišna točka analize odabrana upravo dostupna baza podataka USKOK-a.

6.1. Metode prikupljanja i analize podataka USKOK-a i EPPO-a

Podaci relevantni za izradu analize prikupljeni su iz dvaju izvora: iz javno dostupnih priopćenja USKOK-a o donesenim rješenjima o provođenju istrage i podignutim optužnicama objavljenim na web-stranicama USKOK-a⁶¹ te neposredno traženjem informacija o broju podignutih optužnica i pokrenutih istraga te njihovu ishodu od samog USKOK-a.⁶² Javno dostupna priopćenja pretražena su korištenjem tražilice na web-stranici USKOK-a s ključnom riječi „PDV“ te su uzeta u obzir ona priopćenja s tom ključnom riječi koja su u

⁶¹ Priopćenja USKOK-a dostupna su na: <https://uskok.hr/hr/priopcenja>.

⁶² Na traženje podataka o postupcima koji se odnose na prijevare s PDV-om od USKOK-a je pribavljen podatak da USKOK takva djela ne vodi ni u kakvoj zasebnoj evidenciji ili klasifikaciji te jednostavnim i sumarnim pretraživanjem njihovih baza podataka nije moguće doći do traženih informacija. Podaci koji su od USKOK-a konačno pribavljeni rezultat su pojedinačnog pregledavanja predmeta u radu prema dostavljenim referentnim informacijama.

činjeničnom opisu djela obuhvaćala pojavne oblike prijevare s PDV-om kako su prikazani u ovom radu. Rezultati pretraživanja verificirani su na način da je i treća osoba usporedno pretražila istu bazu podataka te došla do u bitnome jednakih rezultata.

Dobiveni rezultati prikazani su u tablicama u nastavku rada, i to tako što su iz činjeničnog opisa djela izdvojene informacije o godini donošenja rješenja o provođenju istrage, odnosno podizanja optužnice, o broju počinitelja fizičkih osoba i broju počinitelja pravnih osoba te o iznosu štete za proračun, kao i ocjena radi li se o šteti velikih razmjera kao kvalifikatornoj okolnosti iz čl. 256. st. 3. KZ/11.

Budući da je neposredno od USKOK-a bilo moguće prikupiti samo podatke o ukupnom broju donesenih rješenja o provođenju istrage, optužnica te pravomoćnih i nepravomoćnih presuda, ali ih nije bilo moguće dobiti na uvid, informacije koje se odnose na činjenični opis djela prikupljene su iz sadržaja javno dostupnih priopćenja. Također, budući da se radi o razmjerno kratkim, anonimiziranim priopćenjima, nije bilo moguće s odgovarajućim stupnjem sigurnosti povezati pojedina rješenja o provođenju istrage s pojedinim optužnicama. Stoga su u raspravi korištene samo informacije neposredno prikupljene od USKOK-a o ukupnom broju predmeta obuhvaćenih rješenjima o provođenju istrage koji su završili podizanjem optužnica, odnosno o tome koliko je optužnica rezultiralo nepravomoćnim i pravomoćnim osudama.

Također, prikupljeni su i podaci o broju pokrenutih istraga i podignutih optužnica od početka operativnog djelovanja EPPO-a u Hrvatskoj, i to iz javno dostupnih izvješća o radu EPPO-a od njegova osnivanja.⁶³ Međutim budući da se radi o godišnjem izvješću za 2021., a EPPO je počeo s radom 1. lipnja 2021., promatrano razdoblje relativno je kratko i mogućnosti za kreiranje relevantne prakse u tom vremenu relativno su oskudne.

Uzimajući u obzir da je naprijed opisanim metodama utvrđeno kako je temeljem istražnih i optužnih radnji poduzetih od USKOK-a i EPPO-a u Republici Hrvatskoj u odnosu na prijevare s PDV-om do srpnja 2022. donesena samo jedna pravomoćna presuda, za potrebe analize u ovom radu obrađeni su podaci iz postupaka koji su još uvijek u tijeku. Također, uzimajući u obzir činjenicu da prikupljena, obrađena i analizirana praksa predstavlja predmete u različitim fazama postupka prije donošenja pravomoćnih presuda, potrebno je prikazane rezultate i razmatrati u tom svjetlu.

Tek po pravomoćnom okončanju tih postupaka moći će se sa sigurnošću govoriti o relevantnim činjenicama i okolnostima koje se odnose na način

⁶³ Priopćenja o radu EPPO-a dostupna su na: <https://www.eppo.europa.eu/en/documents>, a podaci su pribavljeni uvidom u godišnje izvješće EPPO-a za 2021. godinu, Luxembourg, Ured za publikacije Europske unije, 2022, dostupno na: https://www.eppo.europa.eu/sites/default/files/2022-07/_EPPO-Annual-Report-2021-HR.pdf.

počinjenja djela, broj i sastav počinitelja te ukupno nastalu štetu. Međutim i činjenice koje se odnose na početne faze postupka, kao što su provođenje istraga i podizanje optužnica, mogu u ovom trenutku poslužiti kao referentna točka za raspravu o zastupljenosti prijevale s PDV-om u istraživanju i optuživanju, o opsegu štete obuhvaćenom tim postupovnim radnjama te o intenzitetu i uspješnosti reakcije hrvatskog pravosudnog sustava na tu vrlo značajnu, složenu i relevantnu prijetnju nacionalnom i europskom proračunu.

6.2. Rezultati analize broja i vrste predmeta USKOK-a i EPPO-a

6.2.1. USKOK

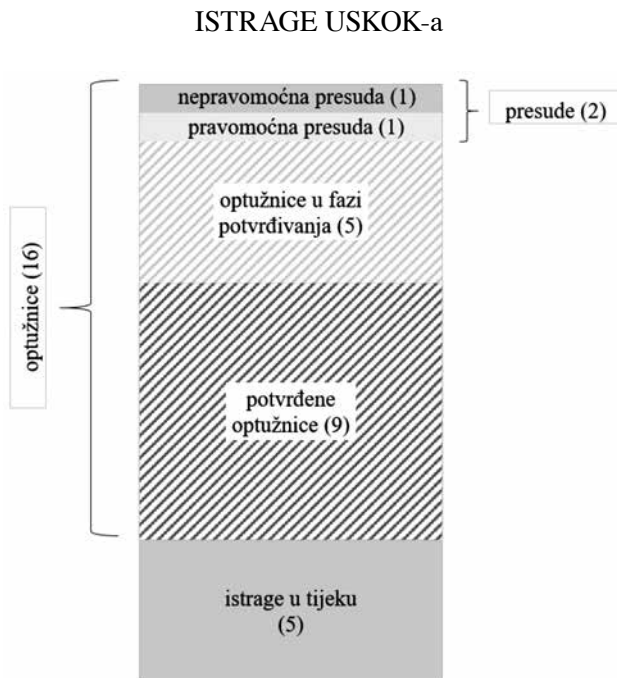
U pretraživanom periodu od devet godina primjenom opisane metode pretraživanja javno dostupnih izvješća USKOK-a identificirano je ukupno 20 provedenih istraga i 14 podignutih optužnica. Ukupni broj tako identificiranih istraga i optužnica minimalno se razlikuje od broja pribavljenog neposredno od USKOK-a (21 istraga i 16 optužnica), pa je stoga i korišten u nastavku analize. Iz podataka pribavljenih neposredno od USKOK-a⁶⁴ proizlazi da je od ukupno 21 pokrenute istrage 16 predmeta dovršeno podizanjem optužnice, dok je pet predmeta još u fazi istrage. Od 16 podignutih optužnica potvrđeno je njih devet i predmeti se nalaze u fazi rasprave, dok je pet predmeta još u fazi potvrđivanja optužnice. Od 16 predmeta u kojima je podignuta optužnica u dva predmeta donesene su presude, od kojih jedna nepravomoćna i jedna pravomoćna. Jedina pravomoćna presuda donesena je u predmetu s 10 okrivljenika te su izrečene sljedeće sankcije: jedna kazna zatvora u trajanju od 10 mjeseci, jedna kazna zatvora u trajanju od 11 mjeseci, koja je zamijenjena radom za opće dobro, sedam uvjetnih osuda te u odnosu na pravnu osobu novčana kazna u iznosu od 50 000 kn.

Neke od istraga USKOK-a u posljednjih nekoliko godina bile su i medijski popraćene, osobito jer su obuhvaćale vrlo velik broj počinitelja (od kojih su neki bili javno poznate ličnosti, ali i osobe iz kriminalnog miljea) i iznimno velike iznose utvrđene štete za državni proračun.⁶⁵ Istrage provedene kod USKOK-a i njihov dosadašnji ishod grafički su prikazani na Slici 1.

⁶⁴ Prikupljeni podaci odnose se na vremensko razdoblje od 2016. (kada su u javnim priopćenjima evidentirane prve istrage prijevara s PDV-om) do srpnja 2022. godine.

⁶⁵ Primjerice tzv. afera „Složna braća“ (<https://www.jutarnji.hr/vijesti/crna-kronika/slozna-braca-barataju-milijunima-utajenog-poreza-u-pricu-upletene-i-bivsa-tv-dopisnica-te-pipi-djevojka-15116019>).

Slika 1.



Prve istrage prijevera s PDV-om provedene su 2016., a do 2022. najviše istraga (n=6; 30 %) provedeno je 2019., najmanje (n=1; 5 %) 2017. Medijan počinitelja fizičkih osoba bio je 11,5 (raspon od 6 do 63 počinitelja), a medijan počinitelja pravnih osoba 1,5 (raspon od 0 do 45). Medijan iznosa štete za proračun iznosio je 5 893 000 kuna (raspon od 523 633,61 do 52 147 561,25 kuna). Ukupni iznos štete za proračun u istragama obuhvaćenim cjelokupnim promatranim razdobljem iznosio je 248 062 004,60 kuna. Među provedenim istragama šteta je u 18 (90 %) istraga bila velikih razmjera. Statistički podaci o provedenim istragama prikazani su u Tablici 1.

Tablica 1.

ISTRAGE PROVEDENE U RAZDOBLJU 2013.–2022.

Godina	Broj počinitelja fizičkih osoba	Broj počinitelja pravnih osoba	Iznos štete za proračun (HRK)	Šteta velikih razmjera
2016.	10	0	523 633,61	ne
2016.	63	45	12 950 000,00	da
2017.	12	0	532 801,47	ne
2018.	9	0	4 960 000,00	da
2018.	17	0	6 164 000,00	da
2018.	37	25	6 875 000,00	da
2018.	9	0	5 622 000,00	da
2019.	10	5	9 382 000,00	da
2019.	8	1	29 231 000,00	da
2019.	6	0	45 217 000,00	da
2019.	27	7	26 200 000,00	da
2019.	11	3	3 103 811,00	da
2019.	6	1	4 391 248,02	da
2020.	13	7	5 491 654,89	da
2020.	38	9	11 225 762,10	da
2020.	9	1	5 151 021,61	da
2021.	12	7	15 099 269,65	da
2021.	42	5	1 184 204,50	da
2022.	12	1	2 610 036,82	da
2022.	6	2	52 147 561,25	da
Σ*	11,5 (6–63)	1,5 (0–45)	5 893 000 (523 633,61–52 147 561,25)	90 % da 10 % ne

* brojevi su medijan (minimum – maksimum) ili relativna frekvencija

Prve optužnice podignute su 2017., a do 2022. najviše optužnica (n=6; 42,9%) podignuto je 2020., najmanje (n=1; 7,2 %) 2017., 2018., 2019. i 2021. Medijan počinitelja fizičkih osoba bio je 11 (raspon od 6 do 57 počinitelja), a medijan počinitelja pravnih osoba 1 (raspon od 0 do 39). Medijan iznosa štete za proračun iznosio je 8 182 261,92 kuna (raspon od 1 400 124,38 do 47 853 687,72 kuna). Ukupni iznos štete za proračun u optužnicama obuhvaćenim cjelokupnim promatranim razdobljem iznosio je 172 371 204,02 kuna. Za razliku od provedenih istraga šteta je u svim podignutim optužnicama bila velikih razmjera. Podaci o podignutim optužnicama prikazani su u Tablici 2.

Tablica 2.

OPTUŽNICE PODIGNUTE U RAZDOBLJU 2013.–2022.

Godina	Broj počinitelja fizičkih osoba	Broj počinitelja pravnih osoba	Iznos štete za proračun (HRK)	Šteta velikih razmjera
2017.	10	0	1 400 124,38	da
2018.	57	39	14 174 293,52	da
2019.	13	0	1 791 412,31	da
2020.	37	21	7 100 348,94	da
2020.	12	0	5 195 431,15	da
2020.	9	0	9 657 474,28	da
2020.	6	0	47 853 687,72	da
2020.	17	3	9 264 174,89	da
2020.	10	4	16 998 883,49	da
2021.	6	1	4 496 968,00	da
2022.	9	1	6 299 575,30	da
2022.	8	1	27 771 982,61	da
2022.	13	5	1 625 523,39	da
2022.	36	3	18 741 324,04	da
Σ*	11 (6–57)	1 (0–39)	8 182 261,92 (1 400 124,38–47 853 687,72)	100 % da

* brojevi su medijan (minimum – maksimum) ili relativna frekvencija

5.2.2. EPPO

Iz podataka koji se odnose na rad EPPO-a proizlazi da u razdoblju od sedam mjeseci operativnog djelovanja EPPO-a, za koje je javno dostupno izvješće⁶⁶ (od 1. lipnja do 31. prosinca 2022.), u Hrvatskoj nije istraženo nijedno kazneno djelo prijevare u vezi s prihodima od PDV-a. Istovremeno, na razini središnjeg ureda EPPO-a u istom vremenskom razdoblju od sedam mjeseci istražena su 173 kaznena djela prijevare u vezi s prihodima od PDV-a, s procijenjenom štetom od 2,5 milijardi eura.⁶⁷ Prijevare s PDV-om čine 17,6 % svih aktivnih istraga (od njih ukupno 515) na razini središnjeg ureda EPPO-a u

⁶⁶ Vidi referencu 55, str. 21. Priopćenja o radu EPPO-a.

⁶⁷ Ibid., str. 12–13. Priopćenja o radu EPPO-a.

prvih sedam mjeseci njegova aktivnog djelovanja,⁶⁸ dok je na istoj razini u tom razdoblju podignuto tek pet optužnica.

5.3. Što (se može) utvrditi?

Legislativna podloga koja je prikazana i analizirana u prvom dijelu rada, povezana s rezultatima iz prakse prikazanim i analiziranim u drugom dijelu rada, upućuje na jasan zaključak: problematika povezana s reakcijom hrvatskog pravosuđa na prijevare s PDV-om dvojaka je. S jedne strane radi se o prijevartnom postupanju koje je nedovoljno precizno i nedovoljno opsežno transponirano u nacionalno zakonodavstvo iz europske regulative. Poštujući načelo zakonitosti,⁶⁹ hrvatska pravosudna tijela nemaju mogućnost optuživati ona prijevartna postupanja koja neposredno uzrokuju štetu za nacionalni i europski proračun, koja su posljedica smišljenog i planiranog postupanja zločinačke organizacije, ali nisu propisana hrvatskim materijalnim kaznenim pravom kao biće kaznenog djela utaje poreza i carina (ni bilo kojeg drugog kaznenog djela). Tu se prvenstveno misli na prikazivanje ispravnih izvjava u vezi s PDV-om za potrebe prijevartnog prikrivanja neplaćanja ili nezakonitog stvaranja prava na povrat PDV-a. S druge strane radi se o evidentnim teškoćama u detektiranju i procesuiranju počinjenja prijevare s PDV-om u hrvatskom poreznom i pravosudnom sustavu, koje za posljedicu imaju tek jednu pravomoćnu osudu za to kazneno djelo u gotovo cijelom desetljeću hrvatskog članstva u EU-a.

O sporosti i neadekvatnoj reakciji tijela javne vlasti na prijetnje povezane s prijeverom s PDV-om od samog ulaska Hrvatske u EU govori i činjenica da je Porezna uprava tek u rujnu 2015., dakle nakon više od dvije godine od trenutka kada je Hrvatska postala sudionicom zajedničkog tržišta EU-a i zbog toga podložna tom obliku prijevera, na svojim web-stranicama objavila obavijest pod nazivom „Kako uočiti prijevare i kriminalne zloporabe poreza na dodanu vrijednost“.⁷⁰ Radi se o kratkom prikazu potencijalnih opasnosti koji je na webu Porezne uprave moguće pronaći ako se ciljano traže takve obavijesti i upozorenja, dok istovremeno nisu poduzete nikakve proaktivne mjere i radnje

⁶⁸ Ibid., str. 10. Priopćenja o radu EPPO-a.

⁶⁹ Obično se izražava u latinskom obliku *Nullum crimen sine lege, nulla poena sine lege* i znači da se kaznena djela i kaznenopravne sankcije moraju propisati zakonom (Novoselec, Petar, Bojanić, Igor (2013) *Opći dio kaznenog prava*, četvrto, izmijenjeno izdanje, Zagreb, 2013, str. 65). Uzimajući u obzir zabranu povratnog djelovanja kaznenog zakona (*nullum crimen sine lege praevia*) koja je sadržana u načelu zakonitosti, ako i kada prijevera s PDV-om bude pravilno transponirana u hrvatsko zakonodavstvo, procesuiranje će biti moguće samo u odnosu na ona postupanja počinjena nakon što izmjene KZ-a stupe na snagu.

⁷⁰ Obavijest dostupna na web-stranicama Porezne uprave: <https://www.porezna-uprava.hr/PdviEu/Stranice/PDV-prijevare,-upozorenja-poreznim-obveznicima.aspx>.

kojima bi se poštene porezne obveznike uputilo na opasnost da i oni sami, kao tzv. tamponska društva, budu bez svoje volje i znanja uvučeni u shemu prijevара s PDV-om. Posljedično, tako neinformirani porezni obveznici, iako poštени, nisu mogli biti od pomoći državnim tijelima u detektiranju prijevаrnog postupanja. Iako se radi samo o jednoj od brojnih okolnosti koje utječu na način i učinkovitost detekcije prijevара s PDV-om, ona je indikativna i zbog trenutka u kojem je izdana, i zbog načina na koji je priopćena adresatima, i zbog posljedica koje (ni)je mogla proizvesti. Senzibiliziranje poslovne zajednice u odnosu na opasnost koju predstavljaju prijevare s PDV-om i uključivanje poštenih poreznih obveznika kao saveznika države u aktivnosti detekcije i sprečavanja prijevаrnog postupanja u Hrvatskoj je još uvijek daleko od dovršenog. O tome svjedoči i otvoreni dopis koji je Porezna uprava u srpnju 2022. putem Hrvatske gospodarske komore (dalje u tekstu: HGK) uputila svim njezinim članovima.⁷¹ Tim dopisom HGK obavještava poduzetnike o izmjenama Zakona o PDV-u⁷² te ih upozorava na to da Porezna uprava obavijesti o postojanju sumnje u sudjelovanje u prijevаri s PDV-om upućuje poreznim obveznicima u njihov elektronički pretinac, da je u tri mjeseca primjene citirane zakonske odredbe poslala 15 000 takvih obavijesti, od kojih je 4000 ostalo nepročitano, što upućuje na zaključak da je gotovo 30 % poreznih obveznika ostalo neupućeno da postoji sumnja u njihovo sudjelovanje u prijevаri s PDV-om.

Kada se opisane aktivnosti Porezne uprave i njihov doseg i učinak povežu s rezultatima dobivenim prikupljanjem pravosudne prakse, jasno je da prije 2016., kada su donesena prva rješenja o provođenju istrage za prijevare s PDV-om, u Hrvatskoj nisu sazreli uvjeti za kaznenopravno procesuiranje počinitelja tih djela. Iako su od 2016. poduzimane radnje kaznenog progona počinitelja prijevара s PDV-om, gotovo 70 % svih rješenja o provođenju istrage i gotovo 80 % svih optužnica doneseno je u vremenskom razdoblju od 2019. do 2022. Istovremeno gubici za nacionalni (a posredno i europski) proračun u razdoblju od 2013. do 2019. uzrokovani, između ostalog, prijevarama s PDV-om mjere se u milijardama kuna.⁷³ Iz navedenog se može zaključiti da se o pomacima u učinkovitosti borbe hrvatskog kaznenopravnog sustava protiv prijevара s PDV-

⁷¹ Obavijest članovima Hrvatske gospodarske komore vezano za izmjenu čl. 127. Zakona o porezu na dodanu vrijednost, Klasa: 410-01/22-02/6, Urbroj: 311-02-02-00/53-22-2 od 21. 7. 2022.

⁷² Zakonom o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost (NN 39/22) izmijenjen je čl. 127. na način da mu je dodan st. 4., tako da isti članak (u primjeni od 1. 4. 2022.) propisuje da podaci koji upućuju na prijevаrno izbjegavanje PDV-a i o kojima Porezna uprava obavještava porezne obveznike ne predstavljaju povredu porezne tajne.

⁷³ European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Ponia-towski, G., Durán-Cabré, J., Bonch-Osmolovskiy, M., et al., *Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States : report 2019*, Publications Office of the European Union, 2021, preuzeto s: <https://data.europa.eu/doi/10.2778/04272>.

om, barem relativnima, može govoriti unatrag tri godine (od 2019. do danas), dok je šestogodišnje razdoblje od pristupa Hrvatske EU-u u velikoj mjeri nepovratno izgubljeno.

Analizom prikupljenih podataka iz perspektive broja počinitelja (prosječno više od deset fizičkih osoba i više od jedne pravne osobe uključeno je u počinjenje djela) i nastale štete za državni proračun (u 90 % istraga i svim optuženim predmetima šteta je velikih razmjera), potvrđuje se teza da se radi o teškom, složenom i vrlo profitabilnom (odnosno za državu financijski pogubnom) obliku kriminaliteta. Istovremeno, ukoliko se ukupni iznos štete za proračun obuhvaćen postupcima u tijeku (248 062 004,60 kuna u istragama, odnosno 172 371 204,02 kuna u optužnicama) dovede u vezu s visinom poreznog jaza u istom vremenskom razdoblju (više milijardi kuna godišnje), vidljivo je da su detektirani i u kaznenopravnom sustavu procesuirani iznosi štete znatno manji od stvarno nastalih iznosa. Osim toga, budući da su analizirani postupci tek u fazi istraživanja i optuživanja, navedeni iznosi ne predstavljaju konačnu štetu utvrđenu pravomoćnom sudskom odlukom niti pak iznose koji bi bili uspješno vraćeni u državni proračun mjerama oduzimanja imovinske koristi (o kojima je apsolutno preuranjeno govoriti). Takav je zaključak jasan signal nacionalnom pravosudnom sustavu da je reakcija njegovih tijela u odnosu na taj oblik kriminaliteta ne samo zakasnjela u odnosu na trenutak od kada je počinjenje prijeara s PDV-om postalo moguće nego i nedovoljno učinkovita u odnosu na opseg i značaj posljedica koje ta djela uzrokuju za nacionalne (i europske) financijske interese.

U odnosu na rezultate dobivene analizom izvješća o radu EPPO-a moglo bi se zaključiti da oni nisu dovoljno relevantni jer se odnose na vremensko razdoblje od samo sedam mjeseci, pa bi se to što hrvatski EPPO nije istražio nijedno kazneno djelo prijeara u vezi s prihodima od PDV-a moglo pokazati opravdanim ili barem razumljivim.

Međutim već i takvo (relativno kratko) razdoblje može poslužiti kao referentna točka za usporedbu, osobito kad se uzima u obzir činjenica da je EPPO istovremeno počeo s radom u gotovo svim europskim državama u razmjerno usklađenim uvjetima. Tako je primjerice u sedam mjeseci operativnog djelovanja EPPO-a u Njemačkoj istraženo 105 kaznenih djela prijeara u vezi s prihodima od PDV-a, u Italiji 47, a u Češkoj 5. I u samom godišnjem izvješću o radu EPPO-a činjenica da u nekim državama nije otkrivena nijedna ozbiljna prijeara s PDV-om identificirana je kao jedna od okolnosti koje upućuju na zaključak je „razina otkrivanja prijeara koje utječu na financijske interese EU-a neoptimalna i značajno varira od jedne države članice do druge“.⁷⁴ Prilikom ocjene (ne)učinkovitosti kaznenog progona počinitelja prijeara s PDV-om u

⁷⁴ Vidi referencu 55, str. 10 priopćenja o radu EPPO-a.

nadležnosti EPPO-a valja svakako imati na umu ograničenja koja proizlaze iz naprijed detaljno argumentiranih manjkavosti nacionalnog pravnog poretka vezanih za implementaciju europskih propisa i standarda.⁷⁵

Iz svega navedenog jasno je da se i nacionalna i (odnedavno) europska tijela kaznenog progona nalaze pred značajnim opsežnim i složenim zadatkom povećanja učinkovitosti u detektiranju i procesuiranju kaznenih djela prijevara s PDV-om u Republici Hrvatskoj. S obzirom na u ovom radu detaljno prikazano (nepovoljno) stanje stvari u odnosu na taj zadatak, rješenje problema potrebno je tražiti na svim razinama – legislativnoj, operativnoj, institucionalnoj i doktrinarnoj.

Pravilnim, detaljnim i promišljenim transponiranjem europskih propisa u nacionalno zakonodavstvo, uz aktivnu ulogu pravne doktrine u postizanju zadanih ciljeva, postavio bi se relevantan, dosljedan i razumljiv okvir djelovanja pravosudnim tijelima. Istovremeno, postavljanje borbe protiv prijevара s PDV-om kao jednog od prioriteta djelovanja nacionalnih pravosudnih tijela (koji bi u najmanju ruku podrazumijevao praćenje učinkovitosti tog djelovanja putem evidencija o zastupljenosti prijevара s PDV-om u aktivnim i dovršenim postupcima) te intenzivna suradnja između poreznih, istražnih i pravosudnih organa vlasti, kao i (aktivno i promišljeno) senzibiliziranje javnosti koje bi je učinilo saveznikom države u borbi protiv prijevара s PDV-om, nameću se kao prijeko potreban minimum i početni korak u sustavnom pristupu toj složenoj temi.

6. ZAKLJUČAK

Prijevara s PDV-om značajan su problem i prijetnja financijskim interesima država članica EU-a i proračunu EU-a zbog iznimno velikih financijskih gubitaka koje uzrokuju, sofisticiranog i složenog načina počinjenja kaznenih djela, u koji je uključen velik broj počinitelja u više država članica, te s time povezanih teškoća u sprečavanju, otkrivanju i procesuiranju počinitelja.

Kazneni progon počinitelja prijevара s PDV-om do osnivanja EPPO-a i donošenja Direktive PIF bio je u nadležnosti država članica, ali upravo su (relativno) slabi rezultati u borbi protiv prijevара s PDV-om bili jedan od razloga za intervenciju europskih institucija u zaštiti financijskih interesa EU-a. Postojeće rješenje sadržano u Direktivi PIF i njezinu (nejednako uspješnom) transponiranju u nacionalna zakonodavstva predstavlja politički kompromis postignut

⁷⁵ Učinkovitost rada EPPO-a neposredno ovisi o nacionalnom pravnom sustavu, više u: Ivičević Karas, E. (2020) *The EPPO and its coordination with national prosecuting authorities: the Croatian perspective*, Hrvatski ljetopis za kaznene znanosti i praksu, vol. 27, br. 1, str. 287–301.

između institucija EU-a nakon višegodišnjih pregovora, u kojima je ključnu ulogu imao Europski sud donošenjem presude u predmetu *Tarrico*.

Odredbe Direktive PIF transponirane su u hrvatsko kazneno materijalno pravo nedovoljno precizno te takvo stanje stvari može uzrokovati značajne teškoće u radu ovlaštenih tužitelja te umanjiti učinkovitost borbe protiv prijevара s PDV-om. Progon počinitelja kaznenih djela prijevара s PDV-om u Republici Hrvatskoj temelji se na odredbi čl. 256. KZ/11 kojom je regulirano kazneno djelo utaje poreza ili carine. Analizom dostupnih podataka iz prakse utvrđeno je da je do danas u Hrvatskoj donesena tek jedna pravomoćna presuda temeljem optužnice USKOK-a koja se odnosi na prijevare s PDV-om, dok EPPO u prvih šest mjeseci svojeg operativnog rada u Hrvatskoj nije istražio nijedno kazneno djelo prijevара u vezi s prihodima od PDV-a. Reakcija hrvatskog sustava kaznenog pravosuđa na počinjenje prijevара s PDV-om neadekvatna je iz vremenske perspektive (sporost u identificiranju i procesuiranju počinitelja) i iz materijalnopravne perspektive (nemogućnost da se procesuiraju svi javni oblici prijevара zbog manjkavosti u transponiranju Direktive PIF). Potrebni su promišljeni i opsežni koraci u cilju poboljšanja učinkovitosti borbe protiv tog oblika kaznenih djela.

LITERATURA

1. Bonelli, M. (2018) *The Taricco saga and the consolidation of the judicial dialogue in the European Union*, Maastricht Journal of European and Comparative Law, vol. 25 (3).
2. Buterin, D., Blašković, N., Ribarić, Aidone, E. (2014) *Suzbijanje kružnih prijevара u cilju zaštite javnih financija Hrvatske*, Zbornik Veleučilišta u Rijeci, vol. 2.
3. Ceccarelli, D. (2021) *The EPPO and the Fight against VAT Fraud – A Legal Obstacle in the Regulation?* Eurcrim, The European Criminal Law Associations' Forum, br. 1/2021.
4. Cindori, S., Zakarija, A. (2016) *Prevenција prijevара u sustavu poreza na dodanu vrijednost u okvirima Europske unije*, Pravni vjesnik, god. 32, br. 3–4.
5. Council of the EU, Report from the Commission to the European Parliament and the Council on the implementation of Directive (EU) 2017/1371 of the European Parliament and of the Council of 5 July 2017 on the fight against fraud to the Union's financial interests by means of criminal law, Brussels, 6. 8. 2021., COM(2021) 536 final.
6. Di Francesco Maesa, C. (2018) *Effectiveness and Primacy of EU Law v. Higher National Protection of Fundamental Rights and National Identity*, Eurcrim 1/2018.
7. Di Francesco Maesa, C. (2018) *The Directive on the Fight against Fraud to the Union's Financial Interests by means of Criminal Law: A Missed Goal?* Insight, European forum, 22. listopada 2018.
8. Đurđević, Z. (2007) *Konvencija o zaštiti financijskih interesa Europskih zajednica – nastanak, sadržaj i implementacija*, Hrvatski ljetopis za kazneno pravo i praksu, vol. 14, br. 2.
9. Đurđević, Z. (2020), *Materijalnopravne i procesnopravne pretpostavke rada europskog javnog tužitelja u Hrvatskoj: neispunjenje obveze implementacije direktive i rizik sniženja standarda učinkovitog postupka uredbom*, Hrvatski ljetopis za kaznene znanosti i praksu, vol. 27, br. 1.

10. European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Ponia-towski, G., Durán-Cabré, J., Bonch-Osmolovskiy, M., et al., *Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States : report 2019*, Publications Office of the European Union, 2021.
11. European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Ponia-towski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Šmietanka, A., *VAT gap in the EU: report 2021*, Pu-blications Office, 2021.
12. European Commission, The EU budget at a glance, May 2019.
13. Garačić A. (2013) *Novi kazneni zakon*, autorski pročišćeni tekst s opsežnim komentarima, sudskom praksom, priložima i stvarnim kazalom, Zagreb, Organizator.
14. Godišnje izvješće EPPO-a za 2021. godinu, Luxembourg, Ured za publikacije Europske unije, 2022.
15. Ivičević Karas, E. (2020) *The EPPO and it's coordination with national prosecuting au-thorities: the Croatian perspective*, Hrvatski ljetopis za kaznene znanost i praksu, vol. 27, br. 1.
16. Josić, I. (2015) *Odgovornost poreznog obveznika za plaćanje PDV-a*, Računovodstvo i financije, godina LXI, br. 2.
17. Juszczak, A., Sason, E. (2017) *The Directive on the Fight against Fraud to the Union's Financial Interests by Means of Criminal Law (PFI Directive): Laying Down the Founda-tion for a Better Protection of the Union's Financial Interests?*, Eurcrim 2.
18. Kaiafa – Gbandi, M. (2018) *The protection of the EU's financial interests by means of criminal law in the context of the Lisbon Treaty and the 2017 Directive (EU 2017/11371) on the fight against fraud to the Union's financial interests*, Zeitschrift für Internationale Strafrechtsdogmatik, br. 12.
19. Kalčić, R., Cvitić, L., Tomić, I., Oštrec Čunčić, Š. (2021) *Vodič kroz europske direktive o porezu na dodanu vrijednost*, Institut za javne financije, Zagreb.
20. Kapetanović, S. *Primjena načela iz presude Kittel u borbi protiv prijevara s PDV-om*, Porezni vjesnik, godište 24.
21. Novoselec, Petar, Bojanić, Igor (2013) *Opći dio kaznenog prava*, četvrto, izmijenjeno izda-nje, Zagreb, 2013.
22. Podlipnik, J. (2012) *Missing Trader Intra-Community and Carousel VAT Frauds – ECJ and ECHR Case Law*, Croatian Yearbook of European Law and Policy, vol 8.
23. Sokanović, L. (2019) *Materijalna nadležnost Ureda europskog javnog tužitelja – hrvatska perspektiva*, Hrvatski ljetopis za kaznene znanosti i praksu, Zagreb, vol. 26, broj 2.
24. Sokanović, L. (2017) *Missing Trader Fraud as part of the Organized Crime in EU*, u: Radić, Ž. et. al. (ur.), International Scientific Conference on Economic and Social Develop-ment – „The Legal Challenges of Modern World“, Book of Proceedings.
25. Strategija Komisije za borbu protiv prijevara: pojačano djelovanje radi zaštite proračuna EU-a, Europska komisija, Bruxelles, 29. 4. 2019. COM (2019) 196 final.

Summary

Jelena Damjanović Barić*

VAT FRAUD AT THE EU LEVEL IN CROATIAN CRIMINAL LAW AND PRACTICE

This paper examines the subject of VAT fraud in Croatian criminal law and practice, focusing particularly on two main points: the first part of the paper tackles the definition and possible modalities of VAT fraud and the theoretical and practical challenges in criminalising these offences in European and national criminal legal systems. The second part of the paper presents a review and analysis of available data gathered from the Office for the Suppression of Corruption and Organised Crime at the State Attorney's Office and the EPPO regarding cases of VAT fraud prosecuted in the Republic of Croatia from 2013, when Croatia joined the EU and thus became susceptible to EU level VAT fraud, to the present day. Particular attention in the analysis is devoted to limitations for the successful prosecution of VAT fraud in Croatia due to the shortcomings of transposing EU legislation, foremost the PIF Directive, into the national criminal code. The paper also discusses the dynamics and the financially relevant extent to which the cases in question relate to documented amounts of damage (depicted by the VAT gap parameters) for national and European budgets resulting from VAT fraud. Some points of focus regarding the problems identified in the analysis are discussed and possible future steps suggested for the advancement of the response of national criminal law to the ever-growing threat of VAT fraud for both national and European financial interests. The proposed measures represent the minimum action necessary for an organised, sensible, and efficient approach to battling one of the most lucrative (and thus most damaging) forms of organised crime in the EU.

Keywords: fraud, value added tax, tax evasion, financial interests, European Public Prosecutor's Office, Office for the Suppression of Corruption and Organised Crime

* Jelena Damjanović Barić, mag.jur., attorney in Čakovec; jelena.damjanovic.baric@gmail.com; ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0003-4061-662X>.