

Tunjica Petrašević\*

Sanja Mišević\*\*

Veronika Sudar\*\*\*

PRIMJENA DIREKTIVE O ZAJEDNIČKOM  
SUSTAVU POREZA NA DODATNU  
VRIJEDNOST 2006/112/EZ U POREZNIM  
POSTUPCIMA U REPUBLICI HRVATSKOJ\*\*\*\*

*Uspješno funkcioniranje jedinstvenog tržišta Europske unije (dalje: EU) u smislu slobodnog kretanja dobara, usluga, kapitala i radnika uvelike ovisi o učinkovitom sustavu oporezivanja unutar EU. Porez na dodatnu vrijednost od iznimne je fiskalne važnosti EU-a i država članica. Tijekom 1993. godine, uslijed ukidanja carinskih kontrola u EU, uočene su učestale prijevare u sustavima poreza na dodanu vrijednost, slijedom čega EU, kao i države članice ulažu znatne napore kako bi ih spriječili.*

*Republika Hrvatska (dalje: RH) također je suočena sa zlouporabom propisa o porezu na dodanu vrijednost, slijedom čega poduzima represivne mjere. Međutim, postavlja se pitanje granice odgovornosti poduzetnika poslovnih partnera pravnih osoba za koje se smatra da su počinile poreznu prijevare. Konkretno, upitno je kada se može nesporno tvrditi da*

---

\* Autor je redoviti profesor na Pravnom fakultetu Sveučilišta Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku, [tpetrase@pravos.hr](mailto:tpetrase@pravos.hr) (Republika Hrvatska).

\*\* Autorica mag.iur, odvjetnica u Odvjetničkom društvu Mišević i Jarić d.o.o., Osijek i polaznica Poslijediplomskog sveučilišnog doktorskog studija Pravo na Pravnom fakultetu Sveučilišta Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku, [odv.sanja.misevic@gmail.com](mailto:odv.sanja.misevic@gmail.com) (Republika Hrvatska).

\*\*\* Autorica je mag.iur., asistentica na Pravnom fakultetu Sveučilišta Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku i polaznica Poslijediplomskog sveučilišnog doktorskog studija Pravo na Pravnom fakultetu, [vsudar@pravos.hr](mailto:vsudar@pravos.hr) (Republika Hrvatska).

\*\*\*\* Ovaj rad je financiran sredstvima internog projekta Pravnog fakulteta Sveučilišta Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku, broj IP-PRAVOS-6: Implementacija europskog prava u hrvatskom pravnom poretku.

je druga ugovorna strana pravne osobe koja nije platila porez „znala ili morala znati“ da porez neće biti plaćen, tj., da se radi o poreznoj prijevari?

Cilj rada je pokušati rasvijetliti pod kojim okolnostima i kada druga ugovorna strana pravne osobe za koju se sumnja da je zlorabila porez na dodatnu vrijednost snosi odgovornost za ove zlouporabe.

Ključne reči: *Europska unija. – Jedinstveno tržište. – Porez na dodatnu vrijednost. – Sloboda kretanja.*

## 1. UVOD

Zakon o porezu na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u) kao *lex specialis*, regulira porez na dodanu vrijednost u Republici Hrvatskoj (dalje: RH). U Zakon o PDV-u implementirana je Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost<sup>1</sup> koja obuhvaća i pravo na odbitak pretporeza. Ova Direktiva obvezuje države članice EU-a da je implementiraju i primjenjuju prilikom naplate PDV-a. Ipak, zlouporaba PDV-a prisutna je u svim državama članicama Europske unije (dalje: EU), uključujući i RH. Predmet zlouporabe često je upravo odbitak pretporeza, točnije postavlja se pitanje odgovornosti poreznog obveznika s pravnom na odbitak pretporeza, a glede utvrđenja da je znao ili morao znati da porez na dodanu vrijednost iz pravnog posla u kojemu je sudjelovao neće biti plaćen od strane druge ugovorne strane tog pravnog posla. Kada je predmet upravnih i sudskih odluka osporavanje prava na odbitak pretporeza u kontekstu tzv „PDV prijevara“ obrazložena odluka su dvojbena. Upravo je to predmet analize ovoga rada. Autori će konkretno analizirati predmet po ustavnoj tužbi čiji će ishod biti značajan za daljnju znanstvenu analizu, ali i pravnu praksu. Cilj rada je objasniti pod kojim okolnostima i u kojim situacijama druga ugovorna strana pravne osobe za koju se sumnja da je zlorabila porez na dodatnu vrijednost snosi odgovornost za ove zlouporabe.

Rad je strukturiran u četiri dijela. Nakon prvog, uvodnog dijela, autori u drugom dijelu rada se osvrću na porez na dodanu vrijednost općenito, a potom na obveze i ovlasti porezne uprave kod suzbijanja

---

1 SL L 347, 11. 12. 2006.

poreznih prijevarena. U trećem, središnjem dijelu rada se analizira sudska i upravna praksa i pravna teorija u kontekstu odbijanja prava na odbitak pretporeza kod sumnje na tzv. „PDV prijevare“. U četvrtom dijelu rada se iznose zaključna promišljanja autora.

## 2. O POREZU NA DODANU VRIJEDNOST U RH, TE OBVEZAMA I OVLASTIMA POREZNE UPRAVE KOD SUZBIJANJA POREZNIH PRIJEVARA U RH

Zloporaba poreza na dodanu vrijednost realnost je, kako i drugim državama članicama EU-a tako i u RH. Materija poreza na dodanu vrijednost regulirana je nizom propisa. *Lex specialis* svakako je Zakonom o PDV-u<sup>2</sup>, a čije odredbe su dodatno razrađene Pravilnikom o porezu na dodatnu vrijednost.<sup>3</sup> Prema čl. 1. Zakona o PDV-u, on se obračunava i plaća prema odredbama zakona te je prihod državnoga proračuna RH. U hrvatski Zakon o PDV-u implementirana je Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost što uključuje i pravo na odbitak pretporeza.<sup>4</sup> Direktiva obvezuje države članice EU-a na implementaciju i primjenu iste pri naplati PDV-a. Tim je instrumentom posebnu ulogu u primjeni hrvatskog prava PDV-a dobio upravo Sud Europske unije (Sud EU).<sup>5</sup>

Odbitak pretporeza je pravo poreznog obveznika da od PDV-a koji je obvezan platiti odbije iznos PDV-a (pretporez) koji je obvezan platiti ili ga je platio u tuzemstvu za isporuku dobara i usluga koje su mu obavili drugi porezni obveznici za potrebe njegovih transakcija koje su oporezive.<sup>6</sup>

---

2 Zakon o porezu na dodanu vrijednost, *Narodne Novine*, br. 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18, 121/19, 138/20, 39/22, 113/22, 33/23, 114/23, 35/24.

3 Pravilnik o porezu na dodatnu vrijednost, *Narodne Novine*, br. 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 115/16, 1/17, 41/17, 128/17, 106/18, 1/19, 1/20, 138/20, 1/21, 73/21, 41/22, 133/22, 43/23, 1/24, 39/24.

4 Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, SL L 347 od 11.12.2006. (Direktiva o PDV-u).

5 Stjepan Gadžo, „Položaj javnopravnih tijela u novom hrvatskom sustavu poreza na dodanu vrijednost“, *Hrvatska i komparativna javna uprava* 15(4)/2015, 849.

6 Zakon o porezu na dodanu vrijednost, čl. 58.

Člankom 127 Zakona o PDV-u regulirano je pitanje odgovornosti poreznog obveznika s pravnom na odbitak pretporeza, a glede utvrđenja da je znao ili morao znati da porez na dodanu vrijednost iz pravnog posla u kojemu je sudjelovao neće biti plaćen od strane druge ugovorne strane tog pravnog posla.<sup>7</sup> Obveze i ovlasti porezne uprave kao tijela državne uprave u čijoj nadležnosti je utvrđivanje i obračunavanje poreza regulirano je čl. 3 Zakona o poreznoj upravi<sup>8</sup>, koji zakon u čl. 13, st. 4 regulira i postupke suzbijanja poreznih prijevара.<sup>9</sup>

7 Zakon o porezu na dodanu vrijednost, čl. 127 uređuje:

„(1) Porezni obveznik koji obavlja u tuzemstvu isporuke dobara i usluga s pravom na odbitak pretporeza smatrat će se odgovornim ako iz objektivnih okolnosti proizlazi da je znao ili morao znati da će zbog prijevernih aktivnosti dio ili cijeli iznos PDV-a vezan za isporuku koja mu je obavljena, ili bilo koju prethodnu ili sljedeću isporuku istih dobara ili usluga, ostati neplaćen.

(2) Ako se sukladno stavku 1 ovoga članka utvrdi odgovornost poreznog obveznika, istome će se osporiti pravo na pretporez.

(3) Ako Porezna uprava sumnja da su isporuke dobara i usluga dio transakcija čija je namjera prijevorno izbjegavanje plaćanja PDV-a, tada će poreznog obveznika koji sudjeluje u takvim transakcijama obavijestiti o njegovoj odgovornosti sukladno stavku 1. ovoga članka. Od dana primitka takve obavijesti Porezna uprava može smatrati da je porezni obveznik znao ili morao znati da s takvim transakcijama sudjeluje u transakcijama kojima je namjera izbjegavanje plaćanja PDV-a.

(4) Podaci iz stavka 3 ovoga članka ne predstavljaju povredu porezne tajne.“

8 Zakon o poreznoj upravi, *Narodne Novine*, br. 115/16, 98/19, 155/23, čl. 3:

„Poslovi porezne uprave su: prikupljanje, evidentiranje, obrada i provjera podataka bitnih za utvrđivanje porezne osnovice i naplate poreza, doprinosa i drugih javnih davanja, uspostava i razvijanje sustava servisa te informiranje i edukacija poreznih obveznika radi lakšeg ostvarivanja prava i ispunjenja obveza, organiziranje, praćenje i kontrola naplate poreza, doprinosa i drugih javnih davanja, nadzor poslovanja poreznih obveznika u primjeni propisa iz nadležnosti Porezne uprave i suzbijanje poreznih prijevара (čl. 3, st. 1).“

9 Zakon o poreznoj upravi, *Narodne Novine*, br. 115/16, 98/19, 155/23., čl. 13, st. 4:

„Službenici koji obavljaju poslove suzbijanja poreznih prijevара te službenici Samostalnog sektora za financijske istrage po službenoj dužnosti su istražitelji u poreznom postupku s ovlastima prikupljanja i korištenja dokaza u poreznom postupku, prikupljenih putem tijela kaznenog progona. U svrhu sprječavanja, otkrivanja i porezne istrage poreznih prijevара, osim ovlasti iz stavaka 1 i 2 ovoga članka, ovlaštene su i: 1. u postupanju na odgovarajući način primjenjivati odredbe Zakona o kaznenom postupku, 2. poduzimati i druge radnje i postupke propisane posebnim zakonima, u cilju prikupljanja podataka i

### 3. SUDSKA I UPRAVNA PRAKSA I PRAVNA TEORIJA U KONTEKSTU ODBIJANJA PRAVA NA ODBITAK PRETPOREZA KOD SUMNJE NA „PDV PRIJEVARE“

Prijevare u sustavu PDV-a su, kao što navode Edoardo Traversa i Emanuele Ceci stare jednako kao i sam sustav PDV-a, uz ogromne gubitke za proračune kako država članica, tako i EU-a.<sup>10</sup>

Članak 273 Direktive o PDV-u temelj je na kojemu države članice mogu provoditi represivne mjere kako bi spriječile ili ograničile porezne prijevare na području PDV-a.<sup>11</sup>

#### 3.1. Upravna i pravosudna praksa u RH

Analiza sudske prakse nije uvijek jednostavan posao. Još je Guastini ukazivao kako se sudovanje često svodi na puku primjenu pravnih normi na pojedine slučajeve.<sup>12</sup> Međutim za primijetiti je kako su obrazložena sudska odluka u nacionalnog sudovanja, pod utjecajem EU prava postala bolje argumentirana, te češće zasnovana na logici zdravog razuma.

Kada je predmet upravnih i sudska odluka osporavanje prava na odbitak pretporeza u kontekstu tzv „PDV prijevare“ obrazložena odluka su, kao što bi biti izneseno u nastavku, dvojbeni.

Po ustavnoj tužbi predmet koji ćemo analizirati u ovome radu nalazi se na Ustavnom sudu RH, a ishod istog bit će zanimljiv za neke buduće nastavne analize.<sup>13</sup>

---

dokaza koji mogu poslužiti u svrhu sprječavanja, otkrivanja i porezne istrage porezno kaznenih djela, 3. ostvariti međunarodnu suradnju i suradnju s javnopravnim tijelima u cilju suzbijanja poreznih prijevare.“

10 Edoardo Traversa, Emanuele Ceci, „Delimiting the margin of maneuver of tax administrations in fighting VAT fraud“, *Conference „Court of Justice of the European Union: Recent VAT Case Law“*, Vienna 2023.

11 Direktiva o PDV-u, čl. 273: „Države članice mogu propisati i druge obveze koje smatraju potrebnima da bi osigurale pravilnu naplatu PDV-a, te da bi spriječile utaju, uz poštivanje jednakog postupanja s domaćim transakcijama i transakcijama koje obavljaju porezne obveze između država članica, te pod uvjetom da te obveze u trgovini između država članica ne uzrokuju formalnosti povezane s prelaskom preko granice.“

12 Riccardo Guastini, *Sintaksa prava*, Zagreb 2016.

13 Odluka Ustavnog suda RH, broj: U-III-189/2024

### 3.1.1. Rasprava o meritumu

Porezna uprava je u prvostupanjskom upravnom postupku provela porezni nadzor nad trgovačkim društvom u odnosu na obveze po osnovi poreza na dodanu vrijednost, te je donijela porezno rješenje kojim je poreznom obvezniku (kasnije tužitelju) utvrđen manje obračunati porez na dodanu vrijednost za razdoblje od 1. 1. 2019. godine do 31. 12. 2019. godine u znatnom iznosu zbog nepravodobno uplaćenog poreza na dodanu vrijednost. Obrazloženo je kako su prilikom provođenja poreznog nadzora utvrđene sljedeće nezakonitosti: trgovačko društvo nad kojim se provodi porezni nadzor poslovalo je s društvima xy, a za koja trgovačka društva je utvrđeno da su sudionici lanca transakcija u kojima je došlo do štete za proračun Republike Hrvatske i to prijevornim postupanjem navedenih društava.

Naime, trgovačko društvo nad kojim se provodi porezni nadzor uplatilo je xy društvima na ime izdanih računa znatne novčane iznose, dok xy društva temeljem ovako naplaćenih računa nisu iskazali opozreive transakcije, a po kojima je društvo nad kojim se vrši porezni nadzor odbilo pretporez.

Tijekom poreznog nadzora za xy trgovačka društva utvrđeno je da nemaju poslovne prostore, da nisu predane prijave PDV-a, te da osobe ovlaštene za zastupanje (iz treće zemlje) nisu dostupne za suradnju niti su dostavile Poreznoj upravi na uvid poslovnu dokumentaciju.

Porezna uprava u obrazloženju prvostupanjskog rješenja tvrdi da nije mogla ranije obavijestiti poreznog obveznika nad kojim vrši porezni nadzor o prijevornom postupanju xy trgovačkih društava njegovih dobavljača, jer je tek u konkretnom poreznom nadzoru utvrđeno prijevorno postupanje. Također navodi da ukoliko bi utvrđivanje odgovornosti poreznog obveznika ovisilo o primitku obavijesti Porezne uprave o prijevornom postupanju, tada bi to bilo u koliziji s odredbom članka 127 stavka 1 Zakona o porezu na dodanu vrijednost kao i s načelom „znao ili morao znati“ izraženim u presudi suda Europske unije u spojenim predmetima AxelKittel (C-439/04) i RecoltaRecycling SPRL (C-440/04), a da kasnija sudska praksa ne odstupa od navedenog načela.

U obrazloženju rješenja se navodi kako je porezni obveznik znao ili morao znati da su navedene transakcije koje su počinili izdavatelji računa xy trgovačka društva bile dio prijave jer je poslovao s novoosnovanim društvima bez poslovne ili financijske povijesti čiji su

vlasnici strani državljani, da nije provjeravao podrijetlo robe dobavljača, da nije imao osobnih kontakata s osobama ovlaštenim za zastupanje društava, već je imao samo telefonsku i elektroničku komunikaciju, da ne postoji jasan dokaz o vlasništvu robe stranih državljana niti da postoji formalni pisani ugovor te da je kupovao robu po nižoj cijeni nego koju nude ostali dobavljači, a da su ti dobavljači zapravo prekupci, a ne proizvođači robe.

Konačno, Porezna uprava navodi kako je na službenoj web stranici Porezne uprave pod linkom PDV prijevare dana 22.09.2015. godine javno objavljena obavijest poreznim obveznicima o tome kako uočiti prijevare i kriminalne zloporabe sustava PDV-a te kako se od istih zaštititi pri čemu je naglasak stavljen i na nove poslovne partnere.

Slijedom svega navedenog, Porezna uprava zaključuje kako porezni obveznik nema pravo na odbitak pretporeza, te ga obvezuje na uplatu iznosa PDV-a u državni proračun, unatoč tome što je PDV po primljenom računu dobavljača uredno platio. Žaleći se na ovu odluku prvostupanjskog upravnog tijela, porezni obveznik u žalbi ističe da okolnosti posla nisu ukazivale na prijevaru, da nije propustio poduzeti niti jednu radnju koju je kao dobar gospodarstvenik dužan poduzeti, da je postupao u dobroj vjeri, platio račune dobavljača, nije sudjelovao u prijeveri te nije stekao nikakvu korist. Nadalje je naveo kako ne postoje objektivne okolnosti iz kojih se može zaključiti da je znao za bilo kakvu prijeveru, a da je teret dokaza koje utemeljuju obvezu isključivo na poreznom tijelu i konačno da Porezna uprava nije poštovala izvore prava Europske unije, a što je u obvezi u smislu članka 141. c. Ustava Republike Hrvatske.<sup>14</sup> Također se upire na recentnu praksu Suda EU-a koja ide u prilog poreznom obvezniku.

Ministarstvo financija Republike Hrvatske u drugostupanjskom upravnom rješenju ponavlja činjenična utvrđenja iz prvostupanjskog

---

14 Ustav Republike Hrvatske (*Narodne novine*, br. 56/90, 135/97, 08/98, 113/00, 124/00, 28/01, 41/01, 55/01, 76/10, 85/10, 05/14), čl. 141 točka c propisuje: „(1) Ostvarivanje prava koja proizlaze iz pravne stečevine Europske unije, izjednačeno je s ostvarivanjem prava koja su zajamčena hrvatskim pravnim poretkom. (2) Pravni akti i odluke koje je Republika Hrvatska prihvatila u institucijama Europske unije primjenjuju se u Republici Hrvatskoj u skladu s pravnom stečevinom Europske unije. (3) Hrvatski sudovi štite subjektivna prava utemeljena na pravnoj stečevini Europske unije. (4) Državna tijela, tijela jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave te pravne osobe s javnim ovlastima izravno primjenjuju pravo Europske unije.“

postupka, navodeći da je hrvatski Zakon o porezu na dodanu vrijednost usklađen s pravnom stečevinom Europske unije. Nadalje se obrazlaže kako je u proteklim poreznim razdobljima Porezna uprava višekratno upozoravala porezne obveznike na rizik i postojanje prijevornih radnji na svojim stranicama, te da je u tom smislu i davala upute kako prepoznati prijevarne aktivnosti kojima je namjera izbjegavanje plaćanja PDV-a. U obrazloženju drugostupanjskog upravnog rješenja se nadalje navodi kako su predmetne transakcije imale obilježja prijevarnih radnji za koje je znao ili trebao znati da su prijevarne da je postupio s potrebnom pažnjom. Ministarstvo financija Republike Hrvatska ponavlja da su dobavljači nadziranog poreznog obveznika osnovani neznatno prije spornog poslovnog odnosa, nemaju poslovnu povijest niti poslovne reference te da su odgovorne osobe strani državljani (državljanjani Republike Srbije), da je riječ o uhodanom obrascu ponašanja gdje se u proljeće tekuće godine ostvaraju nova trgovačka društva od strane državljanjani Republike Srbije te da takva društva nemaju adekvatan poslovni prostor niti skladišne kapacitete, a da je odgovorna osoba u pravilu nedostupna poreznim tijelima. Navodi se kako je odlučan element koji upućuje na sudjelovanje u poreznoj prijevari upravo spornost cijena po kojima su prodavane kulture žalitelju, kako je to obrazložilo prvostupanjsko upravno tijelo.

Povodom negativnog drugostupanjskog poreznog rješenja porezni obveznik podnio je tužbu pred Upravnim sudom u Osijeku radi poništavanja tog drugostupanjskog poreznog rješenja.

Porezni obveznik u tužbi je, kao i u upravnom postupku pred upravnim tijelima, opisao način svog poslovanja, istaknuo činjenicu da kao veliki porezni obveznik posluje s više od 4.000 dobavljača i kooperanata, a da se trgovanje merkantilnim proizvodima vrši temeljem cijena koje se formiraju na Europskoj burzi (MATIF) u kojoj su promjene dnevne, čime se cijena robe formira svakog dana, a otkup vrši po cijenama koje su aktualne u vrijeme otkupa, stoga navodi da je netočno da je robu kupovao po nižoj cijeni, već po cijeni po kojoj se ta roba kupovala u to vrijeme na tom području. Također je naveo i kako je netočno da nije imao sklopljene ugovore s dobavljačima već da je iste imao sklopljene putem sredstava elektroničke komunikacije, da je nejasno što točno znači da pojedino društvo nema financijsku povijest i da Porezna uprava ovakvim načinom postupanja sugerira ne poslovati s novoosnovanim društvima. Porezni obveznik u tužbi je nadalje naveo

kako praksa Suda Europske unije jasno upućuje na zaključak da je prije svega na poreznim tijelima da provedu potrebne inspekcijske nadzore kako bi se otklonile nepravilnosti i prijevare na području PDV-a, a da nije na poreznim obveznicima da snose rizik odricanja prava na odbitak pretporeza.

Upravni sud u Osijeku je povodom opisane tužbe donio presudu kojom je odbio tužbeni zahtjev, obrazlažući kako je porezni obveznik trebao koristiti „povećan oprez“ u dijelu provjere poslovnih partnera, a objektivne okolnosti (da se radi o novoosnovanim društvima bez financijske povijesti koja nemaju poslovne prostorije, čiji su osnivači strani državljani, dobavljači su prekupci, roba je prodana po „dobroj“ cijeni) koje navodi Porezna uprava prihvatio je i upravni sud. Osim toga, Upravni sud u Osijeku je dodatno napomenuo i kako su predmetni dobavljači zapravo „nestajući trgovci“ osnovani isključivo s prijevarnim motivima te da je porezni obveznik zanemario sve duge rizike koji su na to ukazivali (iako ne navodi konkretno koji su to drugi rizici). Upravni sud u Osijeku nadalje navodi da je odluka Ministarstva financija u skladu s načelom *Kittel*, ne osvrćući se na postojanje kasnijih presuda Suda Europske unije.

U žalbi protiv prvostupanjske presude Upravnog suda u Osijeku, porezni obveznik navodi da ne postoji niti jedan dokaz koji bi ukazivao na to da je porezni obveznik znao ili morao znati da njegovi dobavljači sudjeluju u prijevarnim aktivnostima, kao i da će taj PDV ostati neplaćen. Također, prvostupanjski sud je pogrešno primijenjeno materijalno pravo jer u obzir nije uzeo praksu Suda Europske unije na koju se pozivao tijekom upravnog i sudskog postupka.

U fazi žalbenog postupka porezni obveznik priložio je u spis u pravno mišljenje Katedre ustavnog i europskog prava Pravnog fakulteta Osijek. Ukratko, stav iz ovog pravnog mišljenja ide za tim da bi nametanje poreznim obveznicima obveza poput ovih iz analiziranog predmeta bilo tegotno, u smislu da bi porezna tijela svoje zadatke provjere i inspekcije *de facto* prenijele na porezne obveznike, slijedom čega se ne može tvrditi da je porezni obveznik „znao ili mogao znati“ da njegovi dobavljači nisu u proračun uplatiti PDV.<sup>15</sup>

---

15 Pravno mišljenje prof. dr. sc. Tunjica Petrašević, Katedra ustavnog i europskog prava Pravnog fakulteta Osijek, 13. lipnja 2023. Znakovito, u Mišljenju se također navodi kako Republika Hrvatska nije nikada, za razliku od drugih EU država, uspostavila sustav za otkrivanje poreznih prijevara u kojemu poduzetnici mogu provjeriti svoje partnere.

Povodom podnesene žalbe, Visoki upravni sud Republike Hrvatske donio je presudu kojom je odbio žalbu i potvrdio presudu Upravnog suda u Osijeku, obrazlažući da je prvostupanjski sud donio pravilnu i zakonitu presudu, bez posebnog obrazlaganja tih objektivnih okolnosti koje ukazuju na to je porezni obveznik trebao znati da njegovi dobavljači sudjeluju u prijevarnim aktivnostima. Time je Visoki upravni sud Republike Hrvatske potvrdio inicijalna utvrđenja Porezne uprave iz svog prvostupanjskog upravnog rješenja koja u konačnici ni pred žalbenim sudom odnosno Visokim upravnim sudom Republike Hrvatske nisu s uspjehom osporena.

Protiv presude Visokog upravnog suda Republike Hrvatske porezni obveznik podnio je ustavnu tužbu Ustavnom sudu Republike Hrvatske i prijedlog za postavljanjem prethodnog pitanja pred Sudom Europske unije, no o navedenom još nije donesena odluka.

### 3.1.2. Pravna konstrukcija „Znao ili morao znati“

Zakon o porezu na dodanu ostao je, na žalost, nedorečen kada su u pitanju mjerila prema kojima se utvrđuje je li porezni obveznik znao ili morao znati da zbog prijevarnih aktivnosti njegovih poslovnih partnera PDV neće biti plaćen. Uslijed ove pravne praznine ta mjerila razvijaju se kroz sudsku praksu. U upravnoj i sudskoj praksi tako se kao mjerila navode okolnosti da je porezni obveznik kupovao robu po značajno nižoj cijeni od ostalih dobavljača<sup>16</sup>, da dobavljač ima karakteristike tzv. nestajućeg trgovca (koje karakteristike se često prosuđuju prema datumu osnivanja društva, datumu prestanka društva, postojanja poslovnih prostorija društva, vođenja poslovnih knjiga, plaćanja poreza i drugih davanja itd.),<sup>17</sup> da nije proveo dodatne provjere dobavljača postupajući s pažnjom dobrog gospodarstvenika uvidom u

---

16 Odluka Ustavnog suda Republike Hrvatske posl.br. U-III/376/2023 od dana 14. rujna 2023. godine

17 Presuda Upravnog suda u Osijeku posl.br. Us I-484/2022-6 od dana 3. svibnja 2023. godine potvrđena presudom Visokog upravnog suda Republike Hrvatske posl.br. Usž-2442/23-2 od dana 9. studenog 2023. godine u kojoj se navodi: „Tijekom poreznog nadzora je utvrđeno da su navedena trgovačka društva osnovana 2019, a te iste godine izvršene su i predmetne porezne prijave, a zatim su društva prestala poslovati (tzv. nestajući trgovci). Ta društva nemaju poslovne prostorije, niti su ikada vodila poslovne knjige i nisu plaćala poreze i druga javna davanja“.

internetske stranice Porezne uprave (registar obveznika poreza na dodanu vrijednost)<sup>18</sup> i dr.

Prema stavu upravnih (poreznih) i sudskih tijela upravo navedene okolnosti dovode to utvrđenja da je porezni obveznik mogao znati da sudjeluje u prijevarnim radnjama.

Međutim, u praksi je vrlo dvojbena mogućnost poreznih obveznika da se pouzdano posluže ovim mjerilima. U svakom slučaju, nužno je svaku pojedinu situaciju analizirati zasebno i odluku donositi od slučaja do slučaja. Tako će sama činjenica da se radi o novoosnovanom subjektu kao potencijalnom pokazatelju da bi se moglo raditi o poreznoj prijeviri biti ograničavajući faktor za sve sudionike u pravnom prometu, dok datum prestanka postojanja takvog, potencijalno prijevarnog pravnog subjekta nije moguće predvidjeti. Također, kupnja određene robe po nižoj cijeni od prosječne može se poreznom obvezniku učiniti kao dobra poslovna prilika koja istovremeno ne mora nužno značiti da se radi o prijevornoj aktivnosti. Velikim poduzetnicima koji imaju velik broj dobavljača previše je otegotno stavljati na teret stvarnu, pa i terensku provjeru postojanja poslovnih prostorija svakog pojedinog dobavljača koji se možda nalaze i na velikoj udaljenosti od poreznog obveznika koji se koristi pravom na odbitak pretporeza. Konačno, kao jedno od mjerila uzima se i to je li porezni obveznik izvršio dodatne provjere dobavljača postupajući s pažnjom dobrog gospodarstvenika uvidom u internetske stranice Porezne uprave (registar obveznika poreza na dodanu vrijednost). Ovdje valja istaknuti kako porezni obveznik na raspolaganju ima tek internetski pretraživač subjekata obveznika PDV-a koji daje informaciju samo o tome je li pojedini subjekt obveznik PDV-a. Iz navedenog se ne može utvrditi sudjeluje li pojedini dobavljač u prijevornim aktivnostima. Dakle, poreznim obveznicima nisu stavljeni na raspolaganje alati alate kojima bi provjerili plaćaju li njihovi dobavljači PDV.

Razvidno je da većina ustaljenih mjerila kojima se utvrđuje da li je porezni obveznik znao ili mogao znati da se radi o poreznoj prijeviri postaju razvidne *post festum*. Stoga je nužno preispitati ova mjerila, a sve kako se poreznim obveznicima ne bi na teret stavljale obveze koje objektivno nije u mogućnosti izvršiti.

---

18 Presuda Visokog upravnog suda Republike Hrvatske posl.br. Usz-2499/22-2 od dana 13. srpnja 2022. godine.

Stav o mogućnostima poreznih obveznika da vrše provjere svojih poslovnih partnera u smislu detektiranja sumnji na potencijale porezne prijevare istaknuo je i Sud EU-a. Naime, u svojoj odluci...odgovarajući, između ostalog, na pitanje „treba li Direktivu 2006/112, u vezi s načelom proporcionalnosti, tumačiti na način da joj se u slučaju postojanja indicija na temelju kojih je moguće posumnjati u postojanje nepravilnosti ili utaje protivi to da se od poreznog obveznika zahtijeva da dokaže postupanje s povećanom pažnjom kako bi se uvjerio da ga transakcija koju provodi ne dovodi do sudjelovanja u utaji i da provede složene i detaljne provjere poput onih koje može provesti porezna uprava“, Sud EU-a je istaknuo kako porezna tijela ne mogu poreznim obveznicima nametati složene i detaljne provjere dobavljača poput onih koje može provesti porezna uprava, na način da poslovi porezne uprave budu preneseni na porezne obveznike.<sup>19</sup>

### 3.1.3. Povreda ustavnih prava?

Pravna sigurnost je jedna od najvažnijih sastavnica društva utemeljenog na vladavini prava. O postojanju pravne sigurnosti se zasigurno ne može ni govoriti ako je sudska praksa neujednačena i ako sudovi vrlo jasne i nedvojbene zakonske odredbe tumače na način koji je protivan njihovoj svrsi i koji dovodi do neravnoteže u pravima i obvezama građana, a posebice ako postupanje državnih tijela evidentno ide nasuprot legitimnim očekivanjima koje pojedinac (fizička i/ili pravna osoba) može imati s obzirom na zakonsku regulativu i postojeću sudsku praksu.

U konkretnom predmetu, porezni obveznik se pouzdao u vrlo jasnu i nedvosmislenu odredbu čl. 127, st. 3 Zakona o PDV-u koja glasi: „Ako Porezna uprava sumnja da su isporuke dobara i usluga dio transakcija čija je namjera prijevarno izbjegavanje plaćanja PDV-a, tada će poreznog obveznika koji sudjeluje u takvim transakcijama obavijestiti o njegovoj odgovornosti sukladno stavku 1 ovoga članka. Od dana primitka takve obavijesti Porezna uprava može smatrati da je porezni obveznik znao ili morao znati da s takvim transakcijama sudjeluje u transakcijama kojima je namjera izbjegavanje plaćanja PDV-a.“, te prema njoj ima

---

19 Presuda Suda EU-a, C-512/21, *Aquila Part Prod Com SA protiv Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, od 17. kolovoza 2021; Presuda Suda EU-a, C-512/21, *Aquila Part Prod Com SA protiv Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, od 17. kolovoza 2021, par. 50.

legitimna očekivanja da će se od trenutka obavijesti Porezne uprave smatrati kako je mogao znati da neki njegov dobavljač ne plaća PDV i naravno, nakon toga više neće poslovati s njim.

Nadalje, „objektivne okolnosti“ na koje upućuje porezna uprava, smatrajući da je podnositelj „morao znati“ da neki njegov dobavljač neće platiti PDV ne izviru ni iz jednog važećeg propisa (ili propisa koji je ikada bio na snazi), a potencijalno su u suprotnosti s osnovnim načelima poslovanja.

Također je bitno istaknuti, a na što je ukazano ovim radom, da je u većem broju predmeta Sud EU već istaknuo da se pojam „morao znati“ mora koristiti vrlo restriktivno, budući da zahtijevanjem od poduzetnika da provode stroge kontrole svojih partnera, „porezne vlasti na poduzetnike prebacuju svoje zadatke– što je u suprotnosti sa smislom Direktive.“<sup>20</sup>

Također, Sud EU jasno ukazuje da se svaku poslovnu transakciju mora se promatrati sa saznanjima koja su postojala tada, u vrijeme njezina poduzimanja, a ne sa saznanjima do kojih se došlo naknadno.<sup>21</sup>

Nadalje, ulazeći u poslovni odnos sa svojim dobavljačima, podnositelj je imao legitimna očekivanja da će PDV koji je redovno platio po izdanim računima moći kasnije koristiti kao pretporez.

Slijedom navedenog, opravdano se može postaviti pitanje da li je došlo do povrede ustavnog načela Vladavine prava iz čl. 3 Ustava RH.

Pravo na pravično suđenje u sebi sadrži zabranu arbitrarnog odlučivanja sudova<sup>22</sup> kao izražavanja samovolje i proizvoljnosti u primjeni materijalnog prava, obvezu neodstupanja od ustaljene prakse bez opravdanih razloga<sup>23</sup> i obvezu da obrazloženje sudskih odluka sadrži ozbiljne, relevantne i dostatne razloge za ocjenu odluke koja je dana.<sup>24</sup>

---

20 Presuda u spojenim predmetima Mahagébenkft (C-80/11) i Péter Dávid (C-142/11); Presuda u predmetu A. T. S. 2003 Vagyongvédelmiés Szolgálató Zrt., „f.a.“ (C-289/22) od 9. siječnja 2023. godine.

21 Presuda u spojenim predmetima Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) i presuda u predmetu Bond House (C-484/03).

22 „...U svom materijalnompravnom smislu ovo pravo će biti povrijeđeno između ostalog, ako doneseni pravni akt u cjelini ili djelomično niti s jednog mogućeg gledišta nije pravno prihvatljiv, a posebice će to biti slučaj kada nije uzet u obzir očigledno mjerodavan propis ili je propis na grub način pogrešno shvaćen...“ – Ustavni sud RH – U-III-491/2000, od 6. 6. 2000. godine.

23 Ustavni sud RH, U-III-635/2010 od 25. travnja 2013. godine.

24 Ustavni sud RH, U-III-38107/2009 NN 122/13.

Ostaje otvoreno pitanje da li su upravna tijela, a napose sudovi u konkretnom slučaju postupali arbitrarno. Naime, nije do kraja jasno iz predmetnog slučaja da bi porezni obveznik znao ili morao znati da rugi poslovni subjekt neće platiti porez.

Također, ako su se sudovi vodili time da postoje indicije koje su mogle ukazivati na rizičnost poslovanja, bili su dužni ocijeniti ukazuju li te indicije da je podnositelj postupao s pažnjom dobrog gospodarstvenika i što takva pažnja uključuje. Je li realno od gospodarstvenika očekivati da provode kontrole koje bi trebala provesti Porezna uprava (da odrađuju posao državnih institucija)? Je li realno očekivati da gospodarstvenici poslovnim partnerima pristupaju diskriminatorno, pa ne posluju s pravnim osobama koje osnivaju državljani? Je li realno očekivati da ne posluje s društvima koja su nova, koja su počela poslovati unazad jedne godine? Je li realno očekivati da uprava jednog velikog društva s više tisuća dobavljača ide upoznavati svakog dobavljača? Jesu li to uopće objektivni kriteriji koji se mogu očekivati od ikoga? Sva ova otvorena pitanja upućuju na moguću povredu ustavnih prava poreznog obveznika.

Kod svega navedenog treba imati na umu, a na što podsjećaju i Edoardo Traversa i Emanuele Ceci, države članice mogu postupati po slobodnoj prosudbi kod odabira mjera za sprječavanje poreznih prijevара, ali Sud EU-a je u više navrata ukazivao da svoje ovlasti moraju vršiti u skladu sa općim načelima EU prava, a napose u skladu sa načelom proporcionalnosti.<sup>25</sup>

Sukladno ovom načelu, mjere za sprječavanje poreznih prijevара koje poduzimaju porezne uprave ne smiju ići preko onog što je potrebno za postizanje cilja-borbe protiv porezne prijevара.

### 3.2. Analiza primjenjive prakse Suda EU-a

Kao što ističu Edoardo Traversa i Emanuele Ceci, u pravu EU-a postupovne odredbe glede PDV-a nisu usklađene<sup>26</sup>, a autonomiju država članica na ovom polju potvrdio je i Sud EU-a.<sup>27</sup>

Međutim, Sud EU-a je razvio praksu koja poreznim upravama ograničava proizvoljnost i samovolju.<sup>28</sup>

25 E. Traversa, E. Ceci, *op. cit.*, fn. 16.

26 *Ibid.*

27 Sud EU-a, C-188/09, Profaktor, EU:C:2010:454, st. 29.

28 E. Traversa, E. Ceci, *op. cit.*, fn. 16.

Uloga Suda EU-a je tumačiti Direktivu o PDV-u, te je u skladu s tim ovaj sud ustanovio smjernice kod postupanja, vodeći računa o načelima razmjernosti i pravne sigurnosti.

U *Spojenim predmetima Mahagébenkft i Péter Dávid*<sup>29</sup> sud EU-a podsjeća kako je temeljno načelo zajedničkog sustava PDV-a pravo poreznih obveznika na odbitak PDV-a koji je već plaćen u cijeni kupljene robe i usluge, stoga se poreznom obvezniku može se uskratiti pravo na odbitak samo na temelju kriterija utvrđenih sudskom praksom. Konkretno, pravo kazniti poreznog obveznika uskratoma prava na odbitak pretporeza može se samo onog poreznog obveznika koji je znao ili je morao znati da je ta transakcija povezana s prijevarom koju je prethodno počinio dobavljač ili drugi trgovac u ranijoj fazi transakcije.<sup>30</sup> Naglašava također da je nespojivo s odredbama Direktive i PDV-u odbiti to pravo poreznom obvezniku koji nije znao ni morao znati, da je predmetna transakcija povezana s prijevarom koju je počinio dobavljač ili da je druga transakcija koja je bila dio lanca opskrbe prije ili nakon te transakcije koju je izvršila porezna osoba bila povezana prijevarom s PDV-om.<sup>31</sup>

Sud apostrofira da je prvenstveno na poreznim tijelima provedba nadzora radi otkrivanja nepravilnosti i prijevara u području PDV-a, jer bi nametanjem poreznim obveznicima prevelikih obveza, pod prijetnjom rizika odricanja prava na odbitak pretporeza, porezne vlasti zapravoprenije svoje vlastite zadatke provjere i inspekcije na porezne obveznike, što je suprotno cilju Direktive.<sup>32</sup>

U *Spojenim predmetima Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd*<sup>33</sup> i u *predmetu Bond House*.<sup>34</sup> Sud je u navedenim presudama opetovano izrazio stav da se PDV primjenjuje na svaku transakciju u lancu pojedinačno i da svaku transakciju treba promatrati prema njezinim bitnim elementima i okolnostima i ona ne može biti „izmijenjena“ naknadno na temelju okolnosti koje su postale poznate naknadno. Svaki pokušaj da se legitimnom i legalnom poslovanju (poslovnom subjektu) onemo-

---

29 Spojeni predmeti Mahagébenkft (C-80/11) i Péter Dávid (C-142/11).

30 Spojeni predmeti Mahagébenkft (C-80/11) i Péter Dávid (C-142/11), par 45.

31 Spojeni predmeti Mahagébenkft (C-80/11) i Péter Dávid (C-142/11), par 47.

32 Spojeni predmeti Mahagébenkft (C-80/11) i Péter Dávid (C-142/11), par. 62, par. 65.

33 Spojeni predmeti OptigenLtd, C-354/03, Fulcrum Electronics Ltd, C-355/03.

34 Predmet Bond House, C-484/03.

gući ostvarivanje prava na odbitak pretporeza, zbog porezne prijevare s kojom on nije povezan i nije za nju morao znati, nema temelja u europskom pravu.

U *Predmetu A. T. S. 2003 VagyonvédelmiésSzolgáltatóZrt., „f.a.“*<sup>35</sup>. Sud EU-a je tumačio relevantne odredbe Direktive 2006/112/EZ u kontekstu prava na odbitak pretporeza. Tako zaključuje da porezno tijelo ne može poreznom obvezniku naložiti obvezu provođenja složenih i detaljnih provjera u pogledu njegova dobavljača pri čemu *de facto* prenosi na njega nadzor koji treba provesti to tijelo.<sup>36</sup> Sud EU-a navodi da pažnja koja se zahtijeva od poreznog obveznika i mjere koje se od njega razumno mogu zahtijevati kako bi se uvjerio da on svojim stjecanjem ne sudjeluje u transakciji koja je dio utaje koju je počinio uzlazni subjekt ovise o činjeničnim okolnostima i osobito o tome postoje li indicije na temelju kojih je porezni obveznik mogao u trenutku stjecanja koje provodi posumnjati u postojanje nepravilnosti ili utaje. Stoga se od poreznog obveznika može očekivati povećana pažnja u slučaju indicija o utaji. Međutim, od njega se ne može zahtijevati da provede složene i detaljne provjere poput onih za koje porezno tijelo ima sredstva za provođenje.<sup>37</sup>

Nacionalni sudovi država članica trebaju voditi računa kada odlučuju o pravu poreznih obveznika o svim utvrđenjima Suda EU-a, pažljivo cijeneći svaku pojedinu situaciju.

#### 4. ZAKLJUČAK

Porezne prijevare po osnovi PDV-a nisu rijetke. RH uhvatila se u koštac sa ovim izazovima putom represivnih mjera poreznih tijela. Kako ne postoji poseban pravni okvir na nivou EU-a glede postupaka za suzbijanje poreznih prijevara, na nacionalnim je tijelima da ustanove pravila. Međutim praksa Suda EU-a dala je smjernice slijedom kojih treba spriječiti porezne prijevare, ili barem njihove posljedice svesti na najmanju moguću mjeru.

---

35 Predmet A. T. S. 2003 VagyonvédelmiésSzolgáltatóZrt., „f.a.“; C-289/22.

36 Predmet A. T. S. 2003 VagyonvédelmiésSzolgáltatóZrt., „f.a.“; C-289/22, par 68.

37 Predmet A. T. S. 2003 VagyonvédelmiésSzolgáltatóZrt., „f.a.“; C-289/22, par 70.

Kod poduzimanja akcija od strane poreznih tijela važno je poštovati načelo proporcionalnosti kao jedno od temeljnih načela EU prava, što bi u konkretnom slučaju značilo da se poreznom obvezniku ne smiju nametati pravila radi sprječavanja njegovih poslovnih partnera u pokušajima poreznih prijevара, koja bi bila nemoguća ili barem iznimno otegotna. Naime, iz analiziranog postupka koji se vodio pred poreznim tijelima, a kasnije u sudovima u RH može se dovesti u sumnju načelo proporcionalnosti, odnosno, s pravom se može postaviti pitanje nisu li porezna tijela posao iz svoje nadležnosti u smislu sprječavanja i otkrivanja poreznih prijevара prevalila na porezne obveznike, i to na način koji je iznimno otegotan za iste?

U tom smislu, valjalo bi razmisliti *de lege ferenda* o iznalaženju boljih zakonodavnih rješenja, u smislu propisivanja jasnijih (i realnijih) smjernica u svrhu sprječavanja i otkrivanja poreznih prijevара. Do tada, nadati se da će praksa nacionalnih upravnih i sudbenih tijela u RH izbjegavati arbitrarnost u sudovanju, te više uvažavati praksu Suda EU-a.

*Tunjica Petrašević*

*Full Professor, University J.J. Strossmayer Faculty of Law, Croatia*

*Sanja Mišević*

*Lawyer, Law office Mišević and Jarić Osijek, Croatia*

*Veronika Sudar*

*Teaching Assistant, University J.J. Strossmayer Faculty of Law,  
Croatia*

APPLICATION OF THE COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/  
EC OF 28 NOVEMBER 2006 ON THE COMMON SYSTEM  
OF VALUE ADDED TAX IN TAX PROCEDURES IN  
THE REPUBLIC OF CROATIA

*Summary*

The successful functioning of the European Union's single market, particularly regarding the unrestricted movement of goods, services, capital, and workers, largely depends on a well-functioning tax system within the EU. Value Added Tax (VAT) holds significant fiscal importance for both the EU and its member states.

In 1993, the removal of customs controls within the EU led to an increase in VAT-related fraud, prompting both the EU and its member states to take substantial measures to combat these issues.

The Republic of Croatia is also faced with the misuse of value added tax regulations and is implementing strict measures to address these problems. A critical question arises concerning the liability of entrepreneurs and business partners of legal entities involved in tax fraud. Specifically, when can it be conclusively determined that the other party in a transaction with a legal entity that failed to pay tax „knew or should have known“ about the non-payment, indicating tax fraud?

This paper aims to clarify the conditions under which the other contracting party of a legal entity suspected of VAT abuse may be held accountable for such violations.

Key words: *European Union. – Single market. – Value added tax. – Freedom of movement*

## LITERATURA

- Gadžo, S., „Položaj javnopravnih tijela u novom hrvatskom sustavu poreza na dodanu vrijednost“, *Hrvatska i komparativna javna uprava* 15(4)/2015, 847– 874.
- Guastini, R., *Sintaksa prava*, Zagreb 2016.
- Traversa, E., Ceci, E. „Delimiting the margin of maneuver of tax administrations in fighting VAT fraud“, Conference „Court of Justice of the European Union: Recent VAT Case Law „, Vienna 2023.
- Pravno mišljenje u predmetu Visokog upravnog suda RH, Ušž-2442/2023, prof. dr. sc. Tunjica Petrašević, Katedra ustavnog i europskog prava Pravnog fakulteta Osijek od 13. lipnja 2023.

Article history:

Received: 24. 9. 2024.

Accepted: 20. 11. 2024.