

Metode odkrivanja, preiskovanja in preprečevanja prepovedanih davčnih vrtiljakov - v Evropski uniji in Republiki Sloveniji

Bojan Škof, Darja Bernik in Bojan Tičar¹

Prispevek obravnava preiskovalne metode odkrivanja in organizacijsko-administrativne metode preprečevanja verižnih goljufij v zvezi z davkom na dodano vrednost (DDV), tako imenovanih davčnih vrtiljakov. Avtorji so razdelali aktualne preiskovalne metode odkrivanja in preprečevanja davčnih vrtiljakov z vidika povezovanja različnih vej oblasti v članicah Evropske unije (EU) in sodelovanja različnih mednarodnih organizacij. V sklepnem delu prikažejo prenašanje razvitih preiskovalnih metod v članicah EU na razmere v Republiki Sloveniji. Metodologija prispevka je kvalitativna, deskriptivna analiza preiskovalnih metod odkrivanja davčnih goljufij ter primerjalna analiza s sintezo znanstvenih ugotovitev in uporabnost v slovenskih razmerah. V prispevku so avtorji z vzročno-posledično analizo določili aktualne preiskovalne metode odkrivanja in organizacijsko-administrativne metode preprečevanja davčnih vrtiljakov. Primerjalno analizo metod v izbranih državah EU so opravili na podlagi intervjujev z izbranimi relevantnimi davčnimi svetovalci po e-pošti. Avtorji zaključijo prispevek s sintezo primerjalnih znanstvenih spoznanj in uporabnostjo rešitev za slovensko davčno okolje. S primerjalno analizo preiskovalnih metod odkrivanja in preprečevanja davčnih goljufij v EU so veliko prispevali k prepoznavi najučinkovitejših metod v boju zoper davčne vrtiljake v EU in Sloveniji, nakazujejo pa tudi razvoj na tem področju v prihodnje. Spoznanja avtorjev so praktično uporabna za davčne organe in za policijsko-preiskovalne organe v Republiki Sloveniji.

Ključne besede: davek na dodano vrednost, davčni vrtiljak, davčne goljufije, evropska davčna zakonodaja, administrativno sodelovanje, policija, pravosodje, davčno pravo

UDK: 343.98 : 343.359.2 : 061.1 EU

1 Uvod

V zadnjem času so v zvezi z davkom na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV) v Evropski uniji (v nadaljevanju EU) vse bolj pereče čezmejne verižne davčne goljufije, ki s svojimi tokovi sežejo tudi v Slovenijo. Takim goljufijam pravimo *davčni vrtiljaki*².

Davčni vrtiljak je poseben primer davčnih goljufij, zato-rej je smiselno najprej opredeliti pojem goljufije. V strokovni literaturi je zaslediti več definicij. Primeroma navajamo tisto³, ki goljufijo v najširšem smislu opredeljuje kot vsako kaznivno dejanje, katerega namen je s prevaro kot osnovnim načinom izvedbe pridobiti korist. Obstajajo trije načini nelegalnega

¹ Bojan Škof, doktor pravnih znanosti, izredni profesor za področje davčnega in finančnega prava na Pravni fakulteti Univerze v Mariboru ter prodekan Pravne fakultete in prorektor Univerze v Mariboru.

Darja Bernik, vodilna avtorica tega prispevka, doktorandka ekonomskih ved, davčna svetovalka Zbornice davčnih svetovalcev Slovenije (ZDSS) in članica Zveze evropskih davčnih svetovalcev – CFE (fr. *Confederation Fiscale Europeenne*), davčna svetovalka pri PricewaterhouseCoopers, d. o. o., Ljubljana, Slovenija.

Bojan Tičar, doktor pravnih znanosti, izredni profesor za področje prava javnega sektorja, Fakulteta za varnostne vede Univerze v Mariboru, prodekan Fakultete za varnostne vede Univerze v Mariboru in visokošolski učitelj na Fakulteti za management Univerze na Primorskem.

² Pojem davčni vrtiljaki izhaja iz pojma vrtiljačne goljufije (angl. *carousel fraud*). Poznamo dva osnovna tipa goljufij v Skupnosti s pojavom manjkajočih trgovcev. Prvi tip so nakupne goljufije (angl.

acquisition fraud), pri katerih dobrine iz ene od članic EU dobavi na domači trg trgovec, ki izgine, ne da bi izpolnil in oddal napoved DDV ali poročilo INTRASTAT (poročilo s statistiko blagovne menjave med državami članicami EU). Manjkajoči trgovec (angl. *missing trader*) tako kupi dobrine, proste DDV, in ne plača DDV davčnim oblastem. Dobrene proda naprej kupcu na domačem trgu in tako so tam na razpolago za potrošnjo. Drugi tip so vrtiljačne goljufije, ki so sprva podobne nakupnim, vendar dobrine niso prodane za potrošnjo na domačem trgu. Ponavadi so te dobrine sicer prodane v verigi podjetij na domačem trgu, a pozneje ponovno dobavljene v drugo državo članico EU, tako da krožijo. Goljufija lahko seže v dve ali več držav članic. Razdelitev na navedena tipa goljufij v Skupnosti z manjkajočimi trgovci (angl. *missing trader intra-Community fraud*) omenjajo D. Ruffles, G. Tily in D. Caplan, 2003, str. 58–70.

³ Wells, J. T., 2007, str. 1–5.

oškodovanja žrtev: sila, zvijača in tatvina. Vsi prekrški, ki uporabljajo zvijačo, so goljufije. Ker je prevara srž goljufije, lahko povzamemo: »Prevarati pomeni napraviti napačen vtis o predstavi ali prepričanju, ki povzroči nevednost, zmedo ali nebogljenost. Zavajanje pomeni voditi v zmoto, kar je lahko namerno ali nenamerno.« Vsaka prevara pa še ni goljufija. Da zadostimo pravni opredelitvi le-te, mora biti žrtvi povzročena škoda, ki je navadno denarna. Po J. T. Wellsu (2007) morajo za goljufijo obstajati najmanj štiri elementi, in sicer:

1. materialno napačna trditev,
2. vednost, da je bila trditev napačna, ko je bila dana,
3. da žrtev zaupa napačni trditvi,
4. nastanek škode kot posledice prevare.

Podobno lahko goljufijo širše opredelimo kot prevaro s predstavo o nekem materialnem dejstvu, ki ji žrtev zaupa, čeprav je napačna, in je namerno ali brezbrizno usmerjena proti žrtvi, zato da ta utрпи neko škodo⁴. W. S. Albrecht in C. O. Albrecht (2004) govorita o goljufiji kot prevari, ki vsebuje naslednjih sedem elementov:

1. predstavo,
2. materialno dejstvo,
3. zaupanje žrtve,
4. zaupanje kljub napačni predstavi,
5. namernost in brezbriznost,
6. usmerjenost proti žrtvi,
7. z namenom, da žrtev utрпи škodo.

V osnovi sta si predstavljeni širši definiciji goljufije podobni, le da je pri Albrechtovima razbita na več elementov. Če širšo definicijo goljufije posplošimo na opredelitev davčne goljufije, jo lahko zapišemo takole: »Davčna goljufija je materialno napačna navedba dejstev, ki jim davčne oblasti in druge žrtve zaupajo, čeprav so napačna, in ki so namerno ali brezbrizno usmerjena proti davčnim oblastem, da utrpijo denarno škodo z izgubo dela davkov.«⁵

Nekoliko drugače avtorji B. Škof, M. Wakounig, B. Tičar in drugi⁶ opredeljujejo davčno prevaro kot protipravno dejanje, ki je glede na višino zneska (in/ali na način utaje) lahko kvalificirano kot prekršek ali kaznivo dejanje.

V davčnem pravu govorimo o načelu materialne resnice in o materialnih dejstvih, ki so bistvena za obdavčenje⁷, zato je pri opredelitvi davčne goljufije izraz materialno dej-

stvo primernejši od izraza materialna trditev, ki ga uporabi J. T. Wells (2007)⁸. Žrtev pri davčni goljufiji, ki utрпи denarno škodo – izgubo dela davkov, so davčne oblasti, ki jim je naloženo pobiranje davkov v državi. V davčne goljufije tipa davčni vrtiljak so vključene tudi druge žrtve, npr. trgovci v trgovski verigi, ki naj škode ne bi utrpeli, če za goljufijo niso vedeli oz. niso mogli vedeti. Lahko celo pridobijo nekatere denarne koristi, saj proizvode v davčnem vrtiljaku navadno kupijo po nižjih cenah in jih z neko maržo prodajo naprej.

Naj opredelimo še osnovni tip davčnega vrtiljaka, ki sodi med vrtiljačne davčne goljufije (*angl.* »tax-carousel fraud«)⁹: »Davčni vrtiljak je posebni tip čezmejne davčne goljufije znotraj EU, kjer so dobrine dobavljene iz ene izmed članic EU na domači trg s strani trgovca, ki izgine, ne da bi izpolnil in oddal DDV-napoved ali INTRASTAT¹⁰-poročilo ter plačal obračunski DDV davčnim oblastem. Te dobrine so naprej prodane preko verige podjetij na domačem trgu in so kasneje ponovno dobavljene v drugo ali prvotno državo članico EU, tako da dobrane krožijo.«¹¹

Davčni vrtiljaki povzročajo velik izpad proračunskih prihodkov iz DDV posameznih držav članic. Oceno izgube DDV iz vseh goljufij DDV, ne le vrtiljačnih, je po posameznih državah članicah EU junija 2006 navedel dunajski Inštitut za mednarodne gospodarske primerjave, nem. WIIW – Wiener Institut fuer internationale Wirtschaftsvergleiche¹²: v letih 2000–2003 so te izgube v povprečju posameznih držav EU znašale od 1,9 do 8,9 % BDP. Pri goljufijah DDV tipa davčni vrtiljak posamezni lastniki začasno ustanovljenih družb¹³ z navadno nizkim ustanovnim kapitalom glede na višino prihodkov in z navideznimi zakonitimi zastopniki (osebe, ki jih dejansko ni) in poslovnim naslovom ali sedežem neupravičeno nelegalno izigravajo davčni sistem EU ter s prevaro pridobivajo koristi na račun oškodovanja davčnih proračunov držav, v katerih so njihove družbe ustanovljene in v katerih so registrirani za DDV. Bistvena namera takšnih lastnikov slamnatih družb je torej pridobitev nekaterih davčnih koristi oziroma prednosti. To je povezano z zlorabo pravil (*angl.* *abusive practice*), namreč če nekatere transakcije prinašajo davčno prednost (glej sodbo ECJ v povezavi s primerom Halifax, št. C-255/02; Uradni list EU, št. C 131/06), pridobljeno v na-

⁴ Albrecht, W. S., in Albrecht, C. O., 2004, stran 1–7.

⁵ Albrecht, S., in Albrecht, C., 2004, ibidem, str. 1–7.

⁶ Škof, B., Wakounig, M., Tičar, B., in drugi, 2007, str. 123.

⁷ Glej: 5. člen ZDVP-2, Uradni list RS, št. 117/2006.

⁸ Wells, J. T., 2007, ibidem, stran 1–5.

⁹ Ruffles, D., Tily, G., in Caplan, D., 2003, ibidem, str. 58–70.

¹⁰ INTRASTAT je statistika blagovne menjave med državami članicami EU.

¹¹ Bernik, D., 2008, str. 20–22.

¹² Christie, E., in Holzner, M., 2006, str. 7.

¹³ Tako imenovane »slamnatte družbe« oz. »prazne školjke« (*angl.* *empty shell*).

sprotju z uzakonjenim namenom zakonodajnih določil, ki jo omogočajo, čeprav so se ta določila v celoti spoštovala.

Bistveni namen transakcij v davčnih vrtljakih je torej izognitev plačila DDV oz. neupravičena pridobitev koristi iz vstopnega DDV na podlagi zlorabe določil Šeste direktive Sveta (Direktiva 77/388/EGS; Uradni list EU, št. L 145/1977) oz. nove Direktive Sveta 2006/112/EC (Uradni list EU, št. L 347/2006). Pri goljufijah tipa davčni vrtljak gre torej za ustvarjanje zavarovalnih materialnih dejstev¹⁴, saj »slamnate« družbe, ki so zavezanci za DDV, izdajajo v posameznih državah članicah v domačem prometu navidezne račune z obračunanim DDV (včasih tudi z navedbo identifikacijske številke za DDV drugega zavezanca oz. neobstoječe številke) ter navidezne dobavnice, izdajnice in druge poslovne listine, ki po računovodskih standardih in davčni zakonodaji niso verodostojne listine. Zato obstaja tveganje, da kupcem njihovih proizvodov od tako zaračunanega blaga ali storitev pri obdavčljivih transakcijah pravica do odbitka vstopnega DDV s strani davčnih organov posamezne države članice ne bo priznana, če so za prevaro vedeli oziroma bi mogli vedeti (skladno s sodbo Evropskega sodišča v primeru Optigen Ltd. in drugih; Uradni list EU, št. C74/1, 2006).

Države članice EU se s problemom davčnih vrtljakov ukvarjajo že kar nekaj let ter iščejo možne preiskovalne metode njihovega odkrivanja in preprečevanja, da bi se izognile negativnim posledicam – oškodovanju svojih davčnih proračunov. Obstajajo delne rešitve na skupni ravni EU oziroma predlogi v posameznih državah članicah, ki so pravne narave v zvezi s spremembami davčne zakonodaje ali administrativno-organizacijske narave.

V prispevku se bomo pri odkrivanju in preprečevanju davčnih vrtljakov omejili na preiskovalne metode državnih organov, ki so se v posameznih članicah EU izoblikovale iz posameznih odkritih primerov davčnih goljufij. Dodatno bomo v boju zoper goljufije poudarili pomen medsebojnega sodelovanja mednarodnih organizacij¹⁵. Po opravljeni primerjalni analizi metod na podlagi intervjuja z davčnimi svetovalci v skupini *Grant Thornton*¹⁶ ter na podlagi druge proučevane

empirične in teoretične literature bomo presodili še, katere izmed odkritih in prikazanih metod so najuspešnejše za odkrivanje in preprečevanje davčnih vrtljakov. Metode bomo končno prenesli v slovensko okolje, zato da se bodo davčni vrtljaki v Sloveniji hitreje in učinkoviteje odkrili in preprečili.

2 Preiskovalne metode državnih organov za odkrivanje in preprečevanje davčnih vrtljakov v EU

Pod preiskovalne metode državnih organov v boju zoper davčne vrtljake uvrščamo metode policije, davčnih in carinskih organov, državnih finančnih institucij in drugih državnih organizacij ter povezane metode.¹⁷

2.1 Metode davčnih organov

Metode davčnih organov, ki so administrativne, se lažje prilagodijo, a kljub temu narekujejo tudi spremembe domače zakonodaje (zakonodaje v državi članici EU), se torej prepletajo z zakonodajnimi rešitvami. Davčne uprave imajo v boju proti davčnim vrtljakom v skladu s strateškim pristopom na razpologo te metode¹⁸:

- strožje in ožje usmerjene kontrole¹⁹;
- razvoj davčnih postopkov in uveljavljanje novega preiskovalnega orodja²⁰;
- predlogi za spremembo zakonodaje²¹;

¹⁴ Gre za navidezno sklepanje pravnih poslov ali za prikazovanje navideznih dejstev oziroma druge načine, s katerimi ponarejajo lastne in tuje knjigovodske listine. Škof, B., Wakounig, M., Tičar, B., in drugi, 2007, str. 123.

¹⁵ Npr. OLAF – Evropski urad za boj proti goljufijam (angl. *The European Anti-Fraud Office*), EUROPOL – Evropski policijski urad (angl. *The European Police Office*), EUROJUST – urad EU, pristojen za pravosodno sodelovanje med članicami povezave (angl. *The European Union's Judicial Cooperation Unit*).

¹⁶ Grant Thornton je ena izmed vodilnih svetovnih organizacij, ki združuje računovodske in davčne svetovne družbe. Grant Thornton, 2009, str. 1.

¹⁷ Meško, G. (2004), Meško, G., Sotlar, A., in Kury, H. (2007), Nalla, M., Johnson, J. D., in Meško, G. (2009), poudarjajo pomen razumevanja posebnih oblik kriminalitete, pri čemer ugotavljajo, da imajo predstavniki državnih organov omejeno znanje o preiskovanju, pojavnih in možnih oblikah odzivanja na kriminaliteto, ki presega premoženjsko in nasilniško področje. Predlagajo specializacijo, kakovostno usposabljanje in zasebnovarnostne dejavnosti, ki so usmerjene v zmanjševanje tveganja za oškodovanost z goljufijami in drugimi kaznivimi dejanji.

¹⁸ Leggett, A., 2007, str. 18.

¹⁹ Vključujejo predvsem poostrene kontrole pri registraciji za DDV ter prerazporeditev zaposlenih na davčnih upravah v posebne enote za preiskovanje davčnih goljufij z ožje ciljanimi metodami.

²⁰ Npr. na Danskem v smeri razveljavitve oz. odprave številke DDV, vpeljave zavarovanja z zadržanjem DDV do 12 mesecev po registraciji, skrajšanja roka za oddajo deklaracij DDV in posledično skrajšanja dobe kreditiranja zavezancev za DDV ter uveljavitve predpisa o zavarovanju – varščini ob registraciji, ki mora biti poravnana v osmih dneh po prejemu odločbe. IOTA, 2005.

²¹ V smeri uvedbe sistema samoobdavčitve, kakršen je v Angliji od 1. 7. 2007, solidarne in posamezne odgovornosti, kakršna je na Nizozemskem, kjer so solidarno odgovorna vsa podjetja, ki sodelujejo v prodajni verigi in so jim bile dobavljene tvegane dobrine,

- sodelovanje z legitimnimi podjetji v prizadetih sektorjih;
- oglaševanje in ozaveščanje davčnih zavezancev²²;
- sodelovanje z davčnimi organi drugih držav članic²³;
- strogo osredotočene in ciljne davčne preiskave²⁴.

Strateški pristop obsega šest osnovnih faz²⁵: spoznavanje velikosti in dinamike problema, spoznavanje narave in obsežnosti problema, določitev virov in taktik, ki so potrebni za odkritje izgub DDV, izmero realističnih rezultatov, dogovor o taktičnih načrtih in njihovi izpolnitvi z jasno določitvijo odgovornosti, nenehno spremljanje in preverjanje neposredne in posredne izvedbene politike in taktike.

Slabosti strateškega pristopa²⁶ odkrivanja davčnih izgub pri davčnih vrtljakih so: davčne vrzeli je zelo težko oceniti, do končnih podatkov in vidnih rezultatov pridemo z zamudo, ni neposredne povezave med izvedenimi storitvami in strateškimi rezultati, težava z določitvijo odgovornosti za uspehe in neuspehe strategije, težavnost predstavitve posledic v povezavi z velikostjo izgub (zakaj so izgube DDV tako velike, kako bomo ukrepali, zakaj nismo naredili nič za to že prej).

Prednosti strateškega pristopa pa so: osredotočenje na rezultate, postavljanje prednostnih nalog, usklajevanje in načrtovanje dejavnosti in virov, pojasnjevanje ciljev in nalog zaposlenim, morebitna objava odkritih primerov odvrča

goljufe od kaznivih dejanj, vodi do smotrnih rešitev prek težkih odločitev in do informacij, ali davčne izgube upadajo ali naraščajo.

Naj omenimo, da so ožje in namenske metode pri odkrivanju davčnih goljufij uspešnejše, saj se davčni organi osredotočijo na preiskovanje posebnih industrijskih sektorjev, kjer so goljufije pogostejše, oz. se osredotočijo na preiskavo družb, ki trgujejo s tveganimi dobrinami (npr. z računalniškimi deli, mobilnimi telefoni, žlahtnimi kovinami, avtomobili). Odkrivanje goljufij pa bi bilo še učinkovitejše, če bi davčni organi iz različnih držav članic medsebojno sodelovali v internetni izmenjavi podatkov v vsakem trenutku. Prav tako je nujno njihovo sodelovanje s policijo, carinskimi in pravosodnimi organi ter drugimi organi oz. organizacijami, ki se ukvarjajo s preiskavo kaznivih dejanj. Dodatno naj bi se spremenila še davčna zakonodaja, vključujoč razvoj davčnih postopkov v smeri zavarovanja davčnih prihodkov, da bi se preprečil morebitni izpad proračunskih prihodkov, če davčni zavezanci svojih obveznosti ne bi poravnali. Vsekakor se tak razvoj davčnih postopkov ne sme čezmerno izkoriščati, saj se sicer lahko nenamerno oškodujejo legitima podjetja, ki delujejo v prizadetih industrijskih sektorjih. Hkrati je izredno pomembno, da davčni organi pravočasno in sproti obveščajo davčne zavezance o novoodkritih kazalnikih goljufij ter o novoodkritih primerih in načinih delovanja goljufov, da bi se nanje lahko pravočasno pripravili in se jim morebiti izognili.

2.2 Metode carinskih organov

V boju proti davčnim vrtljakom se kažejo uspehi predvsem zaradi medsebojnega sodelovanja nacionalnih carinskih uprav držav članic ter sodelovanja z davčnimi organi in policijo v drugih državah članicah.

Študija primera²⁷: omenimo operacijo Sunrise²⁸, ki sta jo avgusta 2006 izvedla skupaj nemški carinski preiskovalni urad (nem. Zoll Kriminal Amt – ZKA) in angleška davčna in carinska uprava (HMRC). Angleški in nemški carinski uradniki so bili poslani na švicarsko-nemško mejo in frankfurtsko letališče, kjer so skenirali 30.000 mobilnih telefonov in jih vnesli v angleško podatkovno zbirko. Operacija je bila uspešna, saj so odkrili za 165 mio. EUR poneverjenega DDV iz vrtljačnih goljufij.

Dodatno naj omenimo, da carinske uprave držav članic uvajajo različne nove preiskovalne metode, kakršne smo že omenili, npr. *metodo skeniranja*. Velikega pomena so tudi že

posebej opredeljene v podzakonskem predpisu ministra za finance, če DDV dobavitelja ni bil plačan, in ki so vedela oz. bi morale vedeti, da DDV teh dobav ni bil plačan oz. ne bo plačan v celoti. Podatki so pridobljeni z anketo v davčnosvetovalni skupini Grant Thornton septembra in oktobra 2006.

²² Glej vir Davčni urad Republike Slovenije, 2008: v smeri, kaj davčni vrtljaki so, kako oz. po katerih kazalnikih jih spoznamo, kako odkrijemo manjkajoče trgovce, kaj storiti ob sumu kaznivega dejanja (npr. v Sloveniji je davčna uprava na svoji spletni strani obvestila davčne zavezance, kako ravnati pri poslovanju z »neplačujočimi gospodarskimi subjekti« in kakšna je njihova odgovornost;

²³ Administrativno sodelovanje na podlagi izmenjave informacij, ki bi moralo iti vse bolj v sprotno spletno sodelovanje in izmenjavo informacij v vsakem trenutku, dodatno tudi sodelovanje s policijo, carinskimi organi, z izboljšanjem sistema VIES za izdajanje osebnih podatkovnih poizvedovalnih potrdil z zagotavljanjem podatkov o imenih in naslovih družb poslovnih partnerjev.

²⁴ Gre za izvedbene izboljšave, ki vključujejo predvsem poostrene kontrole pri registraciji za DDV, da se odkrijejo ponarejene oz. nepravne vloge za registracijo ter prerazporedijo zaposleni davčne uprave v enote za preiskovanje davčnih goljufij, katerih dolžnost je zbirati in ocenjevati notranje in zunanje informacije, preverjati očitne davčne nepravilnosti, raziskovati možne primere goljufij in voditi racije ob sumu goljufij.

²⁵ Leggett, A., 2007, ibidem, str. 3.

²⁶ Leggett, A., 2007, ibidem, str. 4-5.

²⁷ Glej: Blundell, N., 2006, str. 1.

²⁸ Izraz je angleški – v dobesebnem prevodu gre za operacijo »vzhajajočega sonca«, vendar samega imena ni smiselno prevajati.

ustaljene metode medsebojnega navzkrižnega preverjanja podatkov INTRASTAT, predvsem pri dobavah v Skupnosti, kjer so odkrite velike razlike med javljenimi podatki o teh dobavah iz neke države članice v drugo in javljenimi podatki o znotraj-skupnostni nabavi blaga v tej drugi državi članici. Podobno je treba spremljati nenormalno povečanje izvoznega prometa blaga v tretje države članice in zaradi asimetrije podatkov prilagajati tudi uvozne podatke.

Carinski preiskovalni uradi se navadno ukvarjajo bolj s preiskavami tihotapljenja cigaret, alkohola, drog, dragocenelega nakita in drugega nedovoljenega blaga. Prav tako namenjajo pozornost goljufijam pri uvozu blaga, ki je sproščeno v prosti promet na domačem trgu in ni klasificirano v skladu z evropsko carinsko tarifo. Čedalje bolj se pozornost usmerja tudi na pridobitev »visokokakovostnega« in dragocenega blaga v Skupnosti po nerazumno nizkih cenah zaradi nižjega plačila trošarinskih dajatev in DDV²⁹. Uvajajo se tudi posebne metode, npr. v Avstriji³⁰, kjer so ustanovili posebne skupine carinskih uradnikov – »skupine KIAB³¹«, ki preverjajo ilegalne tuje zaposlitve v skupnih operacijah s posebno preiskovalno enoto (nem. »SEG« Dunaj³²), drugimi državnimi uradi (kaksrški so mestni sveti) in policijo. Operacije izvajajo neposredno na gradbiščih s preverjanjem zaposlenih, katerega namen ni le odkrivanje ilegalnih tujih zaposlitev, temveč tudi skrivnih in za davčne namene neregistriranih podjetij ter domačih fizičnih oseb, ki neupravičeno izkoriščajo socialne in druge podpore. Posebne skupine carinskih uradnikov in posebna preiskovalna enota ob sumu nepravilnih oziroma slamatih podjetij ukrepajo zelo hitro. To vključuje preverjanje direktorjev, njihovih osebnih podatkov in registrskih podatkov teh podjetij, še posebno ob sumu kaznivega dejanja. V Avstriji so v boj proti goljufijam vključili tudi avstrijsko finančno ministrstvo, na katerem posebni specialisti zbirajo mednarodne ekonomske podatke, ki so dosegljivi vsem preiskovalcem, zato da ocenijo čezmejne dejavnosti podjetij z mednarodnimi povezavami.

Novi načini carinskih preiskovalnih metod, pa tudi povezovanje carinskih uradnikov s posebnimi preiskovalnimi enotami davčnih organov oz. policije so že obrodili sadove (razvidne iz obravnavane študije primera) ter so vsekakor učinkovito sredstvo v boju zoper davčne vrtiljake in druge vrste goljufij.

²⁹ Npr. motornih vozil, mobilnih telefonov, računalniških delov, programske opreme in drugega dragocenega blaga.

³⁰ Heller, H., 2004, str. 23.

³¹ Nem. KIAB pomeni *Kontrolle illegaler Arbeitnehmerbeschäftigung*.

2.3 Metode finančnih institucij

Pri odkrivanju in preprečevanju verig davčnih vrtiljakov so izrednega pomena metode finančnih institucij, saj njihove verige s finančnimi tokovi z odpiranjem bančnih računov vse pogosteje segajo tudi v tretje države³³.

Glede metod finančnih institucij, ki jih lahko povežemo z odkrivanjem in preprečevanjem davčnih vrtiljakov, naj omenimo odkrivanje in preprečevanje pranja denarja, ki ju narekuje najpomembnejše telo za boj proti pranju denarja in financiranju terorizma – Projektna skupina za finančno ukrepanje FATF³⁴, ki je bila ustanovljena z vrhom G7 v Parizu leta 1989³⁵. FATF daje državam članicam priporočila in predloge glede možnih učinkovitih protiukrepov za razkritje sumljivih finančnih transakcij, kar vključuje obveznost preverjanja podatkov o plačnikih, njihovo identifikacijo, identifikacijo lastnikov stranke in oceno oz. analizo tveganja sodelovanja s posamično stranko, kar je bilo zapisano v Direktivi 2005/60/ES (Uradni list EU, št. 309/2005, str. 15–36), pri čemer je tveganje večje, če stranka posluje oz. opravlja transakcije s finančnimi centri »off-shore« (seznam teh je zajela študija Mednarodnega monetarnega sklada – IMF³⁶). Preverjanje podatkov o plačnikih in odkrivanje sumljivih transakcij dodatno prispeva k odkrivanju in preprečevanju kaznivih dejanj na splošno, pa tudi k odkrivanju in preprečevanju čezmejnih davčnih goljufij tipa davčni vrtiljak.

Študija primera³⁷: angleški in nizozemskimi preiskovalci so v sodelovanju z nizozemskim pravosodnim ministrstvom septembra 2006 hkrati izvedli raciji na Nizozemskem in na Karibih ter odkrili denarno pot, ki je vodila v karibsko enoto banke FCIB – angl. First Curacao International Bank, kjer naj bi bilo skritih na stotine milijonov dolarjev iz mednarodnih vrtiljačnih goljufij, ki so prizadele več evropskih držav, vključno z Veliko Britanijo, Nizozemsko in Nemčijo. Posledično je bilo pri banki FCIB zamrznjenih 2.500 računov angleških državljanov³⁸.

³² Nem. SEG pomeni *Spezialeinheit Einsatzgruppe*.

³³ V Švico, Dubaj, na Sejše, Komore, Cookove otoke, otok Man, Singapur in druge priljubljene davčne oaze. Cobain, I., in Seager, A., 2006, str. 1–4. Podobno tudi v delu Weber&Bontems, 2005. Avtorja poleg navedenih držav omenjata: Gibraltar, Luksemburg, Nizozemske Antile, Združene države Amerike in Karibe.

³⁴ Angl. FATF pomeni *Financial Action Task Force*.

³⁵ FATF, 2000, str. 1–5.

³⁶ IMF, 2007, str. 1–30. Angleško IMF pomeni *International Monetary Fund*.

³⁷ Neil, S., 2007, str. 1–3.

³⁸ Cobain, I., in Seager, A., 2006, ibidem, str. 1–4.

2.4 Metode drugih organizacij

V skladu z 280. členom Pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti (Uradni list EU, št. C 325/2002) države članice usklajujejo svoje delovanje, katerega cilj je tudi zaščita finančnih interesov Skupnosti pred goljufijami. V ta namen skupaj z Evropsko komisijo skrbijo za tesno in redno sodelovanje med pristojnimi organi. Takšno upravno sodelovanje zajema obveščanje o nepravilnostih, upravne poizvedbe, preglede na kraju samem, izmenjavo informacij, odpravo nepravilno pridobljenih ugodnosti in upravne kazni. Za zbiranje in izmenjavo informacij o nepravilnih transakcijah, ki so »posebnega pomena na ravni Skupnosti«³⁹, je predlagan celovit sistem sodelovanja med upravnimi organi držav članic ter med temi organi in Evropsko komisijo prek Evropskega urada za boj proti goljufijam OLAF⁴⁰, ki je odgovoren, da Komisiji Evropskih skupnosti zagotavlja podporo pri sodelovanju z državami članicami v boju proti goljufijam in daje predloge za spremembo ustrezne zakonodaje. Za komunikacijo in vzajemno pomoč je OLAF razvil lasten informacijski sistem (AFIS⁴¹) za boj proti goljufijam, sodeluje pa tudi z drugimi mednarodnimi organizacijami s podobnimi interesi (EUROJUST, EUROPOL in OZN)⁴².

Urad za evropsko pravosodno sodelovanje (EUROJUST) je bil ustanovljen leta 2002 zaradi povečanja učinkovitosti pristojnih oblasti v državah članicah, ki se ukvarjajo s preiskavo in kazenskopравnim pregonom preišljenih čezmejnih in organiziranih kaznivih dejanj⁴³. Takoj po ustanovitvi je začel sodelovati z OLAF in leta 2004 je bila za okrepitev medsebojnega sodelovanja, v izoginitev navzkrižja interesov pri zaščiti finančnih interesov Skupnosti in lažje razumevanje

vsakdanjih primerov ustanovljena skupna delovna skupina⁴⁴. Dogovor je bil podpisan aprila 2003, vendar je nekoliko dopolnjen začel veljati z letom 2005.

Evropski policijski urad (EUROPOL) se na splošno ukvarja s preprečevanjem goljufij in kaznivih dejanj. Leta 2004 je prav tako podpisal dogovor o medsebojnem sodelovanju z OLAF⁴⁵ in posledje so bili redno izvedeni sestanki med člani obeh organizacij. EUROPOL in OLAF sta začela delati skupaj predvsem zaradi povezanega boja proti tihotapljenju cigaret. Analitična sredstva, ki jih zagotavlja EUROPOL, kombinirana z operativnimi izkušnjami OLAF, naj bi omogočila državam članicam kar najboljše storitve in preprečila podvajanje dela. Decembra 2006 se je v Hagu zbralo 40 strokovnjakov EUROPOL in OLAF iz 22 držav EU zaradi učinkovitejšega boja proti vrtiljačnim davčnim goljufijam, ki naj bi temeljil na administrativnem sodelovanju med državami članicami – žal je izmenjava in analiza informacij o preiskavah goljufij oziroma kaznivih dejanjih za zdaj še skopa.

2.5 Povezane metode odkrivanja, preiskovanja in preprečevanja davčnih vrtiljakov

Povezane metode odkrivanja, preiskovanja in preprečevanja davčnih vrtiljakov smo že omenjali v predhodnih poglavjih (v poglavju 2.1 o medsebojnem sodelovanju davčnih uradov v posameznih državah članicah, v poglavju 2.2 o sodelovanju carinskih uprav s policijskimi uradi in v poglavju 2.4 o sodelovanju OLAF z EUROPOL in EUROJUST). Poleg povezovanja med organizacijami in hitre izmenjave informacij je izrednega pomena sodelovanje na nižjih ravneh, med strokovnjaki v posameznih državah članicah, ki prihajajo iz različnih vej oblasti (zakonodajne, sodne in izvršilne).

Korak naprej je bil narejen s programom, ki je bil novembra 2004 podpisan v Haagu⁴⁶ – o medsebojnem sodelovanju glede čezmejnih problemov na skupni in na nižjih ravneh sta se dogovorila EUROPOL in EUROJUST⁴⁷, ki naj bi se povezovala v Skupni preiskovalni skupini (JIT)⁴⁸ oz. neformalni mreži strokovnjakov. To je bilo dogovorjeno pod okriljem Komisije Evropskih skupnosti z Dokumentom Sveta št. 11037/05⁴⁹. Države članice naj bi določile strokovnjake za

³⁹ Takšen »posebni pomen na ravni Skupnosti« se opredeli po dveh merilih: (a) nepravilna transakcija mora imeti posledice v več kakor eni državi članici ali pri njej morajo obstajati povezave z dejavnimi, opravljenimi v več kakor eni državi članici; in (b) nepravilna transakcija, sodeč po ocenah Skupnosti, povzroči škodo 100.000 EUR ali več oziroma v zadevnih državah članicah povzroči davčno škodo na področju DDV, ki presega 500.000 EUR (Mnenje Računskega sodišča, št. 8/2005, Uradni list EU, št. C 313/1/1995). Predlog uvaja širšo opredelitev pojma »nepravilnosti, ki vplivajo na finančne interese Skupnosti«. Obseg pojma se razširi na kršitve zakonodaje, ki se nanašajo na DDV in pranje denarja.

⁴⁰ Angl. OLAF pomeni *The European Anti-Fraud Office*. OLAF je bil ustanovljen s Sklepom Komisije, št. 1999/352/ES (Uradni list EU, št. 136/1999, str. 20–23).

⁴¹ Angl. AFIS pomeni *Anti-Fraud Information System*.

⁴² EUROJUST je Urad za evropsko pravosodno sodelovanje (angl. *The European Union's Judicial Cooperation Unit*). EUROPOL je Evropski policijski urad (angl. *The European Police Office*).

⁴³ EUROJUST, 2008, str. 1.

⁴⁴ Skupno sodelovalno delovno skupino v angl. imenujemo *Liaison Working Group*. OLAF, 2006, str. 1–26.

⁴⁵ OLAF, 2006, str. 1–26.

⁴⁶ EUROPOL, 2004, str. 11–42.

⁴⁷ EUROPOL, 2008, str. 1.

⁴⁸ Angl. poimenovanje za Skupno preiskovalno skupino je *JIT – Joint Investigation Team*.

⁴⁹ The Council of the European Communities, 2005, str. 1–6.

delovanje JIT do 1. septembra 2005 in o njih poslale podrobne podatke Generalnemu sekretariatu Sveta⁵⁰. Medsebojno sodelovanje na praktični ravni naj bi potekalo z vzajemnim zagotavljanjem tehnične pomoči, izobraževanjem, izmenjavo informacij, s spremljanjem in nadzorom pravočasne vpeljave ustreznih uradnih dokumentov ter nadaljnjo uskladitvijo zakonodaje.

Pri sodelovanju mednarodnih organizacij je izrednega pomena izmenjava informacij, npr. izmenjava obstoječih informacij in podatkov med policijo, carino ali drugim organom iz druge države članice Evropske unije, ki mu zakonodajna te države članice daje pooblastila za odkrivanje, preiskovanje in preprečevanje kaznivih dejanj, kar je bilo sprejeto z okvirnim sklepom Sveta št. 2006/960/PNZ decembra 2006 o poenostavitvi izmenjave informacij in obveščevalnih podatkov med organi kazenskega pregona držav članic Evropske unije (Uradni list EU, št. 386/2006, str. 89, in Uradni list EU, št. 75/2007, str. 26). Pri izmenjavi informacij je torej smiselno izkoristiti že obstoječe sisteme⁵¹ in jih povezati v skupen vseevropski informacijski sistem z možnostjo internetnega dostopa v vsakem trenutku⁵², z omejitvijo dostopa (popolni/delni dostop) do nekaterih občutljivih informacij različnim uporabnikom sistema.

Poznavanje načinov goljufij in izmenjava praktičnih mnenj na nižjih ravneh v skupnih preiskovalnih delovnih skupinah je izrednega pomena za hitrejšo odkrivanje goljufij in ukrepanje proti njim. Boj proti goljufijam pa bo uspešen le, če bosta sodelovanje med različnimi mednarodnimi organizacijami in izmenjava informacij med strokovnjaki, ki se ukvarjajo s tem področjem, učinkovitejša.

3 Analiza stanja metod v izbranih državah članicah EU

Ker je Evropsko sodišče januarja 2006 objavilo ključno sodbo glede primerov davčnih vrtljakov Optigen Ltd. in drugih (Uradni list EU, št. C74/1, 2006), so države članice EU dejansko začele razmišljati ali o dopolnitvah domače zakonodaje za DDV ali o dodatnih administrativnih ukrepih zoper goljufije v zvezi z DDV. Ker se metode odkrivanja in preprečevanja davčnih goljufij v posameznih državah razlikujejo, jih je smiselno prepoznati in obravnavati posamično.

Zaradi obširnosti davčne zakonodaje in administrativnih ukrepov v posamičnih državah članicah je izrednega pomena izluščiti bistveno v njih. Tako nas zanima predvsem, ali so davčni vrtljaki v posameznih državah članicah po omenjeni prelomni sodbi pomemben predmet razprave, kateri koraki so bili narejeni v boju zoper goljufije, kateri koraki, če sploh kateri, so načrtovani v prihodnje, kateri proizvodi so najbolj prizadeti. Odgovore na zastavljena vprašanja je najlažje pridobiti pri davčnih strokovnjakih v posameznih državah z uporabo ankete. Anketa je bila izvedena v davčni svetovalni skupini *Grant Thornton* septembra in oktobra 2006. Ugotovitve, ki so bile pridobljene skladno z zastavljenimi vprašanji, so prikazane v preglednici spodaj.

⁵⁰ Generalni sekretariat Sveta je po angl. *General Secretariat of the Council*.

⁵¹ Obstoječi informacijski sistemi so: schengenski informacijski sistem – SIS, vizumski informacijski sistem – VIS, zbirka prstnih odtisov prosilcev za azil in ilegalnih priseljencev – EURODAC, informacijski sistem za boj proti goljufijam v okviru OLAF – AFIS, informacijski sistem za izmenjavo informacij o zavezancih za DDV – VIES, mreža Eurocanet za spontano izmenjavo podatkov, decentralizirana mreža za izmenjavo davčnih informacij – EUROFISC, carinski informacijski sistem – CIS, skupaj s TARIC, integrirano tarifo Skupnosti, nov računalniško podprti tranzitni postopek –NCTS, ipd.

⁵² Torej stalni elektronski dostop.

Preglednica 1: Rezultati ankete o davčnih vrtiljakih iz septembra in oktobra 2006 za izbrane države

Država	Ali so manjkajoči trgovci/davč. vrtiljaki pomemben predmet razprave v vaši državi?	Kateri koraki, če sploh kateri, so bili narejeni v boju zoper goljufije?	Kateri koraki, če sploh kateri, so načrtovani v prihodnje?	Kateri proizvodi so ogroženi?
NEMČIJA	Da (ocena davč. uprave o DDV-izgubah zaradi goljufij, pri katerih se pojavljajo manjkajoči trgovci, je 15 mio. EUR)	Začetek 2002, določilo o solidarni odgovornosti, davč. inšpekcije brez predhodne napovedi	Vpeljava sistema samoobdavči tve ⁵³ (predlog zavrnila Komisija ES)	Računalniki, računal. oprema, elektronski proizvodi, mobilni telefoni
FRANCIJA	Da (ocena Ministrstva za finance o vseh DDV-izgubah je 13–19 mio. EUR)	Sept. 2006 vpeljava zaostrenih pravil za DDV za tuje rezidente (npr. obvezna registracija za DDV ob dobavi z montažo)	Zač. 2007, vpeljava načela solidarne odgovornosti	Mobilni telefoni, računalniška oprema, avtomobili, nakit, odpadki
DANSKA	Da (točne ocene niso na razpolago)	Sodelovanje s policijo, z javnim tožilstvom za hujšo gospodarsko kriminaliteto, z davč. upravami drugih članic EU, poostren davč. kontrolni sistem, prevailitev odgovornosti na kupce, jamstva	Nadaljnji ukrepi zoper davč. vrtiljake neznani	Drobna računalniška oprema velike vrednosti, mobilni telefoni, telefonske kartice, zgoščenke s programsko opremo
NIZOZEMSKA	Da (točne ocene niso na razpolago)	Začetek 2002, določilo o solidarni odgovornosti za vse člene trgovske verige, civilnopravni argumenti (ničnost pogodb, neobstoj dobav)	Nadaljnji ukrepi zoper davč. vrtiljake neznani	Mobilni telefoni, telefonske kartice, računalniški deli
FINSKA	Neomenjeni v praksi, nepomembni (točne ocene ni)	Skupna preiskovalna enota, ki se bojuje proti gospodarskemu kriminalu	Nadaljnji ukrepi zoper davč. vrtiljake neznani	Najpogosteje mobilni telefoni
IRSKA	Da (točne ocene niso na razpolago)	Zaostreni administrativni postopki pri registraciji za DDV, skupina strokovnjakov, ki se ukvarja z odkrivanjem goljufij z DDV	Nadaljnji ukrepi zoper davč. vrtiljake neznani	Majhne dobrine visoke vrednosti, mobilni telefoni
VELIKA BRITANIJA	Da (ocena davčne uprave o goljufijah z DDV je 8 mio. GBP oz. cca. 12 mio. EUR)	Poostren davč. kontrolni sistem, sodelovanje s policijo, carinsko upravo in izmenjava informacij z davč. upravami drugih držav članic EU, vpeljava nove zakonodaje o DDV	Derogacija – vpeljava sistema samoobdavči-tve za nekatere proizvode	Mobilni telefoni, računalniška oprema (čipi, procesorji, centralne procesne enote), elektronski mediji za shranjevanje, predelavo in snemanje podatkov

Vir: Anketa opravljena znotraj davčne svetovalne skupine Grant Thornton v septembru in oktobru 2006.

⁵³ Sistem samoobdavčitve v angl. *reverse charge system*.

Z anketo pridobljeni podatki (rezultati) so pomanjkljivi in predstavljajo subjektivne ocene davčnih svetovalcev v svetovalni skupini *Grant Thornton*. Poleg tega odgovorov iz nekaterih držav nismo pridobili. Kljub temu smo dosegli začrtani cilj in s primerjalno analizo pridobljenih podatkov ugotovili, da so skoraj v vseh obravnavanih državah, razen Finske, davčni vrtljaki pomemben predmet razprave. Ugotovili smo še, da so države članice po prelomni sodbi *Optigen* in drugih dejansko začele razmišljati o poti do metod odkrivanja in preprečevanja davčnih vrtiljakov z dopolnitvijo domače zakonodaje o DDV (vpeljava solidarne odgovornosti, sistema samoobdavčitve, zaostrenih pravil DDV za tuje rezidente pri registraciji za DDV, jamstev ipd.) ali z dodatnimi administrativnimi ukrepi zoper davčne goljufije (sodelovanje s policijo, z javnim tožilstvom za hujšo gospodarsko kriminaliteto, z davčnimi upravami drugih članic EU, poostren davčni kontrolni sistem, vpeljava skupnih oz. posebnih preiskovalnih enot ipd.), kakor je razvidno iz preglednice. Vrh tega smo iz zastavljenega vprašanja o verjetnosti nadaljnjih korakov tudi dobili odgovor, v katero smer naj bi šla sprememba zakonodaje o DDV v EU (v vpeljavo sistema samoobdavčitve in pravil solidarne odgovornosti). Prav tako smo dobili splošne podatke o tem, kateri so v obravnavanih državah najbolj ogroženi proizvođači oz., splošneje, trgovanje s katerimi proizvodi je za trgovce večje tveganje sodelovanja v davčnih goljufijah tipa davčni vrtljak. Torej morajo biti trgovci pri trgovanju s temi proizvodi še posebno previdni.

3.1 Najustreznejše metode odkrivanja, preiskovanja in preprečevanja davčnih vrtiljakov v EU

S primerjalno analizo metod odkrivanja in preprečevanja davčnih vrtiljakov ter s pregledom razvoja teh metod z drugimi sekundarnimi viri podatkov lahko izluščimo tudi, katere so najustreznejše v EU. Take so: vpeljava pravila solidarne odgovornosti in sistema samoobdavčitve za tvegane proizvode, oblikovanje posebnih enot oz. preiskovalnih delovnih skupin strokovnjakov za odkrivanje, preiskovanje in preprečevanje davčnih goljufij, zaostritev davčnega postopka pri registraciji novih zavezanecov za DDV in vpeljava različnih jamstev/zavarovanja, vpeljava ciljanih davčnih inšpekcij brez predhodne napovedi, internetna izmenjava informacij v vsakem trenutku v okviru administrativnega sodelovanja v EU, vključujoč razvoj sistema za izmenjavo informacij.

4 Prenos preiskovalnih metod v slovensko okolje

Razvoj in aplikacijo metod za preprečevanje davčnih vrtiljakov in posledično znižanje tveganja izgube proračunskih prihodkov iz DDV v Sloveniji je smiselno opredeliti z vidika dveh ločenih smeri:

1. rešitve v spremembi zakonodaje o DDV,
2. administrativne rešitve različnih vej izvršilne oblasti.

Kar zadeva **spremembe zakonodaje o DDV**, bi bila za Slovenijo na kratki rok najbolj smiselna vpeljava načela solidarne odgovornosti po nemškem zgledu. Do nedavnega pri nas namreč tega načela nismo imeli uzakonjenega. Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1; Uradni list RS, št. 117/06) in Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (PZDDV; Uradni list RS, št. 141/06) nikjer nista eksplicitno določala, da je lahko davčni zavezanec, ki je vedel ali lahko utemeljeno sumi, da DDV ne bo plačan, solidarno odgovoren za plačilo DDV skupaj z dobaviteljem⁵⁴. V omenjenem zakonu pa je že zaslediti prenos davčnega bremena na zavezanca za DDV – prejemnika blaga v 76. členu ZDDV-1, vendar le, ko dobavo opravi davčni zavezanec, ki v Sloveniji nima sedeža, in v 128. členu PZDDV, ki govori o solidarni odgovornosti carinskih dolžnikov pri plačilu DDV od uvoza blaga⁵⁵. Nemški zgled načela solidarne odgovornosti⁵⁶ vključuje pogoj, da če se je zavezanec namenoma izognil plačilu DDV ali se je zaradi neprevidnosti postavil v tak položaj, da DDV ne bi mogel plačati, in je ob sklenitvi pogodbe vedel, da sodeluje v sumljivi transakciji oz. bi skladno s skrbno opravljenim pregledom poslovnega partnerja to moral vedeti, potem je za plačilo solidarno odgovoren. Pri tem je vključen dodatni pogoj, da bi to še posebno moral vedeti, če mu je dobavitelj prodal dobrine pod običajno tržno ceno oz. je bila cena, po kateri je povpraševal kupec, pod običajno tržno ceno. Nemško definicijo pa bi bilo kljub temu skladno s sodbami evropskega sodišča in prakso nekaterih drugih držav članic še nekoliko dopolniti oz. spremeniti.

Slovensko načelo solidarne odgovornosti bi tako moralo vključiti pogoj, da če se je zavezanec namenoma izognil plačilu

⁵⁴ Novi Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku na dodano vrednost (ZDDV-1B; Uradni list RS, št. 85/2009) to možnost solidarne odgovornosti že vključuje, namreč da je vsak zavezanec za DDV, ki je opravil dobavo blaga ali storitev, solidarno odgovoren za plačilo DDV, če iz objektivnih okoliščin izhaja, da je vedel oz. bi moral vedeti, da z nakupom sodeluje pri transakcijah, katerih namen je izogibanje plačilu DDV. Poleg tega je zakonodajalec vključil možnost, da lahko davčni organ zavezanca o obstoju takšnih sumljivih okoliščin in njegovi solidarni odgovornosti tudi obvesti. Od dneva prejema takšnega obvestila se tako šteje, da je davčni zavezanec vedel, da z nakupom sodeluje pri transakcijah, katerih namen je izogibanje plačilu DDV. Vključena je tudi možnost, da davčni organ davčnega zavezanca seznanj, ali je njegov dobavitelj predložil obračun DDV.

⁵⁵ Pritržnik, 2007, 36–40.

⁵⁶ Podatek, pridobljen z anketo v davčni svetovalni skupini *Grant Thornton* septembra in oktobra 2006. O nemškem načelu solidarne odgovornosti tudi Masch, C. L., 2004.

DDV ali je zaradi malomarnosti neupravičeno pridobil korist iz DDV in je ob sklenitvi posla vedel, da sodeluje v sumljivi transakciji, oz. bi skladno s skrbno opravljenim komercialnim pregledom poslovnega partnerja to moral vedeti, je za plačilo solidarno odgovoren. Pri tem bi bilo po nemškem zgledu smiselno vključiti dodatni pogoj, da bi to moral vedeti zlasti, če mu je dobavitelj prodal blago nižje kakovosti od običajne in brez ustrezne specifikacije oz. dokumentacije, ki navadno spremlja manipulacijo blaga, pod običajno tržno ceno oz. je bila cena, po kateri je povpraševal kupec, pod običajno tržno ceno.

Novi Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku na dodano vrednost (ZDDV-1B; Uradni list RS, št. 85/2009) uzakonja v Sloveniji tudi **načelo samoobdavčitve**⁵⁷. Slovenski zakonodajalec ga vpeljuje v skladu z 199. členom Direktive Sveta 2006/112/EC (Uradni list EU, št. L 347/2006), v kateri je uporaba tega mehanizma omejena na opravljanje nekaterih storitev v nekaterih sektorjih (gradbeništvo, dobava nepremičnin, predelava odpadkov), v gradbeništvo npr. na najemanje osebja za opravljanje storitev v tem sektorju. Dobavo nepremičnin pa zadeva dobava zemljišč in zgradb, za katero je dobavitelj uporabil možnost obdavčitve. Pri dobavi odpadnega materiala so vključeni tudi ostanki in rabljeni material, ki ga je mogoče reciklirati⁵⁸. Dodatno je zapisano, da mora dobavitelj predložiti mesečno poročilo o opravljeni dobavi blaga in storitev, katerih prejemnik je določen kot plačnik DDV. V navedenih primerih mora torej DDV obračunati in plačati prejemnik, zato je predložitev mesečnega poročila potrebna za zagotovitev nadzora nad uporabo obrnjene davčne obveznosti.

Namen prispevka je prikazati organizacijsko-administrativne rešitve pri odkrivanju, preiskovanju in preprečevanju davčnih vrtiljakov v Sloveniji, zato se bomo omejili bolj na prikaz teh rešitev, ne bomo pa natančneje obravnavali zakonodajnih, kajti spremembe slovenske zakonodaje tako ali tako narekujejo zadnje spremembe direktiv EU z davčnega področja.

⁵⁷ Formalni model, ki dokazuje, da je v nekaterih okoliščinah samoobdavčitev učinkovitejša od obdavčitve, kar je prikazano s primerom investicij, glej Cowen et al., 2000.

⁵⁸ V Avstriji se omenjeni mehanizem uporablja pri opravljanju gradbenih storitev, vendar le, če je prejemnik teh storitev usposobljen za njihovo opravljanje (podizvajalec). Gradbena dela so storitve, ki se nanašajo na vzdrževanje, popravila, prenovo ali rušenje stavb in delovno silo, če je vključena v te storitve. Poleg tega so mehanizem vpeljali pri dobavi rabljenega materiala, vendar le, če avstrijsko zvezno ministrstvo za finance zavezancu izda odlok o prenosu obveznosti plačila DDV na prejemnika teh storitev. Švedska pa uporablja ta mehanizem le pri gradbenih storitvah. Njihov naročnik mora poročati o obračunanem DDV od teh storitev v obračunu DDV in ima tudi pravico do odbitka vstopnega DDV, če v celoti opravi obdavčljivo dejavnost. Izvajalec storitev pa ne obračunava DDV na izdanih računih (Poročevalec Državnega zbora Republike Slovenije, 102/2009, str. 79).

Kar zadeva **administrativne rešitve različnih vej izvršilne oblasti** v Sloveniji, bi bilo smiselno:

– **prenoviti informacijski sistem davčne uprave** glede medsebojnega povezovanja, izmenjave informacij, ozaveščanja zavezancev in razvoja meril tveganja pri preverjanju rizičnosti zavezancev po nizozemskem zgledu⁵⁹; posledično je smiselna vključenost v mrežo Eurocanet in dejavno sodelovanje pri njenem razvoju, da bi se izboljšala izmenjava informacij z davčnimi upravami drugih držav članic;

– **vpeljati dodatna jamstva za zavarovanje davčnih dolgov** po danskem zgledu, namreč zavarovati davčni dolg ob registraciji, primeroma z zadržanjem vračila DDV šest mesecev po registraciji za DDV⁶⁰ oziroma z vpeljavo varščine v višini načrtovanih šestmesečnih obveznosti za DDV ob registraciji, ki mora biti poravnana v osmih dneh po prejemu odločbe, ter zavarovanje pri večkratnih nepravočasnih plačilih (npr. v Sloveniji pri mesečnih zavezancih ob trikratnem nepravočasnem plačilu, pri četrtnetnih zavezancih ob dvakratnem in pri polletnih zavezancih ob enkratnem nepravočasnem plačilu DDV) ali pri nenadnem znižanju kapitala z garancijami v višini trimesečne načrtovane obveznosti za DDV (pri mesečnih in četrtnetnih zavezancih) oz. šestmesečne načrtovane obveznosti za DDV (pri polletnih zavezancih)⁶¹;

⁵⁹ Solidarno odgovorna so vsa podjetja, ki sodelujejo v prodajni verigi in so jim bile dobavljene tvegane dobrine (mobilni telefoni, telefonske kartice, računalniški deli ipd.), če dobavitelj ni plačal DDV, in ki so vedela oz. bi morala vedeti, da DDV za te dobave ni bil plačan oz. ne bo plačan v celoti. Podatki, pridobljeni z anketo v davčni svetovalni skupini Grant Thornton v septembru in oktobru 2006.

⁶⁰ V nasprotju z danskim vzorcem bi bilo morda v Sloveniji smiselno zadržati vračila DDV le šest mesecev po registraciji in ne 12 mesecev, saj je ta časovni razpon pri DDV-goljufijah tipa davčni vrtiljak zadosten. Znano namreč je, da družbe kot manjkajoči trgovci na trgu obstajajo le kratek čas, navadno 3 do 6 mesecev. Danski vzorec predvideva ob nepravočasnih plačilih le jamstva v višini trimesečnih načrtovanih obveznosti za DDV. V novem slovenskem Zakonu o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku na dodano vrednost (ZDDV-1B; Uradni list RS, št. 85/2009) je uzakonjen instrument zavarovanja izpolnitve obveznosti plačila DDV ob dodelitvi identifikacijske številke za DDV za 12 mesecev. Poleg tega je takšna možnost predložitve instrumenta zavarovanja uzakonjena v posebnem primeru pridobivanja motornih vozil iz drugih držav članic EU.

⁶¹ Institut zavarovanja izpolnitve in plačila davčnih obveznosti slovenska davčna zakonodaja že pozna, saj ga obravnava 7. podpoglavje Zakona o davčnem postopku (ZDavP-1-UPB2; Uradni list RS, št. 21/2006), vendar je določilo glede višine zavarovanja splošno, saj govori le o tem, da je treba upoštevati načelo sorazmernosti. Prav tako naš zakon predvideva zavarovanje plačila davčnih obveznosti v primerih pred izdajo odločbe oz. roka za oddajo davčnega obračuna oz. v primeru odloga ali obročnega odplačevanja ali če se na podlagi uradnih evidenc in drugih podatkov utemeljeno pričakuje, da bo zavezanec za davek onemogočil oz.

– **izvajati začetek davčnih inšpekcijskih nadzorov brez predhodne napovedi**⁶² ob sumu kaznivega dejanja (v povezavi s policijskimi preiskavami);

– **vpeljati postopek hitrega odvzema identifikacijske številke za DDV**⁶³ ob sumu zlorabe te številke, namreč da se drugemu zavezancu neupravičeno omogoči odbitek DDV, za preprečitev nadaljevanja utaje DDV;

– **usposobiti osebe za razvijanje metod odkrivanja, preiskovanja in preprečevanja davčnih vrtiljakov s povezovanjem različnih vej izvršilne oblasti v državi, s sodelovanjem z različnimi vejami izvršilne oblasti v drugih državah članicah in z mednarodnimi organizacijami** (glej poglavje 2.1 do 2.4), ki se ukvarjajo z bojem zoper organizirani kriminal in zoper davčne goljufije (udeležba na domačih in mednarodnih posvetih, seminarjih, konferencah, v delovnih skupinah in izmenjava informacij o že odkritih goljufijah);

– **vzpostaviti skupne preiskovalne delovne skupine**⁶⁴ za odkrivanje in preprečevanje goljufij skladno z Dokumentom Sveta št. 11037/05⁶⁵ in dogovorom o medsebojnem sodelovanju z OLAF (glej poglavje 2.4 in 2.5) glede vzpostavitve neformalne mreže strokovnjakov z različnih področij: policije, pravosodja, davčnih in carinskih organov, finančnih institucij, statističnih uradov za zbiranje informacij ipd., ob upoštevanju že obstoječe zakonodaje EU, in dejavno vključevati se v nadaljnje dogovore o tovrstnem medsebojnem sodelovanju⁶⁶;

znatno otežil izpolnitev oziroma plačilo davčne obveznosti. Določilo je torej zelo splošno in ga je treba smiselno konkretizirati.

⁶² Naš Zakon o davčnem postopku sicer v 103. členu (ZDavP-1-UPB2; Uradni list RS, št. 21/2006) posredno že predvideva uvedbo davčnih inšpekcijskih nadzorov brez predhodnega obvestila, če bi bil ogrožen njihov namen, vendar je določilo spet presplošno in bi ga bilo smiselno dopolniti oz. spremeniti. Lahko bi se glasilo: »Zavezanec za davek se ne obvesti o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora, če bi bil ogrožen namen tega nadzora oziroma če obstaja sum kaznivega dejanja oziroma sum, da davek ne bo plačan oziroma se davčni zavezanec namerava izogniti plačilu davka oziroma na podlagi zlorabe določil zakonodaje neupravičeno pridobiti davčno korist.«

⁶³ Postopek hitrega odvzema identifikacijske številke za DDV je že vključen v novi Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku na dodano vrednost (ZDDV-1B; Uradni list RS, št. 85/2009), kjer je uzakonjen nemuden odvzem te številke. Poleg tega je določeno, da pritožba za odvzem te številke ne zadrži izvršitve odločbe o prenehanju identifikacije za DDV. Odločba je izvršljiva takoj po vročitvi, tako da se zavezanec lahko izbriše iz sistema DDV.

⁶⁴ Skupne preiskovalne skupine se po angl. imenujejo *Joint Investigation Teams*. Bernik, 2009, ibidem, str. 14–15.

⁶⁵ The Council of the European Communities, 2005, ibidem, str. 1–6.

⁶⁶ V Sloveniji se v zadnjem času ponuja rešitev z ustanovitvijo državnega preiskovalnega urada pod okriljem Ministrstva za notranje zadeve, ki bi tesno sodeloval z Generalno policijsko upravo in Upravo kriminalistične policije ter se bojeval proti gospodarski kriminaliteti, korupciji in otroški pornografiji, vključeval pa bi

– **uveljaviti nove carinske ter finančne in druge visokotehnološke preiskovalne tehnike** (skeniranje podatkov, računalniški sistemi za samodejno preverjanje transakcij⁶⁷ ipd.).

V Sloveniji bi bilo smiselno okrečiti tudi nekatere druge metode odkrivanja, preiskovanja in preprečevanja davčnih goljufij, ki jih deloma že uporabljamo in jih omenjamo v poglavju 2.1, kakršne so: strožje in ožje usmerjene kontrole davčne uprave v gospodarskih dejavnostih, kjer se trguje s t. i. tveganim blagom, sodelovanje z legitimnimi podjetji v prizadetih gospodarskih sektorjih, uveljavljanje novega preiskovalnega orodja v davčni in carinski upravi ter policiji, ustaljene metode preverjanja podatkov INTRASTAT glede asimetrij le-teh, odkrivanje ilegalnih zaposlitev⁶⁸ in skritih, za davčne namene neregistriranih podjetij z okrepitevijo vrst delovnih inšpektorjev ipd.

Sklep

Gljučnega pomena za odkrivanje, preiskovanje in preprečevanje goljufij je razvoj administrativnega sodelovanja⁶⁹ različnih vej oblasti članic EU (davčnih in carinskih organov, finančnih institucij, policije, pravosodja) z možnostjo internetne izmenjave informacij v vsakem trenutku in neomejenega dostopa do njihovih zbirk podatkov. Hkrati je zelo pomembno sodelovanje mednarodnih organizacij (OLAF, EUROPOL, EUROJUST) na nižjih ravneh prek skupnih preiskovalnih enot strokovnjakov.

Z uporabo primerjalne analize v izbranih državah članicah EU smo na podlagi elektronskega intervjuja z davčnimi sveto-

tudi finančne preiskave, računalniško forenziko in preiskave hudih oblik umorov ter imel možnost zaseči protipravno pridobljene premoženjske koristi. Preiskovalne skupine v okviru takega urada bi oblikoval in vodil državni tožilec, naloge bi izvajali izvedenci za gospodarski kriminal in policisti, medtem ko bi kot strokovnjaki sodelovali posamezniki iz davčne uprave, carine, finančnega poslovanja, varstva konkurence in preprečevanja pranja denarja. Klemenčič, 2009.

⁶⁷ Sisteme uporabljajo predvsem banke in izdajatelji kreditnih kartic, ki iščejo anomalije z uporabo scenarijev »kaj pa, če« (angl. *what if scenarios*). Gre za nove visokotehnološke rešitve. Millman, 2007, str. 1.

⁶⁸ Morda po zgledu posebne skupine carinskih uradnikov v Avstriji (skupine KIAB – nem. *Kontrolle illegaler Arbeitnehmerbeschäftigung*), ki preverjajo ilegalne tuje zaposlitve v skupnih operacijah s posebno preiskovalno enoto na Dunaju ter drugimi državnimi uradi (kakršni so mestni sveti) in policijo. Heller, H., 2004, ibidem, str. 23.

⁶⁹ O nujnosti administrativnega sodelovanja med članicami govori tudi članek Žnidaršič, K., 2009, str. 14–16.

valci določili najustreznejše metode odkrivanja, preiskovanja in preprečevanja davčnih vrtljakov. Ker je analiza temeljila na subjektivnih mnenjih davčnih svetovalcev v davčni svetovalni skupini *Grant Thornton*, smo jo podkrepili s sekundarnimi viri podatkov, ki so naše ugotovitve potrdili in dodali nekatere nove. Na tej osnovi ugotovljamo, da so najučinkovitejše metode odkrivanja, preiskovanja in preprečevanja tele: vpeljava pravila solidarne odgovornosti in sistema samoobdavčitve za tvegane proizvode, oblikovanje posebnih enot oz. delovnih skupin strokovnjakov za odkrivanje in preprečevanje davčnih goljufij, zaostritev davčnega postopka pri registraciji novih zavezancev za DDV ter vpeljava različnih jamstev/zavarovanj, vpeljava ciljanih davčnih inšpekcij brez predhodne napovedi, izmenjava informacij v vsakem trenutku v okviru administrativnega sodelovanja na ravni EU, vključujoč razvoj sistema za izmenjavo informacij.

Potem smo ugotovitve ter metode odkrivanja, preiskovanja in preprečevanja davčnih vrtljakov na administrativnem področju prenesli še v slovensko okolje in prišli do nujnih rešitev na tem področju v Sloveniji. Izkušvena spoznanja v drugih članicah EU in smernice razvoja administrativnega sodelovanja v Evropski uniji v naši državi narekujejo: prenovo informacijskega sistema davčne uprave, vpeljavo dodatnih jamstev za zavarovanje davčnih dolgov, izvajanje davčnih inšpekcijskih nadzorov brez predhodne napovedi v povezavi s policijskimi preiskavami, usposabljanje osebja za razvijanje metod odkrivanja, preiskovanja in preprečevanja davčnih vrtljakov s povezovanjem različnih izvršilnih vej oblasti v državi in povezovanjem s temi vejami oblasti v drugih državah članicah ter sodelovanja z mednarodnimi organizacijami, vpeljavo postopka hitrega odvzema identifikacijske številke za DDV, vpeljavo skupnih preiskovalnih delovnih skupin, vpeljavo novih carinskih, policijskih, finančnih in drugih visokotehnoloških preiskovalnih tehnik, strožje in ožje usmerjene kontrole davčne uprave v gospodarskih dejavnostih, kjer se trguje s t. i. tveganim blagom, sodelovanje z legitimnimi podjetji v prizadetih gospodarskih sektorjih, ustaljene metode navzkrižnega preverjanja podatkov INTRASTAT glede asimetrij le-teh, odkrivanje ilegalnih zaposlitev in za davčne namene neregistriranih podjetij s povečanjem števila delovnih inšpektorjev.

Ker se v Sloveniji razmišlja o ustanovitvi državnega preiskovalnega urada v okviru Ministrstva za notranje zadeve, naj poudarimo, da je ta ustanovitev smiselna le, če bo pod svojim okriljem ali na podlagi mreženja dejansko združeval strokovnjake iz različnih vej izvršilne oblasti (iz davčnih in carinskih organov, finančnih institucij, policije, pravosodja in področja varstva konkurence). Poleg tega bo moral urad namenjati veliko sredstev izobraževanju in sodelovati z mednarodnimi organizacijami, kakršne so: OLAF, EUROPOL, EUROJUST, FATE, OZN in druge, ki se bojujejo proti goljufijam in organiziranemu kriminalu.

Hkrati razvoj v EU narekuje nadaljnjo krepitev administrativnega sodelovanja med državami članicami EU, pa tudi spremembe pozitivnopravne ureditve EU. Končno narekuje tudi vzpostavitev nekakšnega enotnega vseevropskega vzorca odkrivanja, preiskovanja in preprečevanja davčnih vrtljakov v okviru pravnega reda EU, ki bi združil administrativno-organizacijske rešitve z usklajevanjem pristojnih institucij in mednarodnih organizacij, pa tudi pozitivnopravne rešitve. Poleg tega bi morale biti v ta vzorec vključene informacijsko-tehnološke rešitve, ki bi vsem uporabnikom sistema v boju proti goljufijam in organiziranemu kriminalu zagotavljale neomejen dostop do informacijskih zbirk podatkov in sprotno elektronsko izmenjavo informacij.

Literatura

1. Albrecht, S. W., in Albrecht, C. O. (2004). **Fraud Examination and Prevention**. Ohio, Southwestern.
2. Bernik, D. (2009). Finančna policija da ali ne? **Davčno-finančna praksa**, 1 (2009), 14–15.
3. Bernik, D. (2008). Kaj so davčni vrtljaki in kaj ne? **Davčno-finančna praksa**, 3 (2008), 20–22.
4. Christie, E., in Holzner, M. (2006). **What Explains Tax Evasion? An Empirical Assessment Based on European Data**. Dunaj, WIIW – Wiener Institut fuer internationale Wirtschaftsvergleiche.
5. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. (2006). UL, št. L 347/2006.
6. Cowen, T., Glazer, A., in Zajc, K. (2000). Credibility may require discretion, not rules. **J. public econ.** 76, 2, 295–306.
7. Heller, H. (2004). **Combating fraud actively and offensively**. Dunaj, Federal Ministry of Finance.
8. Klemenčič, G. (2009). **Projekt MNZ o ustanovitvi Nacionalnega preiskovalnega urada**. Portorož, ZDSS, Tradicionalni dnevi davčnih svetovalcev Slovenije (15. 5. 2009).
9. Meško, G. (2004). Partnerschaftliche Sicherheitsgewährleistung: Wünsche, Ideale, Hindernisse. **Kriminalistik**, 2004, Jahr. 58, 12, 768–773.
10. Meško, G., Sotlar, A., in Kury, H. (2007). Polizei und private Sicherheitsdienste in Slowenien: Ergebnisse einer empirischen Untersuchung. **Kriminalistik**, 2007, Jahr. 61, 1, 31–40.
11. Nalla, M., Johnson, J. D., in Meško, G. (2009). Are police and security personnel warming up to each other?: A comparison of officers' attitudes in developed, emerging, and transitional economies. **Policing – An International Journal of Police Strategies and Management**, 2009, vol. 32, no. 3, 508–525.
12. Pritrznik, R. (2007). Solidarna odgovornost trgovcev v dobavni verigi v primeru neplačila davka in možnost zagotovitve varščine za plačilo DDV. **Davčno-finančna praksa**, 8 (7–8), 36–40.
13. Ruffles, D., Tily, G., in Caplan, D., (2003). **VAT missing trader intra-Community fraud: the effect on Balance of Payments statistics and UK National Accounts**. **Economic Trends**. London, Office for National Statistics. 567(2003), 58–70.
14. Sklep Komisije z dne 28. aprila 1999 o ustanovitvi Evropskega urada za boj proti goljufijam (OLAF), 1999/352/ES, ESPJ, Euratom. UL, No. L 136/1999.
15. Škof, B., Wakounig, M., Tičar, B., in drugi. (2007). **Davčno pravo**. Maribor, Pravna fakulteta.

16. Šesta direktiva Sveta o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS). Uradni list EU, št. L 145/1977.
17. Wells, J. T. (2007). **Corporate Fraud Handbook: Prevention and Detection**. New Jersey, John Wiley & Sons, Inc.
18. Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2). **Uradni list RS**, št. 117/2006.
19. Zakon o davku na dodano vrednost (ZDDV-1). **Uradni list RS**, št. 117/2006.
20. Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku na dodano vrednost (ZDDV-1B). **Uradni list RS**, št. 85/2009.
21. Žnidaršič, K. (2009). Boj proti davčnim goljufijam – okrepljeno administrativno sodelovanje. **Davčno-finančna praksa**. 10 (2), 14–16.

Internetni viri

1. <http://www.rjw.co.uk/library/articles/carousel-fraud-2013-a-a31-9-billion-problem>. Blundell, N. (2006). Carousel Fraud – a £1.9 billion problem. Russel Jones & Walker (6. 11. 2006).
2. <http://www.lawteacher.net/Money%20Laundering/0006.html>. Cobain, I., Seager, A. (2006). Carousel fraud - Follow the money: the multibillion pound trail that led to Caribbean bank. The Guardian (21. 11. 2006).
3. http://www.durs.si/si/novice/poslovanje_z_neplacujocimi_gospodarskimi_subjekti_in_odgovornost_gospodarskih_subjektov_za_placilo_utajenih_davcnih_obveznosti/. Davčni urad Republike Slovenije (2008). Poslovanje z »neplačujočimi gospodarskimi subjekti« in odgovornost gospodarskih subjektov za plačilo utajenih davčnih obveznosti (21. 1. 2008).
4. <http://eurojust.europa.eu/>. EUROJUST (2008). The European Union's Judicial Cooperation Unit. What is Eurojust? What is Eurojust doing? Eurojust (10. 9. 2008).
5. http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/oj/2006/c_074/c_07420060325en00010001.pdf. European Court of Justice (2006). Judgement of the Court (Third Chamber) in Joined Cases C-354/03, C-355/03 and C-484/03: References for a preliminary ruling from the High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division (United Kingdom) in Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd and Bond House Systems Ltd v Commissioners of Customs & Excise (Sixth VAT Directive – Article 2(1), Article 4(1) and (2) and Article 5(1) – Deduction of input tax – Economic activity – Taxable person acting as such – Supply of goods – Transaction forming part of a chain of supply involving a defaulting trader or a trader using an unauthorised VAT number – Carousel fraud) (15. 8. 2008).
6. http://www.europol.europa.eu/index.asp?page=content_jit. EUROPOL (2008). Joint Investigation Teams. Historical background. EUROPOL (13. 9. 2008).
7. http://www.europol.europa.eu/jit/hague_programme_en.pdf. EUROPOL (2004). The Hague Programme – Strengthening freedom, security and justice in the European Union. EUROPOL (5. 11. 2004).
8. <http://www.fatf-gafi.org/dataoecd/29/37/34038120.pdf>. FATF (2000). FATF – Financial Action Task Force on Money Laundering. Report on Money Laundering Typologies 1999-2000 (3. 2. 2000).
9. http://www.grantthornton.co.uk/pages/press_room-homepage_news-carousel_fraud_punches_%C2%A35bn_hole_in_uks_public_finances_according_to_grant_thorntons_analysis_of_trade_data.html. Gifford, S., Burrows, R. (2006). Carousel fraud punches £5bn hole in UK's public finances according to Grant Thornton's analysis of trade data. Grant Thornton (1. 12. 2006).
10. <http://www.gti.org/> A cohesive global organisation. Grant Thornton. (23. 10. 2009).
11. <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0787.pdf>. IMF Working paper (2007). Concept of Offshore Financial Centers: In Search of an Operational Definition. IMF, WP 07/87 (1. 12. 2007).
12. http://anaf.mfinante.ro/wps/PA_1_1_21L/ANAF/relatii_int/strategii/WP3_2005_PRESENT_DENMARK.ppt. IOTA (2005). Risk Analysis: Measures Employed by the Danish Administration to Prevent Arrears of Value Added Tax from Arising, Preventive measures in Denmark (7. 9. 2005).
13. http://www.itdweb.org/VATConference/documents/Presentations/Parallel4_VAT%20Fraud%20&%20Control%20of%20Refunds%20&%20Credits_ALeggett.ppt. Leggett, A. (2007). Approach to Tackling VAT Losses. HM Customs & Excise (5. 2. 2007).
14. www.itpro.co.uk/features/101223/fighting-fraud-with-technology.html. Millman R. (2007). Fighting fraud with technology. Dennis Publishing Limited, Itpro (4. 1. 2007).
15. http://www.iuraquest.de/barely_a_real_gain/bargain.pdf. Masch C. L. (2004). The extended liability for (unpaid) VAT under the German Turnover Tax Act, Umsatzsteuergesetz, UStG, section 25d, paragraphs 1 and 2. IuraQuest (2. 3. 2004).
16. <http://register.consilium.europa.eu/pdf/en/05/st11/st11037.en05.pdf>. Council of the European Union (2005). Joint Investigation Teams - Proposal for designation of national experts. The Council of the European Communities (8. 6. 2005).
17. <http://www.theroyalgazette.com/apps/pbcs.dll/article?AID=/20060922/NEWS/109220125>. Neil S. (2007). Deuss: Bank has obeyed law. The Royal Gazette (1. 2. 2007).
18. http://docufin.be/interfdan/nieuws/bestanden/EN_var___PFCARF1_Annual-Report-PDF-Version-11-07-2006.pdf. OLAF (2006). OLAF – European Anti-Fraud Office: Report of the European Anti-Fraud office, Sixth Activity Report for the period 1 July 2004 to 31 December 2005. OLAF (9. 3. 2009).
19. http://www.abax.lu/documents/35fr_Carousel_fraud_270505.ppt. Weber & Bontems (2005). VAT Carousel Fraud, Developments on EU level (27. 5. 2005).

Methods for Detection, investigation and Prevention Illegal Tax-Carousel Frauds; Comparative in EU and in the Republic of Slovenia

Bojan Škof, PhD (tax law), an Associate Professor and the Vice Dean of the Law Faculty, Maribor and Vice Rector of the University of Maribor. His research interests include tax and financial law. E-mail address: bojan.skof@uni-mb.si

Darja Bernik, M. Sc. Econ. (foreign exchange department) of the Faculty of Economics, University of Ljubljana. She is a licensed tax adviser of the Slovenian Chamber of Tax Consultants (»ZDSS«) and a member of CFE (»Confederation Fiscale Europeenne«). She is employed as a Tax Manager at PricewaterhouseCoopers d.o.o., Ljubljana, Slovenia. Her research interests include economic science and tax law. E-mail address: darja.bernik@si.pwc.com

Bojan Tičar, PhD (financial and tax law), is an Associate Professor and Vice Dean of the Faculty of Criminal Justice and Security, University of Maribor. His research interests include administrative law and Public Sector law. E-mail address: bojan.ticar@fvv.uni-mb.si

The article examines investigative methods for detection and administrative organizational methods for prevention of special cases of chain VAT frauds, called *carousel frauds*. The authors examine the direction of international cooperation between different branches of government, in particular EU Member States and international cooperation among various international organizations. The methods are then placed in a Slovene context. The methodology is descriptive and comparative analysis, with applicative synthesis to Slovenian tax practice. With the support of causal consecutive analysis, the authors identify the most appropriate methods for detection, investigation and prevention of carousel frauds. A comparative method is applied on the basis of email interviews with tax experts from various Member States. Furthermore, all the solutions are placed in the Slovene tax context. Of most importance for the detection and prevention of tax frauds is the development of administrative cooperation among different branches of government in particular Member States (tax and customs authorities, financial institutions, police, ministries of justice) with the possibility of on-line exchange of data and international cooperation among various international organizations on the basis of joint investigation teams. Through comparative analysis of methods for the detection and prevention of tax frauds within the EU, the paper significantly contributes to the identification of the most appropriate methods in the fight against carousel fraud in the EU, as well as in Slovenia and indicates their future development.

Key words: VAT fraud, carousel fraud, tax fraud, European tax legislation, international organizations, administrative cooperation, police, jurisdiction

UDC: 343.98 : 343.359.2 : 061.1 EU